

GR 000038 2526

18663724

61151504

BID.T 282(1)



**EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
EN LA IMPOSICION SOCIETARIA
DESDE EL PUNTO DE VISTA
TRIBUTARIO INTERNACIONAL.
EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL
COMO MODELO.**

Tesis presentada por:

Francisco Alfredo García Prats

Dirigida por el Doctor D.:

Juan Martín Queralt

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario



UNIVERSITAT DE VALENCIA

MARZO 1994

UMI Number: U607219

All rights reserved

INFORMATION TO ALL USERS

The quality of this reproduction is dependent upon the quality of the copy submitted.

In the unlikely event that the author did not send a complete manuscript and there are missing pages, these will be noted. Also, if material had to be removed, a note will indicate the deletion.



UMI U607219

Published by ProQuest LLC 2014. Copyright in the Dissertation held by the Author.
Microform Edition © ProQuest LLC.

All rights reserved. This work is protected against
unauthorized copying under Title 17, United States Code.



ProQuest LLC
789 East Eisenhower Parkway
P.O. Box 1346
Ann Arbor, MI 48106-1346

UNIVERSITAT DE VALÈNCIA
FACULTAT DE DRET
BIBLIOTECA

Nº Registre 110.949
Date 30-05-94
SIGNATURA BID. T 292(1)

LIBS: 383526

Nº Dòc. 383511

*als meus pares,
exemple d'honestat
i treball constant.*

AGRADECIMIENTO.

Aunque la autoría de una tesis doctoral corresponda a una sola persona y sea ésta la única responsable de las opiniones vertidas en la misma, en su realización confluyen esfuerzos de muchas personas e instituciones, a los que desde aquí querría expresar mi agradecimiento.

En particular, debo sincero reconocimiento al profesor David W. Williams, *Price Waterhouse Professor of International Business Taxation* de la Universidad de Londres, sin cuya amabilidad no habría sido posible el comienzo de este trabajo, al permitirme una estancia en aquella Universidad en el verano de 1991. Asimismo, merece una mención especial el profesor Oliver Oldman, *Learned Hand Professor of Law* de la Harvard Law School, por su invitación para asistir a la Universidad de Harvard durante los meses de marzo a junio de 1993, así como por su apoyo en mi nombramiento como *Visiting Scholar* del International Tax Program de aquella Universidad, durante el período de agosto de 1993 a enero de 1994, la etapa más fructífera en la realización del presente trabajo. Merece destacarse al mismo tiempo, la colaboración desinteresada del profesor Hugh J. Ault, del Boston College Law School, por sus interesantes apreciaciones y valiosas sugerencias sobre una versión inglesa reducida de este trabajo, así como por su decidido aliento. Inestimables han sido los comentarios de Richard Gordon, *Deputy Director* del International Tax Program de la Universidad de Harvard, así como las discusiones sobre la versión inglesa de este trabajo con Karen Tay, *Visiting Scholar* del International Tax Program. Sanford Goldberg y Reinhard Pollath, aportaron interesantes matizaciones desde el punto de vista práctico durante un Congreso de la rama estadounidense de la International Fiscal Association celebrado en Boston en marzo de 1993, al que asistí gracias a la amabilidad del profesor Oldman. Muchas otras personas hicieron posible la mejora de las condiciones para la realización de este trabajo, entre los que debe destacarse a Enrique Alonso García, director del Real Colegio Complutense en la Universidad de Harvard, y a Glen Jenkins, director del International Tax Program, así como en general al personal del International Tax Program y a los investigadores afiliados y becarios del Real Colegio Complutense, y en especial a Patricia Waterfield, secretaria del profesor Oliver Oldman.

A su vez quiero expresar mi gratitud a las personas que de forma tan eficiente colaboraron en la búsqueda y manejo de las fuentes de información para la realización de este trabajo, en especial al personal de la biblioteca de la Law School de la Universidad de Harvard, y sobre todo del International Legal Studies Center. También al personal de la biblioteca del Institute for Advanced Legal Studies de Londres, de la biblioteca del Boston College Law School, de la biblioteca del Congreso en Washington D.C., y de la biblioteca de la School of Law de la Universidad de Berkeley, California.

No por más necesario es menos sincero el agradecimiento a las instituciones que hicieron posible mi dedicación exclusiva al presente

proyecto. Así, para la realización del mismo disfruté hasta octubre de 1991 de una Beca para la Formación de Personal Investigador concedida por el Ministerio de Educación y Ciencia, que a su vez me otorgó una ayuda durante mi corta estancia en Londres. La Universitat de València me adjudicó una ayuda para mi desplazamiento a la Universidad de Harvard, y en mi última estancia en Cambridge fui nombrado becario del Real Colegio Complutense en Harvard.

Finalmente debo hacer mención a todos los miembros del Departamento de Derecho Financiero de la Universidad de Valencia, sin cuya solidaridad este estudio no habría podido llegar a buen recaudo, y en especial al director de esta tesis, D. Juan Martín Queralt, por su constante ánimo y estímulo, sus generosas reflexiones y su apoyo firme y decidido, sin los que la tarea de elaboración de esta tesis doctoral habría resultado infructuosa.

INDICE

**EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA IMPOSICION
SOCIETARIA DESDE EL PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO
INTERNACIONAL.
EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL COMO MODELO.**

AGRADECIMIENTO

INDICE	I
ABREVIATURAS	XIII
INTRODUCCION	XVIII
PRIMERA PARTE. ANTECEDENTES Y PRESUPUESTOS NORMATIVOS	1
CAPITULO I. ORIGEN Y ANTECEDENTES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.	2
I.1. El establecimiento permanente en el derecho internacional tributario. Origen y evolución.	2
<i>I.1.1. Los orígenes del término establecimiento permanente.</i>	<i>2</i>
<i>I.1.2. Los trabajos de la Sociedad de Naciones.</i>	<i>7</i>
<i>I.1.2.1. Los primeros Proyectos de Convenio de la Sociedad de Naciones.</i>	<i>14</i>
<i>I.1.2.2. El Modelo de México de 1943. El Modelo de Londres de 1945.</i>	<i>22</i>
<i>I.1.3. Los trabajos iniciales de la OCEE-OCDE.</i>	<i>29</i>
<i>I.1.4. Los trabajos de la Organización de Naciones Unidas.</i>	<i>34</i>
I.2. Los antecedentes normativos del establecimiento permanente en el derecho español.	37
<i>I.2.1. La Contribución de Utilidades de 1910. La implantación del sistema de cifra relativa.</i>	<i>39</i>
<i>I.2.2. Las reformas llevadas a cabo a partir de 1920.</i>	<i>44</i>
<i>I.2.3. La reforma de 1964. La influencia de los trabajos de la OCDE en nuestra legislación .</i>	<i>54</i>

CAPITULO SEGUNDO. LOS PRESUPUESTOS NORMATIVOS EN EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO. LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION Y SU INTEGRACION EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO.	63
II. 1. El lugar de los Convenios de Doble Imposición en el sistema de fuentes.	68
<i>II.1.1. El principio de reserva de Ley en materia tributaria y la recepción de los Tratados Internacionales en nuestro ordenamiento.</i>	75
<i>II.1.2. El significado de la naturaleza limitativa de los CDI.</i>	82
<i>II.1.3. Las exigencias constitucionales tributarias y los CDI.</i>	90
II.2. La interpretación de los Convenios de Doble Imposición.	100
<i>II.2.1. Criterios generales de interpretación.</i>	100
<i>II.2.2. Las reglas específicas de interpretación de los CDI. El artículo 3.2 del MCOCDE.</i>	106
<i>II.2.3. Interpretación histórica o as amended from time to time.</i>	120
<i>II.2.4. La relevancia jurídica de los Comentarios al MC en la interpretación de los CDI.</i>	125
II.3. La posición de las normas comunitarias.	137
<i>II.3.1. En relación con las normas internas.</i>	140
<i>II.3.2. Las relaciones de la normativa comunitaria con los CDI.</i>	147
<i>II.3.2.1. Relaciones de la normativa comunitaria con los CDI firmados por/entre los países miembros.</i>	149
<i>II.3.2.2. Posición de las normas comunitarias frente a los CDI firmados por un Estado miembro con terceros países.</i>	150

SEGUNDA PARTE. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.	156
CAPITULO TERCERO. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA NORMATIVA INTERNA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	160
III.1. Características generales del concepto de establecimiento permanente en la legislación interna.	160
<i>III.1.1. Carácter enumerativo o taxativo.</i>	162
<i>III.1.2. Carácter ejemplificativo-constitutivo o presuntivo.</i>	163
III.2. Elementos constitutivos del establecimiento permanente en la legislación interna.	170
<i>III.2.1. Lugar de trabajo</i>	170
<i>III.2.2. Realización de la actividad</i>	174
<i>III.2.2.1. Particularidades en el caso de las actividades profesionales y artísticas</i>	177
<i>III.2.2.2. Particularidades derivadas de la realización de otro tipo de explotaciones económicas.</i>	180
<i>III.2.3. El elemento personal</i>	182
III.3. Las clases de establecimiento permanente en nuestro ordenamiento interno.	187
<i>III.3.1. El ejercicio continuado de la actividad.</i>	189
<i>III.3.1.1. Los establecimientos permanentes de actividad esporádica.</i>	193
<i>III.3.2. El ciclo comercial completo.</i>	200
<i>III.3.2.1. Los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil completo.</i>	204
III.4. El concepto de establecimiento permanente en el ordenamiento comunitario.	207
<i>III.4.1. La Agrupación Europea de Interés Económico. Su influencia en la configuración del concepto de establecimiento permanente a nivel comunitario</i>	211

CAPITULO CUARTO. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION.	217
IV.1. Los elementos integrantes del concepto de establecimiento permanente en los CDI.	219
IV.2. La cláusula de carácter general.	223
<i>IV.2.1. El lugar de negocios.</i>	<i>228</i>
<i>IV.2.1.1. Que el lugar sea de negocios.</i>	<i>233</i>
<i>IV.2.1.2. Que se utilice para el ejercicio de la empresa.</i>	<i>234</i>
<i>IV.2.2. La fijeza. (lugar fijo de negocios).</i>	<i>237</i>
<i>IV.2.2.1. Relación entre la fijeza y la permanencia.</i>	<i>242</i>
<i>IV.2.3. La realización de una actividad empresarial.</i>	<i>251</i>
<i>IV.2.3.1. Calificación de la actividad como empresarial.</i>	<i>255</i>
<i>IV.2.3.2. Delimitación positiva y negativa.</i>	<i>260</i>
<i>IV.2.3.2.1. Actividades de tráfico marítimo y aéreo internacional</i>	<i>261</i>
<i>IV.2.3.2.2. Posesión y arrendamiento de bienes inmuebles.</i>	<i>264</i>
<i>IV.2.3.2.3. Cesión de equipo industrial, comercial y científico. Cesión de contenedores.</i>	<i>270</i>
<i>IV.2.3.2.4. Actividades agrícolas y forestales.</i>	<i>274</i>
<i>IV.2.3.2.5. Actividades profesionales. La base fija y el establecimiento permanente.</i>	<i>275</i>
<i>IV.2.3.2.5.1. Ambito objetivo del artículo 14 MC.</i>	<i>278</i>
<i>IV.2.3.2.5.2. Contenido y ámbito de las actividades del artículo 14 MC.</i>	<i>281</i>
<i>IV.2.3.2.5.3. Ambito subjetivo de aplicación del artículo 14 MC.</i>	<i>283</i>
<i>IV.2.3.3. Requisitos de la actividad empresarial para su consideración como condición necesaria de la definición general de establecimiento permanente.</i>	<i>290</i>
<i>IV.2.3.3.1. Efectividad.</i>	<i>290</i>
<i>IV.2.3.3.2. Continuidad.</i>	<i>292</i>
<i>IV.2.3.3.3. Productividad.</i>	<i>298</i>
<i>IV.2.3.3.4. Auxiliariedad y preparatoriedad.</i>	<i>302</i>

IV.2.3.3.5. Los sistemas de atribución de rendimientos y su influencia en la definición del establecimiento permanente	319
IV.2.4. La conexión entre el lugar de negocios y la actividad empresarial.	325
IV.2.5. El artículo 5.2 del MC. La lista de carácter positivo.	330
IV.2.6. Lugares de construcción.	336
IV.2.7. La enumeración de actividades excluyentes del concepto de establecimiento permanente. El artículo 5.4 del MCOCDE.	349
IV.3. La cláusula de la agencia.	354
IV.3.1. El elemento personal. Ambito subjetivo de aplicación de la cláusula de la agencia. El agente independiente y el agente dependiente.	361
IV.3.1.1. La definición y el contenido de las expresiones agente independiente y agente dependiente.	368
IV.3.2. La actividad realizada por el representante. Naturaleza y alcance de la autoridad conferida al representante.	378
IV.3.2.1. El alcance del poder de representación. La facultad para contratar .	380
IV.3.2.1.1. Ejercicio efectivo del poder para contratar. Actividades excluidas.	385
IV.3. 2.1.2. El ejercicio ordinario de la actividad.	387
IV.3.2.2. La habitualidad como permanencia del agente-establecimiento.	391
IV.3.3. La conexión del agente con el territorio. El lugar de realización de la actividad como elemento de conexión.	393
IV.3.3.1. Repercusiones sobre la consideración general del establecimiento permanente.	396
IV.3.4. La relación matriz-filial como constitutiva de establecimiento permanente.	399

TERCERA PARTE. IMPLICACIONES JURIDICO-TRIBUTARIAS DE LA EXISTENCIA DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.	406
CAPITULO QUINTO. PRINCIPIOS INFORMADORES DE LA TRIBUTACION INTERNACIONAL.	414
V. 1. El principio de equidad.	417
V. 2. El principio de neutralidad.	419
V. 3. El principio de no discriminación.	425
<i>V.3.1. La no discriminación tributaria en sede constitucional.</i>	<i>428</i>
<i>V.3.2. El principio de no discriminación derivado de los Convenios de Doble Imposición.</i>	<i>434</i>
<i>V.3.2.1. La cláusula de nacionalidad.</i>	<i>435</i>
<i>V.3.2.1.1. La nacionalidad de la sociedad que posee el establecimiento permanente .</i>	<i>437</i>
<i>V.3.2.1.2. Comparación con los nacionales del Estado que se encuentren en las mismas condiciones.</i>	<i>440</i>
<i>V.3.2.1.2.1. Nacional comparable.</i>	<i>441</i>
<i>V.3.2.1.2.2. Mismas condiciones.</i>	<i>442</i>
<i>V.3.2.1.2.2.1. Mismas condiciones de hecho.</i>	<i>443</i>
<i>V.3.2.1.2.2.2. Condiciones de derecho.</i>	<i>445</i>
<i>V.3.2.1.2.2.3. Opiniones jurisprudenciales y doctrinales.</i>	<i>448</i>
<i>V.3.2.1.3. La posición de la OCDE.</i>	<i>452</i>
<i>V.3.2.1.4. Reformulación.</i>	<i>455</i>
<i>V.3.2.2. La cláusula del establecimiento permanente.</i>	<i>458</i>
<i>V.3.2.2.1. Empresas de este otro Estado.</i>	<i>461</i>
<i>V.3.2.2.2. Que realicen las mismas actividades.</i>	<i>463</i>
<i>V.3.2.2.3. Imposición menos favorable.</i>	<i>465</i>
<i>V.3.2.2.4. Normas aplicables a la situación comparable.</i>	<i>470</i>
<i>V.3.2.3. A modo de conclusión.</i>	<i>476</i>
<i>V.3.3. El principio de no discriminación en el ordenamiento comunitario.</i>	<i>478</i>
<i>V.3.3.1. El caso 270/83.</i>	<i>480</i>
<i>V.3.3.2. El significado de la expresión nacional en el artículo 7 del Tratado de Roma.</i>	<i>484</i>

<i>V.3.3.3. Contenido del tratamiento discriminatorio. Objeto de comparación.</i>	489
<i>V.3.3.4. Influencia de la posición del tribunal sobre la tributación de los establecimientos permanentes en general.</i>	494
<i>V.3.4. Recapitulación.</i>	498

CAPITULO SEXTO. ATRIBUCION DE RENDIMIENTOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. 501

VI.1. Sistemas de atribución de rendimientos al establecimiento permanente en la práctica del derecho internacional tributario.	503
<i>VI.1.1. El sistema de contabilidad separada.</i>	506
<i>VI.1.2. Los métodos de reparto proporcional.</i>	517
<i>VI.1.3. Consideraciones finales.</i>	522

VI.2. Los métodos de atribución de rendimientos al establecimiento permanente en el ordenamiento español.	525
<i>VI.2.1. Consideraciones generales derivadas de la aplicación del sistema general de atribución de rendimientos en la normativa interna.</i>	526
<i>VI.2.2. Las reglas generales de imputación y atribución de rendimientos derivadas de la aplicación de los CDI.</i>	540
<i>VI.2.2.1. La admisión del sistema de reparto proporcional.</i>	544

VI.3. Las características de la imputación de rendimientos al establecimiento permanente en el método general derivado de la legislación interna y de los CDI. 550

<i>VI.3.1. Vinculación efectiva</i>	550
<i>VI.3.1.1. En la legislación interna.</i>	550
<i>VI.3.1.2. En los Convenios de Doble Imposición</i>	552
<i>VI.3.1.3. Criterios definatorios de la vinculación efectiva.</i>	564
<i>VI.3.1.4. Exclusión del principio de la fuerza de atracción.</i>	571
<i>VI.3.2. La tributación por la renta mundial.</i>	577
<i>VI.3.2.1. Razones en favor de la tributación por la renta mundial de los establecimientos permanentes</i>	578
<i>VI.3.2.2. La admisibilidad de la imputación de la renta mundial al establecimiento permanente en la normativa interna.</i>	583
<i>VI.3.2.3. La tributación de los establecimientos permanentes por renta mundial en los CDI.</i>	587

VI.3..2.4. Consecuencias de la admisión de la tributación del establecimiento permanente por renta mundial. 591

CAPITULO SEPTIMO. ATRIBUCION DE RENDIMIENTOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (II). EL CRITERIO DE EMPRESA SEPARADA. 594

VII.1. Clasificación de las diversas teorías sobre el criterio de empresa separada. 599

VII.2. La aportación de capital de la casa central al establecimiento permanente. Deducción de intereses. 604

VII.2.1. La posición del derecho positivo. 608

VII.2.2. Consideración crítica de la postura normativa. Propuesta alternativa. 616

VII.2.3. Repercusiones en el Estado de la casa central. 623

VII.3. Prestación de servicios internos. 626

VII.3.1. Prestación de servicios de la casa central al establecimiento permanente. 628

VII.3.1.1. Incidencia en la asignación de rendimientos al establecimiento permanente. 628

VII.3.1.1.1. Deducción de gastos por el establecimiento permanente en la legislación interna. 630

VII.3.1.1.2. Criterios de deducción de gastos por parte del establecimiento permanente en los CDI (MCOCDE). 635

VII.3.1.1.2.1. Integración con la legislación interna. Naturaleza jurídica de la regla contenida en el artículo 7.3 MC. 640

VII.3.1.1.2.2. Compatibilidad con el criterio de empresa separada. 644

VII.3.1.2.. Repercusión tributaria de la prestación de servicios por parte de la casa central al establecimiento permanente en el Estado de residencia de la sociedad. 646

VII.3.2. Prestación de servicios por parte del establecimiento permanente en favor de la casa central. 650

VII.3.2.1. Incidencia en la imputación de rendimientos al establecimiento permanente. 650

VII.3.2.2. <i>Incidencia de la prestación del servicio por parte del establecimiento permanente en la casa central.</i>	653
VII.4. Transferencias internas de activo.	654
VII.4.1. <i>Transferencias de la casa central al establecimiento permanente.</i>	655
VII.4.1.1. <i>Establecimientos permanentes para la venta de los productos de la casa central.</i>	656
VII.4.1.2. <i>Criterios de atribución de las ganancias de capital.</i>	660
VII.4.2. <i>Transferencias de activo del establecimiento permanente a la casa central.</i>	666
VII.5. Momento de la atribución de rendimientos imputados al establecimiento permanente de acuerdo con el principio de empresa separada.	675
VII.5.1. <i>El momento de la imputación en los CDI. Interpretación conjunta de los artículos 7.1 y 7.2 MC.</i>	676
VII.5.2. <i>Propuesta alternativa. Interpretación conjunta de los artículos 7.1, 7.2 y 7.4 MC.</i>	681
VII.6. Valoración de los rendimientos atribuidos con arreglo al criterio de empresa separada.	688
VII.6.1. <i>Valoración en la legislación interna.</i>	688
VII.6.2. <i>Valoración de las relaciones internas en los CDI.</i>	692
VII.7. La pluralidad de establecimientos permanentes en la legislación interna como consecuencia del criterio de empresa separada.	702
VII.7.1. <i>La legalidad del criterio de pluralidad de establecimientos permanentes.</i>	707
VII.7.2. <i>El criterio de pluralidad de establecimientos permanentes y el principio de no discriminación.</i>	708
VII.8. Sistemas específicos de determinación de rendimientos	713
VII.8.1. <i>La tributación de los establecimientos permanentes de actividad esporádica.</i>	713
VII.8.2. <i>La tributación de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo comercial completo.</i>	720

CUARTA PARTE. LA FUNCION DEL INSTITUTO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. 725

CAPITULO OCTAVO. LA FUNCION DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ESTADO ACTUAL DE LAS TRANSACCIONES ECONOMICAS INTERNACIONALES. 728

VIII.1. El propósito de la incorporación del instituto del establecimiento permanente en las normas reguladoras de las transacciones internacionales. 728

VII.1.1. La función del establecimiento permanente en el derecho interno. 728

VIII.1.1.1. El significado de la distinción entre obligación personal y obligación real. 731

VIII.1.2. El establecimiento permanente como límite a la tributación de los rendimientos empresariales. La función en los CDI. 735

VIII.2. La relación entre los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente. 743

VIII.2.1. Criterios de definición de la residencia de las sociedades para propósitos fiscales. Diferencias con la definición de los criterios del establecimiento permanente. 743

VIII.2.1.1. En el derecho interno. 743

VIII.2.1.2. En los CDI 747

VIII.3. La residencia fiscal de la entidad pagadora como base para la determinación del Estado de la fuente de los rendimientos. 751

VIII.3.1. Intereses. 752

VIII.3.2. Cánones. 759

VIII.3.3. Dividendos. 762

VIII.3.3.1. El impuesto sobre las transferencias de beneficios del establecimiento permanente. 765

VIII.3.3.2. La equiparación de las sociedades residentes -filiales de matrices extranjeras- a los establecimientos permanentes en relación con la tributación en la fuente de los dividendos. La eliminación en la fuente de la doble imposición económica. 776

VIII.4. La residencia fiscal como base para la determinación de la jurisdicción encargada de aplicar las medidas para evitar la doble imposición.	780
<i>VIII.4.1. Los casos triangulares. Definición.</i>	784
<i>VIII.4.2. Alcance de la protección de la cláusula de no discriminación.</i>	794
<i>VIII.4.3. La influencia de la normativa comunitaria en la eliminación de la doble imposición.</i>	803
<i>VIII.4.3.1. El tratamiento de los casos triangulares.</i>	803
<i>VIII.4.3.2. Efectos discriminatorios de las medidas para evitar la doble imposición económica sobre los establecimientos permanentes. Interpretación correctiva.</i>	805
VIII.5. La residencia como base para la aplicación de los CDI.	816
<i>VIII.5.1. "Cualquier criterio de naturaleza análoga".</i>	819
<i>VIII.5.2. El significado de la expresión persona en los CDI.</i>	821
<i>VIII.5.3. El establecimiento permanente y la sujeción pasiva del impuesto.</i>	824
<i>VIII.5.4. El concepto de persona en el CDI referido a la configuración personal impositiva y no a la sujeción pasiva.</i>	827
<i>VIII.5.5. Interacción de los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente en el derecho positivo.</i>	831
<i>VIII.5.5.1. Las sedes de dirección.</i>	832
<i>VIII.5.5.2. Las sociedades con doble residencia.</i>	835
<i>VIII.5.6. La aplicación de estas consideraciones en el ámbito comunitario.</i>	838
CONCLUSIONES	845
BIBLIOGRAFIA	870

ABREVIATURAS

ABREVIATURAS.

AEIE	Agrupación Europea de Interés Económico
AFDI	Association Française de Droit International
AJIL	American Journal of International Law
art	artículo
BDF	Bundesfinanzhof. Tribunal Federal Tributario Aleman
BStBl	Bundessteuerblatt . Gaceta Tributaria Federal Alemana
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation (revista)
CaT	Carta Tributaria (revista)
Cc	Código Civil
CE	Constitución Española
CEF	Centro de Estudios Financieros
Ccom	Código de Comercio
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
CDI	Convenios Internacionales de Doble Imposición
Com MC/PC 1963	Comentarios al Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963
Com MC 1977	Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de 1977
CT	Crónica Tributaria (revista)
DGT	Dirección General de Tributos

DStZ/A	Deutsche Steuerzeitung (revista alemana)
ECR	European Court Reports
ed.	edición
Ed.	Editorial
EP	establecimiento permanente
fund jur	fundamento jurídico
HPE	Hacienda Pública Española (revista)
ICC	International Chamber of Commerce (Cámara Internacional de Comercio)
ICE	Información Comercial Española (revista)
IFA	International Fiscal Association
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IRC	Internal Revenue Code (Código de impuestos americano)
IS	Impuesto sobre Sociedades
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht (revista anual alemana)
LGT	Ley General Tributaria
LIR/LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
MAEDF	Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero
MC	Modelo de Convenio
MCOCDE	Modelo de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos

sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1977y de 1992.

MCONU	Modelo de Convenio de la ONU.
MCUSA	Modelo de Convenio de los Estados Unidos.
MEH	Ministerio de Economía y Hacienda
nº/num	número
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OCEE	Organización para la Cooperación Económica Europea
ONU /NU/UN	Organización de Naciones Unidas
op cit	obra citada
pag	página
PCOCDE	Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1963.
PE	Permanent Establishment
RAP	Revista de Administración Pública
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
REDI	Revista Española de Derecho Internacional
Reg	Income Tax Regulation (normativa reglamentaria norteamericana)
RD	Real Decreto

RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RGD	Revista General de Derecho
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
ss	siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
StuW	Steuer und Wirtschaft (revista alemana)
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TRIS	Texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades jurídicas de 1967
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
VCLT	Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados
vid.	véase
Vol	volumen

*"...the day may come
when nothing will be certain in this world
but taxes"*

Douglas J. SHERBANIUK.

"Liability for Tax- Residence, Domicile or Citizenship?"
17th Conference. Canadian Tax Reports. 1963. pag 315.

INTRODUCCION

INTRODUCCION.

Planteamiento general.

El objeto de análisis del presente estudio realizado para la obtención del grado de doctor lo constituye la figura del establecimiento permanente en el ámbito jurídico tributario internacional, su concepto, su régimen jurídico y su función en el seno de las normas tributarias internacionales. El establecimiento permanente, surgido como un instituto jurídico destinado a la eliminación de la doble imposición internacional sobre las rentas de carácter empresarial, es considerado como un elemento decisivo para la comprensión de las normas tributarias internacionales y un punto de equilibrio entre los distintos órdenes tributarios que actúan en la esfera internacional, si bien muchos de sus aspectos no han sido desarrollados en la doctrina operante en este ámbito.

Su elaboración respondió en su momento al afán y preocupación que despertaron los problemas internacionales del fenómeno tributario como consecuencia de la internacionalización de la economía. Este proceso se vio refrendado tras la Segunda Guerra Mundial y en España tras la década de los 60, con la apertura de nuestra economía al exterior y la incorporación a nuestro ordenamiento de varios Convenios de Doble Imposición, en los que se recogía el principio del establecimiento permanente como requisito para el ejercicio del poder tributario por parte de los Estados. Sin embargo, varias circunstancias imponen en la actualidad el replanteamiento y profundización en el estudio de la configuración y consecuencias jurídicas desplegadas por la existencia de un establecimiento permanente en el territorio de un Estado.

En primer lugar, la evolución de la economía internacional hacia un proceso de interrelación global junto con la evolución de las formas empresariales lleva a plantear en qué medida esta evolución ha encontrado una plasmación jurídica adecuada. Para ello es necesario examinar cuál ha sido el proceso de conceptualización de este instituto en las distintas esferas normativas y si las medidas adoptadas, tanto de carácter unilateral, bilateral o multilateral siguen dando una respuesta adecuada a los problemas, es decir, si la función y el régimen tributario de este instituto previsto

normativamente satisface las actuales exigencias de la realidad económica internacional.

En segundo lugar debe analizarse en qué medida influye la incorporación de la normativa comunitaria en la regulación normativa del instituto y efectos del establecimiento permanente. Aunque generalmente las inversiones internacionales directas se canalizaban mediante la constitución de filiales en los países de destino de la inversión, la adopción de las primeras medidas en materia de imposición directa destinadas a promover el cumplimiento de los fines básicos de la Comunidad, y en especial, la Directiva 434/90/CEE, pueden suponer el aumento de actuaciones empresariales a través del establecimiento permanente en el seno de la Comunidad Europea ¹. Por otra parte debe ponerse de manifiesto en qué medida influye en la concepción, efectos y función de este instituto los principios jurídicos proclamados en el ámbito comunitario, así como las posibles repercusiones de esta normativa en el cambio de enfoque y comprensión de la problemática tributaria internacional que recae sobre los establecimientos permanentes.

La incorporación a nuestro ordenamiento del acervo comunitario, añade a la ya de por sí intrincada relación entre la normativa interna y los Convenios para evitar la doble imposición, un elemento más de confusión en la determinación e interpretación de la norma aplicable, tanto con carácter general como por lo que a la situación de los establecimientos permanentes se refiere. Por ello constituye una exigencia necesaria previa, el análisis de la integración de los diferentes grupos de normas, con exigencias no siempre coincidentes, que positivizan e informan estas relaciones jurídico tributarias, en relación con la definición y determinación de los efectos derivados del instituto del establecimiento permanente. A su vez, debe profundizarse en el conocimiento de la naturaleza de los Convenios de Doble Imposición y de sus cláusulas, así como de los presupuestos de actuación de las mismas.

¹ BECKER, H. "The Renaissance of the Permanent Establishments within the EC." INTERTAX. num 4/1991. pag 202-203. HOSSON, Fred C. de "A Europe Crowded with branches?" INTERTAX. num 8-9/1991. pag 352-353.

Esta serie de factores contrastaban en el momento del inicio de este estudio con la práctica inexistencia de estudios monográficos, tanto a nivel nacional como internacional, que abordaran el análisis de los diferentes aspectos de esta figura tan trascendental en la aplicación de los métodos de doble imposición internacional y de distribución internacional de competencias tributarias entre los Estados ². Esta situación llevó a considerar la necesidad de analizar las diferentes facetas del mismo desde una perspectiva internacional, tanto de su concepto, como de su régimen jurídico, o de su función teniendo en cuenta las coordenadas anteriormente señaladas.

Objeto de estudio.

El presente trabajo pretende analizar la *configuración jurídica* reservada a la figura del establecimiento permanente en una parcela delimitada del ordenamiento jurídico tributario, cual es la de la imposición directa sobre las sociedades o personas jurídicas. Queda así excluido del mismo el análisis de este instituto tanto en el seno de la imposición indirecta como las particularidades relativas a las personas físicas ³. También excluye con carácter general, consideraciones específicas sobre las particularidades que afectan a determinados sectores empresariales, como son los constituidos por la actividad bancaria y aseguradora.

² Con posterioridad, durante la elaboración de este trabajo, han ido apareciendo determinadas obras monográficas que recogen aspectos parciales de la regulación, generalmente en los CDI, de este instituto, y de los posibles desarrollos interpretativos del mismo. Así, SKAAR, A. *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*. Ed Kluwer. Series on International Taxation. Deventer. num 13. 1991. BURGERS, I. *Taxation and Supervision of Branches of International Banks. A Comparative Study of Banks and Other Enterprises*. IFBD. 1992. IBFD *The Taxation of Permanent Establishments*. Amsterdam. 1993. WILLIAMS, R.L. HUSTON, J. *Permanent Establishments. A planning primer*. Ed Kluwer. 1993.

³ Aunque el artículo 16.Dos. 1º de nuestra LIR señale que para la calificación del establecimiento permanente a efectos del IRPF se estará a lo establecido en el Impuesto sobre Sociedades, pensamos que las implicaciones son diferentes en ambos niveles, puesto que los criterios utilizados por el IS para la definición del establecimiento permanente, pueden llegar a coincidir e incluso confundirse con los criterios utilizados por la propia LIR para la determinación de la residencia de las personas físicas. Con todo se tendrán en cuenta determinados efectos que recaen sobre los establecimientos permanentes que las personas físicas poseen en territorio distinto del de su residencia para aclarar y poner de manifiesto la justificación de determinadas posturas a lo largo del trabajo, en la medida en que la incidencia del régimen jurídico previsto para el establecimiento permanente en el ámbito del IS trascienda al IRPF.

El trabajo toma como modelo de actuación y análisis el ordenamiento jurídico-tributario español. Varias son las razones que llevan a esta situación. En primer lugar, por ser éste el de directa incidencia en el marco territorial de elaboración de esta tesis. En segundo lugar, porque el ordenamiento español sigue casi de forma automática en sus Convenios de Doble Imposición, en lo que al tratamiento del establecimiento permanente se refiere, los planteamientos y propuestas realizadas en el Modelo de Convenio de la OCDE, documento de singular trascendencia para la construcción de una teoría general de la tributación de las relaciones transnacionales. Finalmente por ser España uno de los países miembros de la Comunidad Europea, por lo que resulta interesante para el estudio de la integración de la normativa comunitaria y cómo puede influir en el desarrollo del derecho tributario internacional en general y de la función y efectos jurídicos ligados al establecimiento permanente en particular.

Perspectiva y método de estudio.

La incidencia en el análisis del conjunto de normas que configuran el ordenamiento español y la no limitación del estudio a la normativa internacional -Convenios de doble imposición- es fruto de la concepción del derecho internacional tributario sostenida en este trabajo. Únicamente atendiendo tanto al análisis de la normativa internacional como de la normativa interna que regula los diferentes aspectos de la tributación de las relaciones transnacionales llevadas a cabo mediante establecimiento permanente, es posible alcanzar una comprensión completa del funcionamiento del ordenamiento jurídico tributario sobre esta parcela de la actividad económica, al tiempo que se permite concretar las particularidades constitucionales y legales que afectan a un sistema tributario concreto ⁴. Se ha renunciado por otra parte, a la elaboración de un análisis comparado de la figura del establecimiento permanente en los distintos ordenamientos ⁵, por la magnitud que ello habría supuesto, al

⁴ BAKER, P. *Double Taxation Agreements and International Tax Law*. Sweet & Maxwell. Londres. 1991. pag 6-8.

⁵ Ello no supone en cambio, que en relación con aspectos concretos no se haga mención de las soluciones posibilitadas en otros sistemas tributarios, al objeto de establecer, bien posibles puntos comunes para la elaboración de una propuesta con validez general, bien un criterio interpretativo al vacío de nuestra normativa, o bien para atender a criterios con los que perfilar la interpretación de la normativa existente.

objeto de conseguir una mayor profundidad en el análisis de los conceptos y elementos que configuran el instituto del establecimiento permanente, así como de sus consecuencias jurídicas y de la función en el complejo mundo de las relaciones jurídico tributarias de carácter internacional. En la misma medida, tampoco puede enmarcarse dentro de los estudios de planificación fiscal, destinados al aprovechamiento de las lagunas de los distintos ordenamientos tributarios nacionales, con vistas al favorecimiento de la situación tributaria de determinados sujetos, en perjuicio de la recta aplicación de los principios de justicia.

En este sentido, el trabajo se enmarcaría dentro de lo que KNECHTLE ha denominado *concepción amplia del derecho internacional tributario* ⁶. Reconociendo por tanto las particularidades que en cada ordenamiento estatal afectan al derecho internacional tributario ⁷, o más

⁶ KNECHTLE, A. *Basic Problems in International Fiscal Law*. (versión inglesa traducida por W.E. WESFLOG). HFL Publishers. Ltd. Londres. 1979. pag 14-16. Explica este autor que no es posible comprender los fenómenos tributarios internacionales sin abordar el fenómeno de manera completa estudiando también en consecuencia el régimen jurídico tributario previsto para estas actuaciones por el ordenamiento interno. El derecho internacional tributario vendría definido según este autor, y en el ámbito de esta concepción, por la materia objeto de estudio -tributación de las relaciones económicas transnacionales-, y no por la fuente de producción normativa o por la finalidad de esta norma.

⁷ Siguiendo la corriente internacional mayoritaria en esta materia, podríamos decir que el análisis elaborado pertenece al campo del derecho internacional tributario español. A pesar de encuadrarse en el marco del derecho positivo español y ser un estudio del mismo, no por ello se abandona el estudio de los problemas que afectan a la generalidad de los ordenamientos tributarios, ni al *derecho internacional tributario* ampliamente considerado, cuya composición fragmentaria o estatal ha sido una constante en el desarrollo disciplinar del mismo. Así lo pone de manifiesto BUHLER, O. *Principios de Derecho Internacional tributario*. Versión castellana de Fernando Cervera Torrejón. EDERSA. Madrid. 1968. pag 27. No resulta extraño comprobar pues, como la mayoría de los tratados de esta disciplina se enmarcan en el seno del derecho internacional tributario de un determinado país, y en función del mismo abordan el estudio de las diferentes instituciones jurídico-tributarias internacionales, señalando lo que de particular o general contienen los mismos. Vid al respecto McDANIEL, P.R. y AULT, H. *Introduction to United States International Taxation*. Ed Kluwer. Series on International Taxation. nº 3. ISENBERGH, J. *International Taxation*. U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income. Ed. Little, Brown and Company. Boston. 2ª impresión 1990 pag lxxvii VOGEL, K. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* Ed Kluwer. 1991 pag v., DAVIES, D.R. *Principles of International Double Taxation Relief*. 1985., BAKER, P. *Double Taxation Agreements and International Tax Law* Ed. Sweet & Maxwell. 1991 pag vi. McINTYRE, M.J. *The International Income Tax Rules of the United States*. 2ª ed. Butterworth Legal Publishers. 1992. DOERNBERG *International Taxation in a Nutshell*. TIXIER, G., GEST, G. *Droit Fiscal International*. PUF. 2ª ed. Paris. 1990. JARVENIC, J.P. *Droit Fiscal International*. Collection Finances publiques. Ed economica. Paris. 1985. GARBARINO, C. *La Tassazione del Reddito Transnazionale*. Vol LXXIV de la serie *Il diritto tributario*. CEDAM. Padova. 1990.

correctamente al *derecho tributario internacional*⁸, no se renuncia, sin embargo, a la formulación de propuestas y criterios con alcance general no limitados al espacio jurídico español.

Este aserto es especialmente relevante en relación con el estudio de los efectos que sobre la configuración del establecimiento permanente tiene la aplicación de los Convenios de Doble Imposición internacional. Aún teniendo presente la configuración de cada Convenio como norma independiente del resto, en la medida en que se apoyan en un Modelo de Convenio común, es posible extraer determinadas consecuencias generales, predicables no sólo del resto de los CDI con cláusulas similares firmados por ese país, sino también de todos aquellos CDI que responden a la estructura y soluciones formuladas por el apartado concreto que se analiza del Modelo. En la configuración de estas soluciones generales ha contribuido el Comité Fiscal de la OCDE mediante la elaboración de los Comentarios al MCOCDE, con los que se crea una verdadera *opinio iuris* acerca de una interpretación común de todos los CDI que toman a aquél como punto de referencia⁹. La extracción de principios y criterios comunes que informen la interpretación y aplicación de los CDI, y en especial del mismo CDI por parte de los dos Estados, debe considerarse como un requisito imprescindible para la formación de una rama jurídica internacional sólida que asegure el desarrollo económico internacional basado en la seguridad jurídica derivada de la aplicación de las normas internacionales. En consecuencia, el propio desarrollo económico de las relaciones internacionales exige la consolidación de criterios de interpretación y análisis de los institutos con carácter general, al menos haciendo coincidir las interpretaciones dadas por los dos Estados firmantes de un convenio de doble imposición, por lo que debe adoptarse una perspectiva internacional en el desarrollo de este instituto¹⁰.

⁸ Utilizando la expresión del profesor SAINZ DE BUJANDA, F. "Principios de Derecho Fiscal Internacional". *Hacienda y Derecho*. Vol I. Madrid. 1975. pag 470 y ss.

⁹ Tras la modificación de 1992, tanto el Modelo de Convenio de la OCDE como su Comentario han cambiado su formato quedando conformado a modo de páginas actualizables, al objeto de recoger los últimos avances en materia de tributación general que de este modo obtienen un reconocimiento de carácter general, y favorecen el desarrollo del derecho internacional tributario.

¹⁰ En favor de este sistema de elaboración constructiva del derecho internacional, así como del análisis de los problemas tributarios transnacionales desde una perspectiva internacional se

En la elaboración de estos criterios generales, referidos normalmente a la aplicación de las cláusulas contenidas en los CDI, o a la interpretación de los términos utilizados por los mismos, o la concreción y desarrollo de estos sistemas de aceptación general, no solo se ha prestado atención a la doctrina internacional vertida sobre el tema, sino incluso a los pronunciamientos que, en los distintos países, se efectúan en relación con las cláusulas que responden a los elementos y características enumeradas en el MCOCDE y en sus Comentarios ¹¹. Con esta referencia a la jurisprudencia de otros países

han pronunciado diversos autores. Vid entre otros SKAAR, A. op cit pag 56, BAKER, P. op cit pag 31. TREMBLAY, R. "Permanent Establishment in Canada". Canadian Tax Foundation. 41th conference Report. 1989. pag 6. EDWARDES-KER *The International Tax Service*. artículo 5, pag 63.5001.

¹¹ La adopción de este instrumento de trabajo como un presupuesto válido para la elaboración de un criterio de aplicabilidad con alcance general ha sido defendido por algunos autores internacionales. Así VOGEL, K. en "Double Tax Treaties and Their Interpretation" elabora una teoría de la interpretación común de las cláusulas de los CDI que responden a un mismo Modelo de Convenio, que tiene en cuenta la referencia a la jurisprudencia de otros países. Por su parte NITIKMAN, J. "The Meaning of 'Permenent Establishment' in the 1981 US Model Income Tax Treaty" I and II. *International Tax Journal*. num2-3/1989. pag 161-162, afirma que los pronunciamientos de otros países, aunque no tengan un papel vinculante, sí cumplen una función persuasiva. Recientemente VOGEL, K. y PROKISCH, R. "Interpretación de los Convenios de Doble Imposición". CDFI Vol LXXVIIIa. Florencia 1993. pag 132, han puesto de manifiesto la predisposición de los tribunales de los diferentes países a tener en consideración los pronunciamientos extranjeros en la decisión de conflictos relativos a la tributación de las relaciones transnacionales. No obstante, otros autores se han pronunciado en contra de esta metodología. Así CAVALEIRO DO MACEDO, J.A. *La norma de conflicto en el Derecho Internacional Fiscal*. Tesis inédita. Universidad de Barcelona. 1978, pone en duda, no ya este particular método de elaboración de los criterios generales, sino incluso la fiabilidad de los propios fallos jurisprudenciales como método de interpretación de las normas tributarias internacionales: "la poca utilidad inmediata de la labor jurisprudencial aparece aún más claramente cuando se analizan en profundidad las decisiones y se comprueba la distancia -a veces abismal- que separa la interpretación de la norma a la que interpreta", pag 19.

Aún así, la jurisprudencia de diversos países ha tenido en cuenta los pronunciamientos de otros países en relación con la aplicación de una norma similar a efectos de la determinación del sentido e interpretación de la norma que ante ellos se presentaba como objeto de conflicto. El caso más significativo a nuestros efectos, por versar sobre un conflicto acerca de la existencia de un establecimiento permanente, es un caso canadiense, *Canadian Pacific LTD v. The Queen*, citado por TREMBLAY, en el que se toma en consideración un pronunciamiento efectuado por un Tribunal de los Estados Unidos, señalando como razón primordial la posibilidad de alcanzar en ambos países una solución uniforme que evitara la doble imposición: "the result would be unfortunate if it were interpreted differently in the two countries when this would lead to double taxation". En el mismo sentido se han pronunciado otros tribunales en distintos países, tal y como pone de manifiesto EDWARDES-KER, op cit art 5 pag 13.2003, comentando el caso indio de 17 de junio de 1983 *Visakhapatnam Port Trust*, de la Corte suprema de Andhra Pradesh. Esta situación ha llevado a HALPERN, L -BTR 1978- a afirmar que "in view of the standards OECD models which are being used in various countries, a new area of genuine 'international tax law' is now in the process of developing. Any person interpreting a tax treaty must now consider decisions and rulings worlwide relating to similar treaties" pag 394.

no se pretende suplir la práctica ausencia de casos españoles, tanto de carácter judicial como administrativo, sino poner de manifiesto las distintas interpretaciones que normas similares han generado en la tributación de las relaciones transnacionales ¹². Solamente con esta metodología puede conseguirse que una misma relación sea tratada de manera similar en aquellos países cuya reclamación fiscal provoca el conflicto de atribuciones que da lugar al surgimiento de la ciencia jurídica tributaria internacional.

Estructura del trabajo.

El presente estudio se divide en cuatro partes. La primera de ellas se destina a revisar los antecedentes históricos y a examinar los presupuestos que regulan las relaciones entre las diferentes normas que regulan el régimen jurídico del establecimiento permanente. El capítulo primero busca las condiciones que presidieron el surgimiento de este instituto como medida para regular los poderes tributarios de los Estados en colisión en el ámbito internacional y a su vez como medio para evitar la doble imposición. Desde su consolidación en los trabajos de la Sociedad de Naciones, hasta su posterior acogida en los CDI y los trabajos llevados a cabo por la OCDE y la ONU. A su vez incide en los presupuestos normativos que precedieron al instituto del establecimiento permanente en nuestro ordenamiento jurídico como perspectiva para observar cuales son los condicionamientos que llevan hasta la situación jurídica actual.

No obstante, debe ponerse de manifiesto como denuncian VOGEL, K. y PROKISCH, R. "Interpretación de los Convenios de Doble Imposición". CDFI Vol LXXVIIIa. Florencia 1993. pag 133 la falta de cauces por los que acceder a esta información, tanto a nivel doctrinal como a efectos de la posible alegación por parte de los distintos tribunales nacionales. Para la elaboración del presente estudio, han sido valiosas la recopilación jurisprudencial realizada en la obra de EDWARDES-KER *The International Tax Treaties Service*. Dublin. Páginas actualizables, (actualización 1992), así como el repertorio de casos europeos relativos al régimen jurídico del establecimiento permanente aparecidos en la revista *European Taxation*. En relación con la casuística americana, se ha tenido en cuenta la recogida en las bases de datos WESTLAW y LEXIS-NEXIS. También ha sido de gran utilizada la magnífica labor recopilatoria y sistematizadora de la jurisprudencia internacional llevada a cabo por SKAAR, A. en su obra *Permanent Establishment...* op cit.

¹²Con todo deben tenerse presente en todo momento las particulares coordinadas espacio-temporales y el diferente marco jurídico en el que las opiniones son vertidas -derecho común o derecho civil-, debiendo tomar las oportunas precauciones en el momento de efectuar la comparación.

El capítulo segundo analiza sin apriorismos los condicionantes normativos y constitucionales que presiden las relaciones entre los Convenios de Doble Imposición y la legislación tributaria interna, de acuerdo con los principios constitucionales que regulan la materia tributaria y las relaciones de los Tratados Internacionales con la normativa interna. Decidido el ámbito de actuación de los Convenios de Doble Imposición en materia tributaria, se analizan las condiciones de interpretación y aplicación de estos Convenios, y en particular, la influencia de los Comentarios de los Modelos de Convenio en aras de una interpretación común de los mismos en conexión con las condiciones de alegación de la normativa interna de cada país. Por su parte pretende deslindar los presupuestos de aplicación de la normativa comunitaria y sus relaciones con la normativa interna y los Convenios de Doble Imposición.

La segunda parte analiza el concepto de establecimiento permanente en los diferentes niveles normativos, tanto en la legislación interna -capítulo tercero-, como en los Convenios de Doble Imposición -capítulo cuarto-, así como la posible influencia de la incorporación de este instituto al ordenamiento comunitario. Por ello acomete el análisis de las diferencias entre las definiciones que cada orden contiene y las consecuencias de su integración, así como la naturaleza de cada definición, los elementos que la componen y las clases de establecimientos permanentes en cada orden. Reciben una especial atención las condiciones delimitadoras positivas y negativas de la aplicación de este concepto, deslindando su ámbito del de instituciones paralelas como la base fija, y la diferente configuración de la cláusula de la agencia y la cláusula general en los Convenios.

La tercera parte está destinada a extraer determinados principios y criterios generales identificadores de la posición jurídico tributaria material particular del establecimiento permanente, según se infiere del ordenamiento interno, de los Convenios de Doble Imposición y de la normativa comunitaria. En este sentido el capítulo quinto examina los principios que inspiran y establecen la justicia y oportunidad de la regulación jurídica concreta de los establecimientos permanentes. En concreto, se analizan las particularidades y presupuestos de aplicación del principio de no discriminación, de acuerdo con los condicionantes positivos articulados en cada peldaño normativo. Se hace especial referencia a las

condiciones de aplicabilidad de las diferentes cláusulas de no discriminación contenidas en los Convenios de Doble Imposición, y en qué medida los establecimientos permanentes pueden tomar beneficio de las mismas. También se incide en las repercusiones de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas acerca de la interdicción del tratamiento discriminatorio y de la libertad de establecimiento sobre el régimen tributario del establecimiento permanente

Teniendo en cuenta los posibles sistemas de atribución de rentas al establecimiento permanente, el capítulo sexto y su continuación en el capítulo séptimo, analizan las características que se infieren de los criterios específicos de atribución escogidos tanto por la normativa interna como por los Convenios de Doble Imposición. La adopción de estos criterios es la que debe perfilar el régimen jurídico que, junto con los criterios de comparabilidad, debe presidir la tributación de los establecimientos permanentes y a su vez incidir en la función que debe serle asignada, así como la respuesta que debe ser previsible por los Estados frente a estas situaciones en las que se actúa mediante establecimiento permanente. El capítulo séptimo continúa con esta tarea de delimitación, analizando las peculiaridades y relevancia de los distintos tipos de relaciones internas entre el establecimiento permanente y la casa central o con otros establecimientos permanentes, de acuerdo con el criterio de empresa separada. Así se analizan las posibilidades de atribución de rendimientos derivados de estas relaciones internas, tanto para el establecimiento permanente como para la casa central, la influencia respectiva del criterio de empresa separada en la atribución de los rendimientos al establecimiento permanente o a la casa central, así como el momento en el que surtirá efectos esta imputación y los criterios con arreglo a los cuales resultará valorada la misma.

Con los rasgos configuradores inferidos del examen llevado a cabo en los capítulos quinto a séptimo, la cuarta y última parte repasa la relevancia del establecimiento permanente tanto para los particulares como para los Estados dentro de los esquemas generales de tributación de las rentas empresariales transnacionales, así como la distinción de esta relevancia en los distintos sectores normativos, bien interno o bien internacional -Convenios de Doble Imposición-. Por último analiza las perspectivas de futuro y la posible evolución en la función del

establecimiento permanente teniendo en cuenta la interrelación e internacionalización progresiva de la economía y el mantenimiento de los planteamientos tradicionales para la satisfacción de los conflictos tributarios. Para ello realiza un estudio sobre la aproximación progresiva de los institutos del establecimiento permanente y de la residencia en relación con las funciones tradicionalmente asignadas a este último instituto. Esta comparación se realiza en torno a la determinación de la fuente de determinados rendimientos a efectos de atribución de la competencia tributaria al Estado correspondiente de acuerdo con criterios de sujeción territoriales. En este sentido, se estudian las diversas posibilidades y propuestas de asimilación en relación con la determinación de la fuente de los dividendos, teniendo en cuenta la especial configuración del establecimiento permanente, despegado de la nota de personalidad jurídica separada. Por último se analiza esta comparación atendiendo a la configuración personal de ambos institutos. En primer lugar, acerca de las posibilidades de mitigación de la doble imposición que recae sobre el establecimiento permanente en los denominados casos triangulares por parte del Estado de situación del establecimiento permanente. Y en segundo lugar, las posibilidades de extender a los establecimientos permanentes el beneficio de la aplicación de los Convenios firmados por su Estado de situación, en atención a su posible consideración como persona y a las exigencias que dimanen del ordenamiento comunitario.

PRIMERA PARTE.
ANTECEDENTES Y
PRESUPUESTOS NORMATIVOS

CAPITULO PRIMERO. ORIGEN Y ANTECEDENTES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

I.1. El establecimiento permanente en el derecho internacional tributario. Origen y evolución.

I.1.1. Los orígenes del término establecimiento permanente.

Como ocurre con la mayoría de los conceptos e institutos jurídicos, la figura del establecimiento permanente no aparece en el derecho internacional tributario de modo plenamente configurado con unas características y un régimen jurídico perfectamente establecido. Al contrario, el derecho internacional tributario toma esta figura de los derechos nacionales tributarios que previamente habían tomado el mismo de otras parcelas del ordenamiento jurídico.

En efecto, la doctrina internacional ha situado el origen de la figura objeto del presente estudio, en el derecho alemán de la segunda mitad del siglo XIX, en concreto en el derecho mercantil de Prusia, que utilizaba el término *betriebsstätte*¹ para referirse al espacio total utilizado en la llevanza de una actividad empresarial². Con posterioridad, el derecho tributario local prusiano tomó este término para dilucidar la sujeción a la imposición sobre

¹ SKAAR, A. *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*. Ed Kluwer. Series on International Taxation. Deventer. num 13. 1991. pag 83, que a pesar de señalar el término *betriebsstätte* como origen de la expresión establecimiento permanente, del mismo modo que sostiene VOGEL, K. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. (A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With particular reference to German Treaty Practice)*. Ed Kluwer. Deventer, 1991. Traducción de la 2ª ed de *Doppelbesteuerungsakommen*. (en adelante Manual), pag 205, lo traduce como *establecimiento mercantil o empresarial (business establishment)* y no como *establecimiento permanente (permanent establishment)*. No obstante, otros autores como DENYS "The Concept of Permanent Establishment (in Belgium)" *European Taxation*. num 9/1975. pag 293, o JOHNSON, A.R.M. *The Permanent Establishment Concept in Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*. York University. Toronto. 1987.(tesis inédita) pag 37 y ss sitúan el origen de esta expresión en los trabajos de la Sociedad de Naciones. Cabe pensar, sin embargo, que estos autores se refieren a la utilización de este término de un modo sistemático como criterio para la resolución de conflictos derivados de la doble imposición internacional.

² SKAAR pag 72, que a su vez lo toma de KOLCK *Der Betriebsstättenbegriff im nationalen und internationalen Steuerrecht*. 1974. pag 15.

las utilidades derivadas de la actividad industrial y comercial ³ de aquellos sujetos que vivían en otros municipios. En consecuencia el origen de esta figura en el derecho tributario se encuentra en los impuestos de producto y no en la imposición sobre la renta ⁴.

La jurisprudencia fue elaborando posteriormente los elementos que precisaban su existencia, señalando como requisitos básicos para la presencia objetiva de una actividad empresarial en ese lugar que permitían su sujeción, la existencia de una localización física fija en el otro Estado y la posibilidad de reconocer la intención de llevar a cabo la actividad empresarial en ese lugar ⁵. Las leyes tributarias de Prusia recogieron en su seno este concepto en 1885 dentro de una secuencia que comprendía a las agencias, los lugares de dirección, las sucursales y los lugares de venta de bienes, adquiriendo definitivamente un carácter general y comprensivo de los demás en 1891 ⁶.

³ Señala SKAAR que el criterio de tributación de estos impuestos se fijaba en la existencia de un *stehendes Gewerbe* o comercio en un lugar fijo de negocios. Las condiciones de tributación de este lugar fijo de negocios se especificaron en relación con la tributación de las relaciones intermunicipales en Prusia, con motivo del Tratado tributario firmado entre Prusia y Sajonia el 16 de abril de 1869. El criterio utilizado en caso de sujetos que ejercían una actividad en un lugar diferente al de residencia fue precisamente el de la existencia de un *betriebsstätte* en el lugar de la imposición.

Aún así conviene tener en cuenta que los demás estados alemanes en especial los del norte interpretaban la fórmula en un sentido más favorable al estado en que se desarrollaba la actividad al no exigir la existencia adicional de un lugar fijo de negocios.

⁴ REUTER, P. "La doble imposición y la evasión fiscal en materia de impuesto sobre el beneficio industrial y comercial" *Revue de Science et de Legislation Financieres*. 1935. pag 473 quien señala que el concepto fue construyéndose lentamente en materia del impuesto sobre la patente para trasladarse posteriormente a la imposición sobre la renta con los mismos elementos. En el mismo sentido PEREZ DE AYALA, J.L. "Los fundamentos históricos de la tributación de las sociedades extranjeras en España dentro del Impuesto sobre rentas de sociedades en España" MAEDF. 1965. op cit. pag 471, aunque circunscrito al ámbito del derecho español. Para REUTER sin embargo, la función del establecimiento permanente en la imposición sobre el producto era diferente a la posteriormente asumida en la imposición sobre los beneficios comerciales e industriales; en la imposición sobre los beneficios se convierte en la condición para la existencia de la imposición, mientras que en la imposición sobre la patente el establecimiento es la medida misma de la imposición.

⁵ SKAAR, A. op cit pag 73.

⁶ En la *Einkommensteuergesetz* de 24 de junio de 1891. La anterior ley era de 27 de julio de 1885 de *Kommunalabgaben-Notgesetz*. Tomado de SKAAR op cit pag 73-74, que sigue en este punto a KOLCK, *Der Betriebsstättenbegriff im nationalen und im internationalen Steuerrecht*. 1974. pag 12.

Progresivamente el término fue configurándose como criterio de determinación de la competencia de una determinada autoridad administrativa para gravar la realización de una actividad económica realizada por una persona o entidad foránea. Primeramente se utilizó únicamente en la legislación interna como criterio determinante de la competencia de las entidades administrativas de la confederación ⁷. Posteriormente el término fue asumido como criterio internacional de determinación de la competencia tributaria, siendo el Tratado Internacional firmado por el Imperio Austro-Húngaro y Prusia el 21 de junio de 1899 ⁸, que pasa por ser el primero en materia tributaria internacional para evitar la doble imposición ⁹, el primero en recoger este criterio ¹⁰.

La traslación del término al ámbito internacional tuvo lugar como consecuencia del auge de la actividad económica, al expandirse las actividades comerciales e industriales más allá de las fronteras de los entes titulares de los impuestos que gravaban esta actividad. Esta expansión no se vio acompañada, sin embargo de un cambio en la filosofía tributaria de la legislación tributaria de los Estados, que siguió manteniendo posiciones tributarias de carácter aislacionista ¹¹.

⁷ VOGEL, K op cit manual pag 226 y SKAAR, A. pag 75 ponen de manifiesto que el término fue acogido primeramente por diversos Estados de Centro Europa, entre ellos la Confederación Helvética o el Imperio Austro-Hungaro, pero siempre en sus legislaciones internas.

⁸ Sociedad de Naciones. *Doble imposición y evasión fiscal. Colección de acuerdos internacionales y normativa interna para prevenir la doble imposición y la evasión fiscal.* Vol I. 1928. pag 249. Vid CARROLL, M.B. "The Historical Development of Income Tax Treaties" en *Income Tax Treaties*. Ed. por J. Bischel. 1978. pag 51,52.

⁹ SKAAR, A. op cit pag 75, y MAKTOUF, L. "Resolving International Tax Disputes through Arbitration" *Arbitration International* nº 4/1988 pag 36.

¹⁰ Ello no significa que su utilización adquiera carácter general, pues la mayoría de los Tratados Internacionales de doble imposición firmados en las tres primeras décadas del siglo XX seguían sin recoger el principio del establecimiento permanente en su seno. Como muestra, pueden citarse los Convenios firmados por España con el Reino Unido, que seguía en esta materia el criterio tradicional inglés del *trade or business* -SKAAR, op cit pag 78- o el firmado por nuestro país con Italia, que no hacía ninguna distinción entre las sociedades extranjeras, y sus filiales, sucursales o agencias. Vid al respecto el libro *Doble Imposición Internacional*. IEF. 1972. pag 545 y 563.

¹¹ VOGEL, K. "Worldwide versus source taxation of income- A review and re-evaluation of arguments" *INTERTAX* nº 8-9/1988. pag 219.

Las teorías tributarias formuladas en aquella época no tenían en cuenta el fenómeno internacional y la posible colisión de los poderes tributarios soberanos como un obstáculo a sus argumentos teóricos¹². Diversas corrientes doctrinales aparecidas en Alemania en el siglo XIX indicaban que la consecución de los principios tributarios, y en especial del principio de capacidad económica debía lograrse mediante la asimilación de este principio al concepto de renta¹³. La positivización de esta concepción se traduce en la generación de impuestos de carácter personal¹⁴ y por la renta global del sujeto¹⁵, postulado fundamental de estas teorías¹⁶.

La consecución de este impuesto de carácter personal fue convirtiéndose en una realidad¹⁷, sin que por ello se abandonara el ejercicio del poder tributario sobre aquellos actos, negocios o utilidades que se encontraran o realizaran en su territorio. Este doble planteamiento tributario, el de gravar a determinados sujetos en función de su situación personal de vinculación estrecha con el Estado de la imposición, así como el

¹² VOGEL, K. menciona en su trabajo "Worldwide versus source taxation of income- A review and re-evaluation of arguments" INTERTAX 1988 pag 219, como WAGNER en la formulación de su teoría en defensa de la tributación de acuerdo con el principio de la renta mundial no consideraba la doble imposición internacional como un problema digno de tener en cuenta, al no apreciar las inversiones internacionales como un fenómeno en expansión ni deseable.

¹³ HERMANN, Staatswirtschaftliche Untersuchungen. 1932. pag 299. Tomado de VON SCHANZ, G. "El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta" HPE. pag 157.

¹⁴ Según VON SCHANZ en un impuesto que recae sobre el concepto genérico de renta "lo que se trata de conocer es la capacidad económica individual de una persona en un período determinado" VON SCHANZ, G. "El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta" HPE. pag 157.

¹⁵ Renta global que con la internacionalización y expansión económica se reformulará como principio del gravamen por la renta mundial.

¹⁶ WAGNER, A. Finanzwissenschaft, Zweiter Teil: Gebühren- und allgemeine Steuerlehre. 1880. pag 296. Tomado de VOGEL, K. op cit. INTERTAX pag 219.

¹⁷ En la segunda parte de su trabajo, en especial a partir de la pag 176, VON SCHANZ -"El concepto de renta..."-, menciona varios ejemplos de leyes del impuesto sobre la renta en los Estados alemanes, que seguían este modelo. Por su parte, del trabajo de SELIGMAN "La double imposition..." así como del informe elaborado por el Comité de Expertos para la Sociedad de Naciones se deduce que a principios del S XX eran varios los países que habían adoptado un impuesto general sobre la renta de carácter puro -Reino Unido, Estados Unidos, Holanda, Alemania- aunque en algunos países todavía seguía vigente la imposición sobre la renta basada en la superposición de varios impuestos de producto o sobre las utilidades -Bélgica, Italia, Francia-.

de gravar los actos, negocios o utilidades realizadas o generadas en su territorio dará lugar al fenómeno conocido como la doble imposición internacional.

Este fenómeno se acentuará con la expansión económica a la que hacíamos mención anteriormente, y de ahí que los criterios de delimitación de la competencia tributaria sobre determinadas relaciones tributarias alcancen un status internacional.

La adopción de medidas internacionales para hacer frente al problema de la doble imposición internacional obedeció sin duda a la imposibilidad de atajar el problema con medidas de carácter unilateral, es decir, a la ineficacia de la acción unilateral de los Estados para resolver el conflicto de jurisdicciones actuantes sobre una misma actividad empresarial.

El planteamiento del conflicto en cauces internacionales provocará la discusión, a nivel teórico, de la legitimación del Estado denominado de la residencia y del Estado denominado de la fuente para gravar estos rendimientos obtenidos con carácter transnacional. A nivel práctico, en cambio, el establecimiento de medidas de carácter internacional para abordar el conflicto generará la negociación entre ambos Estados con el propósito de ver alterada su capacidad recaudatoria al mínimo posible, quedando al margen la consecución de los principios de justicia tributaria y si los de eficacia y consecución de objetivos a través de la negociación ¹⁸. La resolución de este conflicto, que todavía queda por resolver, promoverá el nacimiento y desarrollo posterior de la ciencia jurídico-tributaria internacional. La teoría del establecimiento permanente se enmarcará dentro de los medios de resolución de este conflicto entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia/domicilio.

¹⁸ Es significativa en este sentido la opinión expresada en 1930 por el Secretario del Tesoro americano, Andrew W. MELLON, ante el House Ways and Means Committee: "The objections to this method appear to me to be that concessions are more likely to be based on bargaining than on sound principles of taxation". en *International Double Taxation. 1930: Hearings on H.R. 10165 Before the House Comm. on Ways and Means. 71st Congress. 2nd Session. 1930.* pag 5. Tomado de VOGEL, K. "Double Tax Treaties and Their Interpretation" 4 *International Tax & Business Lawyer*. 1986. pag 10.

Al desarrollo de esta parcela jurídica contribuyeron sin duda los trabajos realizados en el seno de la Sociedad de Naciones, promovidos por su Comité Fiscal.

I.1.2. Los trabajos de la Sociedad de Naciones.

El conflicto originado por la expansión económica de finales de siglo anterior y principios del presente, con la consiguiente colisión de los poderes tributarios de los diferentes Estados que aparecían en primer término como legitimados a ejercer su derecho de exacción sobre estas rentas de carácter transnacional, originó diversos planteamientos en la doctrina. Esta trataba en sus estudios de determinar el ámbito de actuación y legitimidad de los denominados Estado de la fuente y Estado de la residencia. De entre las teorías desarrolladas, las de mayor elaboración fueron sin duda las formuladas por VON SCHANZ¹⁹ y por SELIGMAN²⁰.

Consecuente con su teoría sobre el concepto general de renta y del impuesto que debía recaer sobre la misma, VON SCHANZ planteaba la necesidad de determinar un criterio personal que reflejara una relación lo suficientemente intensa con el Estado que pretendía exaccionar el gravamen. Por ello descartaba como criterios únicos, los criterios que tradicionalmente se habían utilizado, como la nacionalidad de los sujetos -llamada *political allegiance*-, o la residencia, puesto que podían provocar situaciones gravosas para determinados sujetos que se vieran obligados a pagar el impuesto sin haber obtenido ni disfrutado de los beneficios que prestaba el Estado en cuestión.

¹⁹ VON SCHANZ, G. "Zur Frage der Steuerpflicht" en Finanzarchiv nº 9II/1882. pag 1 y ss. Tomado de VOGEL op cit INTERTAX pag 219. WAGNER, A. *Finanzwissenschaft, zweiter teil: Gebühren un allgemeine Steuerlehre*. 1880. pag 296. Tomado de VOGEL, K. "Taxation of Foreign Income, Principles and Practice" 39BIFD, 1985. pag 9. También LAUFENBURGER, *Handbuch der Finanzwissenschaft*. 2ª ed. Tomo II. pag 449. Tomado de BUHLER, O. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. EDERSA. 1968. (traducción española de CERVERA TORREJON) pag 220.

²⁰ SELIGMAN, E.R.A. "La double imposition et la coopération fiscale internationale" Recueil des Cours. Académie de Droit International. La Haya. 1927. Vol V. nº 20. Librarie Hachette. Paris. 1929. pages 459 y ss. (versión inglesa disponible bajo el título *Double taxation and International Fiscal Cooperation*. The Macmillan Company. 1928.). También en *Essays in Taxation*. New York 1ª ed. 1895, este último citado por SKAAR, A. op cit pag 79.

Por su parte, SELIGMAN dilucidaba la preferencia del Estado de la fuente o del domicilio en función de determinados elementos englobados bajo el concepto de *economic allegiance*. Este concepto se definía por una amalgama de factores, cuya intersección determinaba el lugar donde debía ser sometida a imposición la renta o riqueza. Estos factores intrínsecos a la definición de la *economic allegiance* eran, aparte de los clásicos lugares de adquisición de la riqueza ²¹, y el lugar de disposición de la misma, el lugar donde se encontraba el derecho de propiedad sobre esa renta y el lugar donde se ejercía dicho derecho de propiedad ²².

El criterio de la vinculación económica o *economic allegiance* se constituía por tanto, como la clave para asignar las rentas a los diferentes Estados, planteando este concepto como alternativa a la contraposición entre el Estado de la fuente/origen y de la residencia/domicilio. Este criterio determinaba efectivamente en cada caso particular el derecho concreto - total, parcial o nulo- de cada Estado a gravar una determinada renta.

Para VON SCHANZ, este principio suponía el reparto de la carga tributaria entre dos Estados en caso de que un sujeto residiera en un Estado y por tanto consumiera allí la mayoría de las rentas obtenidas, pero que tuviera una explotación económica en otro Estado. El reparto de la carga tributaria entre los dos Estados debía respetar en todo caso la prevalencia del Estado de la fuente a gravar los rendimientos generados en su territorio que naturalmente guardaban una relación más estrecha con ese territorio que con el de residencia de la persona que los había obtenido ²³.

²¹ Es interesante la matización que efectúa SELIGMAN, E. en torno a este concepto: "it is necessary, however, to distinguish between the phisycal and the economic production. Phisically indeed the wealth is created or connected with some service or object, situated in a particular place. Economically the case is not so simple. The wealth may owe its *inception not only* to the particular object with which it is associated, *but* to the activity of an individual who may reside elsewhere..." op cit pag 11.(la cursiva es nuestra).

²² SELIGMAN, E. "La double imposition et la cooperation internationale" op cit pag 545-550. En la versión inglesa pag 112 señala: "thus there are four elements that must be considered in economic allegiance; where is the wealth acquired, where does it exist, where do the property rights become enforceable, and where is the wealth disposed of".

²³ El reparto propuesto era de 3/4 de renta a gravar en el Estado de la fuente y 1/4, el resto, a sujetar en el Estado de la residencia (VOGEL,K. op cit INTERTAX pag 219). A la misma solución propuesta por VON SCHANZ llegó posteriormente la normativa española para el establecimiento de la cifra relativa de negocios, solo que nuestras normas proponían unas condiciones de reparto menos rígidas para adecuar en mayor grado la situación particular de cada sujeto a las exigencias derivadas del principio de capacidad económicas. Vid el informe

En consecuencia, en su trabajo no supeditaba el derecho del Estado de la fuente a gravar estas rentas a la existencia de un establecimiento permanente, pero esta conclusión podía alcanzarse considerando la necesaria configuración personal del impuesto sobre la renta de la que era ferviente defensor VON SCHANZ ²⁴. Si la imposición sobre la renta, tanto en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente descansaban sobre el mismo concepto de renta y a ambas situaciones se les aplicaba el mismo impuesto, la personalización o individualización del sujeto no residente debía formularse mediante el empleo de alguna construcción que separara las actividades realizadas en un determinado territorio por un sujeto no residente, una de las cuales, sin duda la que ha llegado a nuestros días, ha sido la del establecimiento permanente.

Por su parte, SELIGMAN, proponía varios criterios para resolver el conflicto entre los dos Estados, en función de la naturaleza de los bienes y de los impuestos existentes en cada país. ²⁵

La discusión sobre los problemas derivados de la imposición tributaria simultánea por varios Estados sobre una misma relación económica alcanzó una dimensión oficial con su tratamiento por parte de la Sociedad de Naciones. Esta, influida por las recomendaciones de la Cámara Internacional de Comercio ²⁶, encargó a su Comité Fiscal la elaboración de un informe sobre la doble imposición. Teniendo como criterio orientador el favorecimiento y desarrollo de los intercambios económicos

del profesor VIÑUALES presentado a la Sociedad de Naciones "Informe sobre la legislación fiscal y los procedimientos de imputación de beneficios de las empresas con actividades en varios países" HPE num 46/1977. pag 196.

²⁴ Vid "El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta" HPE pag 157.

²⁵ op cit pag 546 y ss.

²⁶ La Cámara Internacional de Comercio era una organización de carácter internacional fundada en 1919, y representando los intereses de los empresarios, fue una de las impulsoras de los trabajos relativos a la doble imposición y al derecho tributario en general. A pesar de sus primeros informes a favor del Estado de la fuente, fueron fervientes defensores de la tributación exclusiva en el Estado de la residencia y de la solución unilateral de la doble imposición, aunque se limitaron a defender una solución de carácter multilateral. Una vez aceptado el principio del establecimiento permanente como derecho del Estado de la fuente, intentaron restringir su contenido excluyendo del mismo elementos como los agentes independientes.

internacionales, el Comité Fiscal nombró a cuatro expertos ²⁷ para la elaboración de un informe en el que se establecieran las bases teóricas sobre los principios determinantes de la jurisdicción tributaria internacional, así como los criterios de solución de la doble imposición internacional.

Basándose en los estudios teóricos anteriormente analizados sobre la *economic allegiance*, el Grupo de Economistas, nombre que recibió el Comité de Expertos, elaboró un informe con determinadas propuestas para eliminar la doble imposición ²⁸. Sin embargo, el resultado propuesto por el mencionado Comité difería de los anteriores estudios teóricos, en cuanto proponía la prevalencia, del denominado Estado de residencia en perjuicio del lugar donde las rentas se entendían obtenidas ²⁹. Esto se conseguía con la proposición de un método para eliminar la doble imposición internacional consistente en exceptuar de gravamen las rentas obtenidas por los no residentes en el Estado de procedencia de las mismas ^{30 31 32}.

²⁷ Estos eran Sir Josiah Stamp, del Reino Unido, y los profesores G. Bruins, de Holanda, E. Seligman, de los Estados Unidos, y L. Einaudi, de Italia. La participación de estos expertos no respondía a una representación y defensa de los intereses de sus respectivos Estados, sino como especialistas en la materia. Aún así, la situación impositiva de sus países se dejó notar en su informe, en tanto en cuanto la mayoría de estos expertos pertenecía a países con un sistema fiscal formado principalmente por un impuesto sobre la renta puro, sin impuestos de carácter real o sobre las utilidades a cuenta del mismo.

²⁸ Sociedad de Naciones. *Report on Double Taxation* by Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp. Ginebra. 1923.

²⁹ Con esto la *economic allegiance* se convertía, tal y como pone de manifiesto VOGEL, K. "Taxation of Foreign Income, Principles and Practice" BIFD. op cit pag 9, en un concepto jurídico indeterminado, al que cada autor o institución otorgaba el significado más conforme con sus intereses. Para JOHNSON "though some of the conclusions in the report favoured source jurisdiction, the overall attitude of the economists was definitely biased in favour of residence jurisdiction" op cit pag 42.

³⁰ Aunque el Informe proponía cuatro métodos para eliminar la doble imposición - deducción como gasto del impuesto pagado en el extranjero, exención en el lugar de la fuente de obtención de los rendimientos, división de la cuota tributaria entre los países afectados, y la clasificación y asignación de las rentas según su naturaleza- (op cit pag 41 y 42), finalmente se decantaba en las conclusiones por aplicar el método de exención en la fuente (op cit pag 51). Ya en la exposición de los diferentes mecanismos (op cit pag 41-42) el informe señalaba que este método reconoce el hecho teórico que un país que necesita capital no puede gravar con garantías de éxito al extranjero, ya que esto solo conseguirá echarlo del país ("recognises the theoretical fact that the country wanting the money cannot successfully 'tax the foreigner'; it can only shut him out". Contrariamente a lo que preconizará posteriormente el Modelo de la ONU, el Informe señala que éste es el único método que garantiza los flujos de capital y el desarrollo de los países y regiones más atrasados.

Sin embargo, esta conclusión abandonaba los fundamentos teóricos considerados en el Informe, respaldándose únicamente en razones puramente prácticas³³. Sin duda alguna esta conclusión se vio favorecida por la procedencia de los expertos, en su mayoría de países desarrollados que aplicaban un impuesto general sobre la renta.

Los trabajos de la Sociedad de Naciones fueron continuados por el denominado Comité de Técnicos, formado por expertos de las administraciones tributarias de diversos Estados, aunque no en representación de los mismos³⁴. En su primer Informe³⁵, se tuvieron en cuenta las pautas marcadas por el Grupo de Economistas, si bien se dejó en evidencia que la práctica seguía otros derroteros³⁶.

La importancia de estos trabajos en relación con nuestro estudio, aparte de asentar los puntos básicos sobre los que se desarrollará el estudio del Derecho Internacional Tributario, consistió en desglosar la totalidad de

³¹ La imposibilidad de gravar a los extranjeros fuera del territorio de su Estado fue analizada en 1933 desde la perspectiva teórica por STIMSON, E. *Jurisdiction & Power to Tax*. 1933. concluyendo que "a sovereign state has no physical force over persons and property outside its territory". Tomado de MARTHA, R. S. *The Jurisdiction to Tax in International Law*. Ed Kluwer. Series on International Taxation. num 9. Deventer. 1989. pag 19. En cambio, esta solución también vetaba la posibilidad de extender el alcance de los principios y tributos personales más allá de los límites territoriales del Estado, negando en consecuencia, la posibilidad de aplicación del principio de renta mundial.

³² VON BARL, *Theorie und Praxis des Internationalen Privatrechts*. 1889, 2ª ed. tomado de MARTHA, R. op cit pag 67, ya llegaba a la misma solución si bien limitandola a los nacionales no residentes, admitiendo que resultaba "undesirable to extract tax from non-residents nationals".

³³ Señala el Informe del Comité de Expertos que "we may look forward to an ultimate development of national ideas on uniform lines toward method 2, if not as a more logical and theoretically defensible economic view of the principles of income taxation, at least as the most practicable solution of the difficulties of double taxation" (la cursiva es nuestra). op cit pag 51. Vid SKAAR, A. op cit pag 809 y JOHNSON, op cit pag 51.

³⁴ NIBOYET, J.P. "Les doubles impositions au point de vue juridique" Académie de droit International. La Haya. Recueil des cours. 1930-I. vol 31. pag 29.

³⁵ Sociedad de Naciones. *Double Taxation and Tax Evasion*. Committee of Technical Experts. C.216.M.85. 1927 II. Ginebra. 1927.

³⁶ SKAAR, A. op cit pag 81. Incluso WANG, K. "International Double Taxation of Income: Relief Through International Agreement 1921-1945" Harvard Law Review 1945. pag 84, señaló en su día que las resoluciones adoptadas por el Comité no reforzaban *in toto* bien la tributación en la fuente o en el país de la residencia.

las rentas obtenidas por un determinado sujeto en función de su naturaleza. De esta manera se analizaba la legitimidad de cada Estado para gravar este tipo de rendimientos en función de su *economic allegiance*, o de su vinculación económica en función de los elementos que intervinieron en su generación.

En relación con los rendimientos de actividad empresarial, el Informe del Grupo de Economistas diferenciaba aquellas actividades de carácter inmobiliario o relacionadas directamente con inmuebles, tales como minas o pozos de petróleo, establecimientos de carácter industrial y establecimientos de carácter comercial. En el primero de los casos parecía evidente que era el lugar de origen o de situación de la mina el que debía conservar el derecho al gravamen de las rentas empresariales generadas, quedando únicamente por resolver la cuestión de la atribución de ingresos y gastos entre los diferentes lugares de origen en caso de existir varios. En el segundo supuesto, también debía decantarse la *economic allegiance* hacia el lugar de localización de la planta industrial o fábrica, aun teniendo más relevancia el lugar de domicilio de la entidad social que en el primer caso ³⁷. En el último caso, por el contrario, constituía un problema relevante puesto que el *situs* en el que se desarrolla la actividad es más móvil que la desarrollada en una fábrica ³⁸. El informe concluía la mayor significación del domicilio de la persona que desarrolla la actividad en la consideración de la legitimación de los Estados, atendiendo a la *importancia del elemento personal en el origen de la obtención de este tipo de rendimientos*.³⁹.

Estas consideraciones teóricas del Grupo de Economistas, tuvieron su reflejo en el informe del grupo de expertos técnicos, plasmando lo que

³⁷ "The conclusion would be that, while the importance of domicile is somewhat greater than in the case of mines because of the difference in the personal element in origin, still, on the whole, the place of origin, because of its re-enforcement by (2) *situs* and (3) enforceability, is of preponderant weight" Informe cit pag 31.

³⁸ "...in regard to (2) *situs*, (3) enforceability, and (4) domicile, the considerations are precisely the same as in the case of factories, except that as to *situs* a commercial business can be more easily moved than a factory, with its nexus and environment of workers and their dwellings". (pag 31)

³⁹ "The conclusion would be that, while the importance of domicile is somewhat greater than in the preceding two cases because of the personal element in the matter of origin, none the less, in the main, the place of origin, because of its re-enforcement by (2) location and (3) enforceability, remains of considerably greater significance than domicile". (pag 31).

constituye el antecedente *inmediato* ⁴⁰ de la figura del establecimiento permanente en los actuales Convenios de Doble Imposición y en los Modelos de Convenio. En esta resolución, sin embargo, el término *establecimiento permanente* no aparece todavía como una categoría general que englobe a las distintas situaciones en las que la presencia de una empresa extranjera sea suficiente para someterla a gravamen ⁴¹.

El Grupo de Expertos Técnicos, apegados al aspecto práctico de los problemas tributarios internacionales, negaron la existencia de principios internacionales tributarios con validez internacional ⁴², basando sus decisiones en el poder efectivamente ejercido por los Estados y la experiencia proporcionada por la práctica ⁴³. Por primera vez se confrontan las posturas de Estados con diferentes características tanto en su sistema impositivo como en su nivel y necesidades económicas. Frente a la postura de los países acreedores y con una imposición sobre la renta de carácter puro -cuya visión correspondía en gran medida con el informe presentado por los expertos económicos, en este comité se oyeron por primera vez las

⁴⁰ En este sentido DENYS, L. y JOHNSON, E. cit.

⁴¹ En las resoluciones del Informe de este Comité que distinguía los aspectos de la doble imposición para cada tipo de rendimientos, señalaba para el caso de los establecimientos comerciales e industriales :

"1. When the whole of an undertaking is carried on in one and the same country, the income should be regarded as originating in that country, irrespective of the nationality of the owner of the undertaking.

2. If the enterprise has its head office in one of the States and in another has a branch, an agency, an establishment, a stable commercial or industrial organisation, or a permanent representative, each one of the contracting States shall tax that portion of the net income produced in its own territory. Therefore, the financial authorities of the interested States shall be able to request the taxpayer to hand in general balance-sheets, special balance-sheets and all other relevant documents". (Informe del Comité de Técnicos pag 31).

⁴² Hay que señalar no obstante, que el Informe de Expertos Económicos había sido objeto de crítica por su parte por varios autores científicos, tanto juristas como economistas, entre ellos del mismo VON SCHANZ, que determinaba con su teoría el primacía del Estado de la fuente, o por representantes de los países con sistema impositivo latino, cuya especial situación no había sido tomada en cuenta -entre ellos de GRIZIOTTI-. Vid SELIGMAN, op cit. pag 574-575.

⁴³ Muestra de esta visión es la postura señalada por HORN, H. para quien debía hablarse de la *State economic allegiance* en lugar de la *simple economic allegiance*. Con esta expresión daba entrada a la capacidad del Estado para determinar, controlar y reforzar la tributación, aspecto tan importante en su opinión como la conexión económica de la renta. DORN, H. *Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung 1. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*. 1927. pag 189, 210. Tomado de VOGEL "Worldwide vs. source taxation of income..." INTERTAX op cit. pag 220.

opiniones de los países con una imposición sobre la renta basada en la suma de impuestos de producto o de carácter real, y de los países deudores de capital con una postura favorable a la prevalencia del Estado de la fuente ⁴⁴.

La primera tentativa de la Sociedad de Naciones por definir el establecimiento permanente supuso en consecuencia, el reconocimiento de la economic allegiance en favor del Estado de la fuente, pero a su vez la misma afirmación del principio suponía la limitación de la legitimación tributaria de este Estado, en cuanto representaba un nivel por debajo del cual no podía ejercer su poder impositivo.

I.1.2.1. Los primeros Proyectos de Convenio de la Sociedad de Naciones.

Las reuniones posteriores del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones estuvieron encaminadas a la consecución de unos Proyectos de Convenio, destinados a servir de modelo para la firma de nuevos Convenios internacionales en materia de doble imposición. En estas reuniones volvieron a participar todos los Estados, -Estados Unidos y el Reino Unido no participaron en las primeras reuniones del Comité de expertos técnicos-. A raíz de estas reuniones surgieron los Modelos de Convenio de 1927, de 1928, de 1931 y de 1933.

Los trabajos elaborados por el Comité de Expertos Técnicos fueron tenidos en cuenta para la elaboración del primer Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición en el ámbito internacional ⁴⁵. Este Proyecto de Convenio establecía medidas de carácter bilateral para evitar o minimizar la doble imposición.

⁴⁴ Por primera vez se plantea la dificultad de un arreglo global, ya que antes las soluciones habían tenido lugar entre países con estructura impositiva y económica similar. Chile fue el representante que mayores protestas elevó en contra del principio de la tributación en el Estado de residencia; SKAAR, A. op cit. 81-82.

⁴⁵ Este Proyecto de Convenio fue elaborado por el Comité de Expertos Técnicos, al que se incorporaron nuevos miembros de diferentes países. Se encuentra recogido en *Double Taxation and Tax Evasion*. Committee of Technical Experts. 1927 pag 10-18.

Fruto de esta influencia, este primer Proyecto de Convenio ya recoge en su seno el criterio del establecimiento permanente ⁴⁶. Aún así no recoge ninguna definición general del término, sino únicamente una superposición de supuestos englobados dentro de esta categoría, en la que se incluyen "los centros reales de dirección, las sociedades filiales, las sucursales, fábricas, depósitos, oficinas y almacenes". Excluye sin embargo de su contenido los agentes con un status independiente que obren de buena fe. En esta decisión influyó la doctrina del *case law* inglés que progresivamente había ido delimitando la figura del broker y demás agentes a comisión hasta considerarlos en una ley interna de 1925 como partes no integrantes de la empresa extranjera ⁴⁷. Por el contrario, el texto incluía como establecimientos permanentes a las filiales -sociedades nacionales- de sociedades extranjeras. Aunque entre la doctrina tuviera claros defensores ⁴⁸, no se insertaba en todos los convenios firmados hasta entonces ⁴⁹ El modelo en cuestión ejerció una influencia escasa en los Convenios firmados durante la época ⁵⁰.

Será el Proyecto de Convenio de 1928, el que alcanzará una mayor importancia. Tras las sesiones celebradas por el Comité de Expertos Técnicos, la Sociedad de Naciones decidió convocar un Comité de expertos gubernamentales designados por los Gobiernos de las diferentes naciones ⁵¹.

⁴⁶ El art 5.(2) de este proyecto de convenio señala que " the real centres of management, affiliated companies, branches, factories, agencies, warehouses, offices, depots, shall be regarded as permanent establishments. The fact that an undertaking has business dealings with a foreign country through a bonafide agent of independent status (broker, commission agent, etc) shall not be held to mean that the undertaking in question has a permanent establishment in that country".

⁴⁷ HELLGAR, C.D. Informe del Reino Unido presentado en el XI Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal en Viena, septiembre de 1957. Cahiers de Droit Fiscal International. Volumen XXXIVa. IFA.pag 249. SKAAR, op cit pag 82, mencionando las resoluciones del Tercer Congreso de la Cámara Internacional de Comercio. 1925. pag 11, que también se mostraba disconforme con la anterior inclusión de los representantes permanentes en la excepción del derecho del Estado de la fuente a gravar las actividades comerciales de empresas extranjeras.

⁴⁸ REUTER op cit. pag 498 y ss.

⁴⁹ REUTER op cit. pag 477.

⁵⁰ SKAAR op cit pag 83. REUTERa *sensu contrario* op cit pag 477-478.

⁵¹ NIBOYET, J.P. "Les doubles impositions au point de vue juridique" en Academie de Droit International. Recueil des Cours. Vol 31. 1930-I. La Haya. pag 29.

Como una de sus finalidades primordiales se encontraba la preparación de un Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición en los impuestos directos. Bajo este propósito se elaboró el Proyecto de Convenio de 1928 ⁵², que acogía diversas variantes para acomodar las diferencias entre los distintos sistemas impositivos existentes en cada país. La definición del establecimiento permanente era similar en las tres variantes ⁵³:

"Tienen la consideración de establecimientos permanentes las sedes de dirección efectiva, sucursales, explotaciones mineras y petrolíferas, fábricas, talleres, agencias, tiendas, oficinas y almacenes. El hecho de que una empresa realice negocios con un país extranjero por medio de un agente auténticamente independiente (corredor, comisionista, etc) no implica la existencia, para esta empresa, de un establecimiento permanente en ese país" ⁵⁴.

Las características más sobresalientes de esta definición son por un lado, la ausencia de definición general del establecimiento permanente, de modo que debe inferirse de los distintos ejemplos particulares enumerados, tanto los considerados con carácter positivo como de los que impiden su existencia ⁵⁵. Aún derivando una definición o características generales de los supuestos expresamente mencionados en el artículo, surge la duda de la posible consideración de las filiales como establecimientos permanentes a la luz de este proyecto, pues su mención ha desaparecido de la lista indicativa de establecimientos permanentes.

⁵² Sociedad de Naciones. Double Taxation and Tax Evasion, Conferencia General de expertos gubernamentales. Doc C. 495. M.147.1928.II. Ginebra 1928.

⁵³ Arts 5, 2B o 3 de los textos la) , lb) e lc).

⁵⁴ Tomado de DEL ARCO RUETE, L. *Doble imposición internacional y derecho tributario español*. Escuela de Inspección Financiera. Ministerio de Hacienda. 1977. pag 212. NIBOYET, op cit pag 30-31. SKAAR, op cit pag 85.

⁵⁵ De otra opinión parece ser REUTER cuando señala que el hecho de que en un determinado convenio se excluya la aplicación de la cláusula del establecimiento permanente a una determinada categoría o establecimiento, no significa que este no constituya un establecimiento permanente en sí mismo o que sirva para modificar la noción misma de establecimiento, sino que solo lleva aparejada la consecuencia de la exención de tributación para estas instalaciones. op cit pag 480.

En el Proyecto de 1933 de la Sociedad de Naciones desaparece toda duda, al excluir expresamente a las filiales de los supuestos que tenían la consideración de establecimientos ⁵⁶. En sucesivos remiendos del Proyecto, desaparecerán de la definición de establecimiento permanente determinados supuestos, como las sedes de dirección efectiva ⁵⁷, o se delimitará negativamente de forma más precisa ⁵⁸.

Paralelamente, en la práctica de los convenios fueron apareciendo nuevas cláusulas constitutivas de establecimiento permanente, entre las que hay que destacar la de la consideración de los lugares de construcción en el extranjero como establecimiento permanente por el mero cumplimiento del factor duración, en sustitución de la exigencia de permanencia ⁵⁹.

En definitiva, durante este período la cláusula y el criterio del establecimiento permanente va tomando carta de naturaleza y alcanzando una aceptación general en la práctica internacional, como reconocimiento del derecho a gravar los rendimientos obtenidos en las explotaciones industriales, comerciales agrícolas o profesionales por parte del Estado de la fuente, y a su vez como excepción al principio general del gravamen sobre la renta por parte del Estado de residencia ⁶⁰.

⁵⁶ Siguiendo así los dictados del CDI entre Estados Unidos y Francia firmado en 1932 - SKAAR op cit pag 86-, pese a la oposición de algunos Estados entre los que se encontraba España, representada en el Informe del profesor Viñuales.

⁵⁷ Proyecto de Convenio de 1931. Sociedad de Naciones: Report to the Council on the Work of the Third Session of the Committee. 1931. SKAAR pag 86.

⁵⁸ El Proyecto de 1933 incorpora una definición del agente independiente.

⁵⁹ La necesidad de incorporación de esta cláusula a los Convenios, en los que fue pionero el firmado entre Alemania y Finlandia, derivó de la expansión de la industria de la construcción internacional por la necesaria reconstrucción de los países con la recuperación económica posterior a la Primera Guerra Mundial. Sin duda alguna la inclusión de esta cláusula en los convenios internacionales se vio influenciada en gran manera por la legislación interna alemana de la que tomó el requisito del "período de 12 de meses", todavía vigente en la actualidad en la mayoría de los Convenios. SKAAR op cit, pag 87-88. HUSTON, J. y WILLIAMS, L. *Permanent Establishments. a planning primer*. Ed Kluwer. 1993. pag 51 sitúa el origen de estas cláusulas en el CDI entre Finlandia y Suecia en 1931, aunque no se incluyó en los Proyectos de Convenio de la Sociedad de Naciones.

⁶⁰ En el mismo sentido SKAAR op cit pag 95.

Aún así, no puede hablarse todavía de una definición general de establecimiento permanente. A pesar de ello, los autores de la época señalaron determinadas características generales. El establecimiento permanente no podía concebirse sin la existencia de instalaciones, cualquiera que fuera la naturaleza de la actividad empresarial, y en consecuencia sin ejercicio de la profesión, de un modo que confiere cierta estabilidad y cierta unidad de actividad profesional ⁶¹; por otro lado la situación de los individuos que realizan su actividad en esa instalación se configuraba como elemento decisivo para determinar la naturaleza de la actividad como establecimiento ⁶².

Tras la aceptación de este principio en favor del Estado de la fuente, la pugna entre los Estados favorables a la tributación en el país de la residencia y los favorables a la tributación mayor en el Estado de la fuente, se centrará en la restricción o ampliación de la definición de este criterio, por lo que la delimitación de su contenido cobrará pleno sentido.

Ahora bien, este reconocimiento no supone la negativa al Estado de residencia de la sociedad para someter a gravamen estos rendimientos obtenidos en el extranjero ⁶³, pues los Proyectos de Convenio señalaban que estos beneficios, "tributan en el Estado en que se encuentren los establecimientos permanentes" ⁶⁴ sin señalar en ningún caso el derecho exclusivo de ese Estado.

Admitiéndose el principio del establecimiento permanente como criterio para determinar la legitimación de los Estados para gravar las rentas de origen empresarial, debía afrontarse el problema de la determinación y

⁶¹ La característica de la permanencia se aplicaba a cualquier tipo de instalación incluidas las agencias REUTER op cit pag 480; en sentido contrario SKAAR comentando el Modelo de Mexico op cit pag 94. Para SKAAR la finalidad de esta exigencia parece estar en excluir a los viajantes de comercio de la cláusula del ámbito de los establecimientos permanentes.

⁶² REUTER op cit pag 472 y ss ; en especial pag 481.

⁶³ De hecho en muchos países era práctica habitual, aunque no en España, aunque templada por la existencia de CDI con los correspondientes métodos para evitar la doble imposición: véase los informes nacionales presentados al XI congreso internacional de Derecho Financiero y Fiscal. Cahiers de Droit Fiscal International Volume XXXIVa. Viena 1937, y en especial el del Reino Unido.

⁶⁴ Tomado de DEL ARCO RUETE, op cit pag 212.

asignación del rendimiento correspondiente a las actividades realizadas en su país ⁶⁵. Aunque en España la solución dada fue distinta, en el ámbito internacional los estudios llevados a cabo concluyeron que la práctica optaba mayoritariamente por el criterio de la contabilidad separada ⁶⁶, aunque existían estudios teóricos que la desaconsejaban ⁶⁷.

Sin embargo los Modelos de Convenio no recogieron ninguna regla concreta. el Proyecto de 1928 señala en el segundo párrafo correspondiente a la tributación de los rendimientos empresariales y comerciales, que cuando la empresa posea establecimiento permanente en los dos Estados contratantes, cada uno percibiría el impuesto correspondiente a la parte de beneficios obtenidos en su territorio. De este modo las autoridades competentes de los dos Estados contratantes debían ponerse de acuerdo para establecer las reglas de imputación. De esta forma se dejaba al libre albedrío de las autoridades nacionales en cada caso, la determinación del sistema concreto aplicable ⁶⁸. Será en los Modelos de Convenio posteriores elaborados por la Sociedad de Naciones cuando la concreción de estos métodos alcanzará su punto de elaboración máximo. Aún así, debe señalarse que el proyecto de 1933 de la Sociedad de Naciones ya recoge por primera vez el concepto de empresa independiente, así como la posibilidad de que las autoridades estatales rectificaran los resultados derivados de la contabilidad separada de los establecimientos ⁶⁹.

⁶⁵ REUTER, P. op cit pag 469 lo calificaba como el mayor problema en relación con la tributación de estas rentas.

⁶⁶ CARROLL, M.B. *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Vol IV. Sociedad de Naciones. Ginebra. 1933. C.425(b). M.217(b). 1933.II.A. pag 1 y ss. Sin embargo en este estudio se señalan varias excepciones a esta regla general, principalmente observadas en Francia, Estados Unidos y principalmente en España. JONES, R.C. *Taxation of Foreign and National enterprises. Allocation Accounting for the taxable income of industrial enterprises*. Vol V. Sociedad de Naciones. Ginebra. 1933.C.425(c).M.217(c).pag 14 y ss. SELIGMAN, E. op cit.

⁶⁷ Así VON SCHANZ, citado por VOGEL, K y REUTER, P. op cit pag 469, que en consonancia con el profesor VIÑUALES, se mostraban escépticos ante la validez de la contabilidad llevada por estos establecimientos, dada la facilidad con la que podía ser falseada.

⁶⁸ Este era el criterio adoptado por los Convenios firmados por España con Francia, Italia y el Reino Unido, lo que permitía a la administración española la aplicación del sistema de cifra relativa.

⁶⁹ El artículo III del Modelo de Convenio de 1933 así como el del Modelo revisado presentado en 1935 disponía que: "if an enterprise with its fiscal domicile in one Contracting State has permanent establishments in other Contracting States, there shall be attributed to each permanent establishment the net business income which it might be expected to derive if it

Podemos establecer en consecuencia, que en este período, se producen paralelamente dos situaciones que desembocarán en la aparición del concepto de establecimiento permanente como una de las figuras centrales en el desarrollo del derecho internacional tributario y que provocarán su evolución misma.

Por un lado, el consabido *conflicto* entre el Estado en el que se toma en consideración globalmente a la persona que obtiene las rentas, las haya obtenido en su territorio o fuera del mismo, y el Estado en cuyo ámbito el sujeto vinculado personalmente con el primer Estado obtiene esos rendimientos o ganancias. La resolución de este conflicto, que todavía queda por resolver, promoverá el nacimiento y el desarrollo posterior de la ciencia jurídico-tributaria internacional. La teoría del establecimiento permanente se enmarcará dentro de los medios de resolución de este conflicto entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia/domicilio ⁷⁰.

Por otro lado, el contenido jurídico material del establecimiento permanente nace para responder a *dos exigencias* ⁷¹ que se derivan del anterior conflicto.

Hemos señalado como la concepción genérica de la renta se encuentra intrínsecamente relacionada con el *concepto de personalidad*, y

were an independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions. Such net income will, in principle, be determined on the basis of the separate accounts pertaining to such establishment. Subject to the provisions of this Convention, such income shall be taxed in accordance with the legislation and international agreements of the State in which such establishment is situated". Vid CARROLL, M.B. "International Tax Law Benefits for American Investors and Enterprises Abroad" International Lawyer. 1968. Vol 2 num 4. pag 706.

⁷⁰ Aunque en muchos países la nacionalidad fuera el criterio determinante de la sujeción personal, las teorías de VON SCHANZ y SELIGMAN sobre la necesidad de sustituir este criterio -denominado *political allegiance*- por uno de mayor vinculación material al territorio del Estado -*economic allegiance*- no sin alguna reprobación doctrinal, supusieron un cambio en la elección de los criterios de sujeción personal acogiéndose sucesivamente al criterio de la residencia y del domicilio. Para el estudio del fenómeno en la doctrina española, véanse las argumentaciones precisas de CORTES DOMINGUEZ, M. en *Ordenamiento Tributario español*. Ed Civitas. 1985. pag 114 y ss. De todos modos, queda como cuestión a tratar en este trabajo, cuál es en estos momentos el verdadero criterio de sujeción personal que informa la Ley del Impuesto sobre Sociedades española, que consideraremos en un capítulo posterior.

⁷¹ Exigencias que por otro lado deben operar un cometido fundamental en el desarrollo y comprensión de esta figura, así como para analizar la relevancia, efectos y naturaleza del mismo.

que la exigencia de un impuesto sobre la renta deriva de la consideración de la persona o el sujeto de la imposición como un todo en el conjunto de su desenvolvimiento económico, ajustando el impuesto a la medida de su capacidad económica individual y separada en un período determinado. En consecuencia la imposición de un impuesto con estas características sobre las sociedades extranjeras necesitaba tomar en consideración una unidad de la misma individualizable y con posibilidad de considerarla como un todo.

Por otro lado, era necesario que no rebasara los *límites de acción territorial del Estado*. Aún no existiendo ningún límite internacional a la definición de hechos imposables por parte de los diferentes poderes tributarios-soberanos, la propia configuración limitada del poder soberano estatal, con un límite de actuación y de eficacia restringido a su ámbito territorial exige la definición de estos hechos imposables de modo tal que puedan hacerse efectivas las consecuencias jurídicas derivadas de su realización, mediante el señalamiento de puntos de conexión entre el hecho o situación objeto de gravamen y el territorio de la imposición o el Estado o ente político que pretende hacer efectivo el cumplimiento de la norma tributaria ⁷². Esta conexión necesaria, entre ámbito de extensión de la norma tributaria, y su ámbito de eficacia, aun siendo conceptos diferentes, se articula en la definición del hecho imponible a través del aspecto espacial de elemento objetivo del hecho imponible ⁷³.

De ahí que el concepto de establecimiento permanente formado en el seno de los impuestos de producto cumpliera con el prototipo de requisitos exigibles derivados de la concepción personal de la imposición sobre la renta -al tomar en cuenta aquél a unidades de la empresa claramente individualizables y separadas-, pero a su vez los derivados de los

⁷² Es clásica en la doctrina jurídico-tributaria la distinción planteada por BERLIRI, A. *Principi di Diritto Tributario*. Vol I. Ed Giuffrè 1967. 2ª ed. pag 172-173, entre la eficacia de la ley y la extensión de la ley en el espacio, al efecto de explicar la toma en consideración de elementos ajenos al ámbito de poder tributario del ente que los acoge.

⁷³ Vid al efecto GARCIA PRATS, F.A. *Presupuestos generales de la tributación en España de las rentas obtenidas por los no residentes*. Trabajo de investigación. Valencia. 1991. Inédito. capítulo IV. pag 80 y ss.

límites territoriales a la acción estatal- exigencia respetada en todo caso por los impuestos de producto o de carácter real- ⁷⁴.

I.1.2.2. El Modelo de México de 1943. El Modelo de Londres de 1945.

La actividad de la Sociedad de Naciones en la década de los 30 se limitó a la realización de estudios comparados de los sistemas tributarios de los diferentes países ⁷⁵.

Con la II Guerra Mundial los países implicados aplazaron los trabajos, situación que fue aprovechada por los países latinoamericanos, principalmente -junto con los Estados Unidos y Canadá-, para formar un Subcomité fiscal que tras varias reuniones en la ciudad de México elaboró el llamado Proyecto de México de 1943 ⁷⁶.

Más que la influencia de este Proyecto en la negociación y ratificación de nuevos convenios internacionales de doble imposición, los países latinoamericanos pretendían mostrar su disconformidad con los criterios adoptados por la Sociedad de Naciones en los anteriores proyectos de convenio. Las propuestas del Convenio recogen como criterio general la prevalencia del Estado de la fuente de las rentas para gravar las mismas.

⁷⁴ La configuración personal del establecimiento permanente desde su origen es destacada por SKAAR op cit pag 76 y REUTER,P op cit. La caracterización territorial del establecimiento permanente es destacada por la mayoría de los autores que han visto desde siempre al establecimiento permanente como un punto de conexión de carácter territorial y no personal. Vid. LOPEZ IBÁÑEZ, L. "Localización geográfica y criterios de sujeción al impuesto. Doble imposición internacional" HPE num 24-25/1975. pag 138.

⁷⁵ En el Informe del año 1930 se había llegado a la conclusión que los tratados bilaterales sobre doble imposición no resolvían la doble imposición de modo satisfactorio -los tratados multilaterales habían sido descartados en 1928-, por lo que su trabajo se encaminó a estudiar los diferentes sistemas para conseguir las bases para una posible uniformización(armonización) del derecho fiscal de los diferentes países. Vid entre otros JONES, R.C. *Taxation of Foreign and National Enterprises (volume V). Allocation Accounting for the taxable income of industrial enterprises.* Sociedad de Naciones. Ginebra. 1933.

⁷⁶ Sociedad de Naciones. Comité Fiscal. *Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion.* Second Regional Tax Conference. Mexico D.F. Julio 1943. Ginebra. 1945. (C.2.M.2. 1945.II.A.)

Tres años más tarde, y finalizada la Guerra Mundial el Comité Fiscal volvió a reunirse en Londres, ahora con todos sus miembros integrantes, procediendo a revisar los principios que habían basado la redacción del anterior proyecto de convenio, reinstaurando como criterio general la prevalencia del derecho del Estado de la residencia a gravar las rentas de carácter internacional ⁷⁷.

La cláusula reguladora de la definición del establecimiento permanente es idéntica en ambos Proyectos ⁷⁸, pero en cambio difieren los efectos que se derivan de su existencia.

⁷⁷ Vid Sociedad de Naciones. Comité Fiscal. *Report on the Work of the Tenth Session of the Committee. Held in London from March 20th to 26th, 1946.* Ginebra. 1946. (C.37.M.37.1946.II.A).

⁷⁸ El artículo V del Protocolo de ambos Proyectos señala que:

"1. La expresión 'establecimiento permanente' comprende las sedes centrales, sucursales, minas y pozos petrolíferos, plantaciones, fábricas, talleres, almacenes y tiendas, oficinas, agencias, instalaciones, locales profesionales y otros lugares fijos de negocios que tengan un carácter productivo.

2. Una obra de construcción constituye un establecimiento permanente cuando su duración va a ser de, al menos, un año o cuando ya ha durado un año.

3. El hecho de que una empresa establecida en uno de los Estados contratantes realice negocios en el otro Estado contratante, por medio de un agente que goce de un estatuto independiente (corredor, comisionista, etc) no implicará que la empresa tenga un establecimiento permanente en este último Estado.

4. Cuando una Empresa de uno de los Estados contratantes mantiene regularmente relaciones comerciales en el otro Estado contratante por intermedio de un agente allí establecido y que está autorizado para actuar por cuenta de dicha empresa, se considerará que ésta dispone de un establecimiento permanente en el Estado en cuestión.

Por ejemplo, se considerará que existe un establecimiento permanente cuando el agente:

A. Tiene poderes para obligar habitualmente a la Empresa por cuenta de la cual trabaja.

B. Está ligado por un contrato laboral y realiza habitualmente operaciones comerciales por cuenta de la Empresa a cambio de una remuneración pagada por esta última; o

C. Dispone habitualmente, con vistas a su venta de un almacén o inventario de mercancías propiedad de la empresa.

5. Se puede considerar, igualmente como prueba de la existencia de un contrato laboral a efectos de lo dispuesto en el subapartado B precedente, el hecho de que los gastos administrativos del agente y, en particular, el alquiler de los locales sean pagados por la empresa.

6. El hecho de que un corredor ponga sus servicios a disposición de una empresa con el fin de ponerla en contacto con los clientes, no implica por sí solo, la existencia de un establecimiento permanente para la empresa, incluso si los servicios prestados por el corredor a la empresa tienen en cierta medida un carácter continuo o periódico, e incluso, si las mercancías vendidas se han constituido temporalmente en depósito. Igualmente, el hecho de que un comisionista actúe en nombre propio para una o varias empresas y reciba una comisión a un tipo normal no constituye un establecimiento permanente para la empresa en cuestión, incluso aunque las mercancías vendidas se constituyan temporalmente en depósito.

7. No se considerará que existe establecimiento permanente en el caso de viajantes de comercio que no formen parte de alguna de las categorías anteriores.

El Proyecto de México parte del presupuesto de que la renta derivada de cualquier actividad empresarial, sea industrial, comercial o agrícola o cualquier otro tipo de actividad que produzca una ganancia *sólo* será imponible en el Estado donde se lleva a cabo la actividad, y cuando las actividades de una empresa o de un individuo se extiendan a otro Estado serán gravables en el mismo cuando posean en aquél territorio un establecimiento permanente, pero no si las actividades realizadas en el otro estado son de carácter aislado u ocasional.

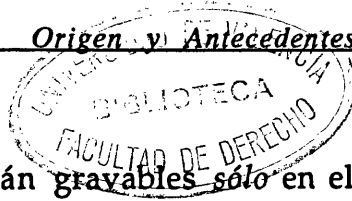
Con esta afirmación se presupone el derecho del Estado donde se lleva a cabo la actividad que normalmente será el de su residencia o de su nacionalidad. Sin embargo el derecho de ese Estado no deriva de esta circunstancia sino precisamente de la realización material de las actividades dentro del territorio nacional. Aún así, la realización de actividades aisladas u ocasionales en un Estado que no sea el de residencia no otorga legitimación a este Estado para someter estas actividades de carácter empresarial.

Ello supone lo mismo que afirmar que no basta la existencia o realización de actividades dentro de un determinado territorio que no tengan un mero carácter aislado u ocasional, para que ese Estado pueda reclamar su derecho al gravamen ⁷⁹. No obstante, la existencia de un establecimiento permanente en un determinado territorio no deviene condición necesaria ni elemento mínimo para poder ejercer este derecho, aunque sí garantice el ejercicio de ese derecho. El Estado obtiene la legitimación para someter a gravamen las actividades empresariales realizadas en su territorio, con tal de que éstas sean de carácter continuado, sin que sea requisito esencial su desarrollo a través de un establecimiento permanente ⁸⁰.

8. El hecho de que una sociedad matriz, con su domicilio fiscal en uno de los Estados contratantes, posea una filial en el otro Estado no significa que la sociedad matriz posea un establecimiento permanente en dicho Estado con independencia de las obligaciones fiscales de la filial respecto del Estado en que esté situada".

⁷⁹ Contraria parece ser la opinión de SKAAR, op cit pag. 88, cuando señala que "the general impression of the Mexico 1943 draft is a *radical change* to source-state taxation" (la cursiva es nuestra).

⁸⁰ De todos modos podría interpretarse el artículo IV del Protocolo del Proyecto de Mexico de otro modo. Si se observa la redacción de este artículo, el establecimiento permanente todavía sigue conservando un carácter esencial en la determinación de las actividades empresariales



A mayor abundamiento, la expresión "serán gravables sólo en el Estado donde se lleve a cabo la actividad" reafirma la prevalencia del Estado de la fuente u origen, apoyando la anterior conclusión. Por otro lado constituye en si mismo un método para asegurar la eliminación de la doble imposición al garantizar la tributación solo en el Estado de origen, sin superposición posible con el Estado de residencia o de la nacionalidad puesto que esta exigencia también sería de aplicación en el caso de que la actividad se llevara a cabo mediante un establecimiento permanente en otro Estado.

El Proyecto de Londres parece señalar los mismos criterios, al afirmar que la renta derivada de una actividad empresarial, industrial, comercial o agrícola será gravable en el Estado donde el sujeto tenga un establecimiento permanente, y cuando extienda sus actividades a otro Estado sin poseer un establecimiento permanente en el otro Estado, la renta generada en esas actividades solo tributarán en el primer Estado. Sin embargo las consecuencias derivadas del párrafo primero del proyecto de Londres son distintas de las deducidas del proyecto de México.

En el Proyecto de Londres, el establecimiento permanente desempeña la función de nivel mínimo de organización para la imposición en un determinado Estado de un gravamen sobre la actividad empresarial, pero no garantiza la tributación únicamente en ese Estado. El Estado de la fuente requiere en cualquier caso para poder gravar la actividad de una empresa que ésta se realice a través de un establecimiento permanente.

de carácter continuado, e incluso el carácter de condición necesaria para la tributación en el Estado de desarrollo de las actividades, puesto que éste reza: " if an enterprise or an individual in one of the contracting states extends its or his activities to the other State, through isolated or occasional transactions, *without possessing in that State a permanent establishment*, the income derived from such activity shall be taxable only in the first State" Vid Sociedad de Naciones. Comité Fiscal. *London and Mexico Model Tax Conventions. Commentary and Text*. Ginebra. 1946. (C.88.M. 1946.II.a). En consecuencia la pretendida diferenciación entre el Convenio de Londres y el de Mexico no es tan evidente como parecen observar los comentaristas -SKAAR, A. op cit pag 88,89-, aunque los países representados en ambos proyectos de convenio fueran diferentes. En sentido parecido se pronuncia JOHNSON op cit pag 70:"the South American countries were interested in attracting postwar investments but they were unwilling to tolerate the sacrifice of revenue entailed by the established tax treaty structure...Furthermore they showed it was possible to address the objections of the developing countries in concrete terms without abandoning the merits of the permanent establishment concept by according to it a different role from that which it had played before".

Según los redactores del Proyecto de Londres, *con ello no se limita la legitimación del Estado de la fuente* sino que precisamente esta exigencia deriva de la propia naturaleza de la actividad empresarial: para que exista actividad empresarial *se requiere una cierta organización material y personal*, es decir, una ordenación del capital y del trabajo, pues cuando estos elementos no existen no existe actividad empresarial y en consecuencia es imposible decretar la sujeción de una actividad empresarial que no se da, al menos en ese Estado.

El artículo dedicado a la definición del establecimiento permanente ofrece una mejor sistematización. Merecen destacarse los siguientes aspectos.

En primer lugar el primer párrafo dedicado al criterio general incluye nuevos supuestos de instalaciones que constituyen establecimiento permanente, aunque sin duda muchos de ellos podían ser considerados como establecimientos permanentes con anterioridad aunque no estuvieran incluidos en la relación mediante un simple ejercicio de deducción -plantaciones, instalaciones, sedes centrales en lugar de sedes de dirección efectiva, locales profesionales-. Además la inclusión no es cerrada porque se incluye una cláusula final de cierre -y otros lugares fijos de negocios que tengan un carácter productivo- al modo seguido por la práctica inglesa anterior ⁸¹, que sirve a su vez como criterio definidor del establecimiento.

Por ello, a pesar de la ausencia de definición de carácter general, pueden deducirse las condiciones genéricas que implican la existencia de un establecimiento permanente, como son la existencia de una instalación o lugar fijo de negocios y el carácter productivo de esta instalación.

Se introduce por primera vez en un Proyecto de Convenio la referencia a las obras de construcción como constitutivas de establecimiento permanente; en este caso los criterios generales de la definición anterior se sustituyen por el elemento temporal -transcurso de 12 meses-. Asimismo se especifica con una gran sistemática los criterios que determinan la existencia

⁸¹ Esta enumeración de actividades en los Comentarios al Proyecto es la causante de la opinión de SKAAR, op cit pag 93, según la cual, la exigencia de productividad en la definición de establecimiento permanente del Proyecto de Londres es similar a la denominada cláusula negativa en el Proyecto de Convenio y en el Modelo de Convenio de la OCDE.

de un establecimiento permanente cuando media un contrato o una relación de agencia. Aparte de la consagración de la exclusión del agente con estatuto independiente como establecimiento permanente, ambos proyectos especifican las circunstancias que deben concurrir en el agente -dependiente- para su calificación como establecimiento permanente, entre las que se incluyen la facultad de obligar a la empresa por sus actos, la existencia de contrato laboral y realización habitual de la actividad comercial por cuenta de la Empresa y la disposición de un almacén de mercancías propiedad de la empresa con vistas a su venta.

Finalmente, los últimos proyectos de la Sociedad de Naciones ya recogen la cláusula relativa a la consideración de las filiales de matrices extranjeras como establecimientos permanentes de sus matrices, que posteriormente pasará a los Modelos de la OCDE.

En relación con la determinación de los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente, se abandona como sistema predominante de atribución el sistema de reparto del beneficio total entre los diversos establecimientos de la empresa, consolidando el método basado en la contabilidad separada de cada establecimiento.

El método principal de atribución de rendimientos confía en la contabilidad separada del establecimiento permanente. Esta cláusula supone la introducción del principio de "empresa separada" con arreglo al cual el establecimiento permanente se considera como si se tratara de una empresa independiente. En consecuencia se le hace tributar por los beneficios netos que hubiera podido razonablemente obtener de tratarse de una empresa independiente dedicándose a las mismas actividades o a actividades análogas en las mismas o análogas condiciones.

Este criterio, no obstante, no es obligatorio para los Estados que a su vez especifican su aplicación de acuerdo con la legislación del Estado de situación del establecimiento permanente. Por añadidura se admite la deducción de un porcentaje de gastos generales de la sede central de la empresa.

Se admite también la posibilidad de rectificación de la contabilidad por parte de las autoridades fiscales del Estado, teniendo en cuenta "el valor

que prevalecería entre personas independientes", dando entrada al sistema de "at arm's length" para la corrección de los desajustes y maquinaciones de la persona interesada.

Sin embargo ello no supone el abandono absoluto de la regla del cien por cien, propio del sistema de cifra relativa. Los proyectos admiten como sistema subsidiario al de la contabilidad, cuando ésta no exista, o se lleve de modo contrario a los usos de comercio o bien cuando se llegue a un acuerdo con los contribuyentes a determinar el rendimiento gravable del establecimiento permanente calculado sobre el beneficio global obtenido por la empresa por aplicación de coeficientes que tengan como base comparativa los ingresos, activos, horas de trabajo, empleados, siempre *en relación con las mismas actividades* en las que participe el establecimiento. En realidad el uso de este sistema supone el mantenimiento de un *sistema de cifra relativa de carácter parcial*, al tener en cuenta únicamente las actividades globales de la empresa que tengan la misma naturaleza que las desarrolladas a través del establecimiento.

Aparte el Proyecto prevé la aplicación de regímenes específicos a determinadas empresas por razón de su especialidad -establecimientos bancarios, financieros y de seguros- y una cláusula de cierre posibilitando la aplicación de un método que permita evitar la doble imposición ⁸².

También es posible la estimación de los rendimientos de acuerdo con una valoración estimativa de los beneficios comerciales de acuerdo con un porcentaje de los ingresos brutos del establecimiento pertenecientes a la misma actividad realizada por el establecimiento.

En definitiva se observa como la figura del establecimiento permanente se halla bastante configurada tras la tarea realizada por la Sociedad de Naciones, aunque el desarrollo de los Convenios Internacionales todavía no fuera muy importante. Aún así, se observan ya discrepancias en torno a su función y cometido dentro del desarrollo de las relaciones económicas internacionales, fundamentalmente entre los países

⁸² Teniendo en cuenta que la Sociedad de Naciones ya había admitido que la eliminación de la doble imposición resultaba imposible mediante la utilización de medidas bilaterales este podría convertirse en el mejor método a utilizar por las empresas.

desarrollados y los países en vías de desarrollo. Estas discrepancias volverán a surgir posteriormente en el seno de las discusiones del Comité de la ONU.

De cualquier manera, los Proyectos realizados por la Sociedad de Naciones influirán en gran medida en los trabajos posteriores realizados por la OECE, continuados por la OCDE, para la confección de un Modelo de Convenio a utilizar en la firma de convenios internacionales de doble imposición por los países miembros entre sí y con terceros países.

I.1.3. Los trabajos iniciales de la OCEE-OCDE.

Terminada la II Guerra Mundial y con el cese de las actividades de la Sociedad de Naciones, el interés por el desarrollo de una ciencia jurídico-tributaria internacional lo asumirá la recién creada Organización para la Cooperación Económica Europea ⁸³. Su Comité Fiscal, creado en 1956 pronto recibirá la orden de estudiar las medidas fiscales pertinentes para conseguir la remoción de los obstáculos al comercio y al movimiento internacional de capitales. Esta tarea será continuada por la OCDE, su sucesora.

Con esta finalidad se elaborarán diversos informes, al efecto de proponer medidas unificadoras del régimen de convenios internacionales de doble imposición existentes entre los países miembros, a efectos de promover la uniformidad en la estructura de estos convenios, así como facilitar la interpretación de los criterios utilizados, y otorgar una cierta estabilidad, simplicidad, predictabilidad y consistencia a la tributación de los movimientos internacionales de capitales y mercancías ⁸⁴.

⁸³ Este organismo internacional fue creado el 16 de abril de 1948 para canalizar la ayuda articulada por los Estados Unidos para la reconstrucción europea tras la finalización de la guerra. El principal cometido de esta organización internacional fue el de conseguir una pronta reconstrucción del continente europeo y remover los obstáculos al comercio y al movimiento internacional de capitales. Vid DIEZ DE VELASCO, M. *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Tomo II. Organizaciones internacionales. 5ª ed. Ed. Tecnos.1986. pag 314 y ss. España es miembro de esta organización desde el momento de su creación.

⁸⁴ Los informes mencionados aparecieron publicados por la OEEC con los títulos *The elimination of double taxation (report of the fiscal committee of the OEEC)*. Paris. 1958. *OEEC The elimination of double taxation (report of the fiscal committee of the OEEC)*. 2nd report. Paris. 1959. *OEEC The elimination of double taxation (report of the fiscal committee of the OEEC)*. 3rd report. Paris. 1960. *OEEC The elimination of double taxation (report of the fiscal committee of the OEEC)*. 4th report. Paris. 1961. La reunión de estos informes dio lugar

Estos informes estudiaron las rentas de carácter internacional de manera separada, en función de su naturaleza u origen. El tratamiento de las rentas empresariales, y junto a las mismas el del concepto del establecimiento permanente se contiene en el primero de los informes emitidos ⁸⁵, y coincide con el texto de los artículos 5 y 7 y de su comentario del Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963.

La principal novedad consiste en la elaboración de una definición general de establecimiento permanente - que analizaremos en la sección siguiente- que engloba a los supuestos que tradicionalmente habían delimitado el ámbito de aplicación del establecimiento permanente. Con la nueva redacción estos supuestos constituyen establecimientos permanentes a priori. En esta definición desaparece, con relación al Proyecto de Convenio de Londres de 1945 de la Sociedad de Naciones, la exigencia de la productividad para la formación de un establecimiento permanente. También se precisa el ámbito de aplicación del establecimiento permanente en relación con los supuestos de agencia incluidos y excluidos.

A diferencia de lo sucedido en los trabajos de la Sociedad de Naciones, los trabajos de la OCDE no tomaron como punto de partida la elaboración de trabajos teóricos sobre los cuales desarrollar el contenido de los respectivos poderes tributarios de los diferentes países envueltos en el conflicto de jurisdicciones fiscales ⁸⁶. Antes al contrario, la delimitación de la competencia tributaria estatal obedece al compromiso adquirido por los diferentes países en función de sus respectivos intereses, con vistas a perder el mínimo de competencias tributarias posible ⁸⁷. En esta particular

con posterioridad al Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963 de doble imposición sobre la renta y el patrimonio [C(63)87].

⁸⁵ Ha de destacarse también la existencia de un documento elaborado por el Working party num 1. of the Fiscal Committee de la OECD. *Final Report on the Concept of Permanent Establishment*. Paris. 1957, que todavía no ha sido divulgado por la OCDE, y al que, en consecuencia, no hemos podido tener acceso. No obstante, debemos agradecer desde aquí a Mr. J. OWENS. administrador principal del Comité Fiscal de la OCDE, la atención y colaboración prestada en nuestro intento de acceder al Documento citado.

⁸⁶ ROSENBLOOM. H. y LANGBEIN, S. "United States Tax Treaty Policy: An Overview" (1981) 19 Columbia Journal of Transnational Law. pag 398.

⁸⁷ La introducción al Proyecto de convenio de 1963 (párrafo 18)(en adelante PCOCDE) señala que la determinación de las reglas de atribución se efectuaron en base al compromiso y al

configuración de la delimitación de los poderes tributarios contribuyó sin duda el marco global en el que se enmarcaban los trabajos y propósitos de la OECE, es decir, el Plan Marshall, el cual enfatizaba el principio de la residencia como manera de asegurar la cooperación de las empresas americanas en el desarrollo y la reconstrucción europea ⁸⁸.

Aún así el gran desarrollo alcanzado por los criterios enmarcados en los trabajos de la OCDE, y entre ellos el criterio o principio del establecimiento permanente, ha llevado a considerar a los mismos como verdaderos principios de derecho internacional tributario ⁸⁹. Sin embargo no todos los autores se han mostrado conformes con esta aseveración, en la medida en que no todos los países del mundo poseen un sistema tributario parecido al de los países occidentales ni con el mismo nivel de desarrollo ⁹⁰. Por otra parte, aun siendo observados estos principios del Modelo de la OCDE en numerosos CDI, y por tanto siendo derecho aplicable a numerosas relaciones, estos criterios han sido objeto de numerosas críticas y de planteamientos alternativos ⁹¹.

"equilibrio de concesiones recíprocas entre los países miembros partidarios de la imposición en el Estado de residencia y los que preconizaban la imposición en la fuente".

⁸⁸ Vid IRISH, C. "International Double Taxation agreements and income taxation at source" *International and Comparative Law Quarterly*, num 23/1974 pag 296 : "in order to ensure the unfettered flow of such capital and technology into their economies, these countries accepted tax agreements with the United States with a heavy emphasis on the residence principle". Vid también CARROLL, M.B. "Evolution of U.S. Treaties to Avoid Double Taxation of Income" part II. *International Law* 3/1969. pag 129-136, 139-143.

⁸⁹ Así por ejemplo, JOHNSON op cit pag 89 señala que "the result has been that the principles embodied in that Draft have virtually become, through repeated usage, *principles of international tax law* in so far as double taxation treaties are a source thereof" (la cursiva es nuestra).

⁹⁰ BAKER, P. en su tesis doctoral (inédita), propone como conclusión que OCDE no puede considerarse como principios generales de derecho internacional tributario. Universidad de Londres. Inédita.

⁹¹ Así por ejemplo IRISH, C. op cit 23/1974 pone de manifiesto como, a pesar de contenerse los criterios del MCOCDE en algunos CDI firmados entre países desarrollados y países en desarrollo, esta situación es debida a diversos factores, que exigen la revisión de estos principios. Estos factores responden principalmente, a la desigualdad de la que parten ambas partes firmantes, puesto que son los países desarrollados los que dominan el flujo de capitales, así como la hegemonía política cuando no un dominio encubierto. Por otra parte la escasa o nula formación técnica de las administraciones fiscales facilitaba la consecución de las finalidades propuestas por los países desarrollados al imponer su negociación en los convenios, cuando no fueron simplemente asumidos los Convenios anteriormente existentes por parte de estos países al alcanzar su independencia.

La controversia se plantea entre los países denominados desarrollados y los países denominados en desarrollo o en vías de desarrollo, que consideran el predominio del principio de residencia plasmado en los Modelos de la OCDE perjudicial para sus intereses y para promover y facilitar el desarrollo de sus respectivas economías ⁹².

En la elaboración de criterios alternativos a los contenidos en el Modelo de la OCDE, incluido el *criterio del establecimiento permanente*, influye sin duda el proceso de descolonización iniciado tras la finalización de la II Guerra Mundial y la incorporación de nuevos países en la Organización de las Naciones Unidas. Será en el seno de esta organización donde tomen cuerpo estos nuevos planteamientos.

Ahora bien, antes de pasar a examinar las características generales de los trabajos desarrollados en el seno de la ONU, hay que dejar constancia de la importancia de los trabajos realizados por la OCDE. Con independencia de su consideración como auténticos principios normativos generales de derecho internacional tributario, la verdadera relevancia de los trabajos desarrollados en el seno de la OCDE consiste en desarrollar unos criterios

De todos modos el mayor movimiento intelectual y práctico en contra de los principios representados en el Modelo de la OCDE se ha dado en el seno del Grupo Andino. Vid al efecto BORRAS RODRIGUEZ, A. "La doble imposición en el Grupo Andino" REDI 1-3/1975 pag 93. PALAMARCHUK "Pluriimposición internacional" Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Montevideo. num 10/1959. pag 949. VALDES COSTA, R. *Estudios de Derecho Tributario Internacional*. Montevideo. 1978. IBFD. *Fiscal Harmonization in the Andean Countries*. International Fiscal Harmonization. num 3. Amsterdam. 1975. ATCHABAHIAN, A. "The Andean Subregion and its Approach to Avoidance or Alleviation of International Double Taxation" BIFD num 8/1974. pag 309 y ss. NARANJO, E. "The Andean Pact" BIFD num 2/1987. pag 89-90.

De acuerdo con la postura de estos países, plamada en la Decisión num 40 adoptada por la Comisión del Grupo Andino el 16 de noviembre de 1971 (artículo 7), los beneficios empresariales se someterán *únicamente* en el Estado donde se lleven a cabo las actividades empresariales. La atribución del poder tributario dependen de la obtención de renta y del lugar físico donde tuvo lugar esta obtención, con independencia de la existencia de una organización más o menos estable del propietario de las rentas obtenidas. De este modo el establecimiento permanente desaparece como condición necesaria para el ejercicio de la postestad tributaria por parte de los Estados, enumerándose los ejemplos de establecimiento permanente referidos en el MCOCDE simplemente como ejemplos de realización de actividades en el territorio de un Estado, pero sin mencionar su relación con la noción de establecimiento permanente.

⁹²La controversia se plantea incluso entre los países en desarrollo, fundamentalmente entre aquellos ricos en materias primas y recursos naturales y los principales suministradores de conocimientos técnicos. Vid en este sentido SKAAR, A. op cit pag 558.

uniformes de resolución de conflictos jurisdiccionales de carácter tributario mediante la sucesiva generalización de la firma de Convenios Internacionales de carácter bilateral para evitar la doble imposición internacional.

La firma de estos Convenios Internacionales de Doble Imposición (en adelante CDI), amparados en los Modelos de Convenio y en los Comentarios a los mismos, procuran un contenido normativo e interpretativo suficiente para la solución autónoma y propia de conflictos internacionales tributarios con independencia de las legislaciones internas respectivas de los países firmantes. La elaboración y desarrollo de estos Modelos y Comentarios explicativos, con independencia del examen de su naturaleza jurídica examinada en el próximo apartado, tiende por una parte a la consecución de una solución uniforme y válida para la mayoría de los casos con independencia de los CDI y la normativa interna aplicable. Por otra parte ayuda al acercamiento de las legislaciones internas en la búsqueda de una solución global y uniforme en el tratamiento de las rentas internacionales ⁹³.

Podríamos concluir por tanto afirmando que el principal logro de los trabajos de la OCDE consiste en el otorgamiento a los Comentarios y a los trabajos relacionados con la materia fiscal internacional de validez como medio interpretativo y de comprensión de las normas tributarias internacionales ⁹⁴.

⁹³ En el párrafo 3 de las observaciones generales al PCOCDE de 1963 se afirma que "es particularmente importante que la situación fiscal de los contribuyentes de los países miembros que efectúen operaciones comerciales, industriales o financieras, en otros países miembros se *active, unifique y garantice* lo más posible, gracias a la aplicación por todos los países miembros de soluciones comunes a los mismos casos de doble imposición" (la cursiva es nuestra).

⁹⁴ El párrafo 34 de la introducción al Proyecto de convenio de 1963 afirma que "los comentarios han sido redactados y aceptados unánimemente por los expertos que representan en el Comité Fiscal a los Gobiernos de los países miembros; tienen pues una importancia grande para la elaboración del Derecho fiscal internacional. Representan un progreso considerable respecto a los comentarios a los modelos de Méjico y de Londres, que no constituían más que un documento de trabajo preparado por la Secretaría de la Sociedad de Naciones, que no vinculaba al Comité Fiscal de aquella Organización. Los que figuran en el presente informe no están destinados a incorporarse a los Convenios que se firmen por los países miembros, Convenios que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos internacionales. *Pueden, sin embargo, ser de gran utilidad para la aplicación de los Convenios y especialmente para la resolución de los posibles litigios*" (la cursiva es nuestra).

I.1.4. Los trabajos de la Organización de Naciones Unidas.

Con el proceso de descolonización iniciado a cabo tras la finalización de la IIGM, los nuevos países reclamaron la acomodación de los postulados generales de tributación internacional a sus necesidades de mayor inversión para fomentar el desarrollo económico sin riesgos para su recaudación tributaria.

Esta tarea acomodaticia la inició la Organización de Naciones Unidas en el seno del Consejo Económico y Social creando un Grupo de Expertos en Tratados Tributarios entre países desarrollados y en desarrollo ⁹⁵. El propósito de este grupo era la creación de unas líneas maestras para la conclusión de CDI entre países desarrollados y en vías de desarrollo ⁹⁶.

Algunos de los países presentes en el grupo eran contrarios a la formulación del criterio del establecimiento permanente como regla para la tributación internacional de las rentas de carácter empresarial ⁹⁷. Sin embargo se llegó al compromiso de mantener este criterio como base de desarrollo a cambio de una extensión en su concepto que favoreciera a los países menos desarrollados ⁹⁸. Para ello se siguió el MCOCDE como *punto de partida* ⁹⁹ en la elaboración de los estudios conducentes a la formulación de un Modelo de Convenio adecuado a la divergencia de intereses entre los

⁹⁵ E.S.C. Res 1273, 43 UN ESCOR. Sup (num 1) 5, U.N. Doc. E/4429 (1967).

⁹⁶ El trabajo realizado ha dado lugar a varias publicaciones. Así pueden verse los ocho informes elaborados bajo el título genérico *Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*. También ONU *Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*. Nueva York 1974.(ST/ESA/14). ONU *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*. Nueva York. 1979. (ST/ESA/94), ONU *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*. Nueva York. 1980.(St/ESA/102).

⁹⁷ Siguiendo así las reglas positivizadas en el denominado Grupo Andino, Vid ONU *Tax Treaties between developed and developing countries*. Second Report. E/4936 ST/ECA/137. Nueva York. 1970. párrafo 19. También SURREY,S.S.*United Nations Model Convention for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*. Selected Monographs on taxation. vol 5. IBFD. Amsterdam. 1980.pag 9-10.

⁹⁸ ONU Segundo Informe cit párrafo 20.

⁹⁹ ONU Segundo Informe cit párrafo 21. También SURREY,S.op cit.pag 7.

países desarrollados y los países en desarrollo. Sin duda en la decisión influyeron sobremanera argumentos de conveniencia junto con motivos históricos, aprovechando los pasos dados por la OCDE y primeramente por la Sociedad de Naciones.

Así, no se aprecian diferencias en relación a las características presentes en la definición general ni en la lista de supuestos considerados a priori como establecimientos permanentes (lista positiva) ¹⁰⁰. Tan solo aparecen cambios significativos en relación con las obras de construcción -reducción del plazo mínimo a 6 meses-, en relación con la ampliación de la cláusula de la agencia y una restricción de las cláusulas de exclusión de la consideración de establecimiento permanente.

En cambio, mayores diferencias se aprecian en relación con el artículo dedicado a la determinación de rendimientos imputables al establecimiento permanente, aunque el Comentario al Modelo siga las líneas marcadas por el Comentario al MCOE. Así, junto a la cuasi-consolidada teoría de la vinculación efectiva, el MCONU admite el principio de fuerza de atracción en determinados supuestos como criterio de tributación de las actividades empresariales realizadas por entidades no residentes en un determinado país ¹⁰¹.

De ahí que el principio del establecimiento permanente se haya consolidado a nivel internacional de modelos de Convenio (-y así lo manifiesta el ordenamiento jurídico español que lo sigue en todos y cada uno de ellos-, como criterio general de atribución de rentas de carácter internacional entre dos o más países interesados y presuntamente legitimados a gravar las mismas ¹⁰².

¹⁰⁰ No obstante para MUTEN, L. "Double Taxation Conventions Between Industrialised and Developing Countries" en *Double Taxation Treaties Between Industrialised and Developing Countries; OECD and Un Models, a Comparison*. (Proceedings of a Seminar held in Stockholm in 1990 during the 44th Congress of the IFA). Vol 15. ed Kluwer 1992. pag 6, el concepto de establecimiento permanente es "one of the points where the UN Model and the OECD Model differ most".

¹⁰¹ Vid artículo 7.1.MCONU ONU Segundo Informe, cit párrafo 74-75.

¹⁰² Aun así no han faltado voces que plantean la posible desaparición de este criterio a nivel internacional teniendo en cuenta la evolución de la tecnología y de las relaciones económicas y empresariales. Así SKAAR, op cit en conclusiones y MUTEN op cit pag 7. "In light of Mr. Vaish's report, it is conceivable that those trying to keep outside the definition of PE will instead find themselves hit by gross taxation, the alternative for them being local

Por ello los siguientes capítulos estarán dedicados a examinar el contenido de este principio tanto a nivel interno como en los CDI y en la doctrina y teorías derivada de los MC internacionales y de ellos determinar la función del establecimiento permanente en el derecho internacional tributario actual.

incorporation. If it were generally felt that the technical opportunities of escaping the PE status need to be curtailed by this array of rules, one might pose the question *what purpose would still be served by the PE rule*" (la cursiva es nuestra).

I.2. Los antecedentes normativos del establecimiento permanente en el derecho español.

Si hemos examinado en el capítulo anterior cómo surge y se configura la figura del establecimiento permanente en el ámbito internacional, el presente se dedica a conocer cómo se plantean los presupuestos de la tributación de las actividades empresariales de carácter internacional en la legislación interna española, con sus especiales características y efectos jurídicos.

Es afirmación ampliamente sostenida por la doctrina que el sistema tributario español moderno arranca con la reforma de Mon de 1845¹⁰³. Con la citada reforma se implanta en nuestro país el denominado sistema francés de Contribuciones o de imposición sobre el producto, no sin aprovechar alguna de nuestras múltiples figuras impositivas anteriores. En lo sucesivo, el esquema propuesto por esta reforma evolucionará manteniendo sus líneas generales. Así, la Ley de 27 de marzo de 1900 inspirada por Fernández Villaverde propugnará la sistematización y racionalización de nuestro sistema de imposición de producto. De este modo el sistema español se aleja de las pautas seguidas por otros países europeos consistentes en la implantación de un impuesto de carácter personal y general. No obstante, la creación de una nueva figura tributaria, la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria constituye el embrión originario de lo que posteriormente pasará a ser el Impuesto General sobre las Sociedades. Aún enmarcándose dentro de la categoría de los impuestos de producto, la Tarifa III de esta Contribución, dedicada al gravamen de las Utilidades del trabajo juntamente con el capital, recae sobre las "utilidades líquidas" o los "beneficios líquidos".

Las primeras décadas de nuestro siglo observaron un cambio en la configuración jurídica de esta Tarifa, positivizándose progresivamente las ideas que reclamaban el cambio de nuestro sistema con base en un impuesto

¹⁰³ FERREIRO LAPATZA, J.J. en la obra conjunta *Curso de Derecho Tributario*. Ed Marcial Pons. pag 23, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. *Sistema tributario español y comparado*. Ed Tecnos. Madrid. 1986 .pag 157.. LOPEZ BERENGUER, *Manual de Derecho Tributario*. Parte especial. Ed Dykinson S.L. 1989. pag 2 y ss. ESTAPE RODRIGUEZ, Fabian. "La reforma tributaria de 1845" *Información Comercial Española*. Agosto 1984. pag 37. MIRANDA Y EGUIA, M. *Revolución financiera de España*. Madrid. 1869. pag 89.

personal sobre la renta de carácter general. Paralelamente, con esta constante renovación y tecnificación de la Tarifa III, se van formando sucesivamente los presupuestos que configurarán la tributación de los beneficios obtenidos por las empresas extranjeras en nuestro país y a su vez las notas que determinarán su posterior evolución, presididas por dos ideas centrales: la lucha contra el fraude y el predominio de la realidad económica sobre las formas jurídicas¹⁰⁴.

La Ley que introdujo la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades no matizaba en cuanto a la tributación de los extranjeros en relación a la tributación de los nacionales, ya fueran personas físicas o jurídicas. En consecuencia se sometían a gravamen de acuerdo con el mismo criterio, que no era otro que el de la tributación en origen, propio de la imposición de producto, si bien el artículo segundo de esta ley contenía ciertas matizaciones ¹⁰⁵. Para la formación de un criterio de sujeción de carácter personal habrá que esperar, según la doctrina ¹⁰⁶, a la reforma de 1920, si bien con anterioridad se producen varios cambios legislativos de indudable trascendencia en la creación y evolución de los institutos que presidirán la tributación de las rentas de carácter empresarial obtenidos por los no residentes.

Estos cambios surgen de la confluencia de varios factores. Por un lado, la consolidación de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades como germen para el desarrollo de un impuesto sobre la renta de carácter personal se sentía como un paso necesario para el progreso de nuestro sistema

¹⁰⁴ PEREZ DE AYALA "Los fundamentos históricos de la tributación de las sociedades extranjeras en España dentro del Impuesto sobre rentas de sociedades en España" en MAEDF. 1965. Madrid. 1965. *passim* y en especial pag 457 y 476.

¹⁰⁵ Las matizaciones de este artículo eran consecuencia de la pérdida reciente del imperio colonial español. Iban encaminadas a lograr la sujeción de aquellas actividades realizadas en las ex colonias españolas, que a consecuencia de la guerra, pasaban a ser realizadas en territorio extranjero. Con el mencionado artículo el domicilio dejaba de ser el único criterio rector de la sujeción de determinadas rentas mobiliarias aplicandose otros simultáneamente, como el de la obtención en nuestro territorio o de la fuente, el del pago por personas residentes o domiciliadas en nuestro país o el pago en nuestro territorio aún a persona no residente.

¹⁰⁶ SUREDA CARRION, J.L. "La imposición de las sociedades extranjeras en España" MAEDF. 1960. Madrid. 1961. pag 288. VIÑUALES, Agustín. "Informe sobre la Legislación Fiscal y los procedimientos de imutación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países" HPE. nº 46/1977. pag 189. En el mismo sentido PEREZ DE AYALA op cit pag 454.

tributario. Sin embargo la Hacienda Pública se mostraba remisa a dejar de lado la imposición sobre el producto, manifestada en el ámbito de las rentas empresariales por la Contribución Industrial, pues solo ésta era capaz de garantizar la recaudación de unos recursos públicos cada día más necesarios e insuficientes ¹⁰⁷. Los cambios sufridos por la Tarifa III durante los primeros años de este siglo fueron consecuencia precisamente de las pugnas entre las diversas posturas en relación con la compatibilidad y necesidad de ambas figuras, que finalmente se decantaron por un posicionamiento positivo.

Los intentos de conciliación se vieron influenciados a su vez por las protestas de la clase empresarial española, que se mostraba disconforme con el tratamiento que la ley tributaria deparaba a las sociedades extranjeras, por el agravio comparativo que suponía respecto al otorgado a las empresas españolas ¹⁰⁸.

La solución final propuesta fue el mantenimiento y consolidación de la Contribución de Utilidades pero fijando una cuota mínima a la misma, que asegurara y adelantara un mínimo de recaudación. En determinados casos la cuota mínima estaba constituida por la Contribución Industrial, de modo que quedaban conciliadas ambas figuras en una sola.

1.2.1. La Contribución de Utilidades de 1910. La implantación del sistema de cifra relativa.

Los factores señalados llevaron al ministro de Hacienda, COBIAN, a la modificación de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades por Ley de 29 de diciembre de 1910. En la misma se confirma la composición de la Tarifa

¹⁰⁷ SUREDA op cit pag 283 muestra un ejemplo gráfico sobre la necesidad de esta imposición.

¹⁰⁸ Como ejemplo de esta actitud complaciente hacia las sociedades no residentes, baste señalar el Reglamento de 18 de septiembre de 1906, citado por VIÑUALES pag 181, cuyo artículo 3º permitía a las sociedades extranjeras deducir de sus rendimientos los intereses pagados por la sucursal española a la sociedad matriz extranjera. Las consecuencias nefastas para la Hacienda pública por la conducta evasiva de las sociedades extranjeras y la protesta de los empresarios españoles -muestra significativa es la recogida por SUREDA en pag 285- eran de esperar.

III por dos cuotas: una cuota mínima sobre el capital y una cuota sobre beneficios.

La Ley de 1910 introduce un matiz de decisiva influencia en la construcción del concepto de establecimiento permanente en el seno de nuestro ordenamiento jurídico interno. El artículo segundo dispone la sujeción de las personas jurídicas españolas y extranjeras ¹⁰⁹, pero con la precisión de que las últimas "realicen negocios en España". El concepto de realización de negocios en España es dado por la propia ley, al declarar en el párrafo 4º del artículo segundo que

"Tratándose de Sociedades extranjeras, no se entenderá que realizan negocios en España, si no tiene 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*" ¹¹⁰ (la cursiva es nuestra).

En esta definición de carácter negativo la doctrina ha visto el antecedente legislativo remoto en nuestro ordenamiento jurídico del concepto de establecimiento permanente que posteriormente recogió la ley de 1964 ¹¹¹.

¹⁰⁹ La definición de sociedad nacional y extranjera no se encontraba regulada en el Código de Comercio, por lo que había que acudir a la legislación tributaria especial. El artículo cuarto del RD de 15 de abril de 1911 definía la nacionalidad de las sociedades en base a dos criterios: la constitución conforme a la legislación española y la existencia del domicilio legal en nuestro territorio. Las entidades que no cumplieran estos dos requisitos tenían la consideración de extranjeras -VIÑUALES, op cit pag 184-.

¹¹⁰ El RD de 25 de abril de desarrollo de la presente ley consideró de forma amplia el último enunciado contenido en la definición de realización de negocios en España al entender la existencia de tal autorización "siempre que conste a la administración española la existencia de *algún* acto que la requiera" (art 3 in fine). Sin embargo esta ampliación del concepto de realización de negocios por parte del Reglamento fue utilizada de manera prudente por la Administración, tal y como afirma SUREDA op cit pag 286.

¹¹¹ 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 IFA. MAEDF 1967. Madrid. 1968. pag 96. LOPEZ IBÁÑEZ, L. "Localización geográfica y criterios de sujeción al Impuesto. Doble imposición internacional" HPE. nº 24-25/1973. pag 140.

Así, en este precepto ya aparecen referencias inequívocas a la idea de establecimiento -"se encuentren establecidos"-, mientras que la noción de permanencia se infiere sin vacilación de la lista de elementos y situaciones que se consideran "realización de negocios" en nuestro territorio. Por otro lado, se ponen de manifiesto los criterios básicos que más tarde van a determinar la existencia de un establecimiento permanente de una empresa extranjera en un determinado país: el emplazamiento de determinadas instalaciones de la empresa extranjera con carácter permanente en un determinado país -talleres, almacenes, sucursales- y la existencia de una relación personal al servicio de la empresa no nacional por medio de la existencia de un agente o de una representación autorizada para contratar en nombre y por cuenta de la sociedad.

Hay que aclarar no obstante, como señaló el profesor PEREZ DE AYALA ¹¹², que el concepto de "realización de negocios en España" solo despliega efectos en cuanto a la determinación de la sujeción a la imposición mínima sobre el capital.

En efecto, la configuración de las dos cuotas de modo independiente implicaba que el devengo de la cuota mínima se producía por el simple hecho de la realización de negocios en España por la sociedad extranjera, de acuerdo con los términos establecidos en la definición de este concepto, de modo que la existencia de esos elementos señalados en el párrafo cuarto configuraban el presupuesto de hecho de esta cuota ¹¹³. En cambio, en relación con la cuota sobre beneficios la realización del hecho imponible no requería únicamente del simple elemento material de la realización de negocios -también exigía la obtención de utilidades netas-, aunque en nuestra opinión se constituía como elemento necesario para la determinación del sujeto pasivo de la cuota sobre beneficios.

Pero el efecto más importante que derivó de la ley de 1910 fue, sin duda, la posibilidad de determinar el capital de las sociedades no residentes

¹¹² Op cit pag 451 y 453.

¹¹³ Aunque el artículo 8.C del RD de 25 de abril de 1911 sujetara a la cuota mínima sobre la parte del capital social destinado a sus actividades en España a todas las sociedades, extranjeras sin especificar que habían de realizar negocios en España, este requisito podía deducirse precisamente de la referencia a la realización de actividades en España por parte de la sociedad extranjera.

por parte del gobierno, utilizando como baremo entre otros la "proporción de la suma anual de giro realizado en España" ¹¹⁴. Al amparo de esta facultad se dictó el RD de 25 de abril de 1911, verdadero impulsor del sistema de cifra relativa en España. El art 8º de este RD prevé la posibilidad de determinar el capital de la sociedad no residente que realiza negocios en España con arreglo a una proporción con el capital total de la Compañía igual a la que guarden entre sí la cantidad de giro realizada en España y el giro total de la Compañía en un período determinado de tiempo. El *giro* comprendía "la suma de los negocios de crédito activos y pasivos, más la suma de los cobros y los pagos hechos en nombre y por cuenta de la Compañía" ¹¹⁵. A pesar de configurarse esta determinación del capital de la sociedad extranjera con carácter residual -las demás compañías extranjeras sujetas a esta Contribución-, la medida era importante porque venía a acabar con el foco de fraude representado por las sociedades extranjeras que realizaban negocios en España, que mediante manipulaciones en su contabilidad lograban anular su base impositiva ¹¹⁶.

Con el establecimiento de esa cuota mínima se aseguraba la tributación en España de las empresas que realizaban negocios en España de manera permanente. Y aunque ello se conseguía mediante el establecimiento de una cuota que recordaba a la imposición real sobre el producto, en el RD ya se contenían en avance los criterios para establecer esta cuota con arreglo al conjunto de actividades llevadas a cabo por la empresa, de modo que más que un impuesto real sobre el patrimonio/capital de la empresa en España operaba como un impuesto sobre el volumen de negocios/beneficios en España.

Además el RD incorporó a nuestra legislación la igualación a efectos de la imposición de la cuota mínima sobre el capital, de las sociedades españolas sometidas al control de empresas extranjeras -filiales de sociedades extranjeras- con el tratamiento a las sociedades extranjeras que

¹¹⁴ Art 3º b de la Ley.

¹¹⁵ Art 8º in fine del RD de 25 de abril de 1911.

¹¹⁶ SUREDA op cit pag 287.

realizaban directamente negocios en España ¹¹⁷. Con esta igualación se reconocía explícitamente en nuestra legislación lo que la doctrina denominó el *principio de unidad económica* ¹¹⁸ de las sociedades dotadas de autonomía jurídica.

El objeto natural de estas regulaciones era la persecución del fraude que realizaban las sociedades extranjeras al amparo del art 3º del Reglamento de 1906 . Aunque la cuota sobre el capital tuviera la condición de mínima en relación con la cuota sobre el beneficio, en muchos casos la cuota sobre el capital debía de adquirir un carácter sustitutivo de la imposición sobre el beneficio real, al poder anularse este con simples anotaciones contables. Por tanto con esta regulación se consigue la sustitución del gravamen sobre el beneficio neto por un impuesto sobre el capital. Mediante esta técnica se introduce en un impuesto de carácter personal sobre la renta neta, un impuesto sobre el capital de carácter real, de donde parece provenir la expresión obligación real, que todavía hoy se utiliza para expresar la sujeción de los no residentes en general a la imposición directa de carácter estatal, aunque con un contenido jurídico diferente.

Sin embargo ello no supuso la desaparición de la cuota sobre el beneficio neto determinada conforme al Reglamento de 1906 y del sistema de contabilidad separada. Con la regulación de 1910, la Contribución sobre Utilidades quedaba configurada como una imposición doble con diferente presupuesto de hecho objetivo ¹¹⁹ , interrelacionado únicamente en la cuota a ingresar. Por tanto, pese a la introducción del sistema de cifra relativa, todavía continuó vigente el sistema de contabilidad separada para la

¹¹⁷ El art 4º del RD citado señalaba que la Administración podía estimar como extranjeras, al solo efecto de la forma del avalúo del capital base de la imposición mínima las sociedades con domicilio social en nuestro país, cuando los administradores fuesen extranjeros o tuviesen allí su domicilio, las personas encargadas de la administración dependieran de entidad extranjera, se reconociera la actuación con dependencia de la entidad extranjera o existiera poder bastante de entidad extranjera para imponer sus decisiones en las juntas generales de socios y en la gestión mercantil de la compañía.

¹¹⁸ SUREDA op cit pag 287 y VIÑUALES op cit pag 182.

¹¹⁹ PEREZ DE AYALA op cit. pag.454.

determinación de la cuota sobre el beneficio, sistema que prevaleció hasta 1920 ¹²⁰.

1.2.2. Las reformas llevadas a cabo a partir de 1920.

La reforma de 1920 iniciada con la Ley de 29 de abril de 1920, y continuada por las leyes de 19 de octubre del mismo año y de 22 de septiembre de 1922, por las que se aprueba la refundición de las disposiciones legales vigentes, transporta el sistema de cifra relativa sobre el capital al ámbito de la imposición sobre los beneficios, intensificando los cambios técnicos y orientando definitivamente la tributación de las relaciones internacionales en nuestro país durante la primera mitad del presente siglo.

A pesar de la reforma, la Contribución sobre Utilidades conserva su estructura general anterior, esto es, tres Tarifas, quedando la tercera de ellas, la dedicada a las Utilidades procedentes del trabajo juntamente con el capital, conformada por las dos cuotas existentes previamente: la del capital y la de beneficios; la cuota sobre el capital conserva su carácter de cuota mínima.

En relación con las empresas extranjeras, el criterio de sujeción a la Contribución sobre Utilidades continúa siendo "la realización de negocios en España", definida en la Disposición Segunda de la Tarifa III con mayor detalle que en la normativa precedente ¹²¹. A pesar de la denominación

¹²⁰ Incluso con posterioridad a esta fecha, este sistema seguirá vigente para la sociedad extranjera que realiza la totalidad de sus negocios en España.

¹²¹ En la nueva redacción se disponía que: "A los efectos de la disposición anterior, se entenderá que una empresa extranjera realiza negocios en España siempre que tenga en alguna o algunas de las provincias del Reino oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y otros establecimientos, sucursales, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la empresa.

Las operaciones realizadas en España por entidades extranjeras, mediante organizaciones especiales para la venta, o simplemente para la centralización de los pedidos, que deben suministrarse por varias empresas, crean la obligación para éstas de contribuir en España, aun en el caso de que la organización de ventas 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 funcione como una organización de venta o centralización de pedidos compete al Jurado de Utilidades.

diferente, el criterio continúa conservando los caracteres propios que en otros ordenamientos se atribuyen al establecimiento permanente.

Sin embargo en su definición se introducen innovaciones dignas de mención. Se observa un mayor detalle en la enumeración de los establecimientos que implican la realización de negocios en España, al incorporar nuevos supuestos -oficinas, fábricas, instalaciones y tiendas y otros establecimientos-. La inserción de nuevos ejemplos constitutivos de realización de negocios se acompaña de una mejor estructuración de los mismos, señalando en primer lugar aquellos que suponen la existencia de un lugar fijo de negocios, o una instalación propiamente dicha, y posteriormente aquellos cuya existencia deriva no de la presencia de una instalación fija de negocios sino de una relación de dependencia personal entre el sujeto extranjero y un representante mediante la cual se entiende que quien verdaderamente realiza la actividad es la persona o entidad extranjera -agentes, representaciones para contratar-.

Además, la disposición introduce nuevos párrafos que amplían considerablemente, más si cabe todavía, la noción de "realización de negocios en España". A tal efecto señala que la existencia de organizaciones especiales para la venta o incluso la simple centralización de pedidos, aun disponiendo de una estructura y una forma que haga tributar a la organización en sí como sociedad nacional en España determinará la obligación de tributar en España a la(s) sociedad(es) extranjera(s) por las ventas y pedidos efectuados en España a través de la organización.

En el párrafo tercero de la disposición comentada aparece un elemento más para la definición de la realización de negocios en España; en este caso no se trata tan solo de la mera existencia de una instalación sino de una instalación dirigida al ejercicio de una determinada actividad -el suministro-. De esta forma se conforma un criterio mixto actividad/instalación como integrante de la noción de realización de

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero de esta disposición, la mera existencia en el Reino de consignatarios o agentes de la *compañía de transporte marítima* cuyos buques toquen en puertos de las provincias españolas solamente en navegación de segunda y tercera clases no crea por sí sola la obligación de contribuir por esta Tarifa. Por el contrario, serán gravadas las entidades extranjeras que, mediante *instalaciones permanentes, realicen suministros* en España, aunque no tengan establecidas representaciones en el Reino, ni la instalación del suministro pertenezca a la entidad." (la cursiva es nuestra).

negocios en España, en la que no es necesario el criterio personal de la representación ni tan siquiera la propiedad de la instalación donde se realiza el suministro por parte de la entidad no nacional¹²².

Por su parte, a partir de 1920 continúa el trato observado a las empresas de navegación marítima iniciado con el RD de 1911¹²³, adquiriendo a partir de este momento rango legal. Este régimen de exención de las empresas marítimas supone la exclusión de la vigencia del concepto de realización de negocios en España para estas empresas/actividades, exclusión que seguirá vigente tras las modificaciones normativas posteriores y que constituye el antecedente claro de lo que con posterioridad será el artículo octavo del Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963.

Aún teniendo en cuenta esta notable ampliación del concepto de realización de negocios, los autores defendieron el carácter meramente ejemplificativo y no cerrado de la definición dada por las diversas leyes de la realización de negocios ¹²⁴. Sin embargo el concepto debía de entenderse a la luz de lo señalado en la disposición segunda. En ella se señalaba la trascendencia de la definición , que la reconducía "a los efectos de la disposición anterior", en la que se configuraba el presupuesto de hecho de la Tarifa III de la Contribución Industrial. Por tanto cabe concluir que únicamente las situaciones -múltiples- enmarcables dentro de la definición de la disposición segunda podían ser consideradas como negocios realizados en España por sociedades extranjeras a los efectos de su sujeción a la Tarifa III de la Contribución de Utilidades.

¹²² Constituye el antecedente en el ordenamiento interno del tercer criterio para la definición del establecimiento permanente, el criterio de la actividad.

¹²³ VIÑUALES, op cit. pag 182.

¹²⁴ PEREZ DE AYALA, op cit 462 acudía a una interpretación histórica de las diversas modalidades de la cuota mínima de la mencionada Tarifa y a la definición de realización de negocios contenida en la Contribución Industrial para interpretar la disposición segunda de la Tarifa III y defender su carácter abierto. En coherencia con su postura mantenía en el mismo trabajo que la "realización de negocios" derivada de la definición dada a la expresión por la Tarifa III solo implicaba una "presunción legal iuris et de iure" de la realización efectiva de los negocios pero no excluía cualquier otra posibilidad, manteniendo una postura similar a la que anteriormente se había mantenido en las reuniones de México de las Sociedad de Naciones que condujeron a la elaboración del Proyecto de 1943.

En consecuencia, la "realización de negocios en España" por parte de una empresa extranjera, en la medida que estuviera recogido en la disposición segunda, determinaba la sujeción de esa sociedad a la obligación de contribuir por la Tarifa III, no constituyendo en cualquier caso una "presunción legal iuris et de iure" de la realización efectiva de los negocios en España, pues así parece desprenderse de la Disposición primera ¹²⁵.

Aún así, podía defenderse el carácter meramente ejemplificativo de la enumeración, al obtenerse un criterio de carácter general de la abstracción de la lista enumerativa. Por otra parte, la mera realización de negocios en España solo constituía el presupuesto de hecho de la sujeción a la cuota mínima, mientras que la sujeción a la cuota sobre beneficios requería inevitablemente de la obtención de un beneficio neto por parte de la empresa y no bastaba la simple realización de actividades aunque éstas fueran efectivas ¹²⁶.

En cuanto a los criterios de sujeción de los sujetos pasivos extranjeros a la Contribución de Utilidades, la Disposición novena de la Tarifa distinguía entre aquellas empresas extranjeras que tuvieran todos sus negocios en el Reino y aquéllas que desarrollaran en nuestro territorio su actividad de manera parcial. Las primeras tributaban por el total de sus beneficios al igual que las sociedades españolas. Sin embargo la mención conjunta de éstas empresas junto con las españolas no debe llevar a engaño, ya que en realidad su sujeción a la norma se realizaba por dos criterios distintos.

Mientras las empresas nacionales quedaban sujetas al impuesto por el total de los beneficios y en su caso del capital de la empresa, las empresas extranjeras, realizaban sus actividades bien total, bien parcialmente en nuestro territorio, solo quedaban sujetas por la parte de beneficios que hubieran obtenido en el mismo. En consecuencia la sujeción de las sociedades españolas implicaba su tributación por la renta mundial, es decir por todos los beneficios que obtuvieran cualquiera que fuera el lugar de su realización. En cambio, las sociedades extranjeras, realizaran o no sus

¹²⁵ En sentido contrario PEREZ DE AYALA, op cit. pag 463 y 469.

¹²⁶ PEREZ DE AYALA, op cit pag 456.

actividades exclusivamente en nuestro territorio, quebaban sujetas únicamente por la parte de beneficios -total o parcial- obtenida en España quedando fuera de la jurisdicción fiscal española los beneficios obtenidos por la misma fuera de nuestras fronteras ¹²⁷.

Aparece así, por primera vez en nuestra legislación tributaria una duplicidad de criterios de sujeción ¹²⁸ a un impuesto de carácter personal ¹²⁹, que pasaron a denominarse criterio de nacionalidad y criterio de la fuente o de territorialidad .

Sin embargo la diferencia que se observa entre las sociedades extranjeras que realizaban sus actividades total y parcialmente en nuestro territorio no estribaba en el criterio de sujeción empleado sino en el diferente método de determinación del beneficio de la entidad que debía

¹²⁷ Aunque con distinta finalidad, esta dualidad de criterios ya se divisaba en el Decreto de 25 de abril de 1911, en cuyo artículo 3º, requisito 4º ya señalaba la sujeción de las sociedades españolas con independencia del lugar en que realizaran los negocios, mientras que las sociedades extranjeras solamente se hallaban sujetas cuando ésta realizara negocios en España.

No obstante, el objetivo de esta norma era determinar el porcentaje de capital destinado a los negocios que tuvieran una cierta ligazón con el poder fiscal de nuestro país, y no todavía precisar la relación entre los beneficios o rentas obtenidas por un sujeto en determinados territorios y el poder fiscal del Estado a través del establecimiento de unos criterios de sujeción de las mismas. Por ello es importante matizar que solo a partir de 1920 quedaron expresamente sujetas las actividades y beneficios obtenidos en el extranjero por las sociedades españolas. Con todo, ya se aprecian dos factores de distinción: uno político, que se deriva de la pertenencia a un Estado y otro económico derivado de la presencia física en un determinado territorio.

¹²⁸ Así lo han puesto de manifiesto varios autores, aún sin precisar la calificación técnica: SUREDA, op cit pag 288 distingue entre el criterio de nacionalidad y la obligación real de contribuir, mientras LOPEZ IBANEZ, op cit. pag 136, utiliza las denominaciones principios de sujeción y criterios de sujeción indistintamente, refiriéndose a los criterios de nacionalidad y de realización de negocios en España.

¹²⁹ Fue PEREZ DE AYALA, op cit. pag 454, quién concluyó a favor del carácter personal de la obligación real de contribuir, tal y como entonces quedaba configurada para las sociedades extranjeras que realizaran negocios en España. La limitación de la sujeción a los beneficios o utilidades obtenidos en España -limitación de carácter territorial o real- no impedía la consideración del impuesto que recaía sobre las sociedades extranjeras como impuesto personal, pues la sociedad actuaba en todo caso como titular al que quedaban imputadas todas las rentas. En el mismo sentido se pronuncia SELIGMAN, E. aunque sin referirlo a un ordenamiento concreto, en "La double imposition et la coopération fiscale internationale" op cit. passim.

La diferencia entre obligación personal y real tal y como se definía en la legislación de 1922 estribaba en una diferente configuración del hecho imponible, que si bien basado en el mismo principio de imposición personal tenían un alcance territorial distinto.

tributar en nuestro país por la cuota de beneficio. Precisamente en este campo es donde se produce el mayor cambio en relación con la tributación de las empresas extranjeras por los negocios realizados en nuestro país. El tratamiento de las sociedades no residentes difiere en función de la proporción de la actividad total desempeñada en nuestro territorio; si se desarrollaba en su totalidad dentro de nuestras fronteras se aplicaba el criterio general de los ingresos menos los gastos determinados de acuerdo con la contabilidad. Sin embargo cuando la actividad realizada aquí solo fuera parcial se introducía un sistema de determinación del porcentaje de beneficios totales obtenidos por la sociedad extranjera correspondientes a la actividad llevada a cabo en España.

La principal reforma de la Ley de 1920 y posteriores refundiciones consiste en la introducción de un sistema de cifra relativa de negocios para la determinación de la cuantía por la que debe quedar sujeta en España la sociedad extranjera en la cuota sobre beneficios por los negocios desarrollados en nuestro territorio. En 1924, con el RD de 20 de diciembre, el mismo sistema se estableció para aquellas empresas españolas que realizaban negocios en el extranjero, de modo que en la práctica solo quedaban gravadas por las utilidades derivadas de los negocios llevados a cabo en nuestro territorio ¹³⁰. Para las empresas que aun trasvasando sus límites nacionales desempeñaran su actividad en un solo Estado -el

¹³⁰ Esta reforma conllevaba en la práctica la igualación en el ámbito fiscal de aquellas sociedades que realizaban negocios en España y fuera de nuestro territorio, fueran nacionales o extranjeras, al aplicar en ambos casos la cifra relativa de negocios para determinar qué proporción de beneficios debía quedar sujeta a gravamen bajo nuestra ley, desapareciendo en la realidad el principio de universalidad como principio inspirador de la sujeción de las sociedades españolas, tal y como pone de manifiesto LOPEZ IBÁÑEZ, op cit pag 137 y VIÑUALES op cit pag 200. A pesar de ello, no puede concluirse que el doble criterio de sujeción establecido en 1920 desapareciera, puesto que el gravamen definitivo de los beneficios obtenidos en territorio español con exclusión de la parte correspondiente a las actividades extranjeras se fundamentaba en ambos casos en razones diferentes. En el caso de las sociedades extranjeras, la imposición de los beneficios nacionales derivaba de la configuración del poder tributario como un poder limitado al territorio de la imposición, mientras que en el caso de las sociedades españolas, su restricción no resultaba fundada en el condicionamiento del poder tributario como poder territorial, puesto que se entendía que en el caso de las sociedades nacionales este se extendía en virtud de su vinculación política. En este supuesto el empleo del sistema de cifra relativa resultaba del interés mostrado por las autoridades en reducir o suprimir los efectos negativos que la múltiple imposición por parte de los Estados en los que actuaba la sociedad nacional, ocasionaba a las actividades internacionales de nuestras empresas.

español- este sistema de determinación de beneficios no surtía efectos ¹³¹. Por tanto nos encontramos ante un método con el que afrontar el problema de la multiimposición de estas relaciones desarrolladas en varios países por una persona: un método para atribuir los beneficios entre los diferentes países en los que una persona ejerce una actividad determinada ¹³².

La reforma surgió como consecuencia de las protestas vertidas al sistema de contabilidad separada en relación con las empresas extranjeras, y ante la imposibilidad de hacer frente al fraude inducido que comportaba aquél sistema. Además se argumentaba la necesidad de adecuar el sistema de determinación de beneficios a la verdadera capacidad de pago de las sociedades sujetos pasivo del impuesto, lo que raramente ocurría cuando en virtud del sistema de contabilidad separada se gravaba una sucursal en España de una empresa que en su conjunto había obtenido pérdidas.

Precisamente esta concepción de la capacidad de pago vinculada al sujeto, considerado éste en su totalidad, determina el principal fundamento sobre el que se sostiene el sistema: éste no es otro que el *principio de unidad económica*. Este principio, opuesto al de empresa separada, implica la consideración como unidad de todos aquellos establecimientos, tuvieran personalidad jurídica o no, que estuvieran bajo un mismo control o sujetos a unos mismos intereses generales de gestión. En virtud de esta concepción, los distintos establecimientos se configuraban como un todo en donde se residenciaba la verdadera capacidad de pago que debía ser objeto de gravamen. En consecuencia, procedía establecer un reparto de esta capacidad económica global entre los diferentes establecimientos que habían contribuido a la misma. La concepción unitaria de la empresa con carácter global prefiguraba el sistema de reparto, que debía responder al denominado test del 100 por 100 ¹³³. Con este test se evitaba el gravamen múltiple de los

¹³¹ Sin embargo el profesor VIÑUALES señalaba en su informe que en cualquier caso la cifra relativa de beneficios obtenidos en España tenía una cuota máxima del 90% y una mínima del 10%. op cit. pag 196.

¹³² Los criterios son mencionados en la ley de desarrollo de 1922 y fueron recogidos por el profesor VIÑUALES ,A. en "L'imposition des entreprises étrangères et nationales". Sociedad de Naciones Ginebra. 1932. Vol I. pag 85 y ss. Traducción española a cargo de María Teresa SANTAMARIA. en HPE nº 46/1977. pag 177 y ss.

¹³³ DEL ARCO RUETE, en sus comentarios al informe VIÑUALES señala que la idea básica de este sistema reside en que "la empresa es una unidad no susceptible de fraccionamiento y el beneficio a ella imputable es un conjunto sintético". "Comentarios al informe del profesor

beneficios globales de la empresa por los diferentes países en los que ésta actuaba.

En realidad el sistema de cifra relativa de beneficios no era solamente un método de determinación de los beneficios a gravar dentro de un Estado, sino que implicaba una determinada concepción sobre la asignación y atribución de los beneficios de carácter internacional obtenidos por las empresas, y en definitiva de unos criterios de limitación del poder tributario ante estas situaciones en las que se encuentran interrelacionados elementos de diferentes Estados. A su vez, la puesta en práctica de este sistema conllevaba en sí mismo la prevención de la doble imposición internacional sin necesidad de adoptar ninguna medida suplementaria.

Mientras un sistema basado en la contabilidad separada para los establecimientos permanentes y de contabilidad global en la casa central exige la existencia de métodos específicos para eliminar la doble imposición, el sistema recogido por el legislador en 1922 los comprendía en sí mismo y anulaba cualquier posibilidad de doble imposición internacional. Ahora bien, si en el plano teórico esta afirmación resultaba correcta, en la práctica la consecución de estos objetivos necesitaba del consenso de todos los países involucrados para llevar a la práctica el mismo sistema de determinación de beneficios y con arreglo a los mismos criterios. De modo que los problemas que pretendían solucionarse con la creación de este método devenían mayores en caso de no aceptación global del sistema por los diferentes países.

La determinación de la cifra relativa corría a cargo del Jurado de Utilidades, que con carácter obligatorio asumía la determinación de esta cifra con arreglo a determinados criterios que variaban en función de la naturaleza de las actividades desarrolladas por la sociedad y de la relación existente entre los establecimientos situados en España y sus actividades, y la casa central y demás establecimientos de la empresa.

En conclusión, el sistema de cifra relativa se correspondía con una idea global comprensiva del fenómeno internacional tributario y de los

Viñuales sobre el Régimen Fiscal de las Empresas operando en varios países". HPE nº 46/1977 pag 173.

problemas derivados de la tributación directa de las sociedades con una dimensión internacional. Precisamente uno de los puntos interesantes a destacar, es que el criterio tenido en cuenta como base para establecer el reparto entre los diferentes países en los que desarrollaba la actividad la sociedad, era la existencia de un establecimiento permanente en su territorio: su ubicación determinaba la legitimidad del Estado en que se encontraba a solicitar el gravamen de una parte proporcional de las rentas obtenidas por la empresa en su conjunto.

El texto de 1922 no recogía en su definición de realización de negocios en España por parte de las sociedades extranjeras, a los efectos de la cuota sobre beneficios al término filial. Sin embargo, la doctrina no dudó en aplicarle el mismo régimen que a los demás establecimientos de la sociedad extranjera en virtud del principio de unidad económica ¹³⁴. Para otros autores la consideración de la filial española como establecimiento permanente de la sociedad matriz extranjera era posible, a través del concepto de agente presente en la definición de realización de negocios en España ¹³⁵.

Hay que tener en cuenta al mismo tiempo que la introducción del sistema de cifra relativa estuvo presidida por consideraciones de tipo económico con predominio sobre las formalidades jurídicas. Y como señala VIÑUALES mediante la aplicación de este sistema incluso a los grupos internacionales se evitaban las prácticas de dumping ¹³⁶. Por añadidura, las cláusulas contenidas en nuestros primeros Convenios Internacionales de

¹³⁴ VIÑUALES *passim* habla en su informe en todo momento de establecimientos, o de filiales y sucursales para la aplicación del sistema de cifra relativa de negocios. Por su parte PEREZ DE AYALA, op cit. pag 474, abundando en esta postura, añade como interpretación auténtica de la disposición segunda de la Tarifa III, el pensamiento del maestro FLORES DE LEMUS, verdadero creador de la ley de 1920 y siguientes, que identificaba los términos de sucursal y filial. Por añadidura, los delegados españoles ante la Sociedad de Naciones se opusieron a la eliminación del término filial como integrante del concepto de establecimiento permanente, poniendo de manifiesto su equiparación en el derecho español.

¹³⁵ Señala SUREDA op cit. pag 289 que " si la ley considera que la existencia de un agente no autónomo implica la obligación de contribuir no hay agente menos autónomo que ciertas filiales respecto de su matriz". En el mismo sentido VIÑUALES op cit pag 194.

¹³⁶ VIÑUALES op cit pag 193. DE LUIS, F. "Métodos para distribuir los beneficios imposables entre varias jurisdicciones tributarias" HPE nº 64/1980. pag 178.

doble imposición, formulaban un mismo contenido para las sucursales y para las filiales.

Precisamente nuestros primeros Convenios Internacionales en materia de tributación de las sociedades extranjeras datan de los años posteriores a la reforma iniciada en los años 20 ¹³⁷. Sin embargo en ninguno de ellos se contiene todavía definición alguna sobre los establecimientos permanentes o sobre la realización de negocios en el otro país ¹³⁸. Regulan simplemente las transacciones entre los países reconociendo por un lado la posibilidad de aplicar el sistema de cifra relativa y por otro concediendo a las empresas del otro Estado el trato de nación más favorecida, tratamiento inusual en materia tributaria internacional ¹³⁹.

En conclusión durante este período se establece una imposición de carácter personal y general derivada de la anterior imposición sobre el producto, que tiene como criterio rector la capacidad de pago de los sujetos pasivos mostrada en conexión con nuestro territorio, y que resulta aplicable incluso a las sociedades extranjeras. Aún así permanecen restos de los anteriores impuestos de carácter real, e incluso se traslada su denominación a los impuestos personales -obligación real-. La culminación de esa personalización se observa con la consideración de la empresa como una unidad en su conjunto sin existencia real y separada de sus distintas partes, atendiendo primordialmente al perceptor pero sin olvidar su efectiva conexión al lugar de producción de la renta.

En este marco el establecimiento permanente -o en su lugar los establecimientos e instalaciones a través de los cuales las entidades

¹³⁷ Tres fueron los países con los que España firmó tratados internacionales para regular la tributación de las Sociedades extranjeras con actividades en España y de las españolas con actividades en el extranjero; con Inglaterra, el 27 de junio de 1924, complementado por sendos tratados de comercio y navegación firmados en 1922 y 1927 respectivamente; con Italia firmado el 28 de noviembre de 1927 y con Francia firmado el 7 de agosto de 1926. Los dos primeros pueden consultarse en el libro *Doble imposición internacional* editado por el Instituto de Estudios Fiscales en 1972, en el que participaron varios autores.

¹³⁸ Tan solo el Convenio firmado con Italia menciona a las filiales, sucursales y agencias de las sociedades del otro Estado pero no como criterio regulador sino para garantizar un tratamiento equiparable al de las sociedades nacionales.

¹³⁹ Señala VIÑUALES que uno de los objetivos de estos convenios fue el suavizar la rigurosidad en la aplicación del sistema de cifra relativa. op cit pag 182.

extranjeras realizan negocios en España- se configura en la legislación española como requisito de legitimidad del Estado para poder reclamar el gravamen de los beneficios obtenidos por la empresa en su conjunto, en coherencia con el principio de unidad económica. De todos modos es de destacar el poco desarrollo técnico en el establecimiento de las medidas de reparto, que coincide con una internacionalización de nuestra economía todavía incipiente y con una situación social no demasiado compleja.

1.2.3. La reforma de 1964. La influencia de los trabajos de la OCDE en nuestra legislación .

La reforma de la tributación de las operaciones internacionales ¹⁴⁰, tuvo lugar como consecuencia de la necesaria apertura al exterior del anterior régimen político, con el objetivo de atraer inversiones extranjeras a nuestro país. Para ello fue preciso un proceso de adaptación de nuestra normativa tributaria a las líneas generales que orientaban la tributación internacional fuera de nuestras fronteras.

Sin embargo, los cambios en materia de tributación internacional no se produjeron de forma aislada, sino que se insertaron en el seno de la reforma general del sistema tributario español. Esta reforma instauró un auténtico impuesto sobre la renta de las sociedades, aunque no de carácter puro, pues estaba constituido por la suma de varios impuestos de producto, a cuenta y parciales, que tenían en todo caso la consideración de cuota mínima. De este modo se engranaron en torno a un impuesto sobre la renta los impuestos directos de producto existentes con anterioridad ¹⁴¹.

Los cambios introducidos por la Ley 41/64 fueron desarrollados por el Decreto 3669/1965 de 9 de diciembre, sobre tributación por el Impuesto sobre Sociedades de las sociedades residentes en el extranjero que operen en España y recogidos posteriormente en el Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley del Impuesto

¹⁴⁰ Previamente la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 había derogado el antiguo sistema de imposición sobre las utilidades y del impuesto industrial creando de la refundición de los mismos el nuevo Impuesto sobre las Sociedades.

¹⁴¹ MARTIN OVIEDO, J. op cit. pag 104.

General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades jurídicas (en adelante TRIS). Pueden señalarse como puntos más sobresalientes los siguientes:

En primer lugar el TRIS determinó el cambio del criterio de sujeción personal principal de las sociedades al impuesto. Tras la Ley de 1964 las sociedades y demás sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades quedaban sometidas al impuesto en función de la residencia y no de su nacionalidad como ocurría anteriormente. Aunque el cambio fuera meramente nominal¹⁴², significaba al menos la desvinculación de los criterios seguidos por el legislador mercantil rechazando el vínculo nacional como conexión principal, mediante la adopción de criterios propios por parte de la ley tributaria, aunque en ésta época respondieran todavía a consideraciones de tipo formal y no material.

En segundo lugar, mediante esta reforma se incorpora a nuestro ordenamiento interno la figura del establecimiento permanente, con tal denominación. De todos modos, y como ya observamos, la inclusión con tal denominación de determinados supuestos como determinante de la tributación de las sociedades extranjeras/no residentes no constituye una novedad en nuestra legislación sino que ya anteriormente, se recogían estos supuestos aunque con diferente denominación, la de "realización de negocios en España".

Por tanto la configuración del concepto de establecimiento permanente tal y como aparece en la Ley de Reforma del Sistema Tributario es producto de la confluencia de dos elementos.

Por un lado, de la influencia de la elaboración internacional del término establecimiento permanente que ya vimos en el primer apartado, a lo largo de la primera mitad del presente siglo. La propia Ley de 1964 en su

¹⁴² El art 4 del TRIS sujetaba al impuesto a las entidades sujetos pasivos residentes en España, determinando su artículo 5 que la residencia de una sociedad se determinaba por la constitución conforme a las leyes españolas o la situación de su domicilio social en nuestro territorio. En realidad el criterio de la residencia en el ámbito fiscal venía a coincidir de momento con el puntos de conexión utilizados anteriormente para determinar el criterio de la nacionalidad. Pero como señala LOPEZ IBÁÑEZ, L. op cit pag 137-8 el cambio tiene relevancia para posibilitar la resolución de conflictos de doble vinculación de determinadas entidades mediante la aplicación de las normas de los convenios internacionales de doble imposición.

Exposición de Motivos reconoce la influencia en la redacción de la Ley de los criterios internacionales y de la presencia de nuestro país en determinados organismos como la OCDE, cuyos trabajos para la elaboración de un Proyecto de Convenio determinaron el concepto de establecimiento permanente ¹⁴³.

Por otro lado, el concepto recogido en la Ley 41/64 es producto de nuestra tradición histórica. A pesar del cambio de denominación, la Ley recoge la mayoría de los supuestos previstos con anterioridad bajo el término "realización de negocios en España" ¹⁴⁴. La nueva Ley perfila el antiguo término con la expresión "*realización de negocios en territorio nacional mediante establecimiento permanente*".

Pasando al análisis de la figura del establecimiento permanente ¹⁴⁵ incorporada a nuestro ordenamiento interno, los autores discreparon sobre la existencia de una definición general en el texto o si ésta debía deducirse de los criterios generales que se inferían del análisis de los supuestos mencionados ¹⁴⁶. No obstante la doctrina suele admitir la práctica

¹⁴³ Sin embargo GARRIGUES WALKER, A. opina que la Ley de 1964 se ve influenciada en mayor medida por los trabajos realizados por la Sociedad de Naciones realizados desde el congreso de México, fundamentalmente por la ausencia de una definición de carácter general. vid "Régimen fiscal de las inversiones directas (establecimientos permanentes)" MAEDF. Madrid. pag 455.

¹⁴⁴ Vid apartados anteriores y DE LUIS, F. "Tributación de las empresas extranjeras con actividades en España" RDFHP nº 67/1966 pag 2181.

¹⁴⁵ El artículo 6 del TRIS señala que:

"...2. Se entenderá que las entidades 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, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos, sucursales, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta de la entidad o cuando posean minas, canteras u otros lugares de trabajo en los que realicen toda o parte de su actividad.

3. Igualmente se entenderá que las entidades 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 suministros pertenezca a la entidad.

¹⁴⁶ GARRIGUES WALKER, A. op cit pag 457, defendía la existencia de una definición general derivada de la cláusula final del art 6.2 "... u otros lugares de trabajo en los que realicen toda o parte de su actividad", aunque criticaba su colocación sistemática al final de la lista enumerativa. Otros autores en cambio, no otorgaban la condición de cláusula definitoria a esta expresión final sino la de cláusula residual, y aunque servía para salvar el posible carácter limitativo de la serie de casos típicos enumerados -DE LUIS op cit, pag 187, LOPEZ IBAÑEZ op cit pag 141-. Podría pensarse asimismo que la cláusula final no afectaba a la lista

coincidencia de los criterios señalados por la definición general adoptada por el Proyecto de la OCDE de 1963 y las características derivadas de los supuestos enumerados por el art 6.2 del TRIS ¹⁴⁷.

Como muestra de la influencia de los criterios de la OCDE, la nueva definición de realización de negocios en España mediante establecimiento permanente incorpora a la lista las minas, canteras y otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, así como la referencia a las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses ¹⁴⁸.

En cambio no recoge los supuestos que según la OCDE delimitan negativamente el concepto de establecimiento permanente por realizar actividades auxiliares o preparatorias, ni las limitaciones señaladas a los agentes para su consideración como establecimientos permanentes de la empresa representada ¹⁴⁹. De la influencia histórica española, el concepto mantiene la mayoría de los supuestos mencionados en la reforma de 1924, así como la realización de suministros mediante instalaciones permanentes ¹⁵⁰. Mantiene todavía la sujeción de las operaciones realizadas por entidades

enumerativa en general sino solamente al último inciso "minas, canteras y otros lugares de trabajo", en cuyo caso la definición española se asemejaría en mayor medida a la propuesta de la Sociedad de Naciones en los Proyectos de México y Londres, tal y como también parece admitir GARRIGUES WALKER en su estudio.

¹⁴⁷ Aún así, en cuanto a los efectos de la cláusula residual se produce una cierta discrepancia. En opinión de LOPEZ IBÁÑEZ, op cit pag 141, ésta señalaba el mínimo de condiciones que debía reunir el lugar de trabajo para atribuirle los efectos típicos del establecimiento permanente -bastaría pues según este criterio que existiera un lugar de trabajo donde se realizara la actividad-. Para DE LUIS en cambio, op cit pag 218, la cláusula debía interpretarse en sentido restrictivo, de acuerdo con las características semejantes a los casos enumerados previamente, añadiéndole de este modo la nota de fijeza al lugar de trabajo que no se contenía en la redacción literal.

¹⁴⁸ LOPEZ IBÁÑEZ, op cit pag 141 sugiere que la incorporación de la expresión "directamente o mediante apoderado" se debe a la recepción en nuestro derecho de la doctrina de la agencia como establecimiento permanente formulada por la OCDE. En contra de esta opinión MARTIN OVIEDO, op cit pag 112.

¹⁴⁹ Según MARTIN OVIEDO, la mayoría de actividades mencionadas en el art 5.3 del Proyecto de convenio de 1963 de la OCDE constituían establecimiento permanente de acuerdo con nuestro derecho interno, op cit pag 111 y ss.

¹⁵⁰ Para GARRIGUES WALKER esta cláusula era contraria al desarrollo del comercio y los intercambios internacionales.

extranjeras mediante organizaciones especiales para la venta ¹⁵¹, pero en cambio no le otorga la calificación de establecimiento permanente ¹⁵². Por otra parte introduce la novedad de la existencia de establecimiento permanente por la realización de estas actividades mediante apoderado - "cuando directamente o mediante apoderado posean..."¹⁵³.

Esta referencia implicaba según la doctrina que la mera realización de negocios mediante el apoderado bastaba para su consideración como establecimiento permanente ¹⁵⁴. Sin embargo la lectura del art 6.2 parecía exigir en cualquier caso la realización de la actividad empresarial a través de las instalaciones mencionadas, ya se tratara del propio titular o del apoderado

Parece evidente pues, que aunque inspirada en los criterios internacionales de la OCDE nuestra legislación contiene una definición más amplia del establecimiento permanente que la derivada de esos criterios.

En realidad la mayor influencia de los criterios propugnados por la OCDE se vierten en dos campos.

En primer lugar, en cuanto a la asunción del significado del establecimiento permanente para la tributación de las rentas de carácter empresarial obtenidas por los no residentes. Este se configura en la Ley como el único criterio de sujeción de las rentas de carácter empresarial

¹⁵¹ El artículo 6.4 del TRIS disponía: "Las operaciones realizadas en el territorio nacional por entidades extranjeras 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, aun 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".

¹⁵² Esta exclusión puede ser influencia del Proyecto de la OCDE.

¹⁵³ Según MARTIN OVIEDO en casos de realización de negocios mediante apoderado basta su existencia sin que sea necesaria la existencia de un lugar fijo de negocios para su consideración como establecimiento permanente op cit pag 115. En mi opinión la existencia del lugar fijo era requisito necesario puesto que el apoderado necesitaba realizar la actividad empresarial mediante la posesión de las instalaciones mencionadas por el art 6.2 de la misma forma que el titular; por tanto la simple existencia de un apoderado en nuestro territorio no implicaba la existencia de un establecimiento permanente de la empresa no residente en nuestro territorio.

¹⁵⁴ MARTIN OVIEDO, op cit pag 115.

obtenidas por los no residentes ¹⁵⁵, tal y como dispone el artículo 7 del Proyecto de convenio ¹⁵⁶. En cuanto a la función, se asume la individualización del establecimiento permanente provocada por la consideración del mismo "como si fuera una empresa separada" ¹⁵⁷, desconociendo la capacidad económica de la empresa en cuanto unidad y por tanto el principio de unidad económica imperante hasta el momento en nuestro ordenamiento.

En segundo lugar, la apertura hacia el exterior y la adopción de los criterios de la OCDE no solo se demuestra en la adecuación de nuestra legislación interna a los postulados internacionales -adecuación no meramente formal-, sino que se produce fundamentalmente por el cambio de actitud de las autoridades fiscales españolas sobre el modo de afrontar el problema de la doble imposición internacional y el de la colisión de dos jurisdicciones nacionales diferentes.

Conscientes de la insuficiencia de las propuestas unilaterales, y de la conveniencia de entrar en soluciones pactadas, España inicia un proceso de firma de Tratados de doble imposición con los países de nuestro entorno y con aquellos que manteníamos unas relaciones económicas más intensas -a excepción de los Estados Unidos, cuyo acuerdo se produce muy posteriormente- ¹⁵⁸. Dejando de lado el proceso negociador y los problemas que afectan a la Administración en relación con el mismo, su firma y su

¹⁵⁵ Salvando la existencia del art 6.4 del TRIS cuyos casos no son considerados como establecimiento permanente por la ley interna y derivan la sujeción a la obligación de contribuir para la entidad no residente afectada-.

¹⁵⁶ A pesar de que el TRIS en su artículo 4 determine la sujeción de las entidades no residentes con arreglo a dos criterios, el de la realización de negocios en territorio nacional mediante establecimiento permanente y el de la obtención de rentas en nuestro territorio, el segundo no es de aplicación a las rentas y actividades de naturaleza empresarial. Según el artículo 7, que define la *obtención* de rentas en nuestro territorio, ésta solo se da en caso de sujeción previa de la renta a los impuestos a cuenta del de Sociedades exigidos en España, lo cual no ocurre en ningún caso por los rendimientos de carácter empresarial obtenidos por la sociedades no residentes en España (se puede seguir). En el mismo sentido MARTIN OVIEDO.

¹⁵⁷ Art 20 TRIS.

¹⁵⁸ La mayoría de los convenios firmados en este época bajo la influencia del Proyecto de la OCDE todavía siguen vigentes en la actualidad, a excepción del firmado con Francia que fue sustituido por otro posterior, por lo que serán objeto de estudio en el apartado relativo al régimen jurídico del establecimiento permanente derivado de los Convenios de Doble Imposición en la actualidad.

posterior incorporación al ordenamiento jurídico estatal supone una modificación de la estructura del sistema jurídico regulador de las relaciones jurídico-tributarias internacionales, dando entrada a un nuevo instrumento normativo de capital importancia en la comprensión del fenómeno tributario, así como a una nueva perspectiva en la interpretación e integración de las normas jurídicas.

En relación con el modo de tributación, a pesar de la existencia de dos criterios de sujeción que determinan diferentes modos de tributación, las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente tributaban del mismo modo que lo hacían las obtenidas por las empresas residentes en nuestro territorio. En otras palabras, se sigue con la consideración personalista del establecimiento permanente en cuanto a la atribución e imputación de rentas, potenciada más si cabe con la nueva regulación por la introducción de la cláusula de la "empresa separada". También se proyecta sobre el modo de tributación el segundo de los presupuestos que determinaron la aparición del establecimiento permanente, la limitación territorial de su alcance, al señalar en el artículo 6.1 del TRIS que estas empresas solo serían gravadas "por la renta o beneficio neto obtenido en dicho territorio, determinado conforme a las normas aplicables a las entidades residentes en España".

Aparece como novedad en nuestro sistema tributario el principio de la *vis atractiva* del establecimiento permanente ¹⁵⁹, que supone que todas las rentas que reciba la sociedad no residente en España, se considerarán obtenidas por el establecimiento permanente aunque los capitales de los que procedan no estén vinculados al establecimiento ¹⁶⁰.

En cuanto al sistema de determinación de beneficios se introduce como método general el de la contabilidad separada consecuente con la consideración del establecimiento permanente como una empresa separada de la casa central ¹⁶¹. Al balance de los resultados propios de las actividades

¹⁵⁹ Los autores señalaron la vigencia de este principio de la interpretación a contrario sensu de los párrafos 2 y 3 del art 7 del TRIS, que provenía de los números 2 y 3 del art 74 de la Ley de reforma del Sistema Tributario. DE LUIS op cit. pag 2186.

¹⁶⁰ GARRIGUES WALKER, A. op cit. pag 463.

¹⁶¹ Art 4.1 del D 3669/65 de 9 de diciembre. vid GARRIGUES WALKER, op cit pag 458, DE LUIS op cit pag 2187. MARTIN OVIEDO op cit pag 128. LOPEZ IBÁÑEZ, op cit pag 142.

realizadas por el establecimiento, había que incluir como ingresos aquellas otras operaciones realizadas por la empresa dentro del territorio sin vinculación al mismo, como consecuencia del principio de fuerza atractiva. En cuanto a los gastos tenían la consideración de partida deducible los gastos de dirección y los generales de administración sufragados por la casa central en el extranjero en aquella parte que racionalmente pudiera imputarse al establecimiento ¹⁶².

En cambio, el legislador español introduce determinadas limitaciones para evitar las maniobras fraudulentas de las empresas extranjeras, impidiendo la deducción de aquellas partidas que impliquen directa o indirectamente transferencia de beneficios al extranjero, mediante el aumento o disminución en los precios de compra o venta o 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 ¹⁶³. Esta cláusula dará lugar posteriormente a la facultad de la Administración para modificar las bases imponibles de los establecimientos permanentes en atención a los precios normales de mercado.

Aunque la introducción del método de contabilidad separada para la determinación de los beneficios atribuibles al establecimiento permanente tenía carácter general, la propia ley preveía sistemas subsidiarios para aquellos casos en los que no se cerrara un ciclo mercantil completo determinante de resultados económicos. En este caso el ordenamiento preveía la aplicación de un sistema *forfataire*, determinado los beneficios por comparación con los resultados que normalmente arrojaban otras empresas residentes en España con la misma o similar actividad.

La adopción de los criterios preconizados por la OCDE no supuso, en cambio el abandono total del sistema y de la concepción teórica anterior. En cuanto al sistema de cifra relativa, esta seguía vigente en relación con el

¹⁶² Art 21 TRIS.

¹⁶³ Art 20.1 segundo párrafo.

establecimiento de un impuesto sobre el reparto de dividendos de sociedades extranjeras con negocios en España, en la medida en que se entendían correspondientes a los beneficios obtenidos por el establecimiento situado en nuestro país y por tanto, de fuente española ¹⁶⁴. También se utilizaba parcialmente para la asignación de los gastos generales de dirección y administración entre los diferentes establecimientos permanentes.

La concepción de unidad económica, se mantuvo en relación con las sociedades filiales de un mismo grupo ¹⁶⁵, al prever la posibilidad de consolidación e interacción de sus resultados, pero desapareció paradójicamente en relación a los establecimientos permanentes, cuya pertenencia a una misma unidad económica y jurídica es si cabe, más evidente.

¹⁶⁴ La concepción y exacción de un impuesto similar tuvo ya fue desarrollada por Francia durante la época de los trabajos de la Sociedad de Naciones. Vid al efecto CARROLL, M.B. "General Survey of the Allocation Methods Employed in France, Germany, Spain, the United Kingdom and the United States of America" en *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Vol I. Sociedad de Naciones. Ginebra. 1932. pag 30 y ss.

¹⁶⁵ Art 22 TRIS.

CAPITULO SEGUNDO. LOS PRESUPUESTOS NORMATIVOS EN EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO. LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION Y SU INTEGRACION EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO.

Antes de adentrarnos en el análisis de lo que constituye propiamente el objeto de estudio de este trabajo, debemos detenernos en la concreción de los presupuestos normativos que concurren en la configuración jurídico tributaria de la figura del establecimiento permanente. La especial naturaleza del poder tributario, considerado desde antaño como una de las manifestaciones intrínsecas de la soberanía estatal¹⁶⁶, que impide en cierta forma, el surgimiento de principios de derecho internacional que limiten su acción, condicionará el surgimiento de medidas destinadas a compatibilizar su ejercicio con el libre desarrollo económico de las distintas entidades y sujetos que, con el paso de los años, se han visto obligados a extender su acción a diferentes países del orbe, y que soportan la acción simultánea del ejercicio de este poder impositivo por parte de varias entidades estatales dotadas del mismo.

La acción unilateral de los Estados para resolver estos conflictos resulta insuficiente, pues no elimina totalmente los problemas de doble imposición internacional¹⁶⁷ originados por la colisión de las competencias

¹⁶⁶ MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed Tecnos. 3ª ed. pag 243. : "Tradicionalmente se ha considerado que el poder para establecer tributos, junto con el poder para acuñar moneda y para declarar la guerra, constituye el núcleo identificador de la soberanía política" (la cursiva es nuestra). Debe aclararse no obstante, que la asunción de esta nomenclatura no implica por nuestra parte el reconocimiento de la validez de las teorías que postulaban, especialmente en la doctrina alemana de principios de siglo, la singularidad del ejercicio de este poder financiero o el reconocimiento del único fundamento del tributo en el poder de imperio del Estado, y que suponían entre otras consecuencias, el otorgamiento de un carácter de Ley meramente formal a la Ley de Presupuestos, o la marginación de los principios materiales de justicia tributaria y su confinamiento en el ámbito de lo metajurídico. Vid CAZORLA PRIETO, L.M. "Consideraciones sobre el poder tributario. Su estructura en la Ley General Tributaria de diciembre de 1963" en *Estudios de Derecho Tributario*. Vol I. Madrid. 1979. y *Poder tributario y Estado contemporáneo*. IEF. 1981. pag 70 y 115 y ss.

¹⁶⁷ Mantenemos aquí el concepto de doble imposición internacional formulado por la OCDE y seguido por la mayoría de la doctrina. De acuerdo con la OCDE se produce doble imposición internacional como "resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo". OCDE. *Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Double Taxation*

tributarias de este Estado con la de otros Estados ¹⁶⁸. Por este motivo, resulta necesaria la búsqueda de criterios de solución o disminución de esta doble imposición a nivel internacional, tanto la de carácter real como la potencial. La ausencia de principios generales en el Derecho Internacional que eviten la doble imposición internacional ¹⁶⁹, y la no constatación de una costumbre internacional formada en relación con la limitación de los poderes tributarios, obligan a los Estados a emprender acciones normativas de carácter internacional. Estos criterios se han formalizado mediante la firma de Tratados Internacionales, generalmente de carácter bilateral ¹⁷⁰,

Convention on Income and on Capital. Paris. 1977. párrafo 3. Vid versión española publicada por el IEF. *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio. Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico*. Madrid. 1978. Vid entre la doctrina BORRAS RODRIGUEZ, A. *La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales..* IEF. 1974 (en adelante citado como La doble imposición...). pag 30 y los autores y definiciones por ella citadas. PIRES, M. *International Juridical Double Taxation of Income*. Ed Kluwer. Series on International Taxation num 11. Deventer. 1989. pag 33-34. VOGEL, K. op cit manual pag 2. GEST, G y TIXIER, G. *Droit fiscal international*. PUF. 2ª ed. Paris. 1990. pag 19 y ss. DAVIES, D. *Principles of International Double Taxation*. Sweet and Maxwell. Londres. 1985. pag 1. BAKER, P. *Double Taxation Agreements and International Tax Law*. Sweet & Maxwell. Londres. 1991. pag 9. XAVIER, A. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. . Ed. Resenha Tributaria. Sao Paulo. 1977. pag 55 y ss.

¹⁶⁸ VOGEL, K. "Double Tax Treaties and Their Interpretation" 4 *International Tax & Business Lawyer* num 1/1986. pag 9: "As a rule, however, unilateral measures are insufficient to avoid double taxation because they generally do not cover all situations giving rise to double taxation, and they may apply to double taxation situations inconsistently depending on which state's measures are applied". En el mismo sentido KNECHTLE, A. *Basic problems in International Fiscal Law*. (english version. Translated by W.E. Weisflog). HFL publishers Ltd. Londres. 1979. pag 159. También PIRES, M. op cit pag 282. "alone they are insufficient and inappropriate to finding a solution to the complex problem of eliminating double taxation". BISCHEL, J.E. y FEINSCHREIBER, R. *Fundamentals of International Taxation*. 2ª ed. Practising Law Institute. 1985. New York. pag 6. En sentido contrario, alegando la necesidad de medidas unilaterales por no ser suficientes las previstas en los CDI, JUCH, D. "Les mesures unilatérales d'éviter la double imposition" CDFI 66b Report. Berlin. 1981. pag 115 y en especial 138 y ss.

¹⁶⁹ NORR, M. "Jurisdiction to Tax and International Income" *Tax Law Review* 1962. pag 431 y ss. QURESHI, "The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law" *BIFD* 1987. pag 14 y ss. VOGEL, K. "Double Tax Treaties and Their Interpretation" op cit pag 7-8. La no prohibición es hasta cierto punto deseable, porque como pone de manifiesto VOGEL si se impidiera la aplicación de las normas internas simplemente por el hecho de que podrían producir una doble imposición, la situación resultante sería menos deseable en la medida en que podría surgir un sistema de vacíos legislativos tributarios por los que algunos sujetos escaparían a la imposición, contraviniendo los principios constitucionales fundamentales en materia tributaria y provocando situaciones discriminatorias.

¹⁷⁰ Sobre las iniciativas con carácter multilateral vid PIRES, M. op cit pag 244 y ss.

denominados Convenios Internacionales para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio -en adelante CDI- ¹⁷¹, en los que se diseñan los elementos que deben presidir la delimitación de los respectivos poderes tributarios en caso de colisión mútua en la esfera internacional sobre unas mismas rentas. La proliferación de estos CDI entre los diversos países ¹⁷² se ha debido en gran medida a la elaboración de Modelos de Convenio por diferentes Organizaciones Internacionales, fundamentalmente como vimos en el primer capítulo por las tareas llevadas a cabo en la OCDE. Como consecuencia de esta proliferación, España debe unir a su legislación interna el acervo representado por los 27 CDI firmados y que han entrado en vigor ¹⁷³.

A esta situación se ha unido recientemente, como consecuencia de la adhesión de nuestro país al Tratado de Roma ¹⁷⁴, la incorporación en nuestro sistema jurídico del acervo comunitario, que en relación con la imposición directa tienden a la armonización de los sistemas tributarios de los diferentes Estados miembros ^{175 176}.

¹⁷¹ En algún CDI se añade a esta denominación el aserto "y para evitar la evasión fiscal internacional".

¹⁷² La conclusión de estos CDI de carácter bilateral siguiendo los MC se ha visto por los autores como un avance en la consecución de reglas homogéneas de distribución de los poderes tributarios que generalicen la actuación de los diversos Estados a nivel internacional y en consecuencia favorezcan el surgimiento de una ciencia jurídico tributaria internacional. vid al efecto BORRAS RODRIGUEZ, A. *La doble imposición ...* op cit pag 86 siguiendo a TEMPLE LANG, J. *The Common Market and Common Law*. pag 247-248

¹⁷³ En la actualidad permanecen en vigor los CDI en materia de imposición sobre la renta y patrimonio firmados por España con Alemania, Australia Austria, Bélgica, Brasil, Bulgaria, Canadá, Checoslovaquia, China, Dinamarca, Estados Unidos Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, Italia, Japón, Luxemburgo, Marruecos, Noruega, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia, Suiza, Túnez, y la URSS. Tras la desmembración del último país, el CDI se continua aplicando a Rusia de acuerdo con una Carta del representante de la Federación Rusa a la ONU de 27 de enero de 1992 (BOE de 10 de febrero de 1993) y una nota de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Exteriores (BOE 18 de noviembre de 1992) en la que se señala que las referencias de los Tratados a la URSS deben entenderse referidas a la Federación Rusa. Además, España ha celebrado otros CDI que todavía no han entrado en vigor como los firmados con la India. Vid 6 Tax Notes International.num 15/1993. pag 907. En diversas fases previas a la entrada en vigor se encuentran los CDI con Irlanda, Argentina, Filipinas y México entre otros.

¹⁷⁴ Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957 al que España se ha incorporado mediante el Acta de Adhesión de 31 de mayo de 1985.

¹⁷⁵ Como desarrollo del principio general contenido en el artículo 220 del Tratado de Roma, que establece la posibilidad de entablar negociaciones cuando sea necesario para asegurar la

Ante esta pluralidad de cuerpos normativos que forman un complejo entramado de relaciones jurídicas, es necesario analizar con carácter previo las interrelaciones que se producen entre los diversos ámbitos normativos. Para ello debe determinarse la posición en la que se encuentran las diferentes fuentes normativas en torno a la configuración jurídica de las relaciones tributarias y cuáles son las consecuencias que se derivan de la interrelación entre estos diferentes cuerpos, tal y como se desprende de las reglas que rigen las relaciones entre estos grupos de normas en nuestro ordenamiento jurídico.

Para ello, deben analizarse fundamentalmente los siguientes puntos:

En primer lugar, los criterios que presiden la relación entre los CDI y la norma interna. Esta relación debe contener un doble aspecto. En primer lugar las condiciones de aplicabilidad del CDI y las cuestiones y relaciones que pueden quedar reguladas por el CDI en relación a la norma interna. Para ello debe adelantarse que el CDI resultará aplicable cuando se den las condiciones objetivas y subjetivas de aplicabilidad previstas en su artículos 1-2. En segundo lugar deberán tenerse en cuenta los criterios que prevalecen en la interpretación de este CDI, una vez determinada su aplicabilidad, al objeto de concretar el significado de los preceptos contenidos en el mismo.

Finalmente deberán estudiarse las relaciones que se dan entre la normativa comunitaria y la normativa interna de una parte, y los CDI de otra. En este grupo deberá distinguirse, la influencia de la normativa

supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad, se han dictado varias disposiciones derivadas por los organos comunitarios entre las que cabe destacar, por lo que a nuestro tema de estudio se refiere, la Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (90/434/CEE), la Directiva de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (90/435/CEE), o el Reglamento CEE num 2137/85 del Consejo de 25 de julio de 1985 relativo a la institución de una Agrupación Europea de Interés Económico, entre otros.

¹⁷⁶ Vid en relación con la armonización de la imposición directa societaria en el ámbito comunitario Comisión de las Comunidades Europeas *Report of the Committee on Independent Experts on Company Taxation*. 1992. (informe Ruding). Oficina de publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. También OCDE. *Taxing Profits in a Global Economy*. Paris. 1992.

comunitaria sobre los CDI firmados por los países miembros y la relevancia sobre los CDI firmados por éstos países con terceros Estados.

II. 1. El lugar de los Convenios de Doble Imposición en el sistema de fuentes.

La discusión sobre las relaciones entre el derecho interno y el derecho internacional acerca de la prevalencia del segundo sobre el primero ha ocupado durante mucho tiempo a la doctrina tanto internacional como administrativista ¹⁷⁷. Dejando de lado los problemas relacionados con la aplicabilidad de los Convenios Internacionales en el ordenamiento interno ¹⁷⁸, pues la solución establecida en nuestro ordenamiento es clara ¹⁷⁹,

¹⁷⁷ Entre la doctrina internacionalista existe una opinión generalizada sobre la supremacía de las normas internacionales respecto de las normas internas, sobre todo desde la perspectiva internacional, teniendo en cuenta entre otros lo dispuesto en el artículo 27 VCLT. Vid al efecto entre otros REMIRO BROTONS, A. *Derecho Internacional Público*. Vol 2. Derecho de los Tratados. Ed Tecnos. 1987. pag 337-343. DIEZ DE VELASCO, M. *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Tomo I. Ed Tecnos. 6ª ed. 1983. pag 169. GONZALEZ CAMPOS, J.D. SANCHEZ RODRIGUEZ, L.I. ANDRES SAENZ DE SANTAMARIA, M.P. *Curso de Derecho Internacional Público*. Universidad Complutense de Madrid. Servicio de Publicaciones Facultad Derecho. 5ª ed. 1992. Madrid. pag 221. PASTOR RIDRUEJO, J.A. *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*. Ed Tecnos. 3ª ed. 1989.

¹⁷⁸ La doctrina internacional tanto internacionalista como administrativista se ha debatido en torno a la concepción y el procedimiento según el cual se produce la incorporación de una norma o tratado de carácter internacional en cada país. Así pueden establecerse dos grandes teorías:

a) por un lado la teoría monista, originada en la postura de KELSEN acerca de la unidad del derecho, porque todas las normas derivan su validez y fuerza obligatoria de otras superiores jerárquicas y éstas a su vez de la norma fundamental, que defiende la aplicabilidad inmediata de los tratados y convenios internacionales en el ordenamiento interno tan pronto han alcanzado validez internacional.

b) por otro lado, las teorías dualistas, representadas por la posición de TRIEPPPEL, según la cual existe una duplicidad de ordenes normativos, para las que es necesario un acto de recepción de las mismas en el ordenamiento interno para que se produzca su aplicabilidad en el mismo. En este grupo se distinguen aquellas teorías que postulan la necesidad de un acto de transformación, de las que simplemente exigen un acto formal de recepción.

Vid con carácter general PASTOR RIDRUEJO, J.A. *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*. op cit pag 175 y ss.

¹⁷⁹ El artículo 96 de la CE ha venido a constitucionalizar el criterio de recepción formal en nuestro ordenamiento de los Convenios Internacionales ya contenido en el artículo 1.5 del Código Civil. De acuerdo con este criterio es necesaria la publicación en el BOE del Tratado Internacional, en nuestro caso del Convenio de Doble Imposición, para que el CDI forme parte de nuestro ordenamiento y sea en consecuencia aplicable.

En atención al criterio acogido en nuestro ordenamiento pueden establecerse tres puntos en el tiempo en la existencia de un CDI:

-en primer lugar la fecha de la firma del CDI, que determina la validez del mismo -REQUEJO PAGES, J.L. "Consideraciones en torno a la posición de las normas internacionales en el ordenamiento español" REDC num 34/1992. pag 46-47- y su fuerza normativa a nivel internacional -VOGEL, K. op cit Manual pag 16-, aunque en España este consentimiento internacional mediante la firma del tratado debe quedar condicionado a que se apruebe la autorización correspondiente por parte del Parlamento -DE LUIS MONASTERIO, F. "Los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos sobre la

debemos ocuparnos de establecer cuáles son los motivos y fundamentos que justifican las relaciones entre el derecho interno y el internacional.

Tradicionalmente se ha señalado que el derecho internacional prima sobre el derecho interno, o que posee un mayor rango ¹⁸⁰. Sin embargo, los motivos que se aluden para defender la primacía de los Tratados Internacionales, y en nuestro campo en especial, de los CDI frente a la normativa interna son dispares. Con todo, hay que tener presente que la concreción de estos elementos depende de la ordenación concreta de estas relaciones en cada ordenamiento nacional, por lo que, al tomar nuestro estudio al ordenamiento español como modelo, deberemos fijarnos en las condiciones concretas del mismo y en especial en las exigencias derivadas de

renta y el patrimonio como fuente del derecho tributario español" en *Estudios de Derecho y Hacienda*. MEH. Madrid. 1987. Vol II. pag 1957-. Para REMIRO BROTONS, A. op cit pag 118 la autorización constituye una condición de validez de la prestación del consentimiento del Estado desde una perspectiva constitucional internacionalmente relevante.)

-en segundo lugar, el momento que determina su entrada en vigor que en el ordenamiento español se vincula a su publicación en el BOE -DE LUIS MONASTERIO, F. "Los Convenios..." op cit pa 1058-.

-por último, la fecha en el que comienza a desplegar sus efectos, es decir la fecha que de acuerdo con el CDI serán aplicables sus cláusulas. - VOGEL, K. op cit manual pag 16, y DE LUIS MONASTERIO, F. op cit pag 1058-.

No obstante existen discusiones doctrinales acerca del criterio recogido por nuestra legislación. Mientras algunos autores se pronuncian por la pervivencia de un sistema dualista, -ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. "Los acuerdos internacionales en el derecho tributario español" HPE num 22/1973 pag 76-, otros autores propugnan el sistema de recepción automática de los Tratados Internacionales en nuestro ordenamiento -SANTAOLALLA LOPEZ "Los Tratados como fuente del derecho en la Constitución" en *La Constitución española y las fuentes del derecho*. Tomo III. IEF pag 1917 y 1921.-, mientras que otros se pronuncian por la interpretación de nuestro ordenamiento de acuerdo con el sistema monista -MARTIN OVIEDO, J.M. "Tipología, jerarquía y producción de las normas en la Constitución española" en *La Constitución española y las fuentes del derecho*. IEF. Madrid. 1979. Vol II. pag 1285.-.

¹⁸⁰ Vid entre otros, además de la doctrina citada en el primer pie de página de este apartado, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. "Los acuerdos internacionales..." pag 75 y ss. BORRAS RODRIGUEZ, A. *La doble imposición...*, op cit pag 88-89. DE LUIS MONASTERIO, op cit pag 1058. GARCIA DE ENTERRIA, E. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I. Ed Civitas. 5ª ed. pag 170 y ss. FERRARI BRAVO, L. *Diritto Internazionale e Diritto Interno nella stipulazione dei trattati*. Morano Editore. 1964. OTTO, I. de *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Ariel Derecho. Barcelona. 1987. pag 125. SANTAOLALLA LOPEZ, F. "Los Tratados como fuente del derecho en la constitución" RAP num 90/1979. pag 17. DIEZ PICAZO, L. "Constitucion y fuentes de Derecho" en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*. IEF. Madrid. 1979. Vol I. pag 664. En la doctrina francesa con respecto al ordenamiento francés. GEST, G. y TIXIER, G. *Droit fiscal international*. op cit pag 59-60. PLAGNET, B. *Droit Fiscal International Litec Droit*. 1986. pag 43. Con carácter general vid BECKER y WURN "Double Taxation Conventions and the Conflict Between International Agreements and Subsequent Domestic Laws". INTERTAX num 9-8/1988. pag 237 y ss.

nuestra norma fundamental. Es interesante concretar estos elementos en la medida en que permitirán desarrollar las reglas con arreglo a las cuales se observarán las relaciones entre el CDI y la normativa interna.

En este sentido, la Constitución ha positivizado este criterio de primacía recogido y defendido por parte de la doctrina en su artículo 96.1. Este artículo señala en su segunda frase que "sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional" ¹⁸¹.

Aunque referido a los Tratados Internacionales con carácter general, algún autor ha defendido la primacía de los mismos sobre las leyes internas en base al criterio de la jerarquía ¹⁸², si bien ese criterio debe entenderse superado e imposible de aplicar en nuestro ordenamiento como criterio general ¹⁸³.

¹⁸¹ Aunque el criterio adoptado por la Constitución española suponga un espaldarazo a la tesis internacionalista de la prevalencia de los Tratados Internacionales frente a la normativa interna, en otros países, debido a la existencia de otras normas constitucionales, han existido intensos debates en torno al denominado *treaty override* por parte de la Ley interna. Así ocurre por ejemplo, en los Estados Unidos, puesto que a la luz del artículo 6 de su Constitución la ley y el Tratado internacional ocupan el mismo rango jerárquico, decantándose en algunos casos los tribunales por la aplicación de la regla *lex posterior derogat anterior*, lo que supone la posible derogación de lo dispuesto en un CDI en virtud de una ley interna posterior. Vid al efecto entre la numerosa bibliografía IFA *Tax Treaties and Domestic Legislation*. 43rd IFA Congress. Rio de Janeiro. 1989. Ed Kluwer. Al efecto, el artículo VI de la Constitución de los Estados Unidos señala que "Esta constitución, las leyes de los Estados Unidos que en virtud de ella se promulguen y todos los tratados estipulados o que se estipulen bajo la autoridad de los Estados Unidos serán la suprema ley del país. Los jueces de cada Estado estarán obligados a observarla, aun cuando hubiere alguna disposición contraria en su Constitución o en los Códigos de los Estados."

¹⁸² Esta postura es sostenida mayoritariamente por parte de la doctrina internacionalista. De acuerdo con la opinión de DIEZ DE VELASCO, el artículo 96.1 de la CE implica la "garantía de la primacía del Tratado sobre la Ley interna, de modo que el Tratado no sólo tiene fuerza de ley y rango superior a ésta en la jerarquía de fuentes, sino fuerza de resistencia a la Ley posterior". Vid también GONZALEZ CAMPOS, SANCHEZ RODRIGUEZ, ANDRES SAENZ DE SANTAMARIA, op cit pag 237. Entre los autores internacionales puede mencionarse a AKEHURST, M. "The Hierarchy of the Sources of International Law". *British Yearbook of International Law*. 1974-1975. pag 273.

¹⁸³ OTTO, I. op cit pag 124 y 125, que indica que entre los Tratados Internacionales y la normativa interna se produce una "relación sui generis, no reducible al concepto de jerarquía y perfectamente explicable a partir de la naturaleza misma de los tratados". Además, como bien indica el mencionado autor, no todos los Tratados pueden innovar el ordenamiento jurídico derogando o modificando leyes, sino que esto sólo es posible en la medida en que los tratados hayan sido aprobados con intervención del poder legislativo.

Una postura más elaborada, consiste en explicar la relación entre los dos grupos de normas en atención a la distinción de los criterios de la validez y de la aplicabilidad ¹⁸⁴. A tal efecto, se distingue el criterio de validez y el criterio de aplicación y eficacia, y la relación de temporalidad entre el Tratado y la Ley. Si la Ley es anterior, las relaciones se articulan sobre la base de la validez, en cuyo caso el Tratado prevalece sobre la Ley si ha sido aprobado con autorización de las Cortes o mediante Ley orgánica, pero se subordina a aquélla si las Cortes sólo han sido informadas ¹⁸⁵. En cambio cuando la Ley es posterior las relaciones entre ambas fuentes se rigen con arreglo al principio de aplicabilidad ¹⁸⁶, debido al cauce independiente con arreglo al que cada una de estas normas ha adquirido su validez ¹⁸⁷. Esta formulación independiente de la validez de las normas explica que, aunque el Tratado prevalezca sobre ella, no supone que la Ley contraria sea nula sino que simplemente queda inaplicada. Por tanto ambas normas serán igualmente válidas, aunque la internacional prevalecerá en su aplicación sobre la interna, por ser éste el criterio recogido por el derecho interno al asumirlo del derecho internacional ¹⁸⁸.

Junto a estas posturas, la primacía se ha defendido por la especialidad de los CDI frente a la normativa interna ¹⁸⁹, y por razón de la

¹⁸⁴ Este es el criterio que parecen defender OTTO, I. op cit pag 125 y REQUEJO PAGES, J.L. op cit pag 56 y ss. También GARRIDO FALLA *Tratado de Derecho Administrativo*. Madrid. 1961. Tomo I. pag 270-273.

¹⁸⁵ OTTO, I. op cit pag 126. y REQUEJO PAGES, J.L. op cit pag 56-57 quien matiza que es la autorización y no el tratado la que produce la alteración en la validez de la Ley anterior.

¹⁸⁶ REQUEJO PAGES, J.L. op cit pag 61. OTTO, I. op cit pag 126.

¹⁸⁷ REQUEJO PAGES, J.L. op cit pag 61. Como afirma VOGEL, K. op cit manual pag 14 "the treaty rules are formulated separately from domestic tal law: they therefore have an independent origin and legal foundation".

¹⁸⁸ REQUEJO PAGES, J.L. op cit pag 63.

¹⁸⁹ BORRAS RODRIGUEZ, A. *La doble imposición...* op cit pag 88-89, por cuanto regula relaciones concretas entre dos países. Para la autora este criterio supone que "dicha ley no queda afectada por leyes posteriores generales si tal cosa no está prevista en el acuerdo" y permitiría superar los problemas que se plantean en aquellos países en donde no se acepta constitucionalmente la primacía del derecho internacional sobre el derecho interno, como los Estados Unidos. Vid al respecto, de la misma autora "Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los Tratados internacionales" en *Estudios de Doble Imposición*. IEF. 1979 pag 51. También defiende el criterio de la especialidad SANTAOLALLA LOPEZ, F en "Los tratados como fuente del

materia ¹⁹⁰. Una opinión parecida a estas dos últimas es la que, con carácter general mantiene el profesor GARCIA DE ENTERRIA, para el que las relaciones entre ambos grupos de normas se pueden definir con arreglo al criterio de la competencia ¹⁹¹. Este criterio supone que aquéllo que ha sido objeto de un Tratado internacional queda sustraído a la competencia del legislador interno y sometido a un tratamiento específico ¹⁹².

En realidad tanto esta última postura, como la que explica las relaciones entre ambos grupos de normas por la distinción entre los criterios de validez y de aplicabilidad, llegan a resultados parecidos, al que se deriva del examen de la distinción en torno al *procedimiento seguido en su elaboración* ¹⁹³. Este es, a nuestro entender el criterio recogido en el artículo 96.1 de la CE y por tanto el que debe explicar estas relaciones. La prevalencia de los CDI sobre el ordenamiento interno se fundamenta en la recepción por nuestro ordenamiento interno, y precisamente mediante su positivización en la norma fundamental, de los criterios propios de derogación,

derecho en la Constitución" op cit pag 1923., para quien la especialidad "viene determinada por tratarse de normas que siguen un camino específico para su entrada en vigor, ya que se requiere el acuerdo de dos o más sujetos de Derecho internacional".

¹⁹⁰ DE LUIS, op cit 1058, sin que quede claro de su exposición si quiere significar con esto que cualquier materia reservada a normas de rango inferior puede ser objeto de regulación por las normas superiores, o bien implica mantener una postura similar a la aludida por la profesora BORRAS.

¹⁹¹ Señala GARCIA DE ENTERRIA, E. que "como ha advertido RODRIGUEZ ZAPATA, la respuesta al aparente problema hay que buscarla no en el principio de jerarquía, sino en el principio de competencia, que coprotagoniza con él, en el vigente marco constitucional, la explicación de la vertebración y estructuración de nuestro ordenamiento jurídico. La materia cubierta por los Tratados y Convenios Internacionales suscritos por España queda acotada como una esfera autónoma más dentro de nuestro concreto sistema de fuentes y sometida a un tratamiento procesal específico, el propio del Derecho Internacional" *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I. op cit pag 172. Siguiendo a este autor se encuentra DE LUIS MONASTERIO, F. op cit pag 1059, que acude al criterio de competencia para explicar las relaciones de preferencia de los Tratados Internacionales con respecto a las Leyes. También PALACIOS PEREZ, J. y POVEDANO MEJIAS, J. "Incidencia del Convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos en el derecho tributario interno" en *Estudios sobre el Convenio entre España y estados Unidos para evitar la doble imposición*. Ed Gaceta Fiscal. 1991. pag 85

¹⁹² OTTO, I. se muestra en contra de esta postura, en la medida en que "tal uso del criterio de la competencia es distorsionador, pues éste supone una distribución de materias entre normas, cosa que no se da en absoluto en los tratados internacionales, que pueden versar sobre cualquier materia, exactamente igual que puede hacerlo la Ley". op cit pag 125.

¹⁹³ DE LUIS MONASTERIO, F. op cit pag 1058.

modificación y suspensión vigentes en el derecho internacional público, en concreto en las normas establecidas con carácter general en el Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados (en adelante VCLT) ¹⁹⁴ y en los contenidos en los Tratados Internacionales particulares. Por ello la prevalencia sobre la norma interna, en la medida en que ésta no puede modificar ni anular las relaciones jurídicas derivadas del CDI, que se rigen con los presupuestos válidos en la esfera internacional. Ello supone, de acuerdo con lo expresado por REQUEJO PAGES ¹⁹⁵, que la relación de supremacía del CDI frente a la norma interna, no supone la derogación de la norma interna ni su anulación, cuestión más evidente como veremos en materia tributaria al necesitar aquél del concurso de ésta para su aplicación.

Por ello creemos que esta relación en lo relativo a la materia tributaria, no queda bien delimitada por la teoría de la distinción entre la validez y la aplicabilidad, porque, si bien es cierto que debido a las exigencias del artículo 96.1 de la CE, el CDI no puede ser modificado por una Ley interna posterior, por lo que goza de fuerza pasiva frente a la misma, ello no supone en cambio que la resistencia del CDI excluya la integración del mismo con el concurso de la Ley interna ¹⁹⁶. En consecuencia, la Ley interna no deviene completamente inaplicable, puesto que es necesaria su referencia para la comprensión e incluso para la interpretación del CDI. Esta situación resulta explicable por las peculiaridades que concurren en la materia tributaria, y por la especial configuración del poder tributario de los Estados, y de otra parte por la específica naturaleza de los CDI.

Por tanto, la prevalencia de los CDI frente a la legislación interna solamente implica por un lado la modificación del sistema previsto en la

¹⁹⁴ Parte V del Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969 (arts 42 a 72).

¹⁹⁵ Op cit pag 64-65: "las normas del Derecho internacional,... en ningún caso condicionan la validez de las normas internas. Estas son siempre válidas -si respetan, claro está, las condiciones constitucionalmente impuestas a su existencia-, concurren o no con normas externas en la disciplina de determinadas materias".

¹⁹⁶ Tal y como se examina en el apartado siguiente, el CDI y la Ley anterior se necesitan mutuamente cuando resulta de aplicación preferente el CDI. Este es el significado que hay que atribuirle al artículo 2.2 de la LIS: en el que la Ley interna cede frente a los regímenes tributarios especiales por razón del territorio y de los tratados o convenios internacionales ("se entenderá sin perjuicio de").

legislación interna ¹⁹⁷, y por otro lado, la resistencia frente a las mismas, sin perjuicio de las peculiaridades que surgen cuando el CDI debe integrarse atendiendo a lo dispuesto en una Ley interna posterior ¹⁹⁸.

Esta capacidad de resistencia de la situación creada por el CDI para los contribuyentes afectados por su ámbito de aplicación frente a posteriores modificaciones de la ley interna en relación con su situación de gravamen, ha llevado a la doctrina a calificar a los CDI como Tratados Internacionales de *naturaleza limitativa* ¹⁹⁹. Ello supone que la fiscalidad relativa a los sujetos amparados por el CDI queda asegurada frente a posibles fluctuaciones legislativas en la normativa interna, suponiendo por una parte una notable armonización y por otra una mayor seguridad y claridad en cuanto al régimen tributario previsto para la inversión de carácter internacional ²⁰⁰. Por tanto, la situación recogida en el CDI, con las matizaciones que se señalen en cuanto a la interpretación del mismo, representa el límite máximo que las distintas Administraciones pueden exigir como exacción tributaria con respecto al presupuesto de hecho concreto previsto en la ley interna cuando aquél resulta aplicable.

Con todo, es necesario examinar cómo repercute la configuración del poder tributario en nuestra Constitución, y en especial el principio de reserva de ley, y la especial naturaleza atribuida a los CDI en la

¹⁹⁷ Según la denominación de OTTO, I. op cit pag 124, los CDI disponen de fuerza activa frente a la Ley, aunque en este caso concreto no suponga la posibilidad de derogar la misma, puesto que continúa vigente en todo momento.

¹⁹⁸ Los problemas que se pueden plantear por la integración de un CDI teniendo en cuenta una Ley posterior serán examinados cuando analicemos la viabilidad de la interpretación dinámica o *as amended from time to time*. En la medida en que se acepte esta método interpretativo un CDI, aunque no pueda ser modificado por una Ley posterior sí puede verse influenciado por las modificaciones sufridas en el ordenamiento interno, hasta el punto en que se requieran éstas para integrar el significado de los términos contenidos en el CDI o que actúen como base sustantiva configuradora del hecho imponible sobre la que actúe de manera limitativa el CDI.

¹⁹⁹ VOGEL, K. "Double Tax Treaties and their Interpretation" op cit pag 14.: "rules of double taxation are... 'rules of limitation of law'". BORRAS RODRIGUEZ, A. op cit pag 85. GURRY, F.G. "The Role of the Permanent Establishment in Double Taxation Agreements". Australian Law Review. num 5/1976 pag 12-13. KNECHTLE, A. op cit pag 173-174. GEST, G. Y TIXIER, G. op cit pag 65-66 denominan a este principio de caractère ou de l'effet subsidiaire ou enconre de la subsidiarité des conventions."

²⁰⁰ BORRAS RODRIGUEZ, A. op cit pag 86.

configuración de las relaciones existentes entre la normativa interna y aquéllos, al objeto de especificar el ámbito de actuación del CDI y de la Ley cuando un CDI sea aplicable.

II.1.1. El principio de reserva de Ley en materia tributaria y la recepción de los Tratados Internacionales en nuestro ordenamiento.

Las relaciones entre la Ley interna y los CDI no pueden comprenderse sin valorar el alcance del principio de reserva de Ley en el ámbito tributario. El ejercicio del poder tributario se ha considerado como una de las manifestaciones más relevantes del ejercicio del poder por parte del Estado. Aún así, fruto de las primeras convocatorias de Cortes ²⁰¹, su ejercicio se ha visto tradicionalmente limitado por el principio de autoimposición ²⁰². De acuerdo con el mismo, los ciudadanos no deben pagar más tributos que aquéllos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia ²⁰³. Por este motivo, la Ley como instrumento normativo desempeña una función garantista del citado principio ²⁰⁴, al efecto de evitar la actividad discrecional de la Administración en punto al establecimiento de tributos ²⁰⁵. Ello implica que debe ser la Ley, como máxima expresión del órgano de representación popular, la que establezca los tributos. Con la entrada en vigor de nuestra Constitución, a la función de garantía de la autoimposición y en definitiva del derecho de propiedad, el

²⁰¹ Vid SAINZ DE BUJANDA, F. "Organización política y Derecho Financiero" en *Hacienda y Derecho*. Vol I. Instituto de Estudios políticos. Madrid. 1962. pag 119 y ss.

²⁰² MARTIN QUERALT, J. *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*. Tomo I. Ed Civitas. 1983. pag 234. LASARTE ALVAREZ, "El principio de legalidad tributaria e el Proyecto de constitución española de 1978" en *Hacienda y Constitución*. IEF. PEREZ ROYO, F. "Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria" HPE num 14/1972, pag 209.

²⁰³ MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. op cit pag 163.

²⁰⁴ Es lo que se denomina la función garantista del principio de reserva de ley. Vid además de MARTIN QUERALT, op cit , pag 163, PEREZ ROYO, F. "Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria" op cit, pag 215 y ss.

²⁰⁵ SAINZ DE BUJANDA, F. "El Derecho como instrumento de política económica. Defensa del principio de legalidad tributaria". en *Hacienda y Derecho*. Tomo II. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1962.

mencionado principio asume también la función de salvaguarda y cumplimiento de los principios materiales del ordenamiento tributario proclamados en nuestra Constitución ²⁰⁶.

Esta formulación del principio de reserva de Ley tributaria ha quedado recogida en nuestra Constitución, al exigir " que el establecimiento de tributos se haga precisamente con arreglo a la Ley, lo que implica la necesidad de que sea el propio Parlamento... el que determine los elementos esenciales del tributo" ²⁰⁷. Tanto el artículo 31.3 como el artículo 133 hacen referencia a la Ley como instrumento normativo de carácter formal destinado por designio constitucional a la regulación *ex origine* de la materia tributaria por lo que se refiere al establecimiento del tributo. En consecuencia, el contenido esencial de este principio queda reservado al establecimiento del tributo mediante la determinación de los elementos esenciales del mismo, recogiendo en este punto el TC el carácter relativo que la doctrina había predicado del citado principio ²⁰⁸.

Con todo, interesa aquí destacar la atribución de determinadas *funciones* normativas a un instrumento normativo concreto, la Ley, entendida ésta en sentido formal. Esta es la interpretación que debe imperar del examen de los artículos 31.3 y 133 de nuestro texto fundamental que

²⁰⁶ PEREZ ROYO, F. "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria" REDC num 13/1985 pag61.

²⁰⁷ Fund Jur 4º de la STC 37/1981 de 16 de noviembre. Vid también las sentencias del TC de 19 de diciembre e 1985, la STC 37/81 de 16 de noviembre, la STC 6/83 de 4 de febrero, la STC 41/83 de 18 de mayo, la STC 51/83 de 14 de junio, la STC 19687 de 17 de febrero, y la STC 37/87 de 26 de marzo.

²⁰⁸ SAINZ DE BUJANDA, F. *Notas de Derecho Financiero*. Tomo I. vol 3. Madrid. 1972. pag 847. PEREZ ROYO, F. "Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria" HPE num 14/1972, pag 232-233. LASARTE ALVAREZ, J. "El principio de legalidad tributaria en el proyecto de constitución española de 1978" en *Hacienda y Constitución*. IEF. Madrid. 1979. pag 139 y ss. GONZALEZ GARCIA, E. "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978" en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*. IED. Madrid.1979. Vol II. pag 976-977. FERREIRO LAPATZA, J.J. "El principio de legalidad y las relaciones Ley-Reglamento en el ordenamiento tributario español" en *Estudios de Derecho y Hacienda* (Homenaje a C. Albiñana Garcia-Quintana) IEF. Madrid. 1987. pag 875. FALCON Y TELLA, R. "La Ley como fuente del ordenamiento tributario" en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Homenaje a F. Sainz de Bujanda) Vol I. IEF. Madrid. 1991. pag 210. En el mismo sentido se ha pronunciado el TC. Vid por todas la STC 19/1987 fund jur 4º y STC 6/83 de 4 de febrero:"en el sistema constitucional no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria".

señalan a esta fuente en concreto, como máxima "expresión de la voluntad popular", de acuerdo con lo dispuesto en el Preámbulo de nuestra Constitución, articulada a través del órgano supremo de representación política ²⁰⁹.

Si la Constitución solamente atribuye el establecimiento de los tributos a la Ley, deberá concluirse que esta función le está vetada a los Tratados Internacionales, a pesar de su prevalencia frente a aquélla, y en concreto a los CDI. La explicación de esta exclusión funcional es comprensible observando la diferente titularidad competencial encargada de la elaboración de la Ley y de los Tratados Internacionales. Mientras la Ley supone la expresión máxima del poder legislativo ²¹⁰, la firma de Tratados Internacionales corresponde a la iniciativa del ejecutivo en su acción de gobierno ²¹¹.

Aún así, pueden surgir dudas en cuanto a la exclusión de esta atribución funcional respecto de los Tratados internacionales, si se entiende, como lo hace un sector doctrinal, que los Tratados Internacionales deben considerarse como Ley en sentido formal y material ²¹². Esta concepción es

²⁰⁹ Los mencionados artículos parecen referirse al concreto instrumento formal normativo denominado ley, es decir, a la Ley en sentido estricto y no a cualquier instrumento normativo con su misma fuerza, ni a cualquier norma de carácter escrito.

²¹⁰ De acuerdo con el artículo 66 CE. GARCIA DE ENTERRIA, E. op cit pag 137.

²¹¹ Se encuadrarían por tanto dentro de la competencia atribuida al Ejecutivo por el artículo 97 de la CE, al ser hacerle responsable de la "política interior y exterior". Vid al efecto LOPEZ GUERRA, L. ESPIN, E. GARCIA MORILLO, J. PEREZ TREMP, P. SATRUSTEGUI, M. *Derecho Constitucional*. Vol II. Tirant lo Blanch. Valencia 1992. pag 171. También ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. "Los Acuerdos internacionales..." op cit pag 82.

²¹² DE LUIS MONASTERIO, F., "Los Convenios ..." op cit pag 1058: "Los Convenios para evitar la doble imposición internacional tienen rango legal. Son Ley en sentido formal y en sentido material". Continúa afirmando este autor que "Los Tratados constituyen una Ley por el sujeto de que emanan, al ser aprobados por el órgano legislativo y por su contenido, al regular materias claramente afectadas por el principio de reserva legal.". También en relación con los CDI JUAN PEÑALOSA, J.L. de "La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición" en *Relaciones fiscales internacionales*. IEF. Madrid. 1987. pag 70: "Desde el momento de su incorporación al Ordenamiento jurídico, los Convenios adquieren el carácter de ley". Sin embargo, en el mismo artículo se pronuncia por una doble naturaleza del mismo; "Un Convenio de doble imposición es, ante todo, un tratado internacional.... Una vez ratificado y publicado es una Ley. Y, finalmente, reúne todas las características de una Ley especial o singular al referirse su aplicación a un ámbito concreto: las relaciones entre los países signatarios". op cit pag 68-69. También son de la misma opinión PALACIOS PEREZ, J. y POVEDANO MEJIAS, J. "Incidencia del Convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos en el derecho tributario interno" en *Estudios sobre el Convenio entre España y estados*

mantenida por aquéllos que entienden que la recepción de las normas internacionales en el ordenamiento interno, atendiendo al sistema dualista que sigue nuestro ordenamiento, debe realizarse mediante la transformación de la naturaleza de estas normas en Leyes internas. Desarrollando consecuentemente esta teoría, los Tratados Internacionales y en concreto los CDI, deberían tener asignadas las mismas funciones y competencias legislativas y materiales que constitucionalmente se le asignan a la Ley, entre ellas la del establecimiento y determinación de los elementos esenciales del tributo ²¹³.

Sin embargo, esta concepción no puede mantenerse con los presupuestos normativos actuales, y al mismo tiempo ha sido superada doctrinalmente. En efecto, la tesis de la incorporación de los Tratados Internacionales a la normativa interna mediante la transformación de aquéllos en Leyes internas no lograba explicar porqué la Ley interna en que se había transformado el Tratado Internacional dejaba de ser aplicable una vez que el Convenio dejaba de ser vinculante a nivel internacional ²¹⁴.

Por otra parte a nivel legal y constitucional, no puede mantenerse que los Tratados Internacionales, y menos los CDI, se transformen en Ley para su aplicación al ordenamiento interno. En este sentido la aplicabilidad de los CDI en la esfera interna y su reclamación por los particulares se determina en función de su publicación en el BOE y no por su

Unidos para evitar la doble imposición. Ed Gaceta Fiscal. 1991. pag 85. Con carácter general RODRIGUEZ ZAPATA, J. *Constitución, Tratados Internacionales y sistema de fuentes del Derecho.* Real Colegio de España. Bolonia. 1976. pag 289, y SANTAOLALLA LOPEZ, F. en "Los Tratados como fuente del derecho en la Constitución" en *La Constitución y las fuentes del Derecho.* Tomo III. IEF. 1979. pag 1923. En opinión de estos autores "se trata de leyes especiales pactadas, especialidad que viene determinada por tratarse de normas que siguen un camino específico para su entrada en vigor, ya que se requiere el acuerdo de dos o más sujetos de Derecho internacional. Se trata de normas convencionales, de normas pactadas, y de ahí que, en virtud del principio de *contrarius actus*, se requiera el mismo procedimiento para su modificación".

²¹³ Sin embargo, se observa de forma paradójica cómo son los propios defensores de la naturaleza legal de los CDI, los que mantienen la inadecuación de los CDI para la regulación de determinadas materias tributarias, relegándolos a una mera función limitadora de la configuración jurídico-tributaria prevista por la Ley interna. Así DE LUIS, "Los Convenios ..." op cit pag 1958 : "Los Estados contratantes modifican su ámbito de aplicación territorial, reducen los tipos impositivos, cambian los métodos para evitar la doble imposición".

²¹⁴ VOGEL, K. manual op cit pag 17.

transformación en ley interna (art 96 de la CE). Con todo, debe realizarse en este punto un inciso. En opinión de algún autor, el acto de autorización del Parlamento ²¹⁵ necesario para la prestación del consentimiento de España a nivel internacional, debe realizarse mediante Ley ²¹⁶. Sin embargo, la concesión de la autorización previa por parte de las Cortes Generales para la prestación del consentimiento a la firma del Tratado por parte de nuestro Estado, que viene exigida por el artículo 94.1. e) en relación con los CDI ²¹⁷,

²¹⁵ La autorización previa resulta necesaria en aquellos casos en que se vea modificada algún elemento recogido en sede legal en el ordenamiento interno. y es condición de validez de la prestación del consentimiento desde una perspectiva constitucional internacionalmente relevante, no mera condición de su entrada en vigor internacional o de su eficacia interna. REMIRO BROTONS, A. op cit pag 118. MARTIN QUERALT, y LOZANO SERRANO op cit pag 159.

²¹⁶ En este sentido SANTAOLALLA LOPEZ, F. "Los Tratados como fuente del derecho en la Constitución" op cit pag 1936, 1937 que de manera incomprensible olvida, por una parte los diferentes requisitos exigidos para la prestación del compromiso por parte de España ante la forma de un Tratado Internacional, y por otro lado olvida la remisión que el artículo 94 efectúa al artículo 74.2 . Para este autor "una vez promulgada la nueva Constitución... es ocasión merecedora de... hacer que el consentimiento de las Cortes para la conclusión de tratados se formalice mediante Ley". Este era el procedimiento exigido tradicionalmente en nuestros textos constitucionales (artículo 46 de la Constitución de 1845, artículo 74 de la Constitución de 1869, artículo 55 de la Constitución de 1876) y el que figuraba en el Anteproyecto de la Constitución (BOC de 5 de enero de 1978) al exigir que "la conclusión de tratados que afecten a materias de competencia de las Cortes Generales deberá ser previamente autorizada mediante ley". Sin embargo, este texto fue sustituido por el actual artículo 74.2 de la CE.

²¹⁷ Puede discutirse la letra del artículo 94.1 en virtud del cual resulta necesaria esta autorización para la prestación del consentimiento. Así por ejemplo, ANTON PEREZ *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Edersa. Madrid. 1982. pag 119 y LUIS MONASTERIO, F. de. en "Los Convenios ..." op cit pag 1055, deduce la necesidad de autorización previa a la prestación del consentimiento a la letra a) que se refiere a aquellos Tratados que impliquen una obligación financiera para la Hacienda Pública. Sin embargo esta solución debe excluirse, entendiéndose como hacen DASTIS QUECEDO, A. M. "La noción de tratados que implican obligaciones financieras para la Hacienda Pública" REDI 1/1986 pag 135 y ss MARTINEZ-CARDOS RUIZ, J.L. "La noción de obligación financiera y los Tratados Internacionales" REDF num 59/1988 pag 433, y MARTINEZ LAFUENTE, A. "Los Tratados internacionales y la Hacienda Pública" en *Las Cortes Generales*. IEF. Madrid. 1987. Vol III pag 1641, que este supuesto está dirigido a cubrir aquellos instrumentos internacionales en los que se establezca cualquier clase de compromiso de crédito público, tanto activo como pasivo. Otros autores se inclinan por derivar la necesidad de autorización de la letra e) referida a aquellos Tratados "que supongan modificación o derogación de alguna Ley o exijan medidas legislativas para su ejecución" como CARDONA LLORENS, J. "La autorización parlamentaria de los Tratados: los primeros seis años de práctica constitucional" en *Las Cortes Generales* IEF. Madrid. 1987. Vol I. pag 734, alegando la doctrina del Consejo de Estado en este sentido. También GARCIA PRATS, F.A. *Presupuestos Generales de la tributación en España de las rentas obtenidas por los no residentes*. Valencia. Trabajo de investigación inédito. 1991. pag 22 . De todos modos, con independencia de la solución concreta debe destacarse que todas las posibilidades se remiten al procedimiento previsto en el artículo 74.2 CE.

no debe de realizarse mediante el procedimiento legislativo previsto para la tramitación de las leyes, sino, tal y como dispone este artículo, a través del procedimiento específico previsto en el artículo 74.2 de la CE. La utilización de este trámite específico, aun sabiendo de las similitudes con el procedimiento legislativo ²¹⁸ impide considerar a los Tratados Internacionales incorporados a nuestro ordenamiento como leyes, debiendo considerarse en consecuencia, que conservan una naturaleza jurídica peculiar ²¹⁹. Si los CDI son autorizados por un procedimiento especial, regulado en el artículo 74.2 CE y no por medio de Ley como antaño, se puede deducir que no son ley en sentido formal, de modo que mantienen su propia naturaleza jurídica, de Tratados Internacionales y no de ley interna formal ^{220 221}. Los CDI no cambian su naturaleza jurídica, por el mero hecho de ser publicados en el BOE, o por su recepción en el ordenamiento interno o por la autorización prestada por el Parlamento; en otras palabras la

²¹⁸ DE LUIS MONASTERIO op cit pag 1058.

²¹⁹ MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. op cit pag 159 y BORRAS RODRIGUEZ, A. "Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los Tratados Internacionales" en *Estudios de Doble Imposición Internacional*. IEF. Madrid. 1979. REMIRO BROTONS, A. op cit pag 130 realiza una aproximación más profunda sobre el tema: "en primer lugar, ha de estimarse acertado el descarte de la exigencia de una ley como forma de la autorización. No ha de insistirse en las peculiaridades que dicha ley tenía y tiene allí donde se recurre a ella y que en nuestras Constituciones históricas se manifestaba en su designación como ley especial". Vid también GARCIA-OVIES SARANDESES, I. "Fuentes del Derecho. Tratados Internacionales" en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Homenaje a F. Sainz de Bujanda. Vol I. IEF. Madrid. 1991. 256. CARDONA LLORENS, J. "La autorización parlamentaria de los tratados. Los primeros seis años de práctica constitucional" op cit pag 747.

²²⁰ No discutimos en este apartado las relaciones existentes entre la Ley y el Decreto-Ley y las matizaciones que la afirmación deba experimentar como consecuencia de estas relaciones por exceder del ámbito de este trabajo.

²²¹ Aun manteniendo la similitud de trámites no puede concederse a los dos actos la misma naturaleza. En primer lugar porque no cabe la iniciativa parlamentaria en relación con la firma de CDI, y de Tratados Internacionales en general; en segundo lugar porque la autorización de las Cortes no produce un efecto obligatorio como el que surge de la aprobación de la Ley, sino que es un mero acto *permisivo* para que el Gobierno apruebe el CDI. Vid al efecto REMIRO BROTONS, A. op cit pag 130, que pone de manifiesto en otro pasaje de su obra como el procedimiento recogido por el artículo 74 de la CE no constituye un auténtico ejercicio del poder legislativo por parte de las Cortes, pues éstas no están facultadas del poder de enmienda, sino que an solo pueden aprobar, impedir o aplazar el texto propuesto por el Gobierno; sólo pueden impedir pero no imponer un determinado comportamiento del Gobierno. op cit. pag 119.

función de la autorización del Parlamento no está destinada a equiparar la naturaleza jurídica de los Tratados Internacionales a la de la Ley en sentido formal, manteniendo de esta forma una naturaleza jurídica peculiar.

De este modo, debe concluirse que, atendiendo al diseño y al reparto de funciones realizado en sede constitucional, los CDI tienen vetada la posibilidad de establecer un tributo, al menos *ex novo*, aunque redefinan sus elementos esenciales. Para este establecimiento *-ex novo-* siempre será necesaria la utilización del mecanismo formal de la Ley, tal y como se deriva de las exigencias constitucionales contenidas en los artículos 31.3 y 133 ²²². Si los CDI no pueden establecer tributos, debe concluirse que los CDI no pueden ser fuente *primaria* de obligaciones tributarias ²²³. Aún así

²²² Estas afirmaciones suponen desvirtuar, a efectos de determinar la relación existente entre CDI y ley, la concepción mantenida por OTTO para explicar las relaciones entre Tratados y leyes internas con arreglo a la distinción entre los principios de validez y aplicabilidad. OTTO señalaba en su obra, op cit pag 125 que "la inderogabilidad de los Tratados por las Leyes podría explicarse a partir de la competencia si los Tratados sólo pudieran regular ciertas materias y la inderogabilidad se produjera sólo en ese campo. Pero no es ése el caso: *el tratado puede imponerse a las leyes en cualquier materia*" (la cursiva es nuestra). Sin embargo, como aquí se aprecia, en lo referente al establecimiento de tributos, el CDI, pese a su prevalencia no puede imponerse a la Ley, y además por mandato o exigencia constitucional, existen materias que le están vedadas y sólo pueden ser reguladas por ley.

Un ejemplo de esta afirmación lo constituye las consecuencias que se desprendían de la reciente firma del CDI con Estados Unidos. De acuerdo con su artículo 14 cuando una sociedad residente de los Estados Unidos realice actividades empresariales en España mediante un establecimiento permanente en nuestro territorio u obtenga rentas de naturaleza inmueble o ganancias de capital en nuestro territorio, el CDI permite a nuestro país la posibilidad de aplicar *"podrá aplicar"*; además de la imposición exigible conforme a otras disposiciones del presente Convenio y con arreglo a nuestra legislación interna, un impuesto sobre los beneficios imputables al establecimiento permanente o sobre 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. Sin embargo, en el momento de la firma del CDI esta exacción era inexigible porque la legislación interna española carecía de los elementos necesarios para definir este gravamen, o de otra manera no había establecido este impuesto. Así lo puso de manifiesto la doctrina. Vid GONZALEZ POVEDA, V. "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 num 79/1990, pag 62. En consecuencia, el legislador español se vio obligado a establecer los elementos esenciales de este tributo por medio de una ley interna, lo que se llevó a cabo a través de la Ley 18/1991 de 6 de junio (artículo 19. Dos segundo párrafo para las personas físicas, y Disp Adic 3ª .Siete, modificando el artículo 23 LIS para las personas jurídicas).

²²³ Esta situación es admitida generalmente en todos los países, aunque la doctrina internacional ha establecido que el ordenamiento francés constituye una excepción: vid por todos BAKER, op cit pag 7 pie de pag num 10. Esta conclusión se deriva de la redacción del artículo 209 del Code Générale des Impôts, que permite la exacción tributaria de una cantidad determinada cuando lo disponga un CDI o cuando se le atribuya la competencia en virtud de un CDI. Dispone le mencionado artículo que "nonobstant toute disposition contraire du Code

deberemos concretar qué materias o aspectos de la relación tributaria pueden ser regulados por el CDI. Para ello debemos observar en primer lugar las consecuencias que se derivan de su naturaleza específica y de su condición como Tratado Internacional.

II.1.2. El significado de la naturaleza limitativa de los CDI.

Los CDI, como una categoría más de los Tratados Internacionales, determinan su creación y sus consecuencias con arreglo a lo dispuesto en el VCLT ²²⁴. Ello supone que sus reglas de validez son normas de carácter internacional, aunque en virtud del artículo 96 CE, estas reglas son asumidas por el ordenamiento interno pasando a regular las relaciones de los CDI también en su aplicación directa por parte de los órganos internos. Para los autores internacionales, los CDI son Tratados Internacionales *self-executing* ²²⁵, lo que supone que pueden ser aplicados sin ulterior desarrollo legal o reglamentario por ser ésta la voluntad de las partes ²²⁶, sin perjuicio de su tradicional consideración como fuentes de carácter indirecto por su necesaria recepción en el ordenamiento interno ²²⁷.

général des impôts, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions". Sin embargo podemos entender que incluso en este caso los CDI no suponen una fuente tributaria originaria en la medida en que es el órgano legislativo interno el que ha delegado esta posibilidad en los CDI. Con todo, algunos autores se han mostrado en contra de la interpretación dada a esta cláusula por la doctrina por entender que no es aplicable en caso de imposición sobre la renta e imposición sobre sociedades. Además entienden los citados autores -GEST, G y TIXIER, G op cit pag 68-, que esta previsión es contraria al principio de no discriminación contenido en los propios CDI. Continúan señalando que esta exacción solo podrá llevarse a cabo cuando el derecho de imposición se atribuya a Francia de manera expresa y sin ninguna reserva, entendiéndose que existe ésta cuando la legislación interna no lo permita, y que no exista otra cláusula interna que al mismo tiempo excluya la posibilidad de exigir el impuesto.

²²⁴ VOGEL, op cit manual pag 13. BECKER, y WURN INTERTAX op cit pag 260. España se adhirió al Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados -VCLT- depositando su instrumento de adhesión el 16 de mayo de 1972, entrando en vigor con carácter internacional el 27 de enero de 1980, 30 días después del depósito trigésimo quinto instrumento de ratificación y adhesión (artículo 84 VCLT).

²²⁵ VOGEL, K. manual op cit pag 16

²²⁶ REMIRO BROTONS, A. op cit pag 273.

²²⁷ Vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. "Los acuerdos internacionales en el Derecho tributario español" HPE op cit pag 75. PEREZ DE AYALA, J.L. "Las fuentes del derecho

Por otro lado, el dato de la incorporación al ordenamiento interno permite que, aún manteniendo la naturaleza jurídica específica de Tratado Internacional, además de vincular a los Estados, pueda ser aplicable a los sujetos particulares, debiendo ser aplicables de oficio por la Administración y los Tribunales ²²⁸.

En realidad, la consideración del CDI como un Tratado Internacional, y el hecho de que la legislación interna permita su interpretación y configuración con arreglo a las normas internacionales que presiden la formación de estas voluntades de carácter internacional, implica que cada CDI deba considerarse como un todo jurídico en sí mismo, conteniendo "sus propias normas de entrada en vigor, definiciones, interpretación, aplicación y derogación o denuncia" ²²⁹. Esto implica que, con las limitaciones derivadas del régimen constitucional interno, que en el ordenamiento español impiden el establecimiento de tributos por medio de estos instrumentos normativos, los CDI regularan globalmente y de acuerdo con sus criterios, -y sin perjuicio de las remisiones que el mismo realizara a

tributario y el principio de legalidad" RDFHP num 122/1976. pag 402. ALVAREZ DEL MANZANO, J.M. "Los tratados internacionales como fuente del derecho tributario" XIX SEDF . 1972. pag 119. GARCIA-OVIES SARANDESES, I. "Fuentes del Derecho. Tratados internacionales" op cit pag 248.

²²⁸ En el mismo sentido JUAN PEÑALOSA, J.L. de. "La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición" en *Relaciones Fiscales Internacionales*. IEF. Madrid. 1987. pag 70 (en adelante "La doble imposición..."), y en "Las relaciones internacionales en el derecho fiscal español" XX SEDF. Madrid. 1973. pag 405. También defiende esta postura BORRAS RODRIGUEZ, A. "Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales" op cit pag 53, para quien no cabe discutirse la posibilidad de renunciar a unos derechos adquiridos en virtud del CDI, sino que lo que debe decidirse es la norma aplicable a una relación concreta, debiendo aplicarse el CDI cuando su ámbito de aplicación ampare la situación elegida, por exigencia del respeto a la voluntad de las partes que firmaron el acuerdo (*pacta sunt servanda*).

No obstante, la Circular 2/72 de la Dirección General de Impuestos mantenía una postura contraria admitiendo que los CDI solo eran aplicables a instancia de parte siendo renunciables los derechos que concedían en virtud de los artículos 4 Cc y 9 de la LGT. Esta opinión era apoyada por OTERO, J. *Fiscalidad internacional española* . Edersa. Madrid. 1973. pag 7. Las Resoluciones del TEAC de 23 de marzo de 1988 y de 28 de octubre ya establecen de forma clara la aplicación de oficio del CDI.

²²⁹ JUAN PEÑALOSA, J.L. "La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición". op cit pag 70. VOGEL op cit manual pag 36 se expresa en el mismo sentido ("each individual treaty is autonomous"). En opinión de GARCIA DE ENTERRIA, E op cit pag 169 esta condición se deriva de la asunción por parte del derecho interno del tratamiento procesal específico propio del derecho internacional.

la normativa interna-, el régimen jurídico tributario de las relaciones que se amparen bajo su ámbito de aplicación.

Aún así, parte de la doctrina señala que la aplicación de los CDI, aún prevaleciendo sobre la normativa interna, únicamente puede suponer una limitación de la extensión de la jurisdicción fiscal de los Estados, lo que supone que la aplicación de los CDI no puede conllevar la exacción de un mayor impuesto que el resultante de aplicar la normativa interna ²³⁰. Dicho de otro modo, para que exista una obligación tributaria, deben satisfacerse tanto los requisitos previstos en la normativa interna como los requisitos del CDI ²³¹. El CDI vendría entonces a desempeñar la función, en expresión gráfica, de un segundo tamiz, de acuerdo con el cual los diferentes sujetos podrían ver limitada la cuantía de sus obligaciones tributarias ²³².

Esta postura se pretende justificar por una parte, acudiendo a la analizada naturaleza limitativa de los CDI ²³³. Por otra en la consideración de las normas contenidas en los CDI como normas

²³⁰ KNECHTLE op cit pag 174 (principle of the negative effect of double taxation agreements). DE JUAN PEÑALOSA, J.L. "Cuestiones de fiscalidad internacional en España" CT 46/1983 pag 104-105. VOGEL, K. op cit manual pag 1010 Una conclusión similar mantiene REMIRO BROTONS, A. op cit pag 338, para quien los CDI se configuran como un *standard mínimo*, admitiendo la aplicación de la legislación estatal más favorable. GEST Y TIXIER, op cit pag 65-66 alegando el principio de efecto subsidiario de los CDI aducen como corolario al mismo el principio de no agravación o de preservación de las ventajas acordadas por el derecho interno, especificando posteriormente que "les contentions internationales relatives à la double imposition ne peuvent déroger aux dispositions du droit fiscal interne que dans le sens de la limitation ou de la suppression d'obligations incombant aux contribuables; elles ne peuvent en aucun cas aggraver ces obligations ni en créer de nouvelles". De manera similar aunque implícita se pronuncia ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. "La técnica tributaria en el Convenio con Estados Unidos" en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos*. op cit pag 139. Vid no obstante en contra FROMMEL, S.N. *Taxation of Branches and Subsidiaries in Western Europe Canada and the USA*. Ed. Kluwer. 2ª ed. 1978. pag 32: "tax treaties are not always and necessarily beneficial to the taxpayer".

²³¹ Para VOGEL "Double Tax Treaties and their interpretation" op cit pag 14 "within the scope of a treaty, a tax obligation only exists if and to the extent that, in addition to the domestic tax law requirements, the treaty requirements are also satisfied".

²³² KNECHTLE op cit pag 174, lo denomina *principio de efecto negativo de los CDI*. según el cual, el CDI solo se dedica a limitar la extensión de la jurisdicción fiscal de los Estados.

²³³ VOGEL ibid pag 14.

exclusivamente/meramente conflictuales y no de carácter sustantivo ²³⁴. Entendemos que ambas argumentaciones son rebatibles.

Por un lado las normas contenidas en un CDI no pueden considerarse como de conflicto ²³⁵, entendido este término tal y como es utilizado en el seno de la dogmática internacional privatista de donde proviene ²³⁶. Los preceptos de los CDI no efectúan una remisión normativa para la solución de un determinado conflicto, sino que ellos mismos establecen la *solución* al conflicto planteado, estableciendo determinadas consecuencias jurídicas cuando se produzcan los presupuestos de hecho que determinan su aplicación. En este sentido debe concluirse que los CDI contienen normas jurídicas en sentido propio, en la medida en que atribuyen derechos y obligaciones. El hecho de que constitucionalmente los CDI tengan vedado el establecimiento de tributos no debe impedir la conclusión de que, manteniendo las exigencias constitucionales, los CDI ofrezcan unos criterios materiales de solución a los conflictos planteados de los que se deriven consecuencias jurídicas directamente aplicables a los sujetos afectados.

Por otro lado debe llevarse a cabo la revisión del contenido que aquéllos autores pretenden otorgar a la naturaleza limitativa de los CDI. Tal

²³⁴ Esta sería la opinión de KNECHTLE conjugando lo que afirma en diversos apartados de su obra. Por un lado el mencionado autor afirma que el principio de efecto negativo tiene la virtualidad de limitar el gravamen de un objeto a los supuestos en que tanto la regla de conflicto y la regla sustantiva determinan que es gravable -op cit pag 174 -175-. En otra ocasión, afirma que "las reglas de conflicto solo tienen un efecto negativo, dejando al poder del Estado sin cambios o restringiéndolo , pero en ningún caso extendiéndolo -pag 65- Ello hace necesario la existencia de una regla sustantiva al lado de una regla de conflicto ,que debe interpretarse como necesidad de la legislación interna al lado del CDI: debiendo existir la necesaria correlación entre la regla de conflicto y la sustantiva para que el supuesto o hecho fiscal sea gravado.

²³⁵ VOGEL op cit manual pag 14.

²³⁶ Para MIAJA DE LA MUELA, A *Derecho Internacional Privado*. Tomo I. 3ª ed. Ed Atlas, Madrid. 1985, pag 282-283, las normas de conflicto son aquéllas que no resuelven directamente una cuestión jurídica sino que se remiten al ordenamiento que ha de proporcionar la solución, por contraposición a las normas materiales, que atribuyen una consecuencia jurídica a un determinado supuesto de hecho. CARRILLO SALCEDO, J.A. *Derecho Internacional Privado*. Ed Tecnos . 3º ed. 1985. pag 136 señala como sus características esenciales su carácter indirecto y mediato, pues no porcede a una regulación inmediata y directa de los supuestos de tráfico jurídico externo, y su finalidad de resolver un problema de opción o elección del derecho aplicable.

y como veíamos en el anterior apartado, los CDI, al constituir la voluntad de ambos Estados, expresada formalmente en el orden internacional, para limitar el alcance de sus pretensiones tributarias, derivan en la imposibilidad de modificar las relaciones, derechos y obligaciones resultantes del CDI con posterioridad a su firma, por parte de cada uno de los Estados de manera unilateral a través de la modificación de la Ley interna del Estado en cuestión.

Esta *limitación* genéricamente denominada, se realiza a través de diversas técnicas e instrumentos legislativos, por lo que sería más correcto denominarla reasignación o redefinición de los poderes y pretensiones tributarias de los Estados firmantes. Debe tenerse presente la diversidad de técnicas con las que se lleva a cabo esta delimitación de las competencias tributarias de los Estados respectivos: si en unos casos se deniega la posibilidad de pretender la exacción de un determinado tipo de rentas, en otros tan solo se limita el tipo de gravamen a aplicar, mientras que en otros casos se prevé la eliminación de la doble imposición mediante la configuración de un método autónomo y propio ²³⁷. En este sentido, la pluralidad de técnicas utilizadas impide considerar la naturaleza limitativa de las cláusulas contenidas en los Tratados, como provocadoras de un efecto único, ya que éste dependerá de las particulares técnicas empleadas en cada caso. En atención a este aserto, debe tenerse presente que no se derivan las mismas consecuencias para la configuración de los poderes tributarios de un Estado, tanto normativos como aplicativos, de la imposición de un régimen imperativo ²³⁸, que del establecimiento de un régimen potestativo aunque limitado ²³⁹. Por tanto, ni es posible afirmar genéricamente la calificación de

²³⁷ Aunque DE LUIS MONASTERIO reconduzca todos estos criterios a la limitación práctica de los poderes tributarios del Estado, también reconoce esta pluralidad: "En virtud de los Convenios, los Estados contratantes renuncian a gravar supuestos comprendidos en la definición del hecho imponible de los Impuestos sobre la Renta y el patrimonio, modifican su ámbito de aplicación territorial, reducen los tipos impositivos, cambian los métodos para evitar la doble imposición internacional, aceptan principios como el de no discriminación por razón de nacionalidad o la obligación de intercambiar informaciones con las Administraciones Tributarias de Estados extranjeros" op cit pag 1056.

²³⁸ Como puede ser el derivado del artículo 9 del MCOCDE.

²³⁹ No es lo mismo que el Texto del convenio establezca que "los pagos de una empresa pueden someterse en el territorio de un Estado", que se señale que "el primer Estado procederá al ajuste correspondiente", o que "los beneficios de una empresa solamente pueden someterse a imposición en un Estado".o que en un determinado caso "el Estado dejará exentas las rentas". Mientras en el primer y tercer ejemplos la imposición del régimen previsot por el CDI

las normas contenidas en el CDI como normas de conflicto o como normas sustantivas, ni tampoco resulta posible concluir que todos los preceptos implican una limitación de la carga actual que soportan los sujetos gravados.

El hecho de que el CDI se configure como un acuerdo internacional destinado a limitar el ejercicio del poder tributario por parte de los Estados contratantes solamente configura al CDI como un límite *genérico* al ejercicio del poder tributario de cada uno de los Estados signatarios, pero no exige que ese límite deba ser menor, en todo caso, al establecido por la Ley interna ²⁴⁰. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la naturaleza limitativa solamente se predica del CDI respecto de la Ley interna, como consecuencia del respeto a la máxima *pacta sunt servanda*, pero no de la Ley interna con respecto al CDI. Al no señalarse la naturaleza limitativa respecto de la Ley interna, no parece que pueda exigirse que la aplicación del CDI deba observar al mismo tiempo los requisitos derivados de la aplicación de la normativa interna sin criterio de selección alguno, para el surgimiento de una obligación tributaria ²⁴¹. En este sentido, la redacción del artículo 2.2 de

dependerá de lo dispuesto en la legislación interna pues se trata de una disposición facultativa, en el segundo y cuarto casos, el CDI obliga a configurar la relación tributaria con una delimitación propia y autónoma.

²⁴⁰ De la misma opinión es BAKER, P op cit pag 8: "From one point of view, the treaty comes only to relieve from tax which might otherwise have been imposed. From the other point of view, the treaty now defines the limits of the exercise of taxing jurisdiction. If the treaty has become part of domestic law, then why should revenue authorities not exercise that jurisdiction up to this defined limit?". Ya mencionamos en contra la opinión de GEST y TIXIER, op cit. pag 65-66. La no aceptación de este postulado, basándose en un sentido estricto de la naturaleza limitativa de los CDI, lleva a autores como VOGEL, K. a admitir la posibilidad de reinterpretar los efectos naturales que se derivan de la aplicación directa del Convenio. Así, pone en duda la admisibilidad de la aplicación del método de exención contenido en el CDI para evitar la doble imposición, cuando este suponga la imposibilidad de deducir unas pérdidas obtenidas por un establecimiento permanente en el extranjero si éstas pudieran deducirse con arreglo a la Ley interna: "the result of not allowing losses incurred abroad to be given consideration is that it creates a tax liability not existing under domestic law or leads to an increase in domestic tax which would otherwise be lower. To derive this from the treaty would mean violating the principle that a DTC can do no more than restrict domestic tax liability and cannot create or enhance it".

²⁴¹ Quedaría no obstante, de admitirse la postura de la naturaleza limitativa de los CDI como respeto a la situación derivada de la aplicación de la normativa interna, por determinar qué debería entenderse como límite interno a la aplicación del CDI. En principio podría pensarse tanto en el respeto de los beneficios fiscales concedidos por la Ley interna como en la imposibilidad de cambiar la modalidad de imposición prevista en la legislación interna. Sin embargo, la mayoría de los autores lo refiere simplemente a la no agravación de la carga resultante de la aplicación de la norma interna -por todos GEST y TIXIER, op cit pag 66-, lo

la LIS parece apoyar esta postura, por cuanto establece que sólo *sin perjuicio* de lo establecido en los CDI será de aplicación lo dispuesto en la LIS, lo que parece dar a entender, que el régimen tributario derivado de los CDI no necesita la intersección del mismo con los criterios establecidos en la LIS en la medida en que no vengán exigidos por el propio CDI ²⁴².

Ambas conclusiones, la no asimilación de los preceptos contenidos en el CDI a las normas de conflicto, y la configuración de las mismas como criterios delimitadores del poder tributario de los Estados, pero no como criterios limitativos o menguadores de las obligaciones tributarias derivadas de la aplicación de la normativa interna, encuentran un apoyo decisivo en la denominada teoría de la calificación autónoma ²⁴³.

La consideración de los CDI como normas jurídicas autónomas basadas en el derecho internacional, consideradas como un todo, implica la necesidad de derivar su interpretación y aplicación de acuerdo con los criterios en ellos contenidos. Esta consideración se ve apoyada por los criterios de interpretación propios formulados en cada CDI y que serán examinados en el apartado siguiente. En atención a esta realidad normativa, se plantea la posibilidad de establecer un criterio de calificación autónomo distinto del derivado de la aplicación del ordenamiento interno de cada uno de los Estados firmantes. Este deseo es mayor en relación con aquéllos supuestos en los que los tipos de renta tenidos en cuenta por el CDI coinciden con los enunciados en la legislación interna de cada Estado, pero

que sin duda dificulta en gran medida su fundamentación teórica, ya que los criterios de interpretación y aplicación autónomos derivados del CDI quedarían subordinados no a la calificación o interpretación interna de los mismos hechos sino únicamente al dato cuantitativo de la carga u obligación tributaria.

²⁴² Aún así, debe tenerse presente que los efectos del artículo 2.2 de la LIS se circunscriben a la determinación del ámbito territorial de aplicación y no al régimen sustantivo derivado de ambas normas.

²⁴³ El planteamiento e la misma corresponde principalmente a VOGEL op cit pag 38. Vid también las diversas ponencias presentadas en el Vol LXXVIIIa CDFI del 47 Congreso d la IFA Florencia. 1993, dedicado a la interpretación de los convenios de doble imposición. Por todos vid el informe general por VOGEL, K. y PROKISCH, R.G. pag 129. En el mismo sentido GARBARINO, C. *La Tassazione del Reddito Transnazionale*. CEDAM. Padova. 1990. pag 546, si bien este autor estima que esta interpretación conduce a la elaboración de un derecho convencional tributario diferente del derecho tributario nacional y del derecho tributario internacional. Vid también ROSEMBLOOM, D. "Tax Treaty Interpretation" BIFD num 12/1980 pag 544.

éstas les atribuyen un contenido diferente ²⁴⁴, pues en estos casos la consecución de una calificación autónoma de acuerdo con los criterios y preceptos contenidos en el CDI es, además de conseguir una interpretación uniforme, la única manera de avanzar en la consecución de unos criterios aplicativos e interpretativos verdaderamente independientes y autónomos que posibiliten el desarrollo del derecho internacional tributario.

La admisión del criterio de calificación autónoma y la consideración del CDI como un todo supone la aceptación de una delimitación específica y particular de los elementos de la obligación tributaria, y en algunas ocasiones de la reformulación de los elementos integrantes del hecho imponible. Ello es posible en la medida en que como hemos visto, el CDI no se limita a contener normas de conflicto o normas de atribución de rentas sino que también contiene normas sustantivas de carácter material de las que derivan derechos y obligaciones para los particulares. Estas consecuencias jurídicas consistentes en la modificación del régimen derivado de la legislación interna se deducen no sólo de las exigencias materiales contenidas en la formulación de los principios de no discriminación del artículo 24 MCOCDE, sino también de la aplicación de las restantes reglas de atribución, distribución o asignación de rendimientos formuladas como solución ante la colisión internacional de pretensiones tributarias por parte de diferentes Estados. En la medida en que prevean una regla de carácter imperativo y no simplemente potestativo para el Estado, están obligando a conformar la situación jurídica de las relaciones que a ella se adecuen con unas coordenadas propias, que pueden o no coincidir con las fijadas por el ordenamiento interno, y que tan sólo dependen de él en la medida en que lo exija el orden constitucional o la aplicación de los propios criterios contenidos en los CDI lo prevea. La referencia de la normativa interna solamente será necesaria para la integración de los elementos necesarios no incluidos o definidos en el propio CDI y que no sean contrarios al propio precepto y contexto del CDI.

²⁴⁴ Si no se duda de la virtualidad del principio de calificación autónoma de acuerdo con los criterios establecidos por el CDI, cuando la norma interna no contiene el criterio de calificación empleado por el CDI -caso por ejemplo de los países que en su legislación interna no contiene el concepto de establecimiento permanente-, pues de otro modo llevaría a la imposible aplicación del CDI, debe aceptarse la misma solución cuando estos criterios coincidan con los de la legislación interna.

En consecuencia, no tiene sentido señalar que el CDI únicamente esta capacitado para limitar la obligación tributaria de los distintos sujetos pasivos a quienes afecta. Mas allá de esta interpretación restrictiva, el CDI supone en determinados casos una reformulación del régimen jurídico completo al que quedan sometidos aquéllos, y que deberá ser tenido en cuenta en el momento de su aplicación con arreglo a los criterios interpretativos que serán expuestos en el próximo apartado.

Con todo el alcance de esta solución, que repitamos una vez más, es de carácter relativo, en la medida en que depende de los términos en que se exprese el precepto del CDI, deberá tener presente las posibilidades de actuación o su legitimación al amparo de las normas constitucionales ²⁴⁵. Deberán analizarse pues, las posibilidades que ofrece nuestro texto constitucional acerca de las funciones y aspectos de la materia tributaria que pueden ser desarrolladas por un CDI.

II.1.3. Las exigencias constitucionales tributarias y los CDI.

En el anterior apartado concluíamos que la consideración autónoma de los CDI, otorgaba a los mismos capacidad para *modificar* el hecho imponible, aunque tal y como señalábamos la legitimidad de esta modificación dependería del amparo constitucional de la misma atendiendo a la norma fundamental de cada país. Según el análisis realizado en otro apartado anterior, en nuestro país la materia tributaria está sujeta a reserva de Ley de carácter relativo por exigencias constitucionales, de modo que deberá deslindarse la posibilidad de modificación del hecho imponible por parte de los CDI con los imperativos constitucionales de establecimiento de los mismos a través de la Ley.

La reserva de Ley de carácter relativo en materia tributaria amparaba, de acuerdo con los primeros pronunciamientos sobre el tema, el

²⁴⁵ Esta es la opinión formulada también por BAKER op cit pag 8. : "ultimately, the answer will depend upon the constitutional situation in each state". La misma opinión mantienen SIMONET, L. "Traites internationaux et législation nationale" , HERNANDEZ BERENGUEL, L. "Los tratados y la legislación ordinaria nacional" y REZEK, J.F. "Tax treaties and domestic legislation" todos ellos en la obra de la IFA *Tax Treaties and Domestic Legislation*. op cit .Vol 14b. 1989.

establecimiento de los tributos mediante la determinación de sus elementos esenciales ²⁴⁶, concretada en el establecimiento *ex novo* del instituto tributario ²⁴⁷. Esta característica llevó a la conclusión en una sentencia posterior de que "el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que *la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración*, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, *pero no cualquiera otra regulación de ellas*, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo" ²⁴⁸. El párrafo transcrito ha sido objeto de numerosas críticas ²⁴⁹, si bien creemos posible realizar una interpretación integradora del mismo con el resto del ordenamiento constitucional, en especial con aquéllos preceptos referidos a la concreción del ámbito de la reserva de ley en materia tributaria y en consonancia con la situación histórico-social a la que ha de ser aplicada.

A lo largo del texto constitucional, y teniendo en cuenta los distintos pronunciamientos de su máximo intérprete habidos sobre el principio de legalidad en materia tributaria se aprecia un intento de deslindar en el campo de actuación del principio de legalidad tributaria un doble ámbito ²⁵⁰. En primer lugar, -dejando de lado las materias de carácter tributario que son reguladas necesariamente por Ley Orgánica como la tipificación de los delitos de defraudación tributaria-, un espacio dedicado al establecimiento ex

²⁴⁶ Vid en tre otras la STC 37/1981 de 16 de noviembre en su fund jur 4º.

²⁴⁷ Fund jur 4º de la STC 6/1983 de 4 de febrero y otras citadas en pie de página anterior.

²⁴⁸ Fund jur 4º de la STC 6/1983 de 4 de febrero.

²⁴⁹ vid MARTIN QUERALT, J. *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional*. Tomo I. Ed Civitas. 1984. pag 252 y ss. PALAO TABOADA, C. "La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria" CT num 44 pag 174 y ss. RODRIGUEZ-MONSALVE GARRIGOS "Reflexiones en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre la reducción de los beneficios de las viviendas de protección oficial" REDA 1983. pag 454-455.

²⁵⁰ FALCON Y TELLA, R. "La Ley como fuente del ordenamiento tributario" op cit pag 219 propugna la construcción de la reserva de ley tributaria con una mayor o menor flexibilidad según la materia de que se trate ya que admite diversos grados, siendo necesario un análisis caso por caso.

novo de los tributos, y a la determinación originaria de los elementos esenciales de este nuevo tributo. Este ámbito debería cubrirse necesariamente mediante Ley ordinaria de carácter sustantivo, en la medida en que así lo señala el artículo 31.3 de la CE y otros artículos de la CE ayudan a complementarlo. Ello es así, en la medida en que, junto con la consagración del instrumento normativo formal de la Ley como el único capaz de la regulación originaria del instituto tributario, ésta regulación se impide en otros artículos a otros instrumentos normativos con fuerza y rango de ley ²⁵¹. Así el artículo 134.7 prohíbe la creación de tributos a la Ley de Presupuestos, y el mismo campo de actuación se veta al Real-Decreto-Ley ²⁵², alegando el principio de reserva de ley, según la interpretación realizada por el TC en relación con su extensión, ámbito y límites ²⁵³, siguiendo la tesis propuesta en su día por el profesor MARTIN QUERALT ²⁵⁴, aunque disienta en sus resultados. Ya analizamos en su momento la no atribución de esta competencia a los CDI en nuestro ordenamiento constitucional. En consecuencia, la interpretación constitucional del principio de legalidad en materia tributaria parece responder a una *gradación en la reserva de ley* ²⁵⁵. Por una parte, el principio de reserva de ley relativo a la creación de tributos o establecimiento ex novo de los mismos, a través de la definición de sus elementos esenciales, que queda atribuido a la Ley ordinaria en sentido formal, de carácter sustantivo, denominada también *reserva de ley material*. Por otra parte, la *reserva común de ley* ²⁵⁶, que estaría destinada a cubrir las alteraciones posteriores de aquellos elementos definidos y concretados

²⁵¹ Vid al efecto la distinción planteada por RUBIO LLORENTE, F. "Rango de ley, fuerza de ley y valor de ley" RAP num 100-102 pag 417 y ss.

²⁵² Si bien debe tenerse en cuenta que las relaciones del Decreto-Ley con el principio de reserva de ley tributaria son un tanto específicas desde el momento en que concurra su presupuesto habilitante, esto es, el caso de extraordinaria y urgente necesidad.

²⁵³ STC 6/1983 de 4 de febrero, si bien con posterioridad se han establecido determinadas exenciones mediante el instrumento del Decreto Ley.

²⁵⁴ MARTIN QUERALT, J. "La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria" REDF num 24. pag 553 y ss.

²⁵⁵ Siguiendo la denominación empleada por PALAO TABOADA, C. "La disminución retroactiva..." op cit pag 175.

²⁵⁶ Según denominación de PALAO TABOADA pag 175 acogida por MARTIN QUERALT, J. *Jurisprudencia financiera y tributaria...* op cit pag 255.

originariamente a través de ley ordinaria en sentido formal, y que quedaría cubierta tanto por la Ley como por cualquier otro instrumento normativo con el mismo rango. Esta es la interpretación que, a nuestro entender, debe darse a la expresión anteriormente citada del Tribunal Constitucional, pues de otro modo se vulneraría el principio de congelación del rango, pues aunque no sea necesaria la Ley en sentido formal, si resulta necesaria, una vez regulada una materia por un determinado instituto normativo, que su modificación se lleve a cabo a través de una disposición con rango de ley o similar ^{257 258}.

¿Qué sucede con los Tratados Internacionales, y en concreto con los CDI, en relación con la posibilidad de alterar los elementos esenciales del tributo definidos por medio de ley interna ordinaria?

En principio, ni la doctrina española ni el TC se han pronunciado expresamente sobre la cuestión planteada en relación con los CDI, aunque se da por supuesto la posibilidad de modificar las relaciones definidas por la Ley interna. A nuestro entender, los CDI pueden modificar el hecho imponible definido por la Ley interna porque cumplen el requisito de la reserva común o formal de ley. Esta posibilidad se produce tanto en relación con las leyes anteriores como con las posteriores, si bien con las posteriores el cumplimiento de este criterio de reserva común de ley se acompaña del criterio de prevalencia de los CDI otorgado gracias al criterio específico de derogación que el mismo debe seguir.

La primera condición se garantiza a nuestro entender gracias al procedimiento específico de autorización de la firma del CDI previsto por el

²⁵⁷ La misma postura parece sustentar PALAO TABOADA op cit apg 174 cuando señala que "la doctrina de que la supresión de las exenciones no está cubierta por la reserva de ley supone en principio que aquélla puede llevarse a cabo pr simples disposiciones administrativas; pero esto es jurídicamente imposible en vista del carácter de ley que han de tener las disposiciones que las crearon, operación que según al referida doctrina sí está sujeta a reserva".

²⁵⁸ CHECA GONZALEZ, C. distingue por su parte la reserva material de ley, de la reserva formal o efecto de congelación de rango o primacía de ley mera consecuencia del principio de jerarquía normativa y por otra parte el principio de legalidad de la actuación administrativa. En "El principio de reserva de ley en materia tributaria" en *Estudios de Hacienda y Derecho*. Homenaje a C. Albiñana García-Quintana. IED. Madrid. 1987. Vol II. pag 795. En el mismo sentido alguna jurisprudencia relativa a la tributación de los establecimientos permanentes en España. Vid Sentencia del TSJ del País Vasco de 7 de enero de 1993.

artículo 74.2 de la CE, expediente que, si bien no resulta válido para el establecimiento ex novo del tributo sí constituye elemento garantizador suficiente de los intereses protegidos con el principio de reserva de Ley tributaria ²⁵⁹. Ello es así en la medida en que los trámites previstos por la CE para la aprobación de la mencionada autorización previa de la firma de los CDI suponen una intervención directa del órgano legislativo a través de un procedimiento que asegura la plenitud del debate y que en consecuencia, garantiza que los cambios y efectos jurídicos observados por el CDI respecto de la ley interna gocen del consentimiento parlamentario ²⁶⁰. De este modo se procura la salvaguarda institucional del derecho de autoimposición erigido en fundamento último del principio de reserva de Ley. Por ello el trámite de autorización, al mismo tiempo que garantiza el cumplimiento de la reserva de ley formal en materia tributaria ²⁶¹, dota al CDI de fuerza activa

²⁵⁹ El procedimiento seguido para la concesión de la autorización sigue estos trámites: recibido el texto del Convenio en el Congreso, la Mesa de la Cámara ordena el envío a la Comisión de Asuntos exteriores y su publicación en el Boletín Oficial de las Cortes, ariando un plazo para que los Diputados y los Grupos Parlamentarios puedan presentar propuestas, que tendrán el carácter de enmiendas, a la totalidad o al articulado, según sus características y de acuerdo con el artículo 156 del reglamento; una vez debatido el tema, la Comisión de Asuntos Exteriores emite dictamen proponiendo al Pleno que conceda la autorización solicitada por el Gobierno; el acuerdo concediendo la autorización se publicará también en el Boletín de la Cámara. En el Senado se sigue una tramitación bastante similar. Vid al efecto DE LUIS MONASTERIO op cit pag 1056.

²⁶⁰ Como pone de manifiesto DE LUIS MONASTERIO, F. op cit pag 156: " la tramitación en el Congreso de la concesión de la autorización se ajustará al procedimiento legislativo común con algunas especialidades.... Las especialidades respecto al procedimiento legislativo común se refieren, básicamente, al procedimiento para la remisión al Tribunal Constitucional de los Convenios si durante la tramitación de la autorización se suscitan dudas sobre la constitucionalidad de algunas de sus estipulaciones, y al supuesto de que surjan discrepancias entre el Congreso y el Senado sobre la concesión de la autorización. En este caso, se intentará reovler la discrepancia por medio de una Comisión Mista, la cual presentará un texto que será sometido a la votación de ambas Cámaras y si no se aprueba , decidirá el Congreso"

²⁶¹ Para LUIS MONASTERIO, F de. , op cit pag 1508 en cambio, la posibilidad de que el CDI afecte materias sometidas al principio de reserva legal deriva de la naturaleza legal del CDI : " Los tratados constituyen una Ley por el sujeto de que emanan, al ser aprobados por el órgano legislativo y, por su contenido al regular materias claramente afectadas por el principio de reserva legal. El contenido básico de los Convenios afecta a materias de este carácter y modifica preceptos internos de rango legal. ... Los Convenios dejan sin aplicación o sustituyen muchos de los preceptos de las leyes reguladoras de los impuestos a los que afectan". En el mismo sentido se pronuncian GARCIA DE ENTERRIA y FERNANDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*. Ed Civitas. Madrid. 1986.pag 169, señalando que ese procedimiento garantizan la efectividad de la reserva legal. Vid también GARCIA-OVIES SARANDESES, I. "Fuentes del Derecho. Tratados internacionales" op cit pag 256: "nuestra Constitución garantiza adecuadamente la reserva de ley tributaria al menos desde un punto de vista formal". Para MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C. op cit pag 161, el respeto del principio de legalidad se cubre por el artículo 94.1.e.de la CE : "Con la aplicación

frente a las leyes anteriores ²⁶², lo que les sirve para modificar las situaciones y relaciones jurídicas previstas en las mismas.

En consecuencia, los CDI perfilan los elementos del hecho imponible de manera propia, teniendo en cuenta las remisiones o las imposiciones parciales que en todo caso necesitan de la ley interna, y lo hacen además de acuerdo con los principios constitucionales, puesto que en consonancia con los criterios derivados del artículo 95, la integración de un CDI al ordenamiento interno por su publicación en el BOE, presupone su constitucionalidad y su adecuación a los principios constitucionales ²⁶³.

Teniendo en cuenta la adecuación de la regulación propia y autónoma contenida en el CDI a los principios constitucionales, tanto materiales como formales, y especialmente al principio de reserva de ley tributaria, debe analizarse qué tipo de modificaciones puede realizar el CDI con respecto a la ley interna atendiendo a estos principios. Generalmente la doctrina suele referir esta modificación únicamente a aquellos supuestos que supongan una modificación de la cuantía tributaria que debe pagar el sujeto pasivo tributario. Ya vimos como esta consideración no podía

de esta cláusula parecen obviarse todos los inconvenientes que derivan de la primacía atribuida al Gobierno en la dirección de las relaciones exteriores".

La salvaguarda del principio de legalidad en materia tributaria en relación con el procedimiento seguido para la autorización de los Tratados internacionales, originariamente denominada de manera errónea ratificación del mismo, ya era defendida con anterioridad a la Constitución española. Así vid ALBIÑANA GARCIA-QUINANA, C. "los acuerdos internacionales en el Derecho tributario español" op cit pag 84, para quien el criterio recogido por el artículo 13 de la LGT constituía una exigencia de que las Cortes fuesen oídas en materias cuya regulación fuese de su competencia, desprendiéndose también del artículo 14 de la Ley de Cotes, lo que ha llevado a afirmar a GARCIA-OVIES SARANDESES, I. op cit pag 254 que en realidad la LGT reforzaba el principio de legalidad en materia tributaria predicado ya por la Ley de Cortes.

²⁶² De acuerdo con la terminología empleada por OTTO, I. op cit pag 124.

²⁶³ De acuerdo con REQUEJO PAGES, J.L. op cit pag 49 "el artículo 95 hace imposible, en principio, la existencia de tratados incorporados al ordenamiento interno que sean inconstitucionales, ya que resuelve cualquier posible conflicto antes de que pueda plantearse", aunque al prever el artículo 27.2.c de la LOTC la calificación de los Tratados internacionales como "normas susceptibles de declaración de inconstitucionalidad", implica que la presunción de constitucionalidad derivada de la incorporación al ordenamiento no sea *iuris et de iure*. Aún así, para REQUEJO PAGES, op cit 49 y 52-53 sólo podrá ser objeto de revisión constitucional la validez de la vertiente interna de celebración del convenio, es decir, la constitucionalidad del procedimiento de incorporación a nuestro ordenamiento, pero no la validez externa del Tratado, pues éste adquiere su validez no de acuerdo con los criterios constitucionales sino de acuerdo con las normas del derecho internacional.

derivarse de la postulada naturaleza limitativa de los CDI ²⁶⁴, y corresponde ahora examinar si esta exigencia es consecuencia de la formulación de los principios constitucionales proyectados sobre los CDI.

Al respecto, el TC ha realizado una interpretación del término *modificación* de los tributos, contraponiéndola a la de creación de los mismos y a la simple adecuación del tributo a las circunstancias actuales. Aún referida a las posibilidades de actuación tributaria de la Ley de Presupuestos y no de los CDI, el TC no hace referencia a la exigencia de mayor o menor tributación. Por contra, el TC realiza la exégesis del término asimilándolo incluso a las "alteraciones sustanciales y profundas del impuesto" ²⁶⁵. Ello supone que la modificación puede abarcar no solo la limitación cuantitativa de la cuota tributaria sino también la alteración sustancial de la relación tributaria e incluso la naturaleza jurídica del impuesto. Por ello puede señalarse que en principio nada obsta a que la modificación realizada a través de un CDI suponga una alteración sustancial de las condiciones jurídicas impuestas por la ley interna para el hecho gravado ²⁶⁶, siempre que, en relación con el ordenamiento español se acepte que los presupuestos constitucionales aplicables al CDI sean similares a los interpretados por el TC. De otro modo cabría esperar a un pronunciamiento específico del TC pero nada obstaría a un planteamiento similar de acuerdo con los términos hasta aquí examinados.

²⁶⁴ Tampoco podría alegarse en favor de la naturaleza limitativa de los CDI la aplicación del artículo 342 del RIS. En primer lugar porque en todo caso, un Reglamento no puede otorgar naturaleza limitativa a una norma de rango superior como son los Tratados internacionales, y en segundo lugar, porque en cualquier caso el artículo 342 se refiere únicamente a los rendimientos gravados que la persona no residente obtenga sin mediación de establecimiento permanente. Esta conclusión deriva del inciso final del artículo 342.1 del RIS, al afirmar que el ingreso de la menor cuantía se decidirá entre la aplicación de las normas del convenio, y la obtenida de la aplicación de las *normas contenidas en esta sección*, refiriéndose esta sección únicamente a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. (sección tercera, del capítulo primero del título segundo del RIS).

²⁶⁵ Así, vid la STC 20 de julio de 1981, aunque referida a las posibilidades de actuación de la Ley de presupuestos. Sin embargo FALCON Y TELLA, R. "La Ley como fuente del ordenamiento tributario" op cit pag 222 entiende que el término *modificaciones* se refiere a aquellas medidas que inciden en los caracteres esenciales del mismo pero no suponen un cambio total en su naturaleza, restringiendo de este modo el tenor literal de la STC.

²⁶⁶ Deberíamos entender por la misma aquélla que supusiera el cambio de una tributación por renta neta a una tributación por renta bruta o viceversa, o de una tributación limitada a una tributación por renta mundial, lo que ocurrirá generalmente en el supuesto de que a un doble residente se le aplique el artículo 4.3 y con ello deje de ser residente en alguno de los Estados.

Esta consecuencia es más patente si tenemos en cuenta las coordinadas sociales y económicas en que debe ser integrada la referencia a la reserva de ley tributaria y a los restantes principios constitucionales tributarios ²⁶⁷. En este sentido, el cambio producido en la concepción económica, que debe abandonar el análisis de las causas y consecuencias económicas desde una perspectiva exclusivamente nacional para pasar a una perspectiva internacional, así como la realidad económica misma deben influir en este replanteamiento. En la medida en que las relaciones internacionales son cada vez más importantes y más numerosas, al requerir éstas una mayor seguridad y uniformidad jurídica, la regulación de las mismas debe quedar progresivamente integrada y conferida a los CDI, debiendo facilitarse su interpretación e integración autónoma con independencia de los cambios observados en las diferentes legislaciones internas. Para ello debe facilitarse la posibilidad de configuración de los diferentes hechos imposables y relaciones jurídicas tributarias por parte de los CDI, con independencia de que el resultado sea mayor al obtenido de la aplicación exclusiva de la Ley interna -en los casos comentados anteriormente generalmente llegará a producirse esta mayor tributación-.

La facultad de los CDI para ampliar las consecuencias jurídico tributarias contenidas en la Ley interna -reflejada normalmente en la exigencia de una mayor cuantía tributaria-, ya ha sido admitida en otros países ²⁶⁸, y por algunos autores ²⁶⁹, entre los que cabe citar a algún autor de

²⁶⁷ Es interesante en este sentido la afirmación sostenida por MARTIN QUERALT, J *Jurisprudencia financiera y tributaria...* op cit pag 235: " un instituto que, como el de la reserva de ley, está tan íntimamente asociado al contexto socio-político en que está llamado a operar no puede ser insensible, lógicamente, a la propia evolución de la dinámica social. Y es justamente esta acomodación al contexto social la que demuestra, una vez más, la radical historicidad de las categorías jurídicas, que se pone especialmente de relieve en institutos que, como el que analizamos, están íntimamente vocados a desempeñar un papel preponderante en la conformación de las más importantes instituciones sociales".

²⁶⁸ En concreto, en Holanda una decisión del Hoge Raad de 12 de marzo de 1980 apreció que la aplicación de un CDI posibilitaba la aplicación de una mayor carga tributaria que la derivada de la aplicación de la legislación interna, al convertir aquél CDI a un sujeto considerado como residente de acuerdo con la legislación interna en no residente a efectos de la aplicación del CDI, con lo que se le denegaba la posibilidad de aplicar determinadas deducciones de carácter personal y en consecuencia debía ingresar una mayor cantidad. Vid el comentario a esta sentencia en *European Taxation* num 20/1980 pag 397. y también en JONES, J. et alii "Interpretation..." op cit pag 17 y BAKER, op cit pag 6-7. En este caso el tribunal señalaba que "since the treaty was incorporated into Dutch law under Article 60 of the Constitution, this provided a legal basis for the imposition of the higher level of taxation". El mismo supuesto de hecho ha sido planteado ante el Tribunal Europeo de Justicia de las

nuestra doctrina que parece admitirlo de manera implícita ²⁷⁰. Aún así, la admisibilidad de mayor exacción derivada del CDI no le parece aplicable en la práctica por oponerse al principio de no discriminación por razón de nacionalidad. Al efecto deben realizarse varias consideraciones, sin perjuicio de un examen más profundo del principio de no discriminación en el capítulo correspondiente. En primer lugar, debe distinguirse, como señalábamos, este efecto en función de la dicción empleada por la redacción del CDI. Si en el mismo se contiene una redacción simplemente autorizativa, probablemente cederá no solo frente al principio de no discriminación sino previsiblemente frente al régimen previsto por la Ley interna. Ahora bien, si el CDI aboga por una solución no facultativa sino imperativa, en este caso la solución deberá interpretarse teniendo en cuenta la consideración autónoma del CDI, y la integración de ese principio de no discriminación en función del contexto que se derive, teniendo presente que

Comunidades Europeas, (caso C-112/91 *Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innstadt* de 26 de enero de 1993) que no solamente ha admitido esta posibilidad sino también su adecuación al principio de no discriminación contenido en el Tratado de Roma. FROMMEL, S.N. *Imposición de Filiales, Sucursales y Subsidiarias en Europa Occidental, Canadá, y los Estados Unidos*. EDERSA. 1981. pag 2 alega la posibilidad de incrementar la carga fiscal con arreglo a lo dispuesto en el CDI si la legislación interna del país lo permite.

Esta referencia a la jurisprudencia internacional también demuestra el carácter relativo de la solución por nosotros planteado, puesto que el Bundesfinanzhof alemán, en una resolución de 1980 citada por BAKER op cit pag 6, rehusa la posibilidad de extender el contenido de la obligación tributaria derivada de la legislación interna en virtud de lo dispuesto en el CDI, ya que este en el caso planteado hacía simplemente referencia a la posibilidad de realizar determinados ajustes, lo que afecta en todo caso al legislador pero no faculta a la administración a utilizar estas prerrogativas si no se encuentran recogidas por la legislación interna.

²⁶⁹ BAKER, op cit pag 8 sometiendo su admisión a las condiciones particulares de cada ordenamiento constitucional. En relación con esta posibilidad derivada de la aplicación del artículo 9 del MCOUDE se pronuncia OLIVER, J.B.D. "Double Tax Treaties in United Kingdom Law" BTR 1970. pag 395-398, sin necesidad de modificar la ley interna.

²⁷⁰ En este sentido BORRAS RODRIGUEZ, A. "Los Convenios Internacionales..." op cit pag 52 afirma que "si normalmente el tratado es más beneficioso que la norma interna, puede ocurrir que una norma interna sea más beneficiosa que la norma convencional. Formalmente, podría parecer que se debiera seguir aplicando la norma convencional, pero en realidad en este caso entraría en juego la norma de no discriminación por razón de nacionalidad contenida en casi todos los convenios, que impediría hacer de peor condición a los residentes del país convenido respecto a los residentes de la otra Parte e incluso de peor condición que los residentes de terceros Estados con los que no exista convenio".

la cláusula de no discriminación contenida en los CDI en ningún momento equivale a la cláusula de nación más favorecida ²⁷¹.

La posibilidad de que el CDI configure un hecho imponible que de lugar a una mayor tributación o en general a una configuración independiente de la contenida en los CDI implica por ejemplo, que es suficiente que el CDI establezca como condición para la existencia de un establecimiento permanente la duración de una obra de construcción, instalación o montaje por un período superior a 6 meses, aunque la legislación interna establezca un límite de 12 meses para la existencia del mismo, siempre que, las relaciones que quedan de aquél modo englobadas bajo el concepto de establecimiento permanente estuvieran sometidas a impuesto en territorio español, de acuerdo generalmente con el criterio marcado en el artículo 7.b de la LIS, es decir que las contraprestaciones estuvieran sujetas a obligación real de contribuir sin establecimiento permanente ²⁷².

²⁷¹ En el mismo sentido GOLDBERG, S.y GLICKLICH, P. "Treaty-based Nondiscrimination: Now You See It Now You Don't". 1Florida Tax Review. num 2/1992.

²⁷² De la misma opinión son PALACIOS PEREZ, J. y POVEDANO MEJIAS, J. "Incidencia del Convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos en el derecho tributario interno" op cit pag 89, aunque en su discurso se dude sobre las consecuencias en el modo de tributación que esta diferencia de calificación comportará. Así dudan entre el gravamen de acuerdo con la legislación interna de las rentas sometidas a gravamen -gravamen como rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente-, o bien de acuerdo con la legislación interna atendiendo a la calificación del convenio -régimen establecido por la legislación interna para las rentas obtenidas por mediación de establecimiento permanente, que en el caso previsto es relativizado por el RIS-. En nuestra opinión, ninguna de las opciones señaladas resulta aplicable, puesto que la calificación autónoma establecida pro el CDI determina que en estos casos " a efectos de la aplicación del CDI exista un establecimiento permanente, al que le serán aplicables las reglas de atribución de rendimientos previstas en el artículo 7 del CDI, reglas que tomarán como base, como veremos, las normas de atribución previstas en la legislación interna pero que en todo caso deberán respetar o modificarse para asumir los principios contenidos en el CDI.

En contra de la posibilidad de aplicar en el caso comentado con carácter preferente la calificación de establecimiento permanente contenida en el CDI con respecto a la de la legislación interna se pronuncia ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. "La técnica tributaria en el Convenio con Estados Unidos" en *Estudios sobre el Convenio entre España y estados Unidos para evitar la doble imposición*. Ed Gaceta Fiscal. 1991. pag 138, sin duda por mantener una postura contradictoria de la denominada naturaleza limitativa de los CDI.

II.2. La interpretación de los Convenios de Doble Imposición.

II.2.1. Criterios generales de interpretación.

Junto a las reglas que deslindan los criterios de aplicación del CDI en relación con las normas previstas en la Ley interna, deben tenerse en cuenta los criterios normativos que permitan conocer el proceso de adecuación del texto y de los preceptos del CDI al caso concreto. En la búsqueda de estas reglas debe tenerse en cuenta la naturaleza específica de los CDI y la materia específica que desarrollan. Por un lado su naturaleza específica de Tratados Internacionales, pese a su incorporación al ordenamiento interno, y por otro su aplicabilidad directa y de oficio en el ordenamiento interno por parte de la Administración y de los Tribunales, que conlleva asimismo la posibilidad de ser alegados directamente por los particulares sin necesidad de estar refrendados por ningún Estado u organismo internacional.

Esta segunda característica lleva aparejada la necesidad de que sean los órganos internos de cada país los que procedan a su aplicación y no un Tribunal de carácter internacional ²⁷³, debiendo en todo caso respetar estos órganos la voluntad internacional expresada por el Estado mediante la firma de este acuerdo sobre doble imposición ²⁷⁴. Aún así debe

²⁷³ Vid LENZ, R. "L'interprétation des traités de double imposition". CDFI.Vol XLII. XIV Congress IFA. Basilea 1960. pag 300-301, aunque con anterioridad ya existían voces en favor de la creación de una jurisdicción fiscal supranacional a la que tuvieran acceso los particulares para dirimir los conflictos tributarios internacionales, debido a las dificultades que su interpretación planteaba a los tribunales nacionales ordinarios. Vid al efecto MICHEL, J. "Interprétation judiciaire des conventions de doubles impositions et nécessité ou opportunité d'une juridiction fiscales internationale". CDFI Vol XVIII. 2eme sujet. 5º Congreso de la IFA. Zurich. 1951. pag 18 y ss, en especial pag 22-23.

²⁷⁴ Generalmente esta interpretación aplicativa no es encomendada en los diversos ordenamientos a órganos específicos sino que se realiza por los Tribunales y organos administrativos encargados de la aplicación ordinaria de las restantes normas tributarias. Vid en este sentido Vogel op cit pag 24. Incluso en los Estados Unidos se sigue este criterio, configurando a los CDI como un tipo específico de Tratados Internacionales que escapan a la regla general de la *political question doctrine* según la cual, la interpretación de los Tratados Internacionales es una cuestión política por lo que solo corresponde al ejecutivo su ejercicio. Vid VOGEL op cit manual pag 24. Una regla especial se sigue en Francia -LENZ, R. "L'interprétation..." op cit pag 300, VOGEL op cit manual pag 24, PLAGNET, B. *Droit Fiscal International*. op cit pag 41-42- donde el Conseil d'Etat se encuentra obligado normativamente a consultar al Ministro de Asuntos Exteriores, que a su vez dirige la consulta al Ministro de Economía; la respuesta del ministro se limita no obstante, a dar una interpretación vinculante del precepto del tratado, sin tomar una posición en relación con el caso particular concreto en disputa. Además el juez no se encuentra vinculado por la interpretación que los ministros hagan de las leyes internas en relación con el CDI.

comprenderse que no constituirá una interpretación oficial del CDI en la medida en que no intervengan ambas partes en la determinación del sentido que se quiso dar al precepto o preceptos involucrados en el proceso exegético ²⁷⁵.

En atención a la primera de las particularidades aludidas, la interpretación de los CDI deberá respetar los criterios hermenéuticos vigentes en el orden jurídico internacional. Ello debe ser así, en la medida que, de lo contrario, se pondrían en peligro las obligaciones contraídas por el Estado en cuestión a nivel internacional con la firma del CDI ²⁷⁶. Por otro lado, la asunción de estas reglas de validez internacional como norma aplicable para la determinación del significado de los preceptos y términos contenidos en los CDI asegura la aplicación de unas reglas comunes y homogéneas de interpretación del mismo texto en los diferentes Estados en los que se intenta inferir su significado ²⁷⁷.

En la actualidad, puede afirmarse que estas reglas de carácter internacional que contienen los procesos interpretativos comunes de determinación del significado de las normas jurídicas establecidas por los Tratados Internacionales se encuentran, de modo general, previstas en el VCLT, en concreto en sus artículos 31 a 33 ²⁷⁸. Por consiguiente, entendemos

²⁷⁵ En este caso, nos encontramos ante lo que SAINZ DE BUJANDA ,F. denominó en su día *interpretación aplicativa* de los CDI frente a la aplicación normativa, que no pretende realizar una aclaración de lo dispuesto en el Convenio sino simplemente recoger la voluntad contenida en el CDI tratando de acomodarla a una situación jurídica individualizada -sin necesidad de sujetarse a criterios políticos de gobierno-. Vid al efecto "La interpretación, en derecho español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición" en *Hacienda y Derecho*. Vol II. pag 189 y ss. De acuerdo con la nomenclatura utilizada por VOGEL y PROKISCH CDFI Vol LXXVIIIa op cit pag 130, en este caso nos encontramos ante una *interpretación individual* por contraposición a la interpretación auténtica y a la judicial.

²⁷⁶ VOGEL,K. op cit manual pag 26.

²⁷⁷ WHITE, R. "Still More on Treaty Interpretation" BTR num 1-2/1991. pag 37, siguiendo a JONES, J.A. "More on Treaty Interpretation" BTR 1991 pag 388-392: "what is required is that all countries use the same approach to interpretation of tax treaties, and not the former one where the United States uses more, and the United Kingdom less, materials, when interpreting treaties, in the same way as they do when interpreting intrnal law. Both should use the same materials".

²⁷⁸ Como quedó expuesto en el anterior apartado, España ratificó esta Convención internacional quedando sujeta por sus disposiciones. De todos modos, la doctrina internacional y la práctica administrativa de diversos Estados se ha pronunciado en favor de la aplicabilidad de los criterios interpretativos contenidos en el VCLT incluso en aquéllos países

que serán estas reglas las que servirán para determinar el significado de los preceptos contenidos en los CDI ²⁷⁹, siguiendo en este sentido el parecer mayoritario de la doctrina internacionalista ²⁸⁰.

que no han firmado el Convenio, como Francia, Bélgica, Portugal, Suiza u Holanda, o en aquéllos que lo han firmado pero no lo han ratificado, como Estados Unidos o Brasil, al considerar aquél Convenio como expresión y positivización de la costumbre internacional. Vid al efecto JONES, J.A. BERG, C. DEPRET, H. ELLIS, M. FONTANEAU, P. LENZ, R. MIYATAKE, T. ROBERTS, S. SANDELS, C. STROBL, J. WARD, D. "The interpretation of Tax Treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model" (1ª parte) *British Tax Review* 1/1984. pag. 15. VOGEL, K. y PROKISCH, R.G. "Interpretación de los Convenios de Doble Imposición" Ponencia. General. CDFI. Vol LXXVIIIa. 47 Congreso IFA. Florencia 1993. Ed Kluwer. pag 124. También WHITE, R. op cit pag 17: "there is no need for the Vienna Convention to be specifically incorporated into internal law to have effect". En la doctrina administrativa americana vid 75 A.J.I.L. 147 (1980) en donde se recoge una carta del Consejero Legal del Departamento de Estado de 12 de septiembre de 1980 por la que se aconseja al Departamento la aplicación de manera consistente de los términos de los preceptos del VCLT relativos a la interpretación por ser declarativos de la costumbre internacional. Como muestra de la alusión al VCLT como norma descriptiva de los criterios generales de interpretación de los CDI pueden verse algunos pronunciamientos de tribunales extranjeros, incluso de países que no habían firmado o habían firmado pero no habían ratificado el mismo. Vid al efecto la decisión alemana del Bundesfinanzhof de 9 de octubre de 1985, la de 21 de agosto de 1985 o la de 27 de enero de 1988; el caso *Thiel v. FCT*, decisión de la Corte Suprema de Australia de 22 de agosto de 1990 (90ATC 4717; 21 ATR 531), *Gladden Estate* de 28 de enero de 1985 (Canadá), o *JFP Energy* de 14 de junio de 1990 (Nueva Zelanda),. todas citadas por EDWARDES-KER, op cit art 3.

En consecuencia, nada obsta que las normas contenidas en el VCLT sean aplicables a todos los CDI firmados entre los países, y en concreto a los firmados por España, aunque como afirma GOLDBERG, "Tax treaty non-discrimination: now you see it now you don't" op cit pag 69 estas normas solo deberían ser aplicables a los CDI firmados con posterioridad a la entrada en vigor del VCLT. Sin embargo su consideración de costumbre internacional, como el mismo GOLDBERG reconoce, exigiría de igual modo la adecuación de la interpretación de los CDI firmados con anterioridad a la entrada en vigor del VCLT a los criterios en ella incorporados. Vid en este sentido el caso *IRC v. Commerzbank and Banco do Brasil* [1990] STC 305, citado por JONES, J.A. "More on Treaty Interpretation" BTR op cit pag 390, el primer caso tributario británico que hace referencia al VCLT para la interpretación de los CDI, aún siendo el VCLT posterior al CDI en cuestión.

²⁷⁹ No obstante VOGEL, op cit pag 28, aun reconociendo la importancia del VCLT en la resolución de los conflictos interpretativos de los Tratados Internacionales, afirma que no recoge todas las peculiaridades referentes a la materia tributaria y las contenidas en los CDI -"cannot make allowances for the peculiarities of tax treaties"-, por lo que se decanta por preconizar una reconciliación de los distintos métodos estatales de interpretación para lograr una interpretación efectiva y homogénea de los CDI. Op cit manual pag 26.

²⁸⁰ Para REMIRO BROTONS, A. op cit pag 319 "carecería en principio, de justificación que los órganos estatales, sea cual sea su rango y la extensión de sus competencias, procedieran a interpretar los tratados precindiendo de las reglas de la Convención de Viena, de naturaleza declarativa; más aún en el caso de que el Estado sea parte de la mencionada Convención". GONZALEZ CAMPOS, SANCHEZ RODRIGUEZ, y ANDRES SAENZ DE SANTAMARIA, por su parte afirman que "en lo relativo a los criterios de interpretación utilizados, es obvio señalar que el tratado debe ser interpretado de acuerdo con la regla fundamental en la materia, contenida hoy en el artículo 31 del Convenio de Viena sobre derecho de los tratados y los medios complementarios de interpretación previstos en el artículo 32 del Convenio". op cit

De manera consecuente con esta afirmación, la asunción de las reglas interpretativas contenidas en el ámbito internacional como los criterios aplicables de manera preferente a la determinación del sentido de los CDI, debe suponer el abandono, al menos con carácter primario o preferente, de los criterios de interpretación contenidos en el ámbito de cada una de las legislaciones internas de los países firmantes del CDI, -sin perjuicio de que cuando, como observaremos, el CDI se remita para la determinación del sentido de los términos empleados en alguna de sus cláusulas a la legislación interna de un país en cuestión, deban regir los criterios hermenéuticos de su ordenamiento interno-²⁸¹. En el ámbito tributario español, la acogida de esta postura supone que los CDI no deben interpretarse de acuerdo con los contenidos de la LGT y del Cc²⁸².

Estas reglas sin embargo no han sido observadas, al menos formalmente por la jurisprudencia y la doctrina administrativa interna española, tanto con carácter general²⁸³, como por lo que se refiere a la

1992, pag 278. También puede verse SINCLAIR, Sir I. en "Interpretation of Tax Treaties" BIFD num 2/1986 pag 75: "Tax treaties fall within the scope of the Vienna Convention and the principles of treaty interpretation elaborated in the Convention are as applicable to tax treaties as they are to other categories of treaty".

²⁸¹ En el mismo sentido se pronuncia VOGEL op cit pag 26: "the interpretation of international agreements, even by domestic courts, cannot be based on the application of these various domestic rules of interpretation". Por contra SAINZ DE BUJANDA, F. "La interpretación en derecho español, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición" op cit pag 193 se expresa en sentido contrario, al entender que las reglas que rigen la interpretación aplicativa de los convenios son *en cuanto al fondo*, sustancialmente idénticas a las que presiden la interpretación de las normas de origen interno y su acotación se produce en iguales términos que cuando las expresadas normas aparecen formalmente incorporadas a una ley tributaria. Pensamos no obstante, que las palabras del insigne profesor deben entenderse en su contexto histórico, pues se escriben en un momento en el que no se habían pronunciado, ni el Código Civil, ni la norma fundamental, a favor de la recepción de las normas internacionales en nuestro ordenamiento, ni tampoco habían sido codificadas las normas que presidían la interpretación de los tratados internacionales a nivel internacional. Con todo debe tenerse presente que las normas internacionales no han promulgado unas reglas distintas de interpretación sino que son parecidas a las aplicadas en cada ordenamiento interno. Vid VOGEL, K. y PROKISCH, R.G. op cit pag 130.

²⁸² El artículo 23 de la LGT se remite a los criterios generales de interpretación admitidos en derecho, recogidos con carácter general en el artículo 3.1 del Código Civil, en el que se permite la interpretación de acuerdo con el sentido propio de las palabras, en relación con el contexto, la interpretación histórica, y de acuerdo con las circunstancias sociales, así como la interpretación teleológica.

²⁸³ Así lo ponen de manifiesto entre otros REMIRO BROTONS, o GONZALEZ CAMPOS, SANCHEZ RODRIGUEZ, y ANDRES SAENZ DE SANTAMARIA. Estos últimos autores señalan que "nuestra jurisprudencia nos muestra, en ocasiones, no el recurso a estos criterios de

interpretación concreta de los CDI ²⁸⁴, que se refieren a los criterios interpretativos comunes no haciendo mención específica de la fuente, del VCLT que permite la realización de este proceso valorativo. Esta situación es similar en otros ordenamientos jurídicos ²⁸⁵. Aún así, entendemos que su inspiración e incorporación al ordenamiento y a la práctica interpretativa y aplicativa de los CDI debe de realizarse de manera progresiva.

Con todo debemos concretar cuáles son los criterios concretos que, con alcance general se deducen de las reglas del VCLT dedicadas a la interpretación de los Tratados Internacionales. El artículo 31.1 del VCLT, considerado como criterio general de interpretación señala que "un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin". Como señalan los autores, de las tres grandes corrientes internacionales interpretativas existentes en la doctrina internacionalista, la objetiva, la subjetiva y la teleológica, el VCLT parece inclinarse por la prevalencia de la corriente objetiva ²⁸⁶, o lo que es lo mismo, por la prevalencia de un criterio lógico sistemático ²⁸⁷ que otorga preferencia a la expresión literal del precepto de acuerdo con el significado ordinario de los términos, entendidos éstos en su entorno contextual ²⁸⁸. Aun con la referencia al objeto y la finalidad del Tratado -purpose of the treaty-, éste no se refiere a la intención subjetiva de las partes, sino a los

interpretación propios del orden internacional, sino a criterios de carácter general o específicos del Derecho interno, pero ello es contrario a la naturaleza de las normas jurídicas contenidas en los tratados, que, tras su recepción, continúan siendo sustancialmente normativa internacional". REMIRO BROTONS, A. op cit pag 319 pone de manifiesto la pluralidad de criterios acogidos por los tribunales españoles: sentido ordinario, interpretación puramente literal, lógica, extensiva, voluntad de las partes u objeto y fin del mismo.

²⁸⁴ En palabras de GONZALEZ CAMPOS, et alii "se trata de un problema abierto en nuestro país, escasamente estudiado en el ámbito doctrinal y completamente desconocido desde el punto de vista de la práctica jurisprudencial" pag 278. Este criterio resulta confirmado del examen de la doctrina administrativa al respecto.

²⁸⁵ VOGEL, K. op cit 25.

²⁸⁶ WARD, op cit pag 3.

²⁸⁷ REMIRO BROTONS, op cit pag 311.

²⁸⁸ WARD, D. op cit pag 3.

finés generales intentados por las partes ²⁸⁹. No obstante, la interpretación conforme al sentido ordinario o corriente de los términos situados en el contexto del tratado no significa que este sentido equivalga al usual, sino que en ocasiones, será el significado técnico el que prevalezca u otro derivado del contexto ²⁹⁰.

La determinación de este significado, sin perjuicio de la referencia al contexto y a su sentido que será abordada posteriormente, debe ceder cuando el propio tratado prevea reglas específicas de interpretación del mismo, o bien cuando para determinados términos o preceptos prevea un significado especial concreto. Así se expresa en el artículo 31.4 del VCLT: "se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes". En atención a esta regla, algun autor, comentando las reglas de interpretación referentes al CDI, ha sugerido que ésta es precisamente la función desempeñada por el artículo 3.2 del MCOCDE contenido en la mayoría de los CDI, también entre los firmados por España ²⁹¹. Por tanto el

²⁸⁹ VOGEL op cit manual pag 29: "the purpose referred to by VCLT, however, is not synonymous with the subjective intention of the contracting States, but refers to the goal of the treaty as reflected objectively by the treaty as a whole... In other words, purpose is not itself an independent means of interpretation". También en "Double Tax Treaties and Their Interpretation" op cit pag 35. En el mismo sentido EDWARDES-KER, op cit art 7 pag 12.2002, comentando la sentencia *Commerzbank* (citada) de 9 de febrero de 1990: "the natural meaning of treaty words prevails over the parties's possible intentions".

²⁹⁰ REMIRO BROTONS, A. op cit pag 310, para quien debe prevenirse "del error de confundir necesariamente el sentido ordinario de un término con su acepción más frecuente en el lenguaje vulgar".

²⁹¹ Esta explicación es dada por JONES, J.A. et alii "The interpretation..." op cit, en la medida en que el artículo 31.1 del VCLT pretende la consecución de un significado de los términos contenidos en los Tratados Internacionales con validez mundial; en cambio este propósito es difícil de aplicar a los CDI debido a la diversidad de sistemas fiscales existentes en el orden internacional y a los continuos cambios que los acechan constantemente. En consecuencia, afirman estos autores que la finalidad del artículo 3.2 consiste en otorgar un significado especial a los términos contenidos en cada CDI: "there must therefore be a higher than normal likelihood that a special meaning is intended. This is recognised by the inclusion of Article 3(2) of the OECD Model...".

En contra, en cambio, se pronuncia SINCLAIR, Sir I. "Interpretation of Tax Treaties" op cit pag 77 "I do not regard this process as amounting to the giving of a special meaning to a term in the sense of Article 31(4) of the Vienna Convention rules. Article 3(2) of the OECD Model is essentially procedural or referential in nature. A particular meaning of a term may result from the application of the meaning under internal law, as required by Article 3(2) of the OECD Model itself. Indeed, it is the 'ordinary meaning' of Article 3(2) in its context and in the light and object and purposes of the tax treaty which produces the conclusion that the meaning of undefined terms must, unless the context otherwise requires, be referred to the appropriate internal law".

ámbito de aplicación del artículo 3.2 del MCOCDE se enmarca en la determinación de significados específicos para determinados términos, pero no en la formulación de reglas de interpretación de los tratados -CDI- como un todo, específicas y diferentes de las contenidas en el VCLT.

Deberá pues, analizarse cuáles son los criterios derivados de esta regla específica aplicable a los CDI, teniendo presente en todo momento que como criterio subsidiario resultarán aplicables las reglas genéricas contenidas con carácter internacional en el VCLT; de otro modo, las reglas del VCLT continuarán siendo aplicables a los CDI en tanto aquéllos no prevean la aplicación concreta de una regla específica y su campo específico de actuación

II.2.2. Las reglas específicas de interpretación de los CDI. El artículo 3.2 del MCOCDE.

El artículo 3.2 de los MCOCDE, en sus diferentes versiones contiene una regla específica de determinación y atribución del significado a los términos incluidos en el CDI, de acuerdo con unos criterios concretos de interpretación. En la versión de 1977 esta regla dispone que :

"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" ^{292 293}.

²⁹² Algún autor ha puesto de manifiesto las diferentes condiciones que se derivan de los distintos textos oficiales, el francés y el inglés, tanto entre sí, como de la confrontación entre el texto del MCOCDE de 1977 con el del PCOCDE de 1963, teniendo en cuenta que en la actualización de 1992 el texto de 1977 permanece invariable, así como con el texto del MCONU. JONES et alii op cit "The Interpretation..." pag 19 y ss, ponen de manifiesto las diferencias existentes entre los distintos enunciados. Así la versión original del texto francés en 1963 hacía referencia a la legislación que regía el tributo en cuestión *-législation ... régissant-*, mientras que el MCOCDE de 1977 parece contener una expresión más amplia al referirse al derecho relativo a la imposición *-droit ... concernant-*. Por contra los textos ingleses experimentan un cambio menor, desde la referencia a las leyes relativas a la imposición *-laws ... relating to-* a la más genérica de la ley concerniente a *-law ... concerning-*. En los textos españoles, se aprecia también una diferente redacción entre los dos textos aunque con diferentes implicaciones.

La interpretación de este apartado del artículo 3 MC ha provocado interesantes discusiones en cuanto a su contenido ²⁹⁴. A ello ha ayudado sin duda, la parquedad con la que el Comentario del MCOCDE y del PCOCDE desarrolla su contenido. Así el Comentario al MCOCDE de 1977 únicamente clasifica a este artículo como "criterio general de interpretación de los términos utilizados en el Convenio pero no definidos en el mismo" ²⁹⁵, sin abordar los complejos problemas que se derivan de su comprensión. El Comentario salido de la actualización llevada a cabo en 1992 ha incorporado

²⁹³ Hay que hacer notar no obstante, que el PCOCDE de 1963 recoge en su traducción castellana una redacción diferente. Así, en vez de salvar la aplicación de la legislación interna de un país cuando "de su contexto se infiera una interpretación diferente", señala que esto no se producirá "a menos que el texto exija una interpretación diferente" (la cursiva es nuestra). La matización es importante en la medida en que la mayoría de los CDI firmados por España siguen la redacción del PCOCDE 1963. En concreto los CDI con Alemania, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda, Japón, Portugal, Reino Unido, Suecia y Suiza. En cambio, los CDI firmados con Bulgaria, China, Checoslovaquia, Hungría, Italia, Luxemburgo, Marruecos, Rumania, Tunes y la URSS siguen la redacción del MCOCDE 1977. Tan solo los CDI con Polonia, Noruega y los Estados Unidos contienen una redacción diferente. El CDI con Noruega, aunque firmado bajo la vigencia del PCOCDE de 1963, señala que 'para la aplicación de las cláusulas de este Convenio, toda expresión que no esté definida en su articulado deberá ser interpretada en el sentido que se le atribuya en la legislación fiscal en vigor en el Estado Contratante que desee aplicar la disposición en que se encuentre la expresión de que se trate, a menos que el contexto del convenio exija otra cosa'. El CDI con Polonia añade a la definición de los términos del CDI la de cualquier palabra y prevalece tan solo el contexto no cuando la legislación interna conlleve una interpretación diferente sino cuando ésta sea incompatible con aquél. Finalmente el CDI con USA, de acuerdo con el MCUSA incorpora una cláusula según la cual se aplicará la legislación interna siempre que el contexto no derive en otra cosa y sin perjuicio de las disposiciones del artículo 26 (procedimiento amistoso).

²⁹⁴ Vid MICHEL, J "Interprétation judiciaire des conventions de doubles impositions et nécessité ou opportunité d'une juridiction fiscale internationale" CDFI. Vol XVIII. 2eme sujet. Zurich, 1951, pag 7 y ss. LENZ, R. "l'interpretation des traités de double imposition" CDFI, Vol XLII. Basilea 1960. pag 294 y ss. WARD, D. A. "General Principles of Treaty Interpretation" en *Special Seminar on Interpreting Tax treaties*. Toronto. 1977. VOGEL, K. "Double Tax Treaties and Their Interpretation" op cit pag 4 y ss. JONES, J.A. et alii "The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model" BTR op cit pag 14 y ss. JONES, J.A. SINCLAIR, I. WARD, D. VAN RAAD, K. VOGEL, K. "Interpretation of Tax Treaties" BIFD num 2/1986 pag 75 y ss. ROSENBLOOM, D. "Tax Treaty Interpretation" BIFD num 12/1980 pag 543. VOGEL, K. y PROKISCH, R.G. "Interpretación de los Convenios de Doble Imposición" Ponencia General CDFI. Vol LXXVIIIa. 47 Congreso IFA. FLorencia. 1993. Ed Kluwer. pag 123 y ss. Sería interesante además conocer el contenido del Informe elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE bajo el título "The Interpretation and Application of Double Taxation Conventions and their Relations with Domestic Tax Laws", que todavía no se ha divulgado.

²⁹⁵ Comentarios MCOCDE 1977 3.2.8.

algunos de estos aspectos pero todavía no los ha abordado en su totalidad
296.

Con todo, tanto del texto del MC como de la pequeña aclaración de su Comentario parece señalarse un criterio específico de interpretación *a sensu contrario* de lo dispuesto en el artículo 3.2. En relación con los términos utilizados por, y definidos en el MC o en el CDI, deberá seguirse esta definición para la concreción de su significado, con independencia de lo dispuesto en la legislación interna de los Estados contratantes ²⁹⁷ ²⁹⁸. Esta definición específica de los CDI, con independencia de su correspondencia con los criterios concretos de la legislación interna, implica la calificación autónoma de las relaciones tributarias por parte de los CDI, o lo que es lo mismo, la configuración independiente del hecho imponible por parte del CDI con independencia de lo dispuesto por la legislación interna, teniendo presente en todo momento el monopolio del establecimiento originario del tributo en manos del instrumento formal de la Ley, de acuerdo con las exigencias constitucionales.

²⁹⁶ VAN RAAD, K. "1992 Additions to Articles 3(2) (interpretation) and 24 (Non-Discrimination) of the 1992 OECD Model and Commentary" INTERTAX num 12/1992 pag 673-674.

²⁹⁷ Junto a estas reglas específicas en que el CDI efectúa una definición propia de los términos en cuestión, deben tenerse en cuenta también con carácter preferente aquellas reglas concretas en las que, lejos de concretar una definición propia, se remite para la especificación del significado, a lo dispuesto en la legislación interna. Es en atención a estas reglas que la cláusula del artículo 3.2 recibe la calificación de criterio general de interpretación en el Comentario del MCOCDE. Vid VOGEL, K. op cit manual pag 136. Tal es el caso de la definición de bienes inmuebles, que el artículo 6.2 remite a la Ley del Estado contratante en donde se encuentren situados estos bienes, y que entendemos debe aplicarse con carácter preferente a los criterios derivados del artículo 3.2, al tener éstos carácter *general* para la interpretación de los términos del CDI. En el mismo sentido se pronunciaba el Comentario del PCOCDE de 1963 (Com art 3.2.8.), aunque de manera inexplicable esta referencia desaparece del Comentario al MCOCDE 1977.y de 1992.

²⁹⁸ Aún así, resulta interesante observar las diferencias existentes en la redacción del PCOCDE de 1963 y del MCOCDE de 1977 y de aquéllos CDI que lo siguen. Mientras el MCOCDE de 1977 se refiere a "cualquier expresión no definida en el mismo CDI", el PCOCDE de 1963 se refería a "cualquier expresión no definida de otra manera". Esta diferencia puede llevar a pensar que el MCOCDE parte, de manera implícita, de la definición propia dada por el CDI como criterio genérico, mientras que el PCOCDE parece tomar como punto de partida, aunque no sea el prevalente, la definición otorgada por la legislación interna, lo que demostraría una vez más la evolución de los textos internacionales hacia la consecución de una calificación autónoma y propia otorgada por el CDI.

Esta situación es aplicable a las expresiones aparecidas en el artículo 3.1 y a otras definidas a lo largo del CDI. Entre ellas interesa destacar la definición que los CDI suelen dar del instituto jurídico del establecimiento permanente, y que supone de acuerdo con esta regla, que en presencia de un CDI aplicable, deberá atenderse a lo dispuesto en el CDI para la calificación y la interpretación normativa de la existencia o no de un establecimiento permanente en un determinado territorio con independencia de lo dispuesto en la legislación interna ²⁹⁹.

Aún así, debe tenerse presente que la definición específica de estos términos en el CDI puede contener referencias a términos no definidos en el mismo, de modo que incluso en estos casos será necesaria la aplicación de la cláusula contenida en el artículo 3.2 ³⁰⁰.

Establecida esta regla preferente, el problema surge en delimitar los criterios que deben tenerse en cuenta para determinar el significado concreto de los términos incluidos en el CDI y no definidos por el mismo, y su relación de prevalencia; en definitiva, la interpretación de la propia regla de interpretación del artículo 3.2 del MC.

La dicción del artículo 3.2 podría entenderse en favor de la preponderancia del significado resultante de la interpretación del término contenido en el CDI de acuerdo con el contexto del mismo, frente a las conclusiones derivadas directamente de la aplicación directa de la

²⁹⁹ Esta situación es más evidente en aquéllos supuestos en que la legislación interna no contiene criterio alguno o definición similar a la utilizada por el CDI, como por ejemplo, los casos en los que la legislación interna no recurre al criterio del establecimiento permanente como criterio de sujeción de las rentas obtenidas por los no residentes.

³⁰⁰ Esta situación es puesta de manifiesto por JONES et alii, "The interpretation..." op cit pag 22, alegando que aunque el artículo 3.2 se refiera a los términos no definidos, no existe ninguna razón para no utilizar el derecho interno para definir una expresión utilizada en la definición de otro término realizada por el CDI. En estos casos la utilización del artículo 3.2 puede servir para completar la definición del término. Si bien se observa, JONES acude mediante la aplicación de esta regla a la legislación interna de manera directa, sin observar los requisitos derivados de su contradicción con el contexto. El problema puede surgir cuando el CDI hace referencia a un término utilizado en derecho interno pero no definido por el derecho fiscal al que se refiere el artículo 3.2, -por ejemplo la referencia a la sucursal-. En estos casos VOGEL, K. "Double Tax Treaties and Their Interpretation " op cit y manual op cit pag 130 considera que debe aplicarse simplemente el derecho interno con independencia de lo dispuesto en el artículo 3.2 del CDI; es decir no resultará aplicable el artículo 3.2 sino las reglas generales de interpretación previstas en el derecho interno op cit pag 142.

legislación interna. En este caso, aunque la regla general fuera la aplicación del significado de los términos conforme al que resulte de la aplicación interna, aquélla debería ceder a aquélla que derivara del análisis del término conforme al contexto en el que se utiliza siempre que ambas difirieran ³⁰¹. Sin embargo los autores no han entendido esta prevalencia con carácter absoluto, e incluso deducen que la regla general derivada de la interpretación de la regla interpretativa contenida en el artículo 3.2 MCOCDE consiste en la interpretación del Tratado conforme al contenido atribuido a los términos empleados en el CDI de acuerdo con la legislación interna ³⁰². Señalan para ello que el MCOCDE dispone que la interpretación de acuerdo con la legislación interna de los términos solamente deberá ceder frente a la derivada del contexto cuando éste lo *exija* o lo *requiera*, no bastando una simple contraposición o posibilidad de interpretación diferente de acuerdo con el mismo. Esta interpretación puede apoyarse en las versiones inglesa y francesa del MCOCDE ³⁰³.

Esta postura resulta asimismo defendible atendiendo a la versión española del PCOCDE de 1963 y a los CDI que la siguen, en la que se omite por una parte toda referencia al controvertido contexto, y por otra exige que la interpretación diferente de la derivada de la legislación interna venga exigida por el texto del convenio -"a menos que el texto exija una

³⁰¹ De acuerdo con VOGEL, K. op cit pag 41, "to the extent, therefore, that an interpretation from the context of the treaty, an *autonomous* qualification can be derived, such an interpretation should be given *priority* if the treaty itself does not define the term". En sentido parecido TIXIER y GEST, op cit pag 88.: "Le renvoi au droit interne est donc subsidiaire á un double titre. Il l'est par rapport au contexte, il l'est 'egalement par rapport aux définitions conventionnelles".

³⁰² En este sentido JONES, J. A. et alii "The Interpretation..." op cit pag 108, parafraseando la versión alemana del manual de VOGEL, K. *Doppelbesteuerungsabkommen* op cit: "What has to be done is., to apply the treaty's internal rule of interpretation... in accordance with its terms: *use internal law unless the context otherwise requires*... The context must therefore be reasonably strong for the internal law meaning to be ousted". (la cursiva es nuestra). También SINCLAIR, Sir I. "Interpretation of Tax Treaties" BIFD op cit pag 77 "it would seem to indicate an intent on the part of the drafters of the OECD Model to permit (indeed to require) references to internal law to elucidate the meaning of the terms not defined in the Convention".

³⁰³ La versión inglesa señala "unless the context otherwise *requires*", mientras que la francesa expresa que "a moins que le contexte n'*exige* une interprétation différente" (la cursiva es nuestra).

interpretación diferente"- ³⁰⁴. Sin embargo, la traducción española del MCOCDE de 1977, cambia la redacción -desconocemos si involuntariamente-, otorgando un mayor campo de aplicación al contexto del CDI para hacer prevalecer la interpretación de los términos derivados del mismo frente a aquella surgida de la legislación interna. En los CDI que siguen su redacción, el contexto puede aportar una interpretación que aunque no obligatoria o impositiva puede prevalecer sobre la derivada de la legislación interna, bastando una construcción inductiva de los requisitos derivados del contexto de ese CDI.

Faltará no obstante, determinar el sentido de la expresión *contexto* utilizada en el artículo 3.2 del MCOCDE. La cuestión se presenta como una de las más complejas. A tal efecto podría acudir al VCLT, que en su artículo 31.2 contiene una definición de lo que debe entenderse como contexto de un tratado internacional a efectos de su interpretación ³⁰⁵. Sin embargo, la doctrina ha rechazado la equiparación de la expresión contenida en el art 3.2 MCOCDE con la expresión contenida en el artículo 31.2 VCLT ³⁰⁶, alegando que con esta asimilación se impediría la utilización de los medios suplementarios de interpretación contenidos en el artículo 31.3 y 32 del VCLT para determinar el significado de la expresión contenida en el CDI que es objeto de interpretación. Estos elementos que normalmente son utilizados para la determinación de un significado concreto son los acuerdos

³⁰⁴ Esta interpretación resulta incluso más convincente en relación con el CDI firmado con Polonia, en el que la interpretación de acuerdo con lo dispuesto en la legislación interna siempre prevalecerá sobre la derivada de la interpretación contextual de ese término, a no ser que aquella sea *incompatible* con ésta.

³⁰⁵ El artículo 31.2 del VCLT dispone que:

"Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;
b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado".

³⁰⁶ JONES, J.A. "The Interpretation..." op cit pag 104: "Applying the Vienna context definition to the expression 'unless the context otherwise requires' would make no sense because the Vienna context was not meant to be used in isolation from these other factors. It is therefore suggested that all of the items which may be taken into account, or to which one may have recourse, in interpreting treaties generally, should be considered as 'context' in the expression 'unless the context otherwise requires'". En el mismo sentido VOGEL, K. op cit manual pag 140-141. También TIXIER y GEST, op cit pag 90-91.

ulteriores -mutual agreements-, las prácticas posteriores -subsequent practices-, y los medios de interpretación complementarios -supplementary means of interpretation-³⁰⁷. Junto a ellos algún autor, teniendo en cuenta el origen inglés de esta cláusula, invoca la práctica del *case law* de aquél país para otorgarle a esta expresión un sentido aún más amplio abarcando incluso las reglas principales de la normativa interna de ambos países³⁰⁸³⁰⁹. Esta inclusión ha sido admitida explícitamente en la actualización del Comentario al MCOCDE de 1992 por lo que la OCDE también se pronuncia a

³⁰⁷ El artículo 31 en sus párrafos 3 incluye en la interpretación del Tratado Internacional juntamente con el contexto:

- "a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;
- b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado
- c) toda norma pertinente del derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes"

Por su parte el artículo 32 recoge los medios complementarios admitiendo que se podrá acudir a ellos "en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

- a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o
- b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable."

³⁰⁸ Vid VOGEL, K. op cit manual pag 141. JONES, J.A. et alii "The Interpretation..." op cit pag 93-94.

³⁰⁹ En relación con este punto, JONES, J.A. et alii op cit "The Interpretation..." pag 25 se preguntan si también deben formar parte del contexto en sentido amplio que recoge el artículo 3.2 otros CDI firmados por éstos países, para que puedan servir de instrumento de análisis paralelo (*parallel treaties* en expresión de VOGEL, K. op cit manual pag 36). Algunos autores como TIXIER y GEST op cit pag 93, así como MICHEL, J. CDFI vol XVIII pag 16 se decantan por esta posibilidad denominándolo *methode comparative*, especialmente con funciones supletorias y de corroboración, incluyendo a los CID firmados por un país con otros países dentro de un concepto amplio de contexto en el marco del artículo 3.2 del MCOCDE. Otros autores, entre los que destaca principalmente JUAN PEÑALOSA, J.L. "La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición" op cit pag 73 y VOGEL, K. manual op cit pag 36 niegan esta posibilidad alegando el carácter autónomo de cada CDI con respecto a los demás, y las especialidades que concurren en cada uno, tanto las derivadas del proceso negociador del mismo, como las reflejas en el CDI en atención a las especialidades de los sistemas tributarios del otro país contratante, que puede implicar que las mismas expresiones tengan distinto contenido en cada CDI y por tanto no sean trasladables de un CDI a otro las consecuencias elaboradas en torno a uno de ellos. Por ello la solución debe matizarse, tal y como en definitiva afirman TIXIER y GEST, intentando la comparación únicamente entre aquellos CDI con el mismo texto, el mismo espíritu y que estén basados en el mismo Modelo. En estas coordenadas puede decirse que la interpretación de un CDI puede servir de referente a otro CDI. Tan sólo aceptando esta posibilidad será también admisible la aceptación de los pronunciamientos habidos en otros países, tal y como propugna parte de la doctrina tributarista internacional (vid BAKER, P, op cit pag 32 y EDWARDES-KER a lo largo de su obra).

favor de un sentido amplio de la expresión contexto, distinta de la contenida en el VCLT ³¹⁰. Asimismo se incluirán dentro del contexto referido por el artículo 3.2 del MCOCDE los Comentarios al mismo en la medida en que faciliten la determinación del sentido que han querido dar las partes en el momento de la firma del CDI ³¹¹. Con todo, debe tenerse presente que estos medios no podrán ser utilizados en los CDI firmados por España que respondan a la versión castellana del PCOCDE de 1963 al restringir la determinación de un significado propio al texto en conjunto del Tratado pero no a otros documentos y prácticas complementarias ³¹².

Cuando el contexto en que se enmarca el CDI no se oponga a la interpretación del término derivada de la legislación interna será ésta la que se aplique en relación con la determinación del significado del término contenido en el CDI. Sin embargo la aplicación de este significado debe ser restringida, en la medida en que tal y como viene exigido por el art 3.2 ésta referencia debe entenderse no a la ley interna general, sino únicamente a la legislación tributaria específica del impuesto en cuestión al que es aplicable el CDI ³¹³. ³¹⁴ Incluso algún autor ha entendido que debía ser restrictiva,

³¹⁰ La versión inglesa del Comentario al MCOCDE de 1992 señala en su art 3.2.12 que "the context is constituted in particular by the intention of the Contracting States when signing the Convention as well as the *meaning given to the term in question in the legislation of the other Contracting State*(an implicit reference to the principle of reciprocity on which the Convention is based).(la cursiva es nuestra).

³¹¹ Vid JONES, J.A. "The Interpretation..." op cit pag 100, que aunque los califica como medios suplementarios de interpretación los incluye dentro del contexto en sentido amplio referido en el artículo 3.2. No obstante su relevancia jurídica en cuanto a la interpretación de los CDI será analizada con más detalle posteriormente. Vid también VAN RAAD, K."Interpretation of Tax treaties" BIFD op cit pag 81.

³¹² En este sentido, podría decirse que el PCOCDE de 1963 en su versión castellana apuesta por un sentido estricto del contexto, en expresión de GEST y TIXIER, op cit pag 90 (contexte *stricto sensu*).

³¹³ Esta situación es confirmada por una interpretación global del MCOCDE, ya que a diferencia de esta situación prevista en el artículo 3.2 del CDI, el artículo 6.2, por ejemplo, se refiere a "el significado que le atribuya el derecho del Estado Contratante" en general, y no únicamente a las leyes tributarias. Vid en el mismo sentido VOGEL, K. op cit manual pag 138. DE LA VILLA GIL, *Comentarios a las leyes financieras y tributarias* . Tomo XIV. op cit pag 70-71. VOGEL, K. y PROKISCH R.G. CDFI Vol LXXVIIIa op cit pag 151.

³¹⁴ Puede surgir no obstante alguna dificultad si la legislación interna contiene varios significados del mismo término. Vid JONES, J.A. et alii "The Interpretation..." op cit pag 23.

aunque ya vimos las razones que impedían sostener esta postura ³¹⁵, aunque sí podría concluirse que es limitada en la medida en que sólo se aplica a aquéllos términos no definidos de alguna manera por el CDI.

La referencia a la legislación interna adolece sin embargo de algunos vacíos interpretativos que han suscitado interesantes polémicas doctrinales. La primera de ellas se refiere a la precisión de la legislación interna que debe relacionarse con la interpretación del CDI, bien la vigente en el momento de la firma del Tratado o bien aquella vigente en el momento en que debe ser aplicado el CDI o una cláusula concreta del mismo. La polémica entre estas dos posturas denominadas respectivamente estática y dinámica por la doctrina anglosajona *-static and ambulatory-*, serán analizadas con mayor detalle en un apartado específico.

Por otro lado, algún sector doctrinal ha visto una dificultad añadida en la interpretación y concreción de la expresión "la legislación *de este Estado* relativa a los impuestos que son objeto del Convenio"(la cursiva es nuestra), a nuestro entender motivada por el otorgamiento de una función prevalente a la determinación del significado de los términos contenidos en el CDI de acuerdo con la legislación interna del Estado frente al fomento de la interpretación autónoma derivada del contexto del CDI ³¹⁶. En nuestra opinión, el planteamiento del MCOCDE no deja lugar a dudas ni a posibles alternativas, exigiendo de manera clara que cada Estado contratante debe aplicar a cada expresión no definida por el CDI y siempre que el contexto no exija una interpretación diferente, la calificación resultante de *su* propia legislación tributaria interna ³¹⁷. ³¹⁸.

³¹⁵ Esta es la opinión de PEETERS, J.B.J. *International Belastingrecht in Nederland* 1954. pag 138 según cita de JONES, J.A. et alii "The Interpretation..." op cit pag 106.

³¹⁶ VAN RAAD, K. "Interpretation of tax treaties" BIFD op cit pag 80 no obstante, circunscribe el problema a los casos en que el CDI no contiene una definición concreta del término y sí las legislaciones internas de los Estados contratantes, pero divergen de tal manera que es imposible dirimir cuál de las dos debe prevalecer, sobre todo cuando aportan soluciones diferentes a la derivada del contexto del CDI. VOGEL, K. por su parte, op cit manual pag 42, atisba la posibilidad de aplicar esta regla únicamente cuando la legislación fiscal interna del Estado que aplica el CDI no contenga una definición del término en cuestión, aunque se contenga en la legislación general.

³¹⁷ En el mismo sentido VOGEL, K. op cit manual pag 141 y en otras publicaciones, como en "Double Tax Treaties and Their Interpretation" op cit y en "Interpretation of Tax Treaties" op cit.

Sin embargo, este planteamiento se ha considerado de forma negativa por la doctrina, en la medida en que, por una parte conduce a una interpretación diferente por cada Estado de los preceptos y términos contenidos en el CDI, por lo que se aleja ésta interpretación de una exégesis autónoma e independiente ³¹⁹. Por otro lado, esta situación es preocupante en la medida en que, adoptando una interpretación y consecuentemente una calificación diferente puede llegarse a una situación sobre la relación particular de doble imposición o de doble no-imposición ³²⁰, lo que resulta más grave al no prever el CDI ninguna alternativa para este caso ³²¹.

³¹⁸ Sin embargo como pone de manifiesto JONES, J.A. et alii "The Interpretation..." pag 50 puede plantearse un problema en la interpretación de esta cláusula en la medida en que, principalmente el Estado de residencia al proceder a la aplicación de un CDI a unas rentas obtenidas en otra fuente, no se pregunta por cuál habría sido su respuesta si el Estado de residencia hubiera actuado como país de la fuente, sino que de acuerdo con las reglas de eliminación de la doble imposición, previstas en el artículo 23, procede sin más a la aplicación de estas reglas, concediendo un crédito o eximiendo de gravamen a las rentas que de acuerdo con el CDI pueden ser gravadas en el otro Estado contratante, es decir en el Estado de la fuente. Esto implica que la categorización de la renta a estos efectos solo se aplica en el Estado de la fuente, y la categorización que merezca esta renta en este Estado es concluyente para el Estado de residencia, que solamente debe comprobar que la tributación por parte del Estado de la fuente se ajusta a lo dispuesto en el CDI. De acuerdo con esta exposición el Estado de la fuente ostenta prioridad en la aplicación de su derecho interno, mientras que el Estado de la residencia debe seguir esta aplicación -JONES op cit "The Interpretation..." pag 54-. De este modo se produce una contradicción entre lo dispuesto en el artículo 3.2 y las consecuencias derivadas de la aplicación de los métodos para evitar la doble imposición previstos en el CDI. Esto lleva al planteamiento de soluciones alternativas a la interpretación derivada del artículo 3.2. Aún así, como replica VOGEL, K. "Interpretation of Tax Treaties" BIFD op cit, el artículo 23 no se aplica en cualquier caso, pues aunque el artículo 23 abogue por la aplicación del método de imputación si otro artículo del CDI atribuye competencia exclusiva al derecho de la fuente, aquél método tampoco se aplicará y por tanto tampoco el artículo 23.

³¹⁹ Vid JONES, J.A. et alii "The Interpretation..." op cit pag 48. También TIXIER op cit pag m 95 y ss. VOGEL, op cit manual pag 42. VOGEL, K. y PROKISCH, R.G. CDFI Vol LXXVIIIa. op cit pag 123.

³²⁰ JONES, J.A. et alii op cit "The Interpretation..." pag 48, VAN RAAD, K. "Interpretation of Tax Treaties" op cit pag 80, VOGEL, K. Manual op cit pag 40 y ss.

³²¹ VOGEL, K. "Tax Treaties and Their Interpretation" op cit y manual op cit pag 42. No obstante, autores como WARD y VAN RAAD, matizan esta postura "Interpretation of tax treaties" op cit en la medida en que en algunos casos la doble no imposición no deriva de la aplicación del CDI sino que es una consecuencia que depende de la legislación interna del país de residencia, o de la legislación del país al que se le asigna la renta, que la exime de gravamen.

En relación con la tributación de los establecimientos permanentes esta situación se podría ejemplificar del siguiente modo. Supongamos que una empresa residente en el Estado A posee un establecimiento permanente en el Estado B, teniendo ambos Estados firmado un CDI que se ajusta al MCOCDE. El Estado A establece en su legislación interna la regla de atribución a los establecimientos de acuerdo con el principio de vinculación efectiva, atribuyendo a los mismos

Para remediar estas situaciones se han formulado por parte de diversos autores diversas alternativas, tales como la aplicación de la calificación otorgada por la legislación del Estado de la fuente de donde proceden los rendimientos por ambos Estados contratantes ³²², la aplicación de la Ley del Estado de residencia ³²³, o la aplicación de una interpretación y calificación autónoma en cualquier caso ³²⁴, criterios que a nuestro entender exceden todos del sentido previsto para el precepto contenido en el artículo 3.2 del MC. Si bien con la primera de las propuestas se consigue una calificación uniforme del CDI ³²⁵, siempre que el Estado de residencia quede vinculado por la calificación ³²⁶ en consonancia con el artículo 23 del MCOEDE ³²⁷, se aduce en contra, junto a la lógica dificultad de aplicación de un derecho excesivamente técnico por un órgano desconocedor del mismo, que beneficia más al Estado que aplica una definición más amplia del término objeto de calificación o interpretación ³²⁸, no consiguiendo una distribución equitativa de las rentas entre los diferentes países y

la renta mundial que obtienen, caso por ejemplo previsto en relación con las personas físicas en España. Además por aplicación del CDI, se prevé que las rentas atribuidas a un establecimiento permanente en el extranjero quedarán exentas de gravamen en el país de la residencia. El Estado B, en cambio, grava a los establecimientos permanentes situados en su territorio con arreglo a la regla restringida del gravamen único de la renta efectivamente obtenida en su territorio. Realizando una interpretación del artículo 7.2 que impida considerar al contexto del CDI como determinante de una regla autónoma de atribución, sino que este realiza una remisión a las reglas de atribución contenidas en cada legislación interna, o interpretando el artículo 3.2 como exigencia de calificación de acuerdo con la ley interna de cada Estado, puede llegarse a la situación paradójica de que, es la aplicación del CDI la que implica la no imposición de gravamen alguno sobre las rentas atribuibles al establecimiento permanente situado en B pero obtenidas efectivamente o generadas en un país diferente, tanto por parte del país de situación del establecimiento permanente, el Estado B, como por parte del Estado de residencia de la sociedad, A.

³²² Esta solución es formulada principalmente por JONES, J.A. et alii "The Interpretation..." op cit pag 48 y por WARD, D. y VAN RAAD, K. en "Interpretation of Tax Treaties" BIFD op cit pag 78 y 80.

³²³ Se alega esta posibilidad por VOGEL, op cit manual pag 43.

³²⁴ VOGEL, op cit manual pag 42.

³²⁵ JONES, J.A. et alii op cit "The Interpretation..." pag 48.

³²⁶ VOGEL, op cit manual pag 42.

³²⁷ WARD, D. "Interpretation of Tax Treaties" BIFD op cit pag 78.

³²⁸ VOGEL, K. op cit manual pag 42 y BIFD pag 79, sin que a nuestro entender sea refutado este argumento por los utilizados por VAN RAAD en la misma obra pag 80.

permitiendo posibles abusos por parte del Estado de la fuente ³²⁹. Además puede alegarse, del mismo modo que se aduce en contra de la segunda alternativa ³³⁰, que no respeta el enunciado fundamental del artículo 3.2 que se refiere a la aplicación del CDI por un Estado Contratante, bien sea el de la fuente o el de la residencia de su propio derecho interno ³³¹. En contra de la aplicación de la calificación de acuerdo con la legislación del Estado de la residencia se alegan los mismos obstáculos puestos a la primera alternativa ³³², sin que sea motivo suficiente de su defensa el hecho de que la característica general del MC consista en una atribución primordial de los rendimientos internacionales a tal Estado ^{333 334}.

³²⁹ Ibid pag 43.

³³⁰ Vid VAN RAAD, K. "Interpretation of Tax Treaties" op cit pag 80, que paradójicamente no lo aduce en contra de la primera alternativa que sí defiende.

³³¹ Esta situación confronta con la posibilidad establecida en otros artículos del MC en los que sí es posible acudir a la calificación otorgada por otros ordenamientos jurídicos. Es lo que sucede por ejemplo en el artículo 6.2 MCOCDE, en los que ambos Estados deben estar a lo previsto (a la calificación otorgada) por la legislación del Estado en donde se encuentran situados los bienes, lo que sí supone una aplicación y una permisividad de la aplicación del criterio de la ley de la fuente.

³³² Ibid.

³³³ Aunque esto sea lo que alegue VOGEL, K. en defensa de esta postura op cit manual pag 43.

³³⁴ A nuestro entender, esta situación no debería preocupar, o si lo hiciera no debería intentar resolverse modificando una normativa que en nada contribuye a la formación de la causa que origina el problema. Es decir, a nuestro entender, el problema de la doble imposición o no imposición surge de la distinta calificación que los hechos económicos merecen a efectos jurídico-tributarios en cada legislación y esta aproximación de las distintas legislaciones no debería realizarse modificando las reglas de aplicación de la legislación tributaria, convirtiendo a los CDI en una especie de derecho conflictual o parte del derecho internacional privado, o por otro lado, modificando lo dispuesto de forma clara en un precepto contenido en los CDI o en los MCOCDE, sino intentando aproximar las legislaciones de ambos países y en especial tratando de armonizar las reglas de calificación de los mismos, restringiendo de este modo la competencia tributaria de los Estados. Otra alternativa pasaría por la modificación de la regla contenida en el artículo 3.2 de los CDI y de los MCOCDE tal y como ésta aparece en las versiones inglesa y francesa o española del PCOCDE de 1963. En esta modificación una de las posibles soluciones consistiría en adoptar un referente parecido a la traducción castellana del MC de 1977 en la que se da un mayor predominio a la consolidación de la calificación autónoma derivada del contexto del CDI y no solamente una solución parecida es la que intenta adoptar el Comentario al MCOCDE en su actualización de 1992, al reconocer el contenido amplio del contexto a efectos de encontrar una interpretación autónoma acorde con el mismo, aunque sigue exigiendo por otra parte que su aplicación se limite únicamente a aquellos supuestos en que el mismo *requiera* una solución diferente a la que se deduce de la aplicación del derecho interno del país que aplica el convenio.

Queda por tanto el análisis de la última de las alternativas planteadas, la construcción, cuando la diferencia entre las legislaciones internas en torno a la calificación jurídica de unos hechos sea sustancialmente diferente, de una solución autónoma en base al contexto del CDI. Dando por supuesta la imposibilidad de alcanzar tal solución como criterio general, pues como ya vimos la referencia a la legislación interna de los CDI es constante y necesaria, debe intentarse una aproximación lo mas favorable a la misma. Sin duda su aplicación se verá contenida en la medida de lo posible por parte del Estado, porque su exigencia comporta una restricción a la discreción de los Estados en la aplicación de las normas tributarias y en consecuencia de sus competencias tributarias en este campo ³³⁵. No obstante podría evolucionarse en este sentido en la medida en que se lograra la creación de un órgano interpretativo y aplicativo de las normas tributarias relativas a las transacciones internacionales, de carácter internacional, independiente y autónomo ³³⁶. Con todo, creemos que el Comentario al MCOCDE en su actualización de 1992 se pronuncia en favor de esta vía como única admisible, si bien para ello recurre a una interpretación laxa/amplia del contexto ³³⁷, y a la concesión de un amplio margen de discrecionalidad en la aplicación e interpretación de las exigencias derivadas del artículo 3.2 ³³⁸ lo que puede crear cierta inseguridad jurídica en la situación de determinados sujetos. Aún así, creemos que esta interpretación, la de la búsqueda de una interpretación autónoma de acuerdo con el contexto del CDI, es la única que puede evitar, teniendo en cuenta los requisitos positivos, la aplicación de la calificación con arreglo a la ley interna del Estado que aplica el CDI, siendo además la única que puede garantizar la deseada interpretación común y autónoma de los CDI y de los términos contenidos en los mismos ³³⁹.

³³⁵ VOGEL, K. manual op cit pag 45 y 140.

³³⁶ En el mismo sentido VAN RAAD, op cit pag 81. Esta necesidad ya era observada por MICHEL, J CDFI. op cit pag 22 y ss

³³⁷ Solución que ya había sido prevista por VOGEL op cit manual pag 140.

³³⁸ La versión inglesa del Comentario admite que "the wording of the Article therefore allows the competent authorities some leeway" Comentarios MCOCDE 1992 3.2.12.

³³⁹ VOGEL manual op cit pag 43.

En consecuencia creemos que la única solución, dada la imposibilidad de modificar el texto del CDI y de acudir universalmente a una definición autónoma, consiste a nuestro entender, en la reformulación de la regla contenida en el artículo 3.2 o al menos en la reformulación de las relaciones entre la interpretación surgida del contexto del CDI y la interpretación surgida de la legislación interna tal y como estas relaciones son entendidas por la doctrina internacional. Esta reformulación podría llevarse a cabo, siguiendo la línea marcada por la versión española del artículo 3.2 del MCOCDE de 1977, entendiendo que una interpretación derivada del contexto, común a ambos criterios podría prevalecer frente a la legislación interna no sólo únicamente cuando difiera o sea diferente de aquélla y venga exigida o impuesta por el CDI sino cuando una construcción razonada del mismo permita deducir o inferir un criterio propio ³⁴⁰.

Tan solo entroncando con la propuesta de interpretación y calificación de acuerdo con el contexto derivado del CDI, puede admitirse la referencia a la legislación del otro Estado, sea éste el de la fuente o el de la residencia. Esta es precisamente la intención del Comentario del MCOCDE de 1992 , en la medida en que incluye dentro del concepto amplio de contexto por el recogido la referencia a la legislación del otro Estado como condicionante, como uno más de los elementos integrantes de ese contexto, y no como referencia necesaria a la legislación del otro Estado, junto con los restantes elementos integrantes del mismo, de la configuración de una calificación propia. Por ello, no creemos que sea posible entender la expresión del nuevo comentario como una necesidad de acudir a la legislación del otro Estado, tal y como ha interpretado uno de sus comentaristas ³⁴¹, pues ello implicará como muy bien deduce el mismo autor, un simple intercambio de las legislaciones aplicadas por los Estados, y en consecuencia la persistencia de las diferencias en la interpretación, pero

³⁴⁰ No obstante, no es este el criterio que parece seguir el Comentario al MCOCDE de 1992, que, pese a reconocer explícitamente la posibilidad de adecuar la interpretación autónoma de acuerdo con un sentido amplio del contexto del CDI, éste solo podrá ser aplicado preferentemente por los jueces frente a la calificación derivada de la legislación interna cuando la diferencias entre ambas sean tales que así lo requieran, y no lo posibiliten simplemente -comentarios MCOCDE 1992 . 3.2.12.-.

³⁴¹ Esta es sin embargo la opinión de VAN RAAD, K. "1992 Additions to Articles 3(2) (Interpretation)..." INTERTAX op cit pag 674: "if that alternative interpretation must be based on the law of the other state (what the Commentary seems to imply)".

en absoluto una interpretación común derivada del contexto, tomando los referentes de ambas legislaciones entre otros elementos, que es el propósito que parece perseguir como finalidad última el artículo 3.2 del MCOCDE ³⁴².

Como conclusión, ante la imposibilidad de alcanzar de manera unilateral un resultado autónomo propio e independiente derivado de la interpretación del Convenio, sería conveniente potenciar la utilización del procedimiento amistoso, como prevé expresamente el CDI con USA, para el desarrollo de estas posiciones, al encontrarse admitida esta posibilidad por el apartado tercero del artículo 25 del MCOCDE y los Comentarios que lo desarrollan.

II.2.3. Interpretación histórica o as amended from time to time.

Quedó por resolver en el anterior apartado la relación establecida entre el artículo 3.2 del MCOCDE y la sucesión temporal normativa en la legislación interna (*intertemporal law* ³⁴³). La indefinición derivaba del silencio ofrecido tanto por el MCOCDE como por su Comentario, al menos en sus versiones de 1963 y 1977. La situación planteada consiste en dilucidar o decidir qué legislación interna debe integrar los vacíos del CDI y las referencias del artículo 3.2 del CDI para la determinación del sentido de las expresiones no definidas en el CDI. La alternativa planteada se centra en dos opciones:

-la aplicación de la legislación vigente en el momento de la firma del CDI, pues es la que tenía en mente los negociadores de ambas partes, que se conoce como interpretación histórica o estática de la referencia a la legislación interna.

-la aplicación de la legislación vigente en el momento de la aplicación del CDI a cada caso concreto, que se conoce como interpretación dinámica (*ambulatory interpretation* o *as amended from time to time* en la

³⁴² Es significativa a nuestro entender la expresión del Comentario: "(an implicit reference to the principle of reciprocity on which the Convention is based)".

³⁴³ Según expresión de SINCLAIR, Sir I. "Interpretation of Tax Treaties" BIFD op cit pag 83.

nomenclatura utilizada por la doctrina internacional, principalmente anglosajona).

En definitiva, la cuestión planteada reside en determinar el efecto de los cambios que recaen sobre el derecho interno en la aplicación de los CDI. Sin embargo, no debe confundirse este problema con el relativo a la capacidad de la ley interna para derogar o anular las disposiciones establecidas en un CDI, conocido como *overriden treaties*, posibilidad vedada por nuestro sistema jurídico ³⁴⁴. Simplemente se refiere al estudio de las posibilidades ofrecidas por los CDI para que la aplicación e interpretación de un término contenido en y no definido por el mismo, vengan referidas al sentido dado por la legislación interna en el momento en que se realiza la interpretación; en definitiva, supone concretar las referencias según las cuales el derecho interno pasa a formar parte del contenido de los CDI como elemento definidor de las situaciones jurídicas configuradas por aquéllos. Por tanto no se trata en este caso de la determinación de las posibilidades de rectificar o corregir lo dispuesto en normas internacionales por parte del ordenamiento interno, sino precisamente de asegurar la recta y lógica aplicación de aquéllas.

En principio, las consideraciones iniciales del CDI entendido como un contrato entre dos Estados, pueden decantar la disyuntiva en favor de la idoneidad de la aplicación histórica o estática de la legislación interna a la que se refiere el CDI -contractual theory o respeto del principio *pacta sunt servanda*- ³⁴⁵. En favor de la misma se alega que el CDI fue firmado por ambas partes atendiendo a una concreta situación del sistema tributario de los respectivos países, y en atención a esta situación específica se realizaron las negociaciones y las subsiguientes concesiones específicas entre ambos países. Si se dejara en manos de un Estado la posibilidad de modificar esta situación o la aplicación del CDI mediante la referencia unilateral a su legislación interna modificada podría vulnerarse el compromiso internacional adquirido en su momento por el Estado de respetar unas

³⁴⁴ JONES, J.A. et alii "The Interpretation..." op cit pag 25. En contra parece manifestarse LANGBEIN, V. "The Overriding of Tax Treaties by National Legislation or: the Melford Case Revisited" INTERTAX num 1/1987. pag 5.

³⁴⁵ LANGBEIN, V. "Double Taxation Agreements: Caught in the conflict between national law and international law" INTERTAX 6-7/1987. pag 146.

situaciones jurídicas determinadas. En consecuencia, los términos del CDI deben ser construidos de acuerdo con el sentido que tenían en el momento de la conclusión de ese contrato ³⁴⁶. Junto a estos argumentos se señala que, de otra manera supondría conceder un derecho soberano al Parlamento por parte del CDI para afectar de manera unilateral un Tratado Internacional, incluso hasta el punto de poder adoptar legislación que contraviniera lo pactado en el mismo ³⁴⁷. En la medida que así fuera se estaría vulnerando la distribución de funciones y poderes establecida en la norma fundamental.

Sin embargo en contra de esta postura extrema se aducen principalmente razones referidas al constante cambio experimentado por la legislación tributaria interna de los diferentes países, por su necesidad de adecuarse a la realidad social cambiante. En primer lugar, la concreción del momento al que debe referirse la remisión del CDI resulta problemática, pues no se señala de forma clara si con la interpretación histórica y la referencia a la intención de las partes debe aludirse a la legislación interna vigente en el momento de la firma del CDI, en el momento de la fecha de ratificación o en el de la entrada en vigor del convenio, lo que dada la voracidad normativa en materia tributaria puede dar resultados ciertamente diferentes, sin contar con la posible aplicación de ciertas disposiciones con carácter retroactivo.

Junto a ello se alega en favor de la aceptación de una interpretación dinámica de carácter parcial, que de no admitirse una actualización de las relaciones contenidas y reguladas por el CDI debería procederse a una revisión constante de lo dispuesto en los CDI. Esta situación es comprendida y asumida por los propios CDI que contienen cláusulas en las que se observa la aceptación de esta interpretación normativa ³⁴⁸. Es significativo a este

³⁴⁶ Esta argumentación fue seguida por un caso canadiense *the Queen v. Melford Developments Inc.* 82 DTC 6281 y ss., según la cual la modificación posterior a la entrada en vigor de un CDI de un término contenido y no definido por el mismo por parte de la legislación interna (en el caso presente la definición de intereses), no podía afectar al CDI para cuya aplicación debía conservarse la anterior definición estricta de intereses.

³⁴⁷ Vid en este sentido a uno de los pocos defensores de esta teoría, LANGBEIN, V. "Double Taxation Agreements..." op cit pag 146. En España esta postura es admitida por DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes financieras y tributarias.* op cit pag 72.

³⁴⁸ Vid el estudio de manera detallada realizado por JONES, J.A. et alii "The Interpretation..." op cit pag 25 y ss.

respecto el artículo 2.4 del MCOCDE seguido por la mayoría de los CDI, que prevé la aplicación del CDI incluso a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Aunque existe obligación de comunicar estos cambios a las autoridades administrativas del otro Estado contratante, esta cláusula revela de forma implícita la aceptación incluso por el propio CDI de que su aplicación e interpretación se vea afectada por los cambios que experimente la legislación interna, por ser de obligada referencia para la integración del CDI.

La doctrina mayoritaria, atendiendo al análisis de las distintas disposiciones del MCOCDE se muestra también a favor de la interpretación dinámica del Convenio ³⁴⁹. Sin embargo la admite de forma matizada al exigir que esta interpretación actualizada no suponga una vulneración de la obligación internacional contraída por el Estado, pues en este caso nos encontraríamos ante un supuesto encubierto de vulneración de tratados (*overriden treaties*). Esta limitación se plasma en la necesidad de adecuar las consecuencias de esta interpretación de acuerdo con las modificaciones de la ley interna al contexto del Convenio ³⁵⁰, utilizando la misma expresión que el artículo 3.2 del MCOCDE alega como criterio de interpretación preferente frente a la remisión a la Ley interna. Por tanto si el cambio introducido por la modificación de la norma interna es importante, afectando a la naturaleza de los impuestos, deteriorando el balance conseguido entre los Estados o perjudicando la sustancia del CDI, deberá prevalecer la solución

³⁴⁹ JONES, J.A. et alii "The Interpretation..." op cit pag 47 y 48. : "minor alterations to thier internal law definitions should apply"... "the static interpretation is too rigid to be acceptable, which means that we must look to possible limitations". LENZ, R. XLII CDFI pag 294-295. SINCLAIR, I "Interpretation of Tax Treaties" op cit . VOGEL, K. op cit manual pag 138. VOGEL, K. y PROKISCH, R.G. CDFI Vol LXXVIIIa op cit pag 152.

³⁵⁰ JONES. Esta referencia también se encuentra en la legislación canadiense. Como consecuencia de la resolución del caso *Melford* antes citado, se aprobó una ley para eliminar las consecuencias de la decisión. Esta ley conocida como *Income Tax Conventions Interpretation Act* de 23 de junio de 1983 permite admitir la interpretación de los términos contenidos CDI de acuerdo con el significado que éstos tengan en la ley vinterná canadiense *as amended from time to time*, o lo que es lo mismo, en el momento en que se produce la aplicación del CDI y no aquélla vigente en el momento de entrada en vigor del CDI. Sin embargo el alcance inicial de esta regla fue limitada en el momento de su entrada en vigor el 20 de diciembre de 1984, exigiendo que para la aplicación de la ley interna modificada ésta no se oponga al contexto del CDI (they may be applied except to the extent that the context (of the Convention) otherwise requires).

ofrecida por el contexto del Convenio y no aplicarse la legislación interna³⁵¹. Podría alegarse en este caso que el CDI, aparte de preservar su aplicación frente a leyes internas posteriores a su entrada en vigor, impide la derogación de normas internas anteriores por otras posteriores, en relación con las situaciones amparadas por el ámbito de aplicación del CDI.

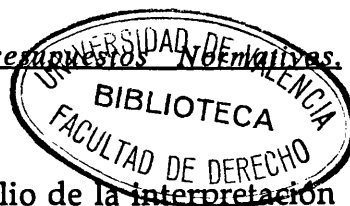
Sin embargo pensamos que en este caso el CDI no puede evitar el juego de la regla *lex posterior derogat anterior* referida a las relaciones entre normas internas pues la garantía constitucional se limita únicamente a preservar el ámbito de aplicación del CDI pero no a impedir la derogación de las normas internas afectadas por la aplicación de aquél en relación con su interpretación por otras normas posteriores. Por el contrario, en este caso nos encontramos ante otra manifestación de la capacidad de los CDI para configurar de manera autónoma, aunque sea con referencia al contexto, la relación jurídica tributaria de aquéllos sujetos tributarios a los que resulta aplicable el CDI³⁵²,

Esta posición ha sido acogida por el Comentario del MCOCDE de 1992 que claramente opta por el sentido dinámico de la referencia a la legislación interna establecida en el artículo 3.2³⁵³. Sin embargo, de acuerdo con el contenido de la doctrina formulada anteriormente limita esta interpretación al supuesto de que no contravenga lo derivado o exigido por el contexto. En este punto, cabe resaltar la redacción del Comentario, en la medida en que incluye como factor a tener en cuenta en la concepción del contexto del CDI a la intención de las partes en el momento de firmar el Convenio, y no a la legislación vigente en aquéllos momentos, lo que sin

³⁵¹ JONES, J.A. et alii "The Interpretation..." op cit pag 48, lo que ha llevado a WARD, D. "Tax Treaty Interpretation" BIFD op cit pag 83 a señalar que "Melford may have been correctly decided, but for the wrong reasons". En el mismo sentido LANGBEIN, W. "The overriding of tax treaties by national legislation..." INTERTAX op cit pag 7.

³⁵² Este planteamiento podría no obstante plantear reparos en relación con las exigencias derivadas del principio de reserva de ley.

³⁵³ El Comentario al MCOCDE de 1992 art 3.2.11 señala que "the question arises as to which legislation must be referred to in order to determine the meaning of items not defined in the Convention, the choice being between the legislation in force when the convention was signed or, on the contrary, that in force when the convention is being applied, i.e. when the tax is imposed. The Committee concluded that the latter interpretation should prevail."



duda puede favorecer una aplicación en sentido amplio de la interpretación dinámica.

II.2.4. La relevancia jurídica de los Comentarios al MC en la interpretación de los CDI.

El trabajo de las organizaciones internacionales dedicadas al desarrollo de las normas tributarias internacionales, principalmente la OCDE, no consiste únicamente en la elaboración y preparación de Modelos de Convenio que sirvan de pauta a la negociación y firma posterior de los CDI entre los países. Junto a los Modelos de Convenio, y siguiendo una tradición ya existente en la Sociedad de Naciones, la OCDE o la ONU acompañan varios textos relacionados con el Modelo de Convenio, en los que se procede a la explicación, justificación, análisis, especificación, concreción o desarrollo de cada uno de los preceptos contenidos en el MC. Las dos últimas modificaciones llevadas a cabo del MCOCDE -1977 y 1992-, se han caracterizado precisamente por un reforzamiento de la postura de estos textos, dando una mayor extensión, profundidad y contenido a los mismos. Conviene no obstante, a efectos sistemáticos, precisar cuál es el alcance de estos textos en el proceso interpretativo de los CDI concretos por parte de los órganos estatales, tanto judiciales como administrativos.

En principio, debe remarcarse que en ningún caso los Comentarios constituyen normas jurídicas, lo mismo que sucede con los Modelos de Convenio ³⁵⁴; tan sólo los diferentes CDI están dotados de fuerza obligatoria y sólo ellos vinculan tanto a los Estados como a los particulares a los que les afectan. Como claramente expresa el Comité Fiscal de la OCDE en su introducción al MCOCDE de 1977, "los Comentarios no están destinados a figurar como anexos de los convenios que se firmen por los países miembros, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos obligatorios de carácter internacional" ³⁵⁵.

³⁵⁴ DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes financieras y tributarias*. op cit pag 71. GEST y TIXIER op cit pag 94.

³⁵⁵ Párrafo 26.

Aún así, vienen desempeñando una influencia importante en el proceso interpretativo de los mismos, ayudando a configurar un cuerpo interpretativo común para los CDI aún siendo éstos de carácter bilateral. Debe concretarse pues, la relevancia jurídica de los mismos en el proceso interpretativo, aun siendo conscientes de las dificultades inherentes a esta tarea, debido sobre todo a la naturaleza valorativa del proceso exegético. Para ello constituyen un instrumento de primera mano las reglas interpretativas contenidas en el VCLT -artículo 31-33- a las que ya se hizo referencia en relación con las reglas de determinación del significado de las expresiones que aparecían en el CDI, pudiendo constatar la relevancia de los Comentarios en función de la clasificación que merezcan dentro de los distintos grupos de instrumentos previstos en estos artículos.

A tal efecto, la doctrina no se ha mostrado unánime. Podría afirmarse que el grupo mayoritario atribuye a los Comentarios una relevancia menor atendiendo a la equiparación realizada por los mismos con los instrumentos mencionados en el VCLT ³⁵⁶. Estos autores asimilan los Comentarios de los MC a los trabajos preparatorios de los Tratados mencionados por el artículo 32 del VCLT ³⁵⁷. En este sentido únicamente servirían de ayuda para determinar el objeto y el fin del CDI, que aparecen en el artículo 31.1 del VCLT como criterios interpretativos generales del tratado ³⁵⁸. En algunos casos la relevancia de los Comentarios aparece incluso difuminada dentro de un concepto amplio de contexto en el que no se confronta la utilidad de los Comentarios frente a otros instrumentos y elementos, quedando su utilización en manos de la discreción del intérprete ³⁵⁹. Lógicamente con este alcance resultaría imposible la utilización del

³⁵⁶ Existen asimismo, autores que ponen en duda incluso la validez y utilidad de los Comentarios por su debilidad inherente, su generalidad, su naturaleza plural que impide observar las actitudes reales de los dos países firmantes del Convenio, no reflejando al mismo tiempo la evolución de las actitudes de ambos países con el paso del tiempo. Vid SWITZER, E.B. "Exchange of Information Articles" 26 Canadian Tax Journal. 1978 pag 313. Tomado de JONES, J.A. et alii op cit pag 100.

³⁵⁷ Vid a tal efecto WARD, D. "Principles to be Applied in Interpreting Tax Treaties" Canadian Tax Journal num 25/1977 pag 268. Tomado de TREMBLAY, R. "Permanent Establishments in Canada" Canadian Tax Foundation. 1989. Conference Report. pag 38:7. GEST Y TIXIER, op cit pag 94. JONES, J.A. et alii, op cit pag 100 y 93.

³⁵⁸ REMIRO BROTONS, A. op cit pag 315.

³⁵⁹ Así JONES, J.A. et alii op cit pag 93, que pese a considerarlos parte del contexto del CDI, deslinda este concepto de contexto del contenido en el VCLT, desatendiendo a la estructura formulada por esta convención.

Comentario como instrumento suficiente para cambiar el significado del término incluido en el CDI ³⁶⁰. Sin embargo, la estructura de los Comentarios de los MC no corresponde a la de los trabajos preparatorios utilizados como métodos complementarios de interpretación por el artículo 32 del VCLT ³⁶¹. Así VOGEL señala que los Comentarios no pueden considerarse Trabajos preparatorios de los CDI, porque no vienen referidos a un CDI individual, y además son generalmente conocidos y fácilmente obtenibles ³⁶². Ello lleva al mismo autor a concluir que los Comentarios no pueden considerarse únicamente como un método secundario de interpretación.

Profundizando en esta consideración, VAN RAAD llega a la conclusión de que los Comentarios deben ser considerados como parte del contexto regulado en el artículo 31.2 del VCLT, formando así parte del núcleo esencial de interpretación de los CDI ³⁶³. De acuerdo con este autor, los Comentarios al MC pueden considerarse un instrumento formulado *con motivo de la celebración* del CDI y en consecuencia deben integrarse en el apartado 31.2.b. del VCLT ³⁶⁴. Al formar parte del contexto del CDI, los Comentarios no desempeñarían un papel secundario de interpretación sino que regirían el sentido del Tratado en sus diversos aspectos de manera decisiva. Por otro lado, la consideración de los Comentarios al MC como

³⁶⁰ El artículo 32 tan solo permite su utilización para aclarar el sentido ambiguo u oscuro del precepto después de utilizar los instrumentos y métodos del artículo 31 o bien para evitar un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

³⁶¹ Vid la redacción del artículo en un pie de página anterior.

³⁶² VOGEL, K. op cit pag 34, si bien reconoce que los argumentos dados por algún pronunciamiento que se basó en el Comentario para la interpretación del CDI podrían admitir esta conclusión. Así cita el caso *Sun life Assurance v. Pearson* . en el que se afirma que los comentarios "must be referred to as a guide to the interpretation of the treaty".

³⁶³ VAN RAAD, K. "Interpretation of Tax Conventions: Intepretatie van belastingverdragen" M.B.B. 1978. num 2/3 pag 49 . Tomado de GOLDBERG,S. op cit pag 71, y de JONES, J.A. et alii op cit pag 19 y 92. En el mismo sentido parecen expresarse VOGEL, K. y PROKISCH, R.G. CDFI vol LXXVIIIa op cit pag 134: el Modelo de Convenio y los Comentarios sobre sus artículos forman parte del contexto y no deben considerarse sólo como 'trabajos preparatorios' en el sentido del artículo 32 de la VCLT".

³⁶⁴ Este apartado dispone que : "...el contexto comprenderá, además del texto,... todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado".

integrantes del contexto no supone que necesariamente haya que considerarlos como parte integrante del tratado ³⁶⁵, ni que la conexión necesaria deba suponer que la vinculación jurídica también engloba a los comentarios o a cualquier instrumento incluido en el artículo 31.2.b del VCLT. El hecho de que formen parte del contexto no implica que necesariamente deba tener fuerza de norma jurídica, o que al contrario, si no la tiene no pueda formar parte del mismo, pues el artículo 31.2 del VCLT, junto al texto del CDI, único instrumento con verdadera fuerza vinculante para las partes, enumera otros instrumentos que aún careciendo de vigencia jurídica, constituyen elementos para configurar el sentido de la norma en el momento en que vayan a ser aplicados o analizados .

La asimilación de los Comentarios a los instrumentos mencionados por el artículo 31.2.b VCLT se ha criticado en la medida en que resulta difícil comprender la conexión de los Comentarios con cada CDI ³⁶⁶. Sin embargo, creemos que la conexión puede demostrarse en la medida en que se examinen las condiciones de elaboración de estos comentarios en el seno de la OCDE. Con todo creemos que la postura de VAN RAAD debe matizarse con las dudas abordadas por GOLDBERG, en la medida en que también podrían considerarse una práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones, sobre todo cuando el

³⁶⁵ Una opinión diferente es la que parecen sostener JONES, J.A. et alii op cit pag 93 cuando se niegan a admitir a los Comentarios como integrantes del concepto de contexto contenido en el VCLT porque " the Commentaries themselves suggest that they are intended to be helpful rather than binding".

³⁶⁶ JONES, J.A. et alii op cit pag 92 afirman que no puede demostrarse que se hayan realizado los Comentarios *con motivo de* la firma de un CDI (in connection with) porque existen con independencia de que un tratado bilateral particular se concluya o no. Para estos autores existe una relación entre los Comentarios y los CDI, pero ésta no viene motivada por la firma del Convenio, lo que impediría asimilar los Comentarios a los instrumentos previstos en el artículo 31.2.b de la VCLT. Por otra parte, entienden que resulta imposible su encuadre porque en los Comentarios no se realiza la aceptación por una de las partes contratantes ante la realización de estos instrumentos por parte de la otra.

También es criticada por GOLDBERG, G. "Treaty-based non-discrimination: now you see it now you don't" op cit pag 71, que a nuestro entender adopta una postura confusa. Por una parte parece admitir que los Comentarios al MC deberían considerarse como medio complementario de interpretación, al afirmar con sorpresa que la consideración de los comentarios como parte del contexto les otorgaría más relevancia que los trabajos preparatorios realizados en relación con un CDI particular, al quedar éstos expresamente incluidos en el artículo 32. Sin embargo, con posterioridad vuelve a plantearse la posibilidad de incluir los mismos dentro del contexto del CDI o incluso en los instrumentos referidos por el artículo 31.3.b.

Comentario se aplique a un CDI firmado con anterioridad, por lo que en este caso podría señalarse que se encuadrarían dentro de aquéllos elementos que deben tenerse en cuenta junto con el contexto.

Aunque los contornos entre ambos tipos de instrumentos son no son nada claros, pensamos que la relevancia de ambos resulta contrastada con la de aquéllos instrumentos utilizados simplemente como medios de interpretación complementarios, lo que en todo caso refuerza la significación de los Comentarios en relación con la interpretación de los CDI. Es cierto, como afirmábamos al inicio de este apartado, que "la separación entre los elementos de interpretación del artículo 31 y los del artículo 32 de la Convención de Viena es más teórica que real, en la medida en que todos ellos confluyen de hecho en la operación intelectual del agente" ³⁶⁷. Sin embargo, la calificación de los Comentarios como contexto de los CDI a tener en cuenta en su interpretación implica que "estas categorías de documentos no deben ser consideradas como una simple prueba a la que se pueda acudir para resolver una ambigüedad o una oscuridad, sino como parte del contexto a la que se puede recurrir para determinar el sentido corriente de los términos del tratado" ^{368 369}.

En definitiva, debe resaltarse la importancia de los Comentarios como medio interpretativo de los Comentarios. Esta importancia queda plasmada en sendas Resoluciones de la OCDE ³⁷⁰ y en el propio MCOCDE ³⁷¹, en los

³⁶⁷ REMIRO BROTONS, A. op cit pag 315.

³⁶⁸ Comentario al artículo 27 del Proyecto de Artículos sobre el Derecho de los tratados con sus comentarios, aprobado por la comisión de Derecho Internacional en su 18º período de sesiones, artículo que corresponde al actual artículo 31 del VCLT. Tomado de CASANOVAS Y LA ROSA, O. *Casos y Textos de Derecho Internacional Público*. 4ª ed. Ed Tecnos . 1984. pag 94.

³⁶⁹ Como señala VOGEL, K.y PROKISCH, R.G. CDFI Vol LXXVIIIa op cit pag 144, los medios de interpretación complementarios, a diferencia de los textos que pueden considerarse parte del contexto del CDI, "no son criterios interpretativos propiamente dichos, de modo que sólo tienen una importancia secundaria. Pueden confirmar un resultado ya establecido, sin poder corregirlo, o contribuir a esclarecer un sentido dudoso en ciertas condiciones definidas estrictamente".

³⁷⁰ Recomendaciones del Consejo de la OCDE de 30 de julio de 1963 y de 11 de abril de 1977.

³⁷¹ En el párrafo 9 de la presentación del Modelo de Convenio de 1977 la OCDE reconocía que "la existencia de los comentarios ha facilitado la interpretación y la aplicación de los convenios bilaterales de acuerdo con criterios comunes", y en el mismo sentido se reitera en el párrafo 26.

que se insta a los gobiernos de los países miembros a ajustarse en la "conclusión de nuevos convenios bilaterales y en la revisión de convenios bilaterales existentes entre ellos al Modelo de Convenio ..., tal como es interpretado en los respectivos Comentarios y habida cuenta de las reservas y derogaciones al Convenio Modelo que figuran en el Informe referido más arriba". Este reconocimiento de la importancia de los Comentarios en las mencionadas Resoluciones ha llevado a algún autor a afirmar la existencia de una *cierta obligación* (soft obligation) jurídica de realizar la aplicación de los CDI conforme a los criterios generales establecidos por la OCDE ³⁷². Esta situación se confirma si se tienen en cuenta las circunstancias en las que se elaboran los Comentarios.

En primer lugar, los Comentarios de la OCDE, al igual que el resto de decisiones de la OCDE, deben ser tomados por unanimidad ³⁷³. Como consecuencia no responden a una decisión unilateral de un Estado, ni tan siquiera bilateral, lo que ayuda a la formación de una verdadera opinión autónoma e independiente y válida con carácter general en el derecho internacional tributario ³⁷⁴. Por este motivo debe distinguirse esta manifestación de la opinión internacional respecto a los CDI, de aquéllas elevadas de manera unilateral por algunos Estados a la conclusión de algunos CDI, considerados únicamente documentos explicatorios de carácter unilateral de una de las partes para la aplicación del tratado, pero que no pueden tener la misma trascendencia que los Comentarios al MC en la medida en que carecen del apoyo de todas las partes signatarias del acuerdo ³⁷⁵ ³⁷⁶. Finalmente cabe señalar que los Estados pueden escapar a la

³⁷² Para VOGEL, K op cit pag 34 "at least some form of a 'soft' obligation must, therefore, be derived from the recommendation of the Council: the OECD MC must be applied unless the member State has entered original reservations or unless material reasons, such as peculiarities of the domestic law of the contracting State, weigh against the adoption of the model, with regard to an individual treaty provision. The recommendation, in other words, generates 'a loose legal duty, but a legal duty nonetheless".

³⁷³ Así se deriva de sus reglas de actuación. Vid COLLIARD, C. *Instituciones de relaciones internacionales*. Fondo de Cultura Económica 6ª ed. Méjico. 1978. (ed francesa 1960).

³⁷⁴ Dejamos aquí de lado las consideraciones y factores que impiden la extensión del esquema de tributación propuesto por la OCDE a determinados países, especialmente del tercer mundo y del mundo árabe, y que han sido magníficamente desarrolladas y analizadas por BAKER, P. en su tesis doctoral inédita. Universidad de Londres.

³⁷⁵ Un ejemplo de estos documentos lo constituyen las instrucciones acerca de los Tratados del Inland Revenue Service americano, que en relación con el CDI firmado con España pueden

interpretación propuesta por el Comentario de la OCDE mediante la formulación de reservas y observaciones a los mismos ³⁷⁷, que aún careciendo de los requisitos formales para ser considerados reservas y observaciones a un tratado internacional ³⁷⁸, si pueden evitar la aplicación de un determinado precepto del CDI conforme a la interpretación de los Comentarios relativos al precepto similar del CDI ³⁷⁹, lo que redundaría en una mayor vinculación de los Estados por la prestación del consentimiento al Comentario explicativo del MC ³⁸⁰.

verse en GONZALEZ POVEDA, V. "Instrucción del 'Inland Revenue Service' para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América" (I. II y III) Tribuna fiscal nums 17-18-19/1992. Sin embargo no todos los autores mantienen la misma opinión en relación con su relevancia para la interpretación del CDI a que se refieren. Vid a tal efecto AMERICAN LAW INSTITUTE *Federal Income Tax Project. Tentative Draft.* num 16. (4115/91) (study) en el que se señala en pag 4364 que deben tenerse en cuenta después del texto del CDI, de los materiales de pre y post ratificación de mútuo acuerdo e incluso unilaterales si después existe acuerdo, como textos y materiales no referidos a la negociación de un CDI particular, junto con la Technical Explanation del Departamento del Tesoro Americano del CDI en cuestión, y con otras decisiones de tribunales relativas a preceptos similares de otros CDI. Otorgándoles también relevancia para la interpretación de los CDI vid LANGBEIN, V. "Double Taxation Agreements: Caught ..." INTERTAX, op cit pag 148.

³⁷⁶ En el mismo sentido VOGEL, K. y PROKISCH, R.G. CDFI Vol LXXVIIIa op cit pag 139 alegando que estos documentos no los conoce el otro Estado en el momento de la firma.

³⁷⁷ Como pone de manifiesto VOGEL, K. op cit pag 34 citando a GUILLAUME, G. "L'Organisation de Coopération et de Développement Economiques et l'Evolution Récente de ses Moyens" AFDI 1979. pag 78 y 99, la importancia legal de las recomendaciones es importante en la práctica, evidenciado en el hecho de que los Estados incluyen reservas u observaciones al MC y a los Comentarios teniendo en cuenta su particular interpretación de la recomendación cuando expresan su consentimiento general al comentario.

³⁷⁸ BORRAS RODRIGUEZ, A. "Los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales" op cit pag 39.

³⁷⁹ Como pone de manifiesto BORRAS RODRIGUEZ, A. "Los convenios para evitar la doble imposición..." op cit pag 41 la utilización del término reserva estaría destinada a "poner en claro la actitud de cada Estado miembro de la Organización ante el texto propuesto". De este modo "en el momento de iniciar la negociación de un convenio bilateral, cada uno de los estados conoce el punto de partida del que arrancará el otro y sabe cuales van a ser las dificultades para llegar a un acuerdo o lo que habrá que modificar o excluir".

³⁸⁰ Señala DE JUAN PEÑALOSA, J.L. en "La doble imposición internacional. Convenios de doble imposición" op cit pag 81 que "los comentarios constituyen -a nuestro juicio- un acuerdo interpretativo común, puesto que han sido aceptados por todos los países representados en la OCDE y esto es aún más claro en el modelo 1977, porque si en el de 1963 sólo existían reservas -en sentido no técnico- sobre los artículos, en el de 1977 existen, además, "observaciones" de los países a los propios comentarios expresando su interpretación común de los comentarios para quienes no han hecho observaciones de un determinado precepto".

La importancia de los Comentarios del MC en el momento de la interpretación de los CDI también ha sido puesta de manifiesto por varios pronunciamientos judiciales en diferentes países, si bien no se ha incidido en la naturaleza de los mismos de acuerdo con la clasificación establecida en el VCLT ³⁸¹. Lo mismo ha ocurrido en España donde varios pronunciamientos del TEAC han aceptado estos comentarios como medio interpretativo de las cláusulas contenidas en los CDI firmados por nuestro país ³⁸².

Con todo, es necesario realizar algunas matizaciones de acuerdo con la relatividad a la que aludíamos anteriormente, atendiendo a la variación en determinadas circunstancias relevantes. Así por ejemplo, debe tenerse en cuenta la anterioridad o posterioridad del Comentario con respecto al CDI, la similitud o grado de diferencia en la redacción del precepto del CDI con relación al contenido por el MC, la diferente significación de los comentarios en relación con la interpretación de los términos del CDI o la de los preceptos en general, e incluso deben considerarse los países firmantes del CDI, en función de su posible no condición de miembro de la OCDE.

³⁸¹ Entre la doctrina internacional es citada con frecuencia la sentencia del Bundesgericht suizo de 17 de septiembre de 1977 por ser una de las primeras en adoptar este criterio. La sentencia concierne precisamente a la posible existencia de un establecimiento permanente de un banco español en territorio suizo. El banco español mantenía una oficina de representación en la que un empleado del banco y un secretario recogían información a su sede central información financiera sobre Suiza y establecía contactos con posibles clientes suizos para ampliar las actividades del banco español, pero no podía llevar a cabo otras actividades de tipo comercial. Tras varias impugnaciones el tribunal suizo declara que el artículo del CDI objeto de disputa -el 5.3.e)- estaba basado en el Proyecto de Convenio de la OCDE y por consiguiente sus previsiones debían ser interpretadas de acuerdo con el Comentario de 1963. Vid la sentencia y comentario a la misma en EDWARDES-KER op cit art 5 pag 63.5 y en European Taxation 1978, pag 100. Esta sentencia es también mencionada, entre otras, por VOGEL, K. op cit pag 34. En otros autores pueden verse otros casos administrativos y jurisprudenciales en los que se adopta el mismo criterio. Vid por todos BAKER op cit pag 2 y TREMBLAY, R. op cit pag 38:8. En los Estados Unidos se cita el caso *U.S. versus A.L. Burbank & Co. Ltd.* 525.F.2d 9(2dCir 1975); en el Reino Unido *Sun Life Assurance Company of Canada v Pearson* [1984]STC 461). En Australia *Thiel v. FCT* 21 ATR 531 at 537, citado por VOGEL y PROKISCH CDFI Vol LXXVIIIa op cit pag 134.

³⁸² En concreto pueden citarse las Resoluciones del TEAC de 6 de mayo de 1988 (CISS-Jurisprudencia Tributaria pag 80/1/C-5 a C-8), la de 28 de noviembre de 1988 (CISS Sociedades pag 948/2 a 949) y la más reciente de 20 de octubre de 1992 (Impuestos num 8/93 pag 61-62).

En relación con el primero de los criterios merecedores de matización, no parece existir ninguna duda de la posible influencia de un Comentario sobre los CDI firmados con anterioridad, salvo el reconocimiento de la superación de los planteamientos contenidos en el Comentario por la propia realidad jurídica, lo que normalmente se verá reflejado en el cambio de redacción del CDI con respecto al MC, por lo que deberá resolverse la polémica en atención al segundo de los criterios mencionados. La polémica se ha enfrentado a la posibilidad de aplicar las matizaciones y análisis realizados en el Comentario del MC a un CDI firmado con anterioridad ³⁸³. A tal efecto la OCDE en su recomendación citada anteriormente sugiere que los "convenios existentes deberían interpretarse con el espíritu de los nuevos comentarios, aunque las disposiciones a tales Convenios no contengan las matizaciones efectuadas por el Modelo de Convenio de 1977" ³⁸⁴. Además, como dejábamos apuntado, podría plantearse esta aplicación del Comentario posterior como medio de interpretación del CDI anterior en la medida en que pudiera ser uno de los instrumentos previstos por el artículo 31.3.b del VCLT como uno de los elementos a tener en cuenta junto con el contexto para la interpretación del CDI.

En relación con el segundo punto planteado, debe distinguirse, de acuerdo con VOGEL, ³⁸⁵, si el texto del nuevo modelo permanece inalterado con relación al texto del CDI, o si a pesar de cambiar la redacción puede mantenerse una interpretación consistente, o si bien el contexto del tratado impide una confrontación convergente de ambos tratados. En el primero de

³⁸³ La cuestión vuelve ahora a cobrar importancia tras la actualización del MC llevada a cabo por la OCDE en 1992, que afecta principalmente al Comentario, en donde se observan cambios y añadidos de relativa significación y relevancia, planteándose la posibilidad de tenerse en cuenta de ahora en adelante en la aplicación e interpretación de los CDI anteriores.

³⁸⁴ De hecho en la práctica esta posibilidad se ha venido aplicando. Vid el citado caso norteamericano *United States v. ALL. Burbank & Co.* (525, F 2d Cir 1975) (426 US 934 1976). En la doctrina administrativa española la Resolución del TEAC de 20 de octubre de 1992 hace mención de manera expresa a la Resolución comentada. Sin embargo el TEAC en este caso no aplica el Comentario al Modelo de 1977 porque "la disposición de que se trata no supone una mera matización de lo dispuesto en el número 1º del art. 17 del Modelo de Convenio (de contenido análogo al del artículo 18 Convenio Hispano-Holandés), sino una expresa cláusula antielusión que introduce una excepción a lo dispuesto en el art. 7 y que no puede ser sobreentendida por uno de los Estados Contratantes en los Convenios en que no se incluye".

³⁸⁵ Manual op cit pag 35.

los casos, existe una *expectativa*, de que los Estados interpreten los Tratados basados en el proyecto de convenio de 1963 con el espíritu de 1977 (y lo mismo cabría decir en relación con la actualización de 1992), sin afectar en ningún caso a lo contenido en las reservas u observaciones, En el segundo supuesto, se admite que existe una cierta presunción de que se aplique una interpretación consistente con el MCOCDE, mientras que en el último caso los Comentarios se encuentran desautorizados para determinar la interpretación propia de la norma.

La diferente significación de los Comentarios del MC en relación con la interpretación de un término concreto utilizado por el CDI o bien para la interpretación del precepto en conjunto del CDI no ha sido estudiada por la doctrina ³⁸⁶. En relación con la primera, los MC disponen de una regla específica, el artículo 3.2, que se aplica con carácter preferente a los criterios dispuestos en el VCLT. La aplicación de esta regla específica supone la inclusión de los Comentarios del MC, tal y como vimos expresaba la doctrina, dentro del concepto amplio de contexto que acogía el artículo 3.2 del MC junto con los demás componentes del mismo. En este sentido, los Comentarios se integraban con el resto de elementos para la determinación del significado del término en cuestión que solo prevalecería en caso de que el resultado fuera diferente del derivado de la legislación interna del Estado en el que se realizaba la interpretación.

En cambio, para la interpretación general de los preceptos contenidos en el CDI deben seguirse las reglas y criterios generales previstos por el VCLT para los Tratados Internacionales, al no existir ningún criterio específico en el MC. La interpretación de los preceptos del CDI e incluso del CDI globalmente, entendido como función diferente de la determinación

³⁸⁶ JONES, J.A. et alii op cit pag 94 parecen atisbar esta diferencia al comprender la distinta función que cumple el *contexto* en el artículo 31.2 del VCLT y en el artículo 3.2 del MCOCDE. Mientras en el primer caso, la referencia al contexto se relaciona con la interpretación de los Tratados Internacionales en general, en el segundo caso el contexto se refiere a la interpretación de un término particular incluido en un Tratado Internacional.

También puede atisbarse esta diferenciación en VOGEL, K y PROKISCH, R.G.CDFI Vol LXXVIIIa op cit pag 151: "la disposición (art 3.2 MC) sólo rige la interpretación de los 'términos' empleados por el convenio, lo que significa que recurrir al derecho nacional sólo está indicado para interpretar palabras o grupos de palabras utilizados en el convenio. Por el contrario, la cláusula no ofrece la posibilidad de utilizar en general los principios jurídicos del derecho nacional para interpretar el convenio o recurrir al derecho nacional para aclarar puntos del convenio que han permanecido oscuros".

del significado de sus términos puede facilitar entre otras funciones la determinación de la naturaleza del precepto y de las consecuencias del mismo, bien su obligatorio cumplimiento por los legisladores nacionales, bien el respeto a esta legislación, bien la imposición única de un tope impositivo, etc. La matización es importante, dado que al no existir regla específica en el MC ni en los CDI sobre cómo llevar a cabo esta interpretación deberán seguirse las reglas generales del VCLT y no el criterio del artículo 3.2. Ello supone dotar a los Comentarios del MC de una mayor relevancia en esta tarea que en aquella comentada por la doctrina, en la medida en que su consideración se realiza sin unirlos a otros elementos como la legislación interna, sino simplemente con los diferentes documentos y prácticas tenidas en cuenta para la interpretación de los Tratados Internacionales con carácter general. Por otra parte esta distinción de las funciones del comentario en las diferentes vertientes interpretativas posibilitan la aplicación de los mismos con toda la vigencia derivada del criterio general establecido por el VCLT, incluso a los CDI firmados por España basados en el PCOCDE, que incluían en relación con la determinación del significado de los términos una concepción estricta del convenio referida únicamente al texto.

Por último, cabe destacar que esta interpretación acordada con el Comentario pierde relevancia de tratarse de un CDI firmado con un país no miembro de la OCDE o no signatario del Comentario, aunque podría servir de elemento inspirador si el texto del precepto coincidiera con el del texto del MC y el contexto no sugiriera otra interpretación posible ³⁸⁷.

En definitiva, puede señalarse que el concurso del Comentario es fundamental en la elaboración de la construcción doctrinal y en el análisis del significado de los CDI que en ellos se apoyan del que derivan criterios interpretativos de suma importancia. Con todo, llama la atención el silencio que el propio Comentario guarda al respecto en su actualización de 1992 ³⁸⁸, pese a las importantes modificaciones experimentadas por su contenido. No obstante, entendemos que los criterios generales de interpretación derivados

³⁸⁷ VOGEL, K. manual op cit pag 36.

³⁸⁸ Esto ha llevado a algún autor a proclamar que la irónica consecuencia de ese silencio podría ser que el Comité Fiscal al no considerar el Comentario dentro del contexto del CDI, podría reducir la relevancia de su propio trabajo dirigido a la elaboración del Comentario. Vid VAN RAAD, K. "1992 additions to articles 3(2) (Interpretation)..." p cit pag 674.

del VCLT siempre serán aplicables y si se consigue encuadrar en los mismos al Comentario del MC se garantizará su relevancia interpretativa aunque nada se diga expresamente en el Comentario, si bien esta referencia expresa aportaría claridad a la significación que los propios Comentarios pretenden alcanzar en el proceso interpretativo.

II.3. La posición de las normas comunitarias.

La Comunidad Europea ha aprobado en 1991 ³⁸⁹ las primeras medidas dirigidas a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia de imposición directa sobre las sociedades ³⁹⁰. La opción por la simple aproximación de las legislaciones ³⁹¹, explica que las directivas tan sólo afecten a las relaciones transfronterizas y entre entidades de diferentes Estados miembros, desempeñando el establecimiento permanente un cometido primordial en el diseño de las mismas, como uno de los institutos que liga a empresas vinculadas principalmente con un Estado con el territorio de otro Estado ³⁹².

³⁸⁹ Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 (90/434/CEE) relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, y Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 (90/435/CEE) relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y el Convenio sobre arbitraje para la eliminación de la doble imposición en relación con el ajuste de beneficios de las empresas vinculadas de 23 de julio de 1990 (90/436/CEE). A pesar del avance que estas normas representan, por ser las primeras dictadas en materia de imposición directa, debe tenerse en cuenta que éstas provienen las Propuestas de Directiva del Consejo aprobadas el 16 de enero de 1969 con el mismo título (COM (69) 5 final) y (COM (69) 6 final). El Convenio sobre arbitraje en materia de precios de transferencia proviene de la Propuesta de Directiva contenida en la COM (76) 611 final de 29 de noviembre de 1976.

³⁹⁰ Es de significar que, el Tratado de Roma sólo refiere la armonización a la imposición indirecta, en especial a la imposición sobre el volumen de negocios y a los derechos de aduana -artículo 99 del Tratado de Roma-, pero con respecto a la imposición directa sólo exige la *aproximación* de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el establecimiento y el funcionamiento del mercado interno -artículo 100 y 100a del Tratado de Roma-, dando entrada al principio de la subsidiariedad en favor de los Estados. La Comisión solo actúa en la medida en que sea necesaria la consecución del mercado único y de las libertades fundamentales. En este sentido véase la Comunicación del 20 de abril de 1990 de la Comisión sobre Líneas Maestras para la Tributación de las Empresas, en la que se restringen los intentos iniciales de armonizar la imposición directa. En el mismo sentido "European Social Council Opinion on the Ruding Report and the Commission's Reaction to it" en *European Taxation*. April. 1993. pag 146. También HAMAEEKERS, H. "Corporate Tax Policy and Competence of the European Community: An EC Tax Convention with Non-Member States?" *European Taxation*. 12/1990. pag 358-359. THOMMES, O. "The European Dimension in International Tax Law" *INTERTAX* num 10/1990 pag 472.

³⁹¹ THOMMES, O. en la obra colectiva actualizable *The Taxation of Permanent Establishments*. BIFD. 1993. pag 8 entiende no obstante, que las medidas aprobadas se destinan a la armonización y no a la simple aproximación de las legislaciones.

³⁹² La importancia de la consecución de estas libertades, tendentes a la formación de las condiciones análogas a las de un mercado interior y la garantía del establecimiento y el buen funcionamiento del mercado común, es destacada en el preámbulo de ambas Directivas, constituyendo ésta un elemento importante en la interpretación de las mismas, siendo este

Como parte del ordenamiento que regula las relaciones jurídico tributarias, deben tenerse en cuenta las especialidades de este cuerpo normativo para la comprensión, interpretación y aplicación de las mismas. Este es un ordenamiento específico en cuanto a su naturaleza; mientras formalmente sus normas forman parte del derecho internacional, en cuanto al contenido, aquéllas pertenecen al derecho interno de cada uno de los Estados miembros, sin que sea necesaria su transformación o publicación a nivel interno en cada país ³⁹³. El otorgamiento de competencias estatales a los organismos propios de la Comunidad ³⁹⁴, y su interpretación progresiva por parte del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ³⁹⁵, ha favorecido el desarrollo de un sistema normativo comunitario propio, vinculante para los Estados y los particulares, de carácter homogéneo.

No obstante, la normativa de desarrollo o *derecho derivado*, que es el encargado de actuar estas competencias, se encuentra jerárquicamente subordinado a lo dispuesto en los Tratados Constitutivos ³⁹⁶. Esta primacía de los Tratados sobre el derecho derivado se garantiza en los propios Tratados mediante la fiscalización de aquél por parte del Tribunal de Justicia

elemento teleológico uno de los criterios decisivos para la interpretación del ordenamiento europeo de acuerdo con las guías establecidas por su máximo intérprete. Vid al efecto SHONEVILLE, P. "Some Questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive" INTERTAX num 1/1992 pag 13. LOUIS, J.V. *L'ordre juridique communautaire*. Collection Perspectives Européennes. Bruselas. 1979. pag 25.

³⁹³ VERLOREN VAN THEMAAT, y KAPTEYN *Introduction to the Law of the European Community*. Ed. Kluwer. 1991. pag 36. ISAAC, G. *Droit Communautaire Général*. 2^a ed. Ed. Masson. Paris. 1989. pag 153 y ss. DOWRICK, F.E. "Overlapping International and European Laws" 31 *International and Comparative Law Quarterly*. January. 1982. pag 59 y 95. LIPSTEIN, K. *The Law of the European Economic Community*. Ed Butterworths. Londres. 1974. pag 27. KOK, C.C. en *EC Corporate Tax Law*. IBFD. 1992. capítulo 1. pag 9.

³⁹⁴ Artículo 93 de la CE.

³⁹⁵ Constituyen un hito fundamental a este respecto los casos 26/62, cuestión preliminar presentada por el *Tariefcommissie*, Amsterdam, el 16 de agosto de 1962 en relación con el procedimiento entre N. V. *Algemene Transport* -- en *Expeditie Onderneming van Gend & Loos* y la *Nederlandse administratie der belastingen* (administración fiscal holandesa) de 5 de febrero de 1963 [1963] ECR 1, (*Van Gend en Loos*), admitiendo el efecto directo de la normativa comunitaria, 6/64 *Flaminio Costa c. ENEL* de 15 de julio de 1964, [1964] ECR 585 (*Costa/ENEL*) declarando la primacía del ordenamiento comunitario y 106/77 *Amministrazione delle Finanze dello Stato c. Simmenthal S.p.A.* de 9 de marzo de 1978 [1978] E.C.R. 629, (*Simmenthal*), conectando ambos principios obligando a los jueces nacionales a su aplicación efectiva.

³⁹⁶ ISAAC, G. op cit pag 112.

de las Comunidades Europeas ³⁹⁷. A su vez, incide en la interpretación de estas normas de acuerdo con los principios y libertades fundamentales sentados en el Tratado de Roma ³⁹⁸.

En materia tributaria, al tener la aproximación de la legislación de los impuestos directos de los diferentes países un carácter instrumental, pues la competencia principal en el campo permanece en favor de los Estados, los esfuerzos interpretativos se dirigen a la consecución de las libertades fundamentales, preservando la no discriminación entre los nacionales de los diversos Estados miembros y en la eliminación de la doble imposición ³⁹⁹.

La formación de este sistema uniforme de creación de normas de carácter supranacional y de solución de controversias en los países miembros es significativa en su aplicación a la resolución a los conflictos de tributación transnacionales, por cuanto viene a suponer un avance cualitativo en la búsqueda de criterios uniformes y de admisibilidad general en la delimitación de las facultades de los diversos Estados sobre estas rentas. Supone, en definitiva, un avance frente al clásico planteamiento bilateral de solución de conflictos propuesto en su día por la Sociedad de Naciones, e intenta hacer frente a la realidad de una economía cada vez más interrelacionada e interdependiente. La superación del planteamiento bilateral en el ámbito comunitario origina no obstante una serie de

³⁹⁷ Artículos 173, 175 y 177 del Tratado de Roma.

³⁹⁸ El sistema de interpretación de los ordenamientos jurídicos de los países miembros, y no sólo del derecho derivado conforme a los principios generales sentados por el Tratado de Roma se garantiza mediante la interposición de vías específicas, como la cuestión prejudicial prevista en su artículo 177, con la que se garantiza por otra parte, la unidad interpretativa de este cuerpo, siendo su intérprete máximo el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Vid ABRAHAM, R. *Droit international, droit communautaire, et droit français*. Hachette. P.E.S. Paris. 1989. pag 161 y ss. BERLIN, D. "Trends in the Tax Jurisprudence of the Court of Justice of the EC" *EC Tax Review*. num 2/1993. pag 80 y ss.

³⁹⁹ En este sentido se pronuncia el artículo 220 del Tratado de Roma. De acuerdo con el Tribunal de Justicia el artículo 220 no contiene una regla legal aplicable directamente como tal, sino que tan solo define una serie de materias sobre las que los Estados deben entrar en negociaciones con otros en la medida de lo necesario. Pero por otra parte, su efecto consiste en definir como objetivo la extensión de acuerdo con la cual cada Estado miembro debe conceder sus respectivas garantías a los nacionales de los otros Estados miembros en relación con las ofrecidas a sus propios nacionales.

conflictos entre estas normas y las firmadas en consonancia con el criterio tradicional de solución de los problemas tributarios internacionales, los CDI.

Por ello, deben tenerse en cuenta las premisas normativas de actuación de este ordenamiento peculiar, en su integración con el resto de preceptos que regulan la tributación de las relaciones transnacionales. es necesaria pues, la formulación previa de esta consideración, determinando la incidencia de este cuerpo normativo en relación con la norma interna y con los CDI, teniendo en cuenta la dependencia mútua de ambos.

II.3.1. En relación con las normas internas.

Las características del ordenamiento comunitario, son básicamente, junto con la aludida aplicabilidad inmediata del mismo en el ordenamiento jurídico de los Estados miembros, lo que lo distingue del resto de normas de carácter internacional, la aplicabilidad directa del mismo y la primacía frente a los órdenes internos ⁴⁰⁰.

La *primacía de las normas comunitarias* frente a las normas internas de los respectivos Estados miembros se ha desarrollado básicamente a través de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia, que ha ido formulando en diversas sentencias los elementos de esta relación de primacía ⁴⁰¹. A pesar del asentamiento de las instituciones comunitarias y su funcionamiento sobre la base de la cesión a las mismas en virtud del Acta de Adhesión de poderes ejercidos por los diversos Estados gracias al procedimiento específico previsto en las normas constitucionales de los

⁴⁰⁰ Sobre la primacía de las normas comunitarias puede verse MIAJA DE LA MUELA, A. "La primacía sobre los ordenamientos jurídicos internos del Derecho Internacional y Derecho Comunitario Europeo" Revista de Instituciones Europeas. 1974. pag 987. RUIZ-JARABO, D. "La primacía del derecho comunitario europeo" Noticias CEE num 12/1986 pag 97-101. VERLOREN VAN THEMAAT, y KAPTEYN, op cit pag 3. MUNOZ MACHADO, S. *El ordenamiento jurídico de la Comunidad Europea y la Constitución Española*. Ed Civitas. Madrid. 1980. MUNOZ MACHADO, S. *El Estado, el derecho interno y la Comunidad Europea*. Ed Civitas. 1986. pag 143. LOUIS, J.V. *Le Droit Communautaire Economique Européenne* Vol 10. T.I. Bruselas 1983. pag 524. ISAAC, G. op cit pag 193-194.

⁴⁰¹ Básicamente en los casos 6/64 *Costa/ENEL* de 15 de julio de 1964, 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel* [1970] ECR 1125, [1972] de 17 de diciembre de 1970 (*Internationale Handelsgesellschaft*) y 106/77 *Simmenthal* de 9 de marzo de 1978.

Estados miembros ⁴⁰², y de su constitución a través de un Tratado Internacional, el Tribunal de Justicia opta por una argumentación diferente para sostener la supremacía del ordenamiento comunitario frente a los ordenamientos internos. Para evitar las posibles discusiones en torno a la validez interna de las normas internacionales aplicables en cada país miembro, se adopta un criterio propio, atribuyendo al derecho comunitario y no a los diferentes derechos nacionales la competencia para dirimir el conflicto ⁴⁰³.

La primacía del derecho comunitario es necesaria para garantizar la aplicación inmediata, directa y uniforme del mismo, y la atribución de competencias a la Comunidad, preservando la unidad del orden jurídico comunitario, que quebraría de admitir la posibilidad de vulneración del ordenamiento mediante una disposición nacional ⁴⁰⁴.

De ahí deriva su naturaleza jurídica específica original. Mediante este principio se define la condición existencial del derecho comunitario. La preeminencia se predica tanto respecto de las normas internas anteriores como posteriores ⁴⁰⁵, cualquiera que sea su rango, afectando incluso a las disposiciones de rango constitucional ⁴⁰⁶, predicándose esta primacía tanto de los Tratados constitutivos como del derecho derivado ⁴⁰⁷. No obstante, la

⁴⁰² LOUIS, J.V. op cit pag 94 y ss, en donde analiza las reglas constitucionales particulares de cesión de estos poderes a la Comunidad. Como sostiene MUNOZ MACHADO, S. *La Unión Europea y las mutaciones del Estado*. Alianza Universidad. Madrid. 1993. pag 85, "para el Tribunal de Luxemburgo la justificación de la primacía y el efecto directo de las normas comunitarias no está, en suma, en las Constituciones de los Estados miembros, sino en el propio ordenamiento comunitario (aunque nadie niegue que si el ordenamiento comunitario tiene esta característica es precisamente porque las Constituciones de los Estados que lo fundaron lo permiten)".

⁴⁰³ ISAAC, G. op cit pag 167-168.

⁴⁰⁴ ISAAC, G. op cit pag 168. MUNOZ MACHADO, S. *El ordenamiento jurídico de la Comunidad Europea y la Constitución Española*. Ed Civitas. Madrid. pag 168. ABRAHAM, R. op cit pag 184.

⁴⁰⁵ Caso *Costa /ENEL*.

⁴⁰⁶ Caso 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft* de 17 de diciembre de 1970, y caso 48/71 Comisión contra República Italiana de 13 de julio de 1972 [1972] ECR 527, (*Comisión contra Italia*).

⁴⁰⁷ Caso 43/71, *Politi S.A.S. v Ministry for Finance of the Italian Republic* de 14 de diciembre de 1971, [1971] ECR 1039, [1973] (*Politi*).

primacía supone simplemente la inaplicación de la norma interna ⁴⁰⁸ en caso de conflicto con una norma comunitaria, pero en ningún caso su declaración de nulidad ⁴⁰⁹, que corresponde a los respectivos órganos internos competentes ⁴¹⁰.

Junto a la primacía, del ordenamiento jurídico se predica su *aplicabilidad directa*, conocida también con la denominación de efecto directo ⁴¹¹. Concedida a las instituciones comunitarias la potestad legislativa, ésta no se limita a la regulación de derechos y obligaciones de los Estados miembros, sino que forma un cuerpo normativo que afecta al patrimonio jurídico de los particulares ⁴¹². Al incluirse de modo automático en los ordenamientos de los Estados miembros, estas normas devienen directamente aplicables por los jueces internos, y a su vez los particulares pueden beneficiarse de las mismas, exigiendo su cumplimiento directo y observancia inmediata. De otro modo, el efecto directo implica que los destinatarios de las normas europeas son tanto los Estados como los ciudadanos, que quedan inmediatamente obligados por las normas comunitarias, pudiendo exigir su observancia ante los Tribunales internos.

La formulación de este elemento característico del ordenamiento comunitario ha correspondido una vez más al TJCEE ⁴¹³, que ha configurado al mismo como el principio de articulación de las relaciones entre el derecho comunitario y el derecho interno, distanciando al derecho comunitario de las teorías clásicas de los efectos del derecho internacional sobre los particulares, y creando un nuevo orden jurisdiccional de

⁴⁰⁸ ISAAC, G. op cit pag 170.

⁴⁰⁹ Caso 34/67 Firma Gebruder Luck v Hauptzollamt Koln-Rheinau de 4 de abril de 1968 [1968] ECR 245, (Luck).

⁴¹⁰ ISAAC, G. op cit pag 171.

⁴¹¹ MUNOZ MACHADO, S. no obstante, advierte que este término se emplea por el TJCEE de manera ambivalente, significando tanto la aplicación directa o inmediata de las normas comunitarias, como su invocabilidad ante los tribunales. Vid *El Estado, el derecho interno y la Comunidad Europea*. Ed Civitas. 1986. Madrid. pag 141.

⁴¹² ISAAC, G. op cit pag 156. LOUIS, J.V. op cit pag 71, ABRAHAM, R. op cit pag 139.

⁴¹³ A partir del caso 26/62 *Van Gend en Loos*, matizado por otras sentencias posteriores.

naturaleza específica ⁴¹⁴. No obstante, su alcance no es ni general ni incondicional ⁴¹⁵, puesto que no afecta a todas las normas comunitarias, y exige en cada caso el cumplimiento de determinadas condiciones, no dependiendo en principio del destinatario original de la norma ⁴¹⁶.

El efecto directo es una característica predicable de los Reglamentos, pues así se infiere directamente de su configuración por el Tratado de Roma ⁴¹⁷. Por mor de la jurisprudencia, el efecto directo también se predica de determinados preceptos de los Tratados constitutivos ⁴¹⁸. Para ello se exige que el precepto contenga una regla clara y precisa, es decir, que se trate de una norma imperativa, que sea completa y jurídicamente perfecta, no necesitando de medida complementaria alguna para su aplicación, y que tenga un carácter incondicional ⁴¹⁹. En este sentido, el Tribunal ha entendido que los preceptos relativos a la regulación de las libertades básicas proclamadas por el Tratado de Roma, entre ellos los que regulan la libertad de establecimiento, son alegables directamente por los particulares ⁴²⁰. El efecto directo de estos preceptos, junto con la posibilidad de alegación por

⁴¹⁴ ISAAC, G. op cit pag 158.

⁴¹⁵ ABRAHAM, R. op cit pag 139.

⁴¹⁶ ISAAC, G. op cit pag 158.

⁴¹⁷ Artículo 189.2 del Tratado de Roma. De acuerdo con ABRAHAM, R. op cit pag 143-144, aplicando la doctrina general del Tribunal a los Reglamentos, la simple inclusión de un precepto en un Reglamento no bastaría para otorgarle un efecto directo, sino que en todo caso debería cumplir los requisitos necesarios en cuanto al contenido de efecto directo. No obstante, en contra puede alegarse la interpretación literal del artículo 189.a del Tratado, otorgando en todo caso efecto directo al Reglamento, y las sentencias que lo siguen. Vid al efecto, *Van Duyn* caso 41/74.

⁴¹⁸ La jurisprudencia del TJCEE en este sentido es numerosa, pudiéndose citar los casos 33/70 S.A.C.E. de 17 de diciembre de 1970, 2/74 *Reyners* de 21 de junio de 1974, 59/75 *Manghera* de 13 de febrero de 1976, 74/76 *Iannelli* de 22 de marzo de 1977, por lo que se refiere al efecto directo vertical del Tratado, o dicho de otra manera sobre los efectos inmediatos que afectan al particular en relación con una obligación impuesta a los Estados miembros, supuesto típico aunque no exclusivo tratándose de una relación tributaria.

⁴¹⁹ ISAAC, G. op cit pag 158.

⁴²⁰ Vid casos 2/74 *Jean Reyners c. Bélgica* de 21 de junio de 1974, [1974] ECR 631, (*Reyners*), 36/74 *Walrave* de 12 de diciembre de 1974. En estas sentencias se declara que, aunque no se refieran directamente a los particulares, pueden ser alegables directamente por los mismos en la medida en que ha finalizado el período de transición. En el mismo sentido ISAAC, G. op cit pag 160. THOMMES, O. *Taxation of Permanent Establishments* op cit pag 8.

parte de los particulares, debe suponer un apoyo importante para la interpretación de las normas derivadas, en especial de aquéllas dictadas en el campo tributario, destinadas a facilitar la realización efectiva de estas libertades.

El verdadero salto cualitativo se ha producido, no obstante, con la extensión del efecto directo a las directivas, en virtud de la doctrina del TJCEE ⁴²¹. Evitando una interpretación literal a *sensu contrario* del artículo 189 del Tratado de Roma ⁴²², el Tribunal posibilita, remitiéndose a su doctrina anterior como derecho derivado de los principios de interpretación del derecho comunitario, la alegación del precepto contenido en una directiva comunitaria por parte de un particular ante los jueces, *aún en el caso* de que el Estado no haya aprobado las medidas de adaptación de la misma. Con ello el Tribunal se hace eco de la evolución sufrida por las directivas, que progresivamente dejan menor discrecionalidad a los Estados para el cumplimiento de los fines por ellas marcados ⁴²³, y no atiende a la denominación formal de la normativa sino a su contenido sustancial ⁴²⁴.

⁴²¹ Sobre todo a partir del caso 41/74, *Yvonne van Duyn v Home Office* de 4 de diciembre de 1974, [1974] ECR 1337, (*Van Duyn*). No obstante, con anterioridad se había pronunciado sobre el efecto directo de una decisión, caso 9/70 *Franz Grad* de 6 de octubre/diciembre de 1970, y sobre la combinación de una directiva con un precepto del Tratado, caso 33/70 *S.A.C.E. de Bergame* de 17 de diciembre de 1970. Con posterioridad ha ratificado esta posición en los casos *Pubblico Ministero c Tullio Ratti* de 5 de abril de 1979, [1979] ECR 1629, (*Ratti*), , 102/79 *Comisión contra Bélgica* de 6 de mayo de 1980, [1980] ECR 1473, *Ursula Becker* de 19 de enero de 1982, *Marshall* de 26 de febrero de 1986, *Ministère public contra Traen* de 12 de mayo de 1987.

⁴²² Esta es la interpretación que, criticando las decisiones del Tribunal de Justicia sostiene ABRAHAM, R. op cit pag 146-147, apoyando la postura del Conseil d'Etat francés, que se opone en sus pronunciamientos a otorgar aplicabilidad directa a las Directivas cuando no exista normativa interna de adaptación de las mismas. op cit pag 150. No obstante, el Tribunal de Justicia sostiene que el hecho de que el artículo 189 del Tratado de Roma sólo reconozca la aplicabilidad directa de los Reglamentos, no significa que no pueda otorgarse al resto de la normativa derivada. Vid *Van Duyn* 41/74.

⁴²³ ABRAHAM, R. op cit pag 145, ISAAC, G. op cit pag 164, HARTLEY, T.C. *The Foundations of European Community Law*. Clarendon Law Series. 2ª ed. Oxford. 1988. pag 206.

⁴²⁴ ISAAC, G. op cit pag 163. La misma postura es mantenida paradójicamente por el Conseil d'Etat francés, que pese a negar el efecto directo de la directiva, en especial en ausencia de normativa estatal de desarrollo, admite que en determinados casos pued excepcionarse su postura cuando bajo la denominación de directiva se contenga una regulación parecida y propia de un reglamento. Vid ABRAHAM, R. op cit pag 151-152.

Ello no implica sin embargo que todas las directivas, ni todos los preceptos de las mismas, pueden ser alegables directamente por los particulares sino solamente en aquellos casos en los que se den determinadas condiciones. El Tribunal estima que el precepto contenido en las directivas debe ser incondicional, y *suficientemente preciso y detallado*.

⁴²⁵. Posteriormente se ha matizado que en todo caso, será únicamente alegable cuando haya transcurrido el plazo de que dispone el Estado para aprobar las medidas de desarrollo y adecuación al derecho interno ⁴²⁶. El Tribunal entiende que la directiva es aplicable cuando el legislador interno no haya tomado las medidas oportunas, bien porque la legislación nacional no sea conforme con la directiva, o bien cuando cree para los particulares derechos que éstos puedan hacer valer de modo independiente ⁴²⁷. Esta postura no ha sido admitida por algunos tribunales nacionales, que a pesar de reconocer cierto efecto directo a las directivas, lo deniegan en caso de no existir norma interna de desarrollo ⁴²⁸.

Tal como se deriva de varios casos del Tribunal ⁴²⁹, el efecto directo de las directivas permite la alegación de sus preceptos, cumpliéndose las condiciones necesarias, aún cuando el Estado haya dictado la oportuna norma de desarrollo ⁴³⁰, e incluso para verificar si el legislador interno actúa

⁴²⁵ En el caso 8/81 Ursula Becker v. Finanzamt Muenster-Innestadt [1982] ECR 53-77 (*Becker*), el Tribunal afirma que es necesario examinar en cada caso si la naturaleza, el esquema general del precepto y el enunciado del precepto son capaces de producir efecto directo en la relación entre los Estados miembros y los particulares, y si el precepto en cuestión es incondicional y suficientemente preciso, pudiéndose derivar el efecto directo de la directiva aun en el caso de que sus preceptos definan derechos que los particulares puedan hacer valer frente al Estado. Vid también el caso 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen c. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* [1977] ECR 113 (*VNO*).

⁴²⁶ Caso 148/78 *Ministero Pubblico c. Tullio Ratti* de 5 de abril de 1979 [1979] ECR 1629 (*Ratti*).

⁴²⁷ Vid los casos *Van Duyn* y *VNO*.

⁴²⁸ Principalmente por el Conseil d'Etat francés desde su célebre caso *Cohn-Bendit* de 22 de diciembre de 1978, y del Bundesfinanzhof de 16 de julio de 1981 y de 25 de abril de 1985, aunque esta última ha sido corregida por el Tribunal Constitucional alemán en su decisión de 8 de abril de 1987.

⁴²⁹ *Van Duyn* 41/74.

⁴³⁰ En sentido contrario, ISAAC, G. op cit pag 164 sostiene que cuando el Estado haya tomado las medidas oportunas para la incorporación de la directiva al ordenamiento interno, el efecto directo no suone el derecho de los particulares de invocar éste frente a la jurisdicción nacional para que verifique si las autoridades competentes en el ejercicio de sus facultades se han

dentro de los límites dejados a su discreción por la directiva ⁴³¹. Aunque en principio, podría plantearse la incompetencia del juez nacional para inaplicar una ley interna por su inadecuación a la normativa comunitaria, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se manifiesta de manera inequívoca desde las primeras sentencias ⁴³². De acuerdo con esta doctrina, el juez nacional está obligado a inaplicar toda norma nacional contraria a una norma comunitaria, incluso si la norma interna es posterior a aquélla, y sin que para ello sea necesario pedir o esperar su previa eliminación por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional ⁴³³. En consecuencia probado el efecto directo de la norma contenida en la Directiva o en otra norma comunitaria, ésta debe aplicarse con carácter preferente sobre la norma interna con independencia de su rango, e incluso con independencia de que ésta constituya el desarrollo directo del precepto comunitario ⁴³⁴.

quedado dentro de los límites de apreciación, alegando el caso 51/76 V.N.O. de 1 de febrero de 1977. En el mismo sentido se pronunciaba el Bundesfinanzhof o el Conseil d'Etat francés, o el Tribunal Constitucional italiano en el caso *Fontini* de 27 de diciembre de 1973 [1974] CMLR 372, entendiendo que el principio de reserva de ley en materia tributaria no podía verse afectado por el principio de efecto directo de la normativa comunitaria, y que existiendo una ley de desarrollo debían tenerse en cuenta los principios constitucionales nacionales. Los tribunales ingleses también han señalado que la ley posterior solamente dejaría de aplicarse cuando de forma voluntaria y consciente contengan regulaciones abiertamente incompatibles con las comunitarias (*Garland c. British Rail Engineering*). Tomado de MUNOZ MACHADO, S. *La Unión europea y las mutaciones del Estado* op cit pag 74. Tanto la postura del Bundesfinanzhof como del Tribunal Constitucional italiano han sido modificadas posteriormente, por los Tribunales Constitucionales respectivos. En España el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de abril de 1990 ha seguido los planteamientos del Tribunal de Luxemburgo, aunque el TEAC sigue la postura contraria. Vid al efecto la Resolución de 29 de marzo de 1990 en la que se mantiene que la misión para enjuiciar la posible o no desviación de nuestra ley respecto de la Directiva comunitaria es misión del Tribunal Constitucional.

⁴³¹ Caso VNO.

⁴³² Caso *Simmenthal*.

⁴³³ MUNOZ MACHADO, S. *La Unión Europea y las mutaciones del Estado* op cit pag 78.

⁴³⁴ Esta es la conclusión que se deriva en el caso C-106/89, *Marleasing SA c. La Comercial Internacional De Alimentacion SA* de 13 de noviembre de 1990, [1992] 1 CMLR 305. En opinión del Tribunal, no deben aplicarse los principios generales del derecho común nacional en defecto de reglamentación específica nacional desarrollando la directiva, si aquéllos resultan incompatibles con las *disposiciones y objetivos claros y precisos* de una directiva que no ha sido incorporada.

Por tanto, la aplicación preferente de los preceptos contenidos en las directivas comunitarias, sobre la norma interna de desarrollo o incluso sobre los principios de derecho común que se opongan a los propósitos claros y precisos encomendados al ordenamiento comunitario dependerán de que el precepto en cuestión reúna las condiciones de aplicabilidad ⁴³⁵; es decir, que su contenido sea suficientemente preciso y detallado.

Esta consideración deberá tenerse en cuenta en el examen de la influencia de las medidas comunitarias sobre el régimen tributario del establecimiento permanente, al tener que decidirse caso por caso su efectividad. Con arreglo a la doctrina comunitaria no puede establecerse a priori que una directiva, por su calificación como tal, carezca de efecto directo ⁴³⁶. Por ello su examen concreto se realizará en cada uno de los apartados oportunos, teniendo en cuenta las premisas aquí establecidas.

II.3.2. Las relaciones de la normativa comunitaria con los CDI.

Como se ha afirmado, ambos grupos de normas ostentan primacía sobre la legislación interna, aplicándose con carácter preferente frente a la misma, suponiendo la inaplicación de ésta pero no su derogación. No obstante, debe decidirse qué norma deberá prevalecer o cómo se interrelacionarán en caso de regular ambas la misma situación ⁴³⁷.

A nuestro entender, la solución de esta superposición de normas, teniendo en cuenta su supremacía frente a la normativa interna en ambos casos, puede solucionarse de acuerdo con los criterios que fundamentan su respectiva integración y supremacía en el ordenamiento de cada uno de los Estados miembros. La preferencia de los CDI sobre la legislación interna se

⁴³⁵ Caso 38/75 *Rutili*.

⁴³⁶ No obstante, THOMMES, O. *Taxation of Permanent Establishments* op cit pag 8 mantiene que las directivas comunitarias comentadas carecen de efecto directo, sin que alegue razón alguna en favor de esta posición. Vid no obstante la opinión contraria de KOK, C.C. en *EC Corporate Tax Law*. cap 2. pag 10, pronunciándose a favor del efecto directo del artículo 5 de la Directiva matriz-filiales.

⁴³⁷ Debe tenerse en cuenta que, como señala DOWRICK, F.E. op cit pag 65 "the overlap of legal norms does not necessarily imply an incompatibility between them".

basa en el procedimiento específico de modificación o anulación que constitucionalmente deben seguir los mismos. En otras palabras, la prevalencia de estas normas se formula desde la perspectiva de los criterios adoptados por el derecho interno. En cambio, la preferencia de las normas comunitarias, atendiendo a la doctrina elaborada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas atiende a la naturaleza específica de este ordenamiento, como garantía de su aplicación homogénea a nivel supranacional. A la misma conclusión podría llegarse atendiendo a la estructuración de las relaciones entre las diversas normas atendiendo al principio de competencia. A pesar de que la competencia tributaria de los Estados incluya la competencia para negociar tratados internacionales tributarios de carácter bilateral ⁴³⁸, en la medida en que los órganos comunitarios, en el marco de sus posibilidades de actuación y con el fin de favorecer la consecución de los fines básicos propuestos a la Comunidad, hayan establecido determinadas reglas, debe concluirse que la normativa estatal debe ceder frente a la competencia general asumida por los órganos comunitarios ⁴³⁹.

En consecuencia, desde estos puntos de vista, la normativa comunitaria puede considerarse como de aplicación preferente incluso frente a los CDI. De acuerdo con esta postura, los CDI, en tanto que incorporados al ordenamiento interno a través de su publicación en el BOE, y aún conservando su naturaleza peculiar, quedan supeditados al principio de supremacía de las normas comunitarias ⁴⁴⁰, en consonancia con la doctrina del Tribunal de Luxemburgo. No obstante, la admisibilidad de esta argumentación podría vulnerar los CDI e incluso el artículo 96 de la CE, en la medida en que aplicando la normativa comunitaria con carácter preferente sobre los CDI se estaría modificando los mismos desatendiendo los criterios de modificación previstos por el artículo 96 de la CE.

⁴³⁸ TER KUIJLE, B.H. "Legal Aspects of Sovereignty Within the Internal Market" INTERTAX num 11/1992. pag 503. VAN UNNIK, D. BOUDESTEJIN, M. " The New US-dutch Tax Treaty and The Treaty of Rome". EC Tax Review. num 2/1993. pag 107.

⁴³⁹ Ibid. op cit pag 107. TER KUIJLE, B.H. "Taxation, Discrimination and the Internal Market" European Taxation. num 12/1992. pag 402.

⁴⁴⁰ La misma posición sostiene KOK, C.C. en *EC Corporate Tax Law*. op cit cap 2. pag 9.

Por ello, debe dividirse el análisis de esta relación en dos grupos, aquél que agrupa a los CDI firmados entre los países miembros -o por España con el resto de los países miembros-, y el de los CDI firmados por España -u otro país miembro- con un país tercero no miembro de la Comunidad.

II.3.2.1. Relaciones de la normativa comunitaria con los CDI firmados por/entre los países miembros.

La postura derivada de la construcción del derecho comunitario por parte del Tribunal de Luxemburgo lleva a concluir la supremacía de las normas comunitarias frente al resto de las normas del ordenamiento interno, predicándose esta característica tanto del Tratado de Roma como del derecho derivado. En tanto que normas en vigor, los CDI firmados por España con los Estados miembros forman parte del ordenamiento interno por lo que la normativa comunitaria también debe tener preferencia sobre ellos ⁴⁴¹. En este supuesto, podría incluso afirmarse que no se vulnera el régimen de modificación de las obligaciones derivadas del Tratado internacional, en la medida en que ambas partes firmantes han acordado la cesión de la competencia sobre la regulación de estas medidas a las instituciones comunitarias. La misma conclusión se infiere del examen del artículo 5 del Tratado de Roma ⁴⁴².

En este sentido, los CDI entre países miembros que se opongan a la normativa comunitaria, sea ésta más o menos favorable que aquéllos ⁴⁴³,

⁴⁴¹ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha pronunciado expresamente sobre la prevalencia de los Reglamentos sobre los Convenios Internacionales, aunque no todavía respecto de la primacía de las Directivas sobre los Tratados Internacionales. Vid caso 82/72, C.J. Walder c. Bestuur der Sociale Verzekeringsbank [1973] ECR 599. En el mismo sentido que el texto se pronuncia THOMMES, O. *EC Corporate Tax Law*. op cit capítulo 2. pag 9.

⁴⁴² Este indica que los Estados miembros se abstendrán de tomar cualquier medida susceptible de poner en peligro la realización de los fines del presente tratado. Vid GROUX, J. y MANIN, P. *Les Communautés européennes dans l'ordre international*. Comisión de las Comunidades Europeas. Luxemburgo. 1985. pag 108.

⁴⁴³ Este es el sentido que se desprende de los casos 82/72 (1973) ECR 592, tal como pone de manifiesto THOMMES, O. ult cit. En el mismo sentido ter KUILE, B.H. "Taxation, Discrimination and the Internal Market". *European Taxation*. Diciembre 1992. pag 403, que sostiene : "in matters governed by the Treaty, Community law takes precedence over

deberán ceder a la fuerza otorgada a las normas comunitarias como consecuencia de la cesión de competencias a sus instituciones por parte de los Estados firmantes del CDI ⁴⁴⁴. Frente a esta regla general deberán tenerse en cuenta aquellas excepciones que la propia normativa comunitaria tenga previstas, concediendo prevalencia a las normas contenidas a los CDI, lo que de manera implícita viene a respaldar la postura de la posición suprema de las normas comunitarias incluso frente a los CDI ⁴⁴⁵.

II.3.2.2. Posición de las normas comunitarias frente a los CDI firmados por un Estado miembro con terceros países.

Aunque como regla general, para el Estado miembro puedan plantearse las mismas consideraciones que en relación con los CDI tratados con anterioridad, en este caso debe distinguirse si el CDI ha sido firmado con posterioridad o con anterioridad a la entrada en vigor del acervo comunitario, como consecuencia de los efectos del artículo 234 del Tratado de Roma.

Para el caso de que el CDI fuera firmado con anterioridad de la entrada en vigor del Tratado de Roma, el artículo 234 dispone que estos CDI no se ven afectados por el ordenamiento comunitario ⁴⁴⁶. Se respeta así el principio de eficacia relativa de los Tratados Internacionales, de modo paralelo a lo dispuesto por el artículo 30 del VCLT ⁴⁴⁷. No obstante, y como

international agreements, even if the agreements were concluded before the Treaty came into force".

⁴⁴⁴ En el mismo sentido KOK, C.C. en *EC Corporate Tax Law*. op cit cap 2. pag 9.

⁴⁴⁵ Así por ejemplo el artículo 7.2 de la Directiva matriz-filiales seguida por el artículo 21 de la Ley 29/91, de acuerdo con el cual se reconoce la posibilidad a las sociedades matrices de optar por la aplicación del régimen derivado de las directivas o bien de las disposiciones contenidas en un CDI que le sean más favorables.

⁴⁴⁶ En el primer párrafo del artículo 234, el Tratado de Roma dispone que "las disposiciones del presente Tratado no afectarán a los derechos y obligaciones que resulten de convenios celebrados con anterioridad a la entrada en vigor del presente Tratado, entre uno o varios Estados miembros, por una parte, y uno o varios terceros Estados por otra".

⁴⁴⁷ MEGRET, J. WAELBROECK, M. LOIS, J.V. VIGNES, D. DEWOST, J.L. *Le droit de la communauté économique européenne*. Vol 12. Relations extérieur. Institut d'Etudes Europeennes. Université Libre de Bruxelles. pag 78.

señala la doctrina ⁴⁴⁸, el artículo ha sido interpretado por el Tribunal ⁴⁴⁹, entendiendo que solamente salvaguarda los derechos de los terceros Estados, no pudiendo ser alegado por el Estado miembro para incumplir sus obligaciones comunitarias. ⁴⁵⁰.

De una interpretación a sensu contrario del artículo mencionado ⁴⁵¹, se desprende que no podrá alegarse para el incumplimiento de la normativa comunitaria la firma posterior de un CDI con un Estado no miembro. Ello supone que el Estado miembro no puede ligarse con otro Estado no miembro contraviniendo la normativa comunitaria, bajo peligro de incurrir en una responsabilidad internacional, por mantener obligaciones contradictorias ⁴⁵². De otro modo, la supremacía del ordenamiento comunitario no sólo se predica respecto de los CDI firmados entre los Estados miembros, sino también respecto de los CDI firmados con terceros Estados con posterioridad a la firma de adhesión a la Comunidad y la entrada en vigor del acervo comunitario. Ello supone que la Comunidad ha asumido la competencia en aquellos aspectos en los que limita la acción de los Estados, no limitándose ésta a las relaciones internas sino también a las relaciones externas de los Estados con terceras partes ⁴⁵³. De este modo, los Estados miembros, en el momento de firmar un CDI con posterioridad a la

⁴⁴⁸ GROUX, J. y MANIN, P. op cit pag 109-110.

⁴⁴⁹ Caso 10/61 Comisión contra Italia.

⁴⁵⁰ Esta interpretación impide que España pueda alegar este artículo para evitar la aplicación primaria de la normativa comunitaria. España firmó todos los CDI en vigor en la actualidad con los países miembros de la CE cuando no era todavía miembro de esta organización, por lo que en principio sería alegable este artículo.

⁴⁵¹ Al no existir un precepto específico que trate de las relaciones entre la normativa comunitaria y los acuerdos firmados con posterioridad a la entrada en vigor de aquélla por los Estados miembros con terceros Estados, esta parece ser la única interpretación posible. Vid en el mismo sentido VAN UNNIK, D. y BOUDESTEJIN, M. "The New US-Dutch Tax Treaty and The Treaty of Rome" op cit pag 108.

⁴⁵² La solución sin embargo, no resulta tan plausible por lo que respecta a los derechos en favor del tercer Estado, entrando en consideración aspectos generales de derecho internacional de relaciones entre distintos Convenios Internacionales, y en especial la regla contenida en el artículo 30.4.b del VCLT, por la que podría alegarse la responsabilidad internacional del Estado miembro firmante del CDI, caso de incumplir sus condiciones.

⁴⁵³ Vid en relación con la normativa tributaria HAMAEEKERS, H. "Corporate Tax Policy and Competence of the European Community: An EC Tax Convention with Non-Member States?" European Taxation 12/1990 pag 359-360.

entrada en vigor del Acta de adhesión deben tener en cuenta la normativa comunitaria para adecuar el mismo a las limitaciones derivadas de la normativa comunitaria, especialmente aquéllas derivadas del cumplimiento de las libertades básicas, de acuerdo con el principio de no discriminación ⁴⁵⁴.

El estudio de las relaciones entre la normativa comunitaria y los CDI firmados con otros países no miembros conduce al planteamiento de varias cuestiones. Por una parte, si es posible replantear el efecto relativo restringido de los CDI, aplicándose únicamente a sus residentes, teniendo en cuenta su posible contradicción al principio de discriminación fijado por el artículo 7 del Tratado de Roma, con efecto directo y carácter prevalente sobre los CDI que forman parte de los respectivos ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros, teniendo en cuenta la asunción por parte de la Comunidad de determinadas competencias en el ámbito de la imposición directa societaria.

Por otra parte debe tenerse en cuenta la determinación del significado de la expresión *posterioridad* que aparece en el artículo 234 del Tratado de Roma y su alcance. De acuerdo con el criterio mayoritario, la incorporación del ordenamiento comunitario al ordenamiento interno de

⁴⁵⁴ Esta situación ha levantado cierta polémica en el ámbito tributario internacional. La polémica deriva de la firma por parte de diversos Estados miembros, entre ellos España, de respectivos CDI con los Estados Unidos, que de acuerdo con su Modelo de Convenio y siguiendo una política fiscal consistente en restringir los beneficios del CDI para evitar su utilización abusiva, introducen un cláusula en estos CDI que puede considerarse contraria en el ámbito comunitario a la libertad de establecimiento proclamada en el Tratado de Roma. Vid al respecto *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*. Comisión de las Comunidades Europeas. 1992 (Informe Ruding) pag 206: "Such agreements can discriminate against enterprises of other Community countries. Therefore, the Committee considers that there is a need for the coordination of Member States' policy at the Community level with a view to approximating their tax treaty provisions in areas covered by Community law (as in the cases of withholding taxes on dividends, interest, and royalties, for example), and to avoid conflicts with treaty provisions". Vid al efecto BURGE, M. ENDRES, D. "Treaty Shopping: the New German-US Treaty Raises More Questions than it Answers" *INTERTAX* num 11/1990 pag 547 y ss. EILERS, S. y WATKINS BRUGMAN, M. "Article 28 of the German-US Double Taxation Treaty of 1989: An Appropriate Solution to the Treaty Shopping Problem" *Tax Planning International Review*. 1993. pag 15. LERNER, P. LEBOVITZ, M. PRIDJIAN, J. "Treaty Shopping and U.S. Tax Policy: New Approaches" *Tax Planning International Review*. October. 1992. pag 31. VAN UNNIK, D. BOUDESTEIJN, M. "The New US- Dutch Tax Treaty and the Treaty of Rome". *EC Tax Review*. num 2/1993. pag 106. La polémica es, no obstante, trasladable a otras materias en las que la capacidad negociadora de los Estados miembros se vea limitada por la normativa comunitaria.

los Estados miembros viene referido a la fecha de adhesión de este Estado a la Comunidad. Esta característica es predicable tanto en relación con los Tratados constitutivos como del derecho derivado sea éste anterior o posterior ⁴⁵⁵. En este sentido la referencia temporal a la *posterioridad* debería referirse a esta misma fecha.

Sin embargo esta consideración provocaría efectos indeseados como consecuencia de la retroacción a esta fecha de los efectos de la normativa comunitaria. Según esta postura, la normativa comunitaria derivada debería prevalecer incluso sobre los CDI firmados por un país miembro con un tercer Estado con posterioridad al acta de adhesión pero con anterioridad a la entrada en vigor o la aprobación del derecho derivado cuyos preceptos intentan hacerse prevalecer sobre aquél ⁴⁵⁶. Pero la aplicación retroactiva de este derecho, conforme con la práctica del derecho comunitario y la interpretación *pro comunitate* propiciada por el Tribunal de Justicia, podría significar la responsabilidad internacional de este Estado, en la medida en que se vea obligado a no aplicar una obligación internacional firmada con anterioridad a la aprobación de la normativa comunitaria, e incluso de la asunción progresiva de esta competencia por parte de las instituciones comunitarias.

Por otra parte, los *efectos del ordenamiento comunitario para el país no miembro contratante* del CDI, deberían entenderse en principio nulos. Se alegaría en su apoyo el principio de eficacia relativa de los Tratados Internacionales consagrado por el artículo 30 del VCLT ⁴⁵⁷. Si esta es una respuesta válida con carácter general, deben tenerse en cuenta las

⁴⁵⁵ Así se derivaría de la Sentencia de 24 de abril de 1990 del Tribunal Supremo: "Los reglamentos y directivas comunitarios tienen valor de leyes marco cuya primacía sobre las normas internas y efecto directo en su caso no podrán ser discutidos, desde el momento de la adhesión a los tratados fundacionales".

⁴⁵⁶ PELECHANA ZOZAYA, F. *Hacienda Pública y Derecho Comunitario*. Tomo I. Los principios del derecho comunitario. Escuela de Hacienda Pública. 1992, pag 148, entiende que en caso de materias cuya competencia no se encuentre atribuida a priori a las instituciones comunitarias, los Estados miembros pueden celebrar válidamente acuerdos internacionales con terceros países, siendo estos sustituidos únicamente por un Acuerdo comunitario posterior con los terceros Estados.

⁴⁵⁷ Para este país el CDI y el Tratado de las Comunidades se configuran como dos Tratados internacionales independientes con partes diferentes, solo resultando vinculado por el Tratado del que forma parte.

peculiaridades inmanentes en la materia tributaria y la incidencia tanto de los CDI como de la normativa comunitaria sobre la misma. En este sentido debe tenerse en cuenta por una parte que el derecho comunitario se integra en el ordenamiento de cada uno de los países miembros siendo de aplicación directa por parte de los órganos estatales, modificando la normativa interna tributaria. Por otro lado debe tenerse en cuenta que, como examinamos en el anterior apartado general, los CDI necesitan en ocasiones del concurso de las normas internas de los países contratantes para su interpretación y aplicación ⁴⁵⁸.

En este sentido, podría alegarse que, en la medida en que el ordenamiento comunitario configura el régimen jurídico de las relaciones tributarias internas, éste debe o puede ser tenido en cuenta para la elaboración de la normativa integradora necesaria para la aplicación de los CDI ⁴⁵⁹. Esta situación deviene importante no sólo para la elaboración del régimen jurídico particular de las diferentes situaciones, sino también para la comprensión y aplicación del principio de no discriminación contenido en los diversos CDI. De este modo, la extensión del derecho comunitario y de sus prerrogativas no se limitaría a los nacionales de los respectivos Estados miembros, sino que podría extenderse también a aquellas operaciones efectuadas en territorio comunitario o aquellas personas que allí operen y que puedan beneficiarse de los CDI firmados por sus Estados con los Estados miembros respectivos ⁴⁶⁰.

⁴⁵⁸ VOGEL, K. op cit manual pag 39.

⁴⁵⁹ En consonancia con la postura expuesta en el texto, VAN UNNIK, D. y BOUDESTEJIN, M. "The New US-Dutch Tax Treaty and The Treaty of Rome" op cit pag 108, concluyen que aunque de manera indirecta, esta interrelación puede otorgar, al menos en teoría, cierto efecto extraterritorial al derecho comunitario.

⁴⁶⁰ Debe tenerse en cuenta no obstante, las limitaciones impuestas por el artículo 234, segundo y tercer párrafo del Tratado. Este dispone que "en la medida en que tales convenios sean incompatibles con el presente Tratado, el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado. en caso necesario, los Estados miembros se prestarán ayuda mutua para lograr tal finalidad y adoptarán, en su caso, una postura común". En este sentido se entiende que las ventajas concedidas en aplicación del Tratado CEE por cada Estado miembro a los otros países comunitarios no son extensibles, a terceros países ajenos a la Comunidad, aunque sea mediante el recurso de la aplicación de Convenios firmados con alguno de los Estados miembros, por lo que se recomienda la aplicación restrictiva de éstos últimos. Debería tenerse en cuenta en este caso el principio de reciprocidad internacional, de acuerdo con el apartado tercero del artículo 234. Este dispone que "en la aplicación de los convenios mencionados en el párrafo primero, los Estados miembros tendrán en cuenta el hecho de que las ventajas concedidas en el presente

Con ello se promovería una nueva perspectiva de estudio y de desarrollo de la ciencia jurídico tributaria internacional. En la medida en que se produzca una interrelación de dos normas con naturaleza peculiar y con distinto alcance, las consecuencias que se derivan de su interrelación pueden llegar a modificar las consideraciones clásicas sobre las que se basan los conceptos y estructuras actuales del derecho internacional tributario ⁴⁶¹.

Tratado por cada uno de los Estados miembros son parte integrante del establecimiento de de la comunidad y están, por ello, inseparablemente ligadas a la creación de instituciones comunes, a la atribución de competencias en favor de estas últimas y a la concesión de las mismas ventajas por parte de los demás Estados miembros". Vid al efecto, aunque no relacionado con la aplicación de los CDI el caso 22/70 ECR 264 *European Road Transport Agreement*. En el mismo sentido se pronuncia la doctrina. A tal efecto sostienen GROUX y MANN op cit pag 110, que : "En fait, ces dispositions ne peuvent être comprises que si on les met en relation avec des clauses de la nation la plus favorisé que figurent dans de nombreux accords. L'application stricte de celles-ci aurait en effet conduit à l'extension à des pays tiers de pas entiers des relations intra communautaires, en particulier dans le domaine des relations commerciales, en appliquant aux bénéficiaires de la clause "NPF" les règles de désarmement douanier institués entre les Etats membres".

⁴⁶¹ Aunque siempre, eso sí, tratando de encontrar un equilibrio entre la aplicación de esta normativa y el principio de reciprocidad internacional.

SEGUNDA PARTE.
EL CONCEPTO DE
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

La relevancia jurídico-tributaria del establecimiento permanente viene determinada por los efectos jurídicos que conlleva aparejados su existencia en un territorio concreto ⁴⁶². En función de esta trascendencia jurídico-tributaria derivada de la existencia o no de establecimiento permanente, la delimitación conceptual de esta institución jurídica cobra una dimensión importante en aquellas normas jurídicas que vinculan a la existencia o no de establecimiento permanente determinados efectos jurídicos. Esto no significa, sin embargo, que este instituto quede configurado por sus efectos, sino que la norma perfila su existencia por la concurrencia de determinados requisitos a los que vincula una serie de efectos .

Por consiguiente, la delimitación conceptual del establecimiento permanente aparece como una cuestión previa e indispensable para la atribución posterior de efectos jurídicos al mismo. Este es precisamente el esquema seguido en los Modelos de Convenio de diferentes organizaciones internacionales -MCONU, MCOCDE, MCUSA-, al definir primeramente el establecimiento permanente -art 5-, y posteriormente determinar los efectos que se derivan del mismo -principalmente en el art 7 y ss- ⁴⁶³.

Es justamente la cuasiconsolidación a nivel internacional de la función del establecimiento permanente como condición necesaria para poder someter a gravamen en el Estado de la fuente los rendimientos empresariales de una empresa extranjera o no residente ⁴⁶⁴, la que ha

⁴⁶² DE JUAN PEÑALOSA, J.L. en el prólogo al libro *Doble Imposición Internacional*. pag 29. CARBAJO VASCO, D. "El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de la OCDE; consideraciones y crítica" CT num 52/1985 pag 46. En la doctrina internacional vid por todos, BAKER, P. op cit pag 89. Para una referencia más completa vid la cuarta parte de este trabajo.

⁴⁶³ Aunque los Modelos de Convenio propuestos por el Pacto Andino y otras organizaciones americanas como la ALALC se decanten en favor de la tributación en el Estado de la fuente desprendiendo al establecimiento permanente de su principal efecto, la tendencia a la aceptación del MCONU entre sus países miembros para la firma de CDI con terceros países es cada vez mayor.

⁴⁶⁴ En este sentido vid por todos SURREY, en *United Nations Model Conventions for Tax treaties between developed and developing countries. A description and analysis* IBFD. 1980. Amsterdam. pag 13-14. Para una bibliografía más detallada vid la cuarta parte de este estudio.

promovido en los últimos años las disputas y controversias sobre el alcance y el contenido del concepto de establecimiento permanente entre los diversos países y autores. En consecuencia, aceptando los efectos principales de este instituto a nivel internacional, la pugna se centra en dirimir el alcance de los elementos que precisan su definición, propugnándose una delimitación diferente en función de los intereses representados.

Por un lado, los distintos Estados propugnan un concepto con alcance diferente dirigido a la menor pérdida posible de soberanía, traducida ésta en la reducción mínima de su capacidad recaudatoria, en atención a su situación económica particular dentro del orden mundial ⁴⁶⁵. Por otra parte, debe tenerse en cuenta la constante evolución de las relaciones económicas internacionales, que exige de manera lógica el replanteamiento de las estructuras e institutos jurídico que regulan su normal desarrollo .

Por todo ello, puede afirmarse que el concepto de establecimiento permanente, aunque fundado en unas premisas aceptadas con carácter general ⁴⁶⁶, no responde a unos elementos fijos e invariables, sino que se encuentra sujeto a la normal evolución de los institutos jurídico tributarios ⁴⁶⁷. En otras palabras, a pesar de la aceptación general de sus cláusulas, el propio concepto de establecimiento permanente se encuentra sujeto a una evolución constante por obra de la jurisprudencia, los desarrollos negociadores que desembocan en la firma de nuevos CDI, y el propio devenir de las estructuras empresariales internacionales.

⁴⁶⁵ Es significativa a este respecto, la postura de los representantes de la India en el Grupo Especial de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, formado en el seno de la ONU, que aceptando la estructura del establecimiento permanente en atención a la función otorgada al mismo por el art.7 del Modelo de Convenio, proponen la ampliación del concepto de establecimiento permanente hasta su aproximación al concepto estricto de la fuente. Vid algunas de sus propuestas en *Acuerdos fiscales entre países desarrollados y en desarrollo*. Doc NU. e/4164 y ST/ECA/110 pags 13 y 31. También en BORRAS RODRIGUEZ, A. *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*. IEF. 1974. pag 55-57.

⁴⁶⁶ Vid al efecto HUND, D. "Towards a Revised OECD Model Treaty" INTERTAX 1989, pag 212-214. WILLIAMS, D.W. *Trends in International Taxation*. IBFD. 1991. pag 119.

⁴⁶⁷ Ya en 1972, BORRAS RODRIGUEZ, A. op cit pag 42 afirmaba que el concepto de establecimiento permanente "no es un concepto sobre el que haya acuerdo ni muchísimo menos, sino que junto a las discusiones que hace ya tiempo en la materia, se ha unido las protestas de los países en vías de desarrollo".

En la delimitación conceptual debe deslindarse con precisión no obstante, el ámbito respectivo de aplicación de las diferentes definiciones y su interferencia. Al igual que otros países ⁴⁶⁸, España ha incorporado en su legislación interna el instituto del establecimiento permanente. No obstante, y atendiendo al principio de calificación autónoma de los CDI aludido por la doctrina ⁴⁶⁹, la definición de este instituto se realiza de forma independiente en la norma interna y en los tratados internacionales ⁴⁷⁰. En consecuencia, la dualidad de definiciones no supone la integración de ambos presupuestos normativos para la delimitación de este instituto, sino que ésta debe deslindar el respectivo ámbito de aplicación de cada norma y el concepto que de la misma se infiera. De esta manera deben examinarse las características relevantes de este instituto en cada ordenamiento y sus diferencias, así como su interconexión. Por otro lado, y al incorporarse este concepto al acervo comunitario, debe decidirse el sentido de esta expresión en este ámbito normativo.

⁴⁶⁸ Vid *Guides to European Taxation*. Vol II. The Taxation of Companies in Europe (Supplement to European Taxation). BIFD. Amsterdam. Sección 2.2.4 del capítulo dedicado a cada país. En concreto utilizan también esta expresión los ordenamientos internos de Bélgica, Alemania, Dinamarca, Finlandia, Italia, Grecia, Luxemburgo o Suiza.

⁴⁶⁹ Vid VOGEL, K. op cit pag 38 y ss.

⁴⁷⁰ Vid en el mismo sentido, aunque con referencia a sus respectivos países. LENZ, R. "The Development in Different Countries of the Concept of a Permanent Establishment, Notably from the Point of View of Harmonization in Future Double Tax Agreements" CDFI vol LII. Informe General. 1967. pag 289. DENYS, "The Concept of Permanent Establishment (in Belgium)". op cit pag 296, TIXIER, G. GEST, G. op cit pag 240. VERJANS, P. y VANDERBORGHT, D. en *Taxation of Permanent Establishments*, BIFD. 1993. capítulo Bélgica, pag 25 y ss. DOUVIER, P.J. en *Taxation of Permanent Establishments*. BIFD. 1993. capítulo Francia. pag 25 y ss.

CAPITULO TERCERO. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA NORMATIVA INTERNA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

III.1. Características generales del concepto de establecimiento permanente en la legislación interna.

En la legislación interna española no aparece en principio, una definición de establecimiento permanente al estilo de las contenidas en los diferentes Modelos de Convenio que son seguidos por los Convenios de Doble Imposición. Por el contrario, la Ley del Impuesto sobre Sociedades contiene en el artículo 7.a) una enumeración de supuestos que ponen de manifiesto la realización de operaciones en España por medio de establecimiento permanente. De este modo se continua con nuestra tradición histórica, que ha venido recogiendo una serie de figuras y casos como legitimadores de la sujeción al impuesto de las sociedades extranjeras que realizaban negocios o actividades empresariales en nuestro país .

Sin embargo, y en relación a estos antecedentes históricos, la Ley 61/78 supuso un cambio de relativa importancia al configurar la sujeción de las sociedades extranjeras al Impuesto sobre Sociedades español, desvinculada de la figura del establecimiento permanente, relacionandola con cualquier tipo de actividad, servicio o utilidad empresarial -7.b)-, manteniéndose el establecimiento permanente como un punto de conexión más de los determinantes de la sujeción de estas sociedades extranjeras al impuesto español ⁴⁷¹. Este cambio de orientación en la filosofía inspiradora

⁴⁷¹ Sin embargo la desvinculación es aparentemente formal. En realidad el legislador de 1978 integra con la reforma los dos ámbitos de tributación de la renta que aparecía en el anterior sistema del TR de 1967. Por una parte los impuestos a cuenta y por otro el impuesto general sobre la renta, insertándolos bajo una apariencia de unicidad de un hecho imponible nuevo: sin embargo pronto aparecieron las fisuras y los cambios legislativos que demostraron que en realidad la aparente unidad del sistema no era tal y que continuaban aplicandose en líneas generales los esquemas de tributación anteriores, separando por una parte los rendimientos obtenidos a través de establecimiento permanente y por otro aquellos obtenidos sin la mediación de mismo.

Aun así, formalmente continua apareciendo el establecimiento permanente como un *punto de conexión más*, en relación con la sujeción de las sociedades no residentes al impuesto español.

de la tributación directa de las operaciones realizadas por las entidades no residentes en nuestro país recibió una crítica unánime por parte de la doctrina ⁴⁷². La Ley 5/83, precedida por el RDL 24/82 volvió las aguas a su cauce al configurar la obligación real de los no residentes que no actuaran en nuestro territorio mediante establecimiento permanente, como una tributación separada, instantánea y por los rendimientos brutos.

El artículo 7.a) LIS se constituye pues, en el dato normativo indispensable para la comprensión y construcción del concepto de establecimiento permanente en nuestro derecho interno, infiriendo de los supuestos enumerados en el mismo las características o elementos, bien particulares o generales que permitan determinar la existencia del mismo en nuestro territorio ante una actuación de una sociedad no residente en nuestro país. Junto a este precepto ciertas disposiciones reglamentarias aclaran y especifican ciertos elementos inherentes a la existencia de un establecimiento permanente.

Se observan a nuestro entender, tres grandes grupos en la relación de hipótesis descritas en el artículo 7.a LIS ⁴⁷³. El primero comprende supuestos específicos caracterizados por la existencia de una instalación material o lugar concreto de realización de una actividad ⁴⁷⁴. El segundo grupo se caracterizaría por la constitución de un establecimiento permanente por la simple calificación de la actividad realizada por parte de la entidad como de carácter profesional o artístico, es decir, por la realización

⁴⁷² DE JUAN PEÑALOSA, J.L. "La Reforma Fiscal 77/78. Examen crítico de los aspectos de la Reforma" ICE. nº 590/1982. CUBILLO VALVERDE, C. "Rentas empresariales de los no residentes" en *Relaciones Fiscales Internacionales*. IEF. Madrid. 1987. pag 150.

⁴⁷³ Los autores han sistematizado la redacción del art 7.a LIS en determinados grupos. GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* Fondo Editorial La Ley. 1989. pag 92, siguiendo a MARTIN OVIEDO, J.M. op cit. pag 98 en comentario de la legislación anterior, establece dos grandes grupos: aquellos caracterizados por la presencia de un lugar concreto de trabajo y los que se definen por la realización de determinadas actividades, incluyendo dentro del primero la cláusula final de carácter general.

⁴⁷⁴ En este caso se integrarían los supuestos en que la entidad posea en nuestro territorio, una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y otros establecimientos, obras de construcción instalación o montaje cuando su duración sea superior a doce meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, o bien minas canteras, pozos de petróleo o de gas, explotaciones agrarias, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

de una determinada actividad cualificada. Por último, el tercer grupo, sin describir ninguna situación o actividad concreta establece una serie de factores cuya aglutinación deriva en la formación de un establecimiento permanente en España de la entidad no residente ⁴⁷⁵.

La primera cuestión a tener en consideración consiste en decidir la naturaleza de la enumeración contenida en el artículo 7.1 de la LIS, en al menos dos sentidos. En primer lugar, decidiendo si se trata de una lista enumerativa o taxativa de supuestos. Y en conexión con la misma, discernir si el apartado en cuestión alberga una lista con carácter constitutivo o simplemente indicativo de aquellos supuestos que pueden considerarse como establecimiento permanente con arreglo a la norma interna.

III.1.1. Carácter enumerativo o taxativo.

La primera observación planteada debe resolverse atendiendo a la existencia de la cláusula final a modo de residual. Esta cláusula posibilita la existencia de un establecimiento permanente de una empresa no residente en nuestro país, aún cuando las operaciones llevadas a cabo en nuestro territorio no coincidan con la amplia gama de supuestos contenidos en la LIS, pero siempre que adecúen sus operaciones a los requisitos contenidos en el inciso final del precepto. De este modo la enumeración de supuestos legales se conforma como de carácter abierto. Al mismo tiempo, la cláusula general parece indicar los elementos generales que cualquier actuación de una entidad no residente en nuestro país debe reunir para merecer la calificación de establecimiento permanente. Sin embargo para determinar si este carácter abierto implica a su vez que la enumeración del art 7 de la LIS conforma supuestos automáticamente considerados como establecimientos permanentes es necesario el planteamiento de la segunda cuestión.

⁴⁷⁵ Comprendería este grupo aquellos supuestos encuadrados dentro del inciso final del apartado 7.1 de la LIS "o posea otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad".

III.1.2. Carácter ejemplificativo-constitutivo o presuntivo.

Es necesario decidir pues, como segunda cuestión, si la enumeración es constitutiva, erigiéndose de manera automática los casos citados en *ejemplos* de establecimiento permanente, o bien si la relación tan solo aclara y especifica determinadas situaciones que, normalmente constituirían establecimiento permanente a efectos tributarios. Esta segunda opción presupone que la formación de un establecimiento permanente necesita de la presencia de unos elementos o requisitos mínimos en cualquier caso, no siendo suficiente la mera inclusión en la enumeración legal, cuando no concurren aquellos elementos considerados necesarios. La determinación en este caso de los requisitos necesarios deriva de la interpretación conjunta de nuestro ordenamiento, configurando los elementos delimitadores del concepto de establecimiento permanente en el derecho interno.

La problemática deriva de la existencia de ciertos supuestos enumerados en la ley, cuya comprensión aislada del resto de casos planteados por la LIS perturba la concepción clásica del establecimiento, o bien origina determinadas consecuencias contradictorias con el planteamiento de la ley, en atención a los efectos jurídicos que derivan de la existencia de un establecimiento permanente y a la calificación legal de determinados rendimientos. Los supuestos concretos son, por una parte, la mera realización de actividades profesionales y artísticas como constitutivas de establecimiento permanente, sin consideración a la existencia de una base fija en nuestro territorio. El otro supuesto mencionado por la Ley que plantea reticencias a la admisión de la enumeración legal como supuestos constitutivos de establecimiento permanente de manera automática, se refiere a la posible consideración, en atención a la interpretación meramente literal de la Ley, de la simple posesión en nuestro territorio de un taller, una oficina, un almacén o simplemente cualquier instalación ⁴⁷⁶ o establecimiento como constitutivo de establecimiento permanente a nivel jurídico-tributario, con todos los efectos que del mismo se derivan, al no

⁴⁷⁶ Podría plantearse de lege ferenda como ya lo hiciera la OCDE en 1963 (Comentarios parr 2,8) la omisión del término instalación y otros que por su generalidad son insignificativos. Para una versión en castellano del Proyecto de convenio de la OCDE de 1963 y su comentario puede consultarse *Doble Imposición Internacional*. IEF. 1972. pag 97 y ss. En relación con el caso comentado vid. pag. 109.

exigir la dicción literal del precepto la concurrencia de otro requisito o condición.

La postura tradicional de nuestros autores, y en algunas ocasiones de la Administración española, ha venido admitiendo que la mera adecuación de la situación de la empresa extranjera a cualquiera de los supuestos enumerados, individualmente considerados presumía a la empresa actuando en nuestro país mediante establecimiento permanente. Esta posición predisponía una concepción casuística del establecimiento permanente, al configurar los casos reconocidos por la Ley como *presunción iuris et de iure* de realización de actividades económicas en nuestro país de la sociedad no residente mediante establecimiento permanente ⁴⁷⁷. Esta postura se ve respaldada por una interpretación literal del precepto -art 7.a) LIS-: "se entenderá que una Sociedad realiza operaciones en España por

⁴⁷⁷ En relación con la legislación anterior PEREZ DE AYALA, op cit pag 469 señalaba que la existencia de un establecimiento permanente en nuestro país constituía una presunción *iuris et de iure* de realización de negocios en España. Por su parte MARTIN OVIEDO, op cit pag 97. afirmaba comentando la definición de establecimiento permanente contenida en la reforma de 1964 en el TRIS que el legislador español creaba "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". También LENZ, R. op cit, señala en pag 290 que "Spain establishes a presumption *iuris et de iure* of the existence of a permanent establishment when a foreign enterprise maintains on Spanish territory installations of the kind expressly mentioned in the law, or carries on there certain activities envisaged by the legislator", sin duda alguna influido por el Informe del ponente español, MARTIN OVIEDO.

Comentando la legislación actual, EGUINOVA, M. "Las actividades empresariales de los no residentes" op cit pag 11-12, llega a la misma conclusión al señalar que "basta una mera presencia física para que exista establecimiento permanente, aunque con ella el no residente no obtenga directamente un rendimiento".

Por su parte, la DGT admite esta posición en alguna de sus contestaciones. Así en la Contestación de 26 de abril de 1982, se indica que "la definición que el artículo 7.a) LIS, establece del *establecimiento permanente*, aparece revestida de las notas de generalidad y omnicomprensividad, al punto de que éste se configura por el mero hecho de disponer en España de instalaciones con pretensión o apariencia de permanencia incluyéndose en el concepto de instalaciones las oficinas de manera expresa".(la cursiva es nuestra) -tomado el texto de CARMONA FERNANDEZ, N. CISNEROS GUILLEN, L. PEREZ RODILLA, G. SERRET DE MURGA, I. *Fiscalidad de no residentes. Según la doctrina administrativa*. Ed CISS. S.A. 1992. pag 61-62 (en adelante CARMONA et alii)-. No obstante, de otras contestaciones se infiere una postura distinta a la observada en la anterior contestación. Así, en la contestación de 20 de septiembre de 1983, niega implícitamente la existencia y validez de esta presunción al señalar como característica más relevante del concepto de establecimiento permanente en la legislación interna la existencia de "un lugar fijo de negocio desde el cual se realiza la totalidad o parte de la actividad empresarial", postura que conlleva la negación de cualquier presunción que ignore la realización efectiva de una actividad en el lugar de negocio para su posible calificación como establecimiento permanente. Vid al efecto el texto en CARMONA et alii op cit pag 65-66,

medio de establecimiento permanente cuando directamente o mediante apoderado posea en territorio español...".

Sin embargo, creemos que esta interpretación literal y aislada de cada uno de los supuestos enumerados en el art 7.a) LIS, es contraria a la derivada de una interpretación conjunta del citado artículo, que a su vez permite deducir ciertos elementos necesarios para la formación de un establecimiento permanente en nuestro territorio de acuerdo con la Ley interna.

La comprensión global del problema exige predeterminar la existencia de determinados elementos constitutivos de la existencia del establecimiento permanente en nuestro territorio. Los caracteres generales de la existencia de establecimiento permanente son proporcionados a nuestro entender, por la única cláusula con alcance general y no específico que reproduce el artículo, en su inciso final. De un análisis de la misma se deduce que la configuración del establecimiento permanente exige la concurrencia de tres elementos: la existencia de un lugar de trabajo -"otros lugares de trabajo"-⁴⁷⁸, la realización o el desarrollo de una actividad -"realice toda o parte de su actividad"-, y la vinculación de la actividad empresarial con el lugar empresarial, manifestada en la exigencia de que la actividad se lleve a cabo a través del lugar de negocios -"lugares ...en los que realice...actividad"-.

Estos caracteres citados con alcance general deben considerarse incluidos, asimismo, en muchos de los supuestos enumerados específicamente en el art 7.a) LIS, de acuerdo con una interpretación literal y separada de los mismos. Así, algunos de los casos específicos caracterizados por la existencia de un lugar fijo o una instalación material, implican por sí

⁴⁷⁸ En relación con la expresión lugar fijo de negocios WILLIAMS, R. "Permanent Establishments in the United States" 29 The Tax Lawyer. Spring. num 3/1986 pag 310, señala su carácter de concepto indeterminado -*catchall* -. Aunque posteriormente haya pasado a formar parte de la definición general de establecimiento permanente en la mayoría de los CDI, en los antiguos CDI aparecía en el mismo sentido y en el mismo lugar en que lo hace en la LIS, al final de varias expresiones "... y otros lugares fijos de negocios". En opinión de WILLIAMS se trataba de un concepto genérico destinado a enfatizar el carácter meramente ilustrativo de los lugares de negocios que podían constituir un establecimiento permanente. Por una parte, denotaba una definición no cerrada del establecimiento permanente, al mismo tiempo que configuraba a los lugares expresamente mencionados como simplemente ilustrativos de lo que podía ser un establecimiento permanente.

mismos la existencia de una actividad empresarial llevada a cabo a través del lugar de trabajo - la sucursal, la sede de dirección, las obras de construcción, las explotaciones agrarias, etc...-. La cuestión definitiva consiste pues, en decidir si, incluso en aquellos supuestos en los que a priori no se requiere la realización de una determinada actividad para la constitución de un establecimiento permanente -los supuestos enumerados anteriormente como origen del problema: oficinas, almacenes, ...-, aquélla debe configurarse como un elemento esencial, necesario y concurrente junto a la existencia de esta instalación material.

A nuestro entender, la interpretación conjunta del precepto debe prevalecer sobre una interpretación que no tenga en consideración el contexto en el que se enmarca este concepto. Así se desprende por otro lado de los criterios generales de interpretación recogidos por los artículos 23 LGT y 3.1 Cc ⁴⁷⁹. Los supuestos definidos básicamente por la presencia de un lugar de negocios o una instalación fija como punto de conexión básico presuponen por su propia definición, en la mayoría de los casos, la realización efectiva de una actividad, de modo que la expresión " u otros establecimientos " debe ir referida a aquellos establecimientos en los que se realice una actividad determinada ⁴⁸⁰. Por otra parte la expresión de la

⁴⁷⁹ La cuestión que estamos debatiendo se ha planteado en términos parecidos en Canada. Allí se trataba de determinar si en la definición interna de establecimiento permanente la expresión "otros lugares fijos de negocios: que aparecía al final de la cláusula, calificaba en cierto modo a las expresiones y ejemplos anteriores, como las sucursales o las agencias y por tanto se requería que éstas fueran en todo caso un lugar fijo de negocios para su consideración como establecimiento permanente.

En una resolución de un tribunal inferior (*MNR v. Panther Oil & Grease Manufacturing Co. of Canada Ltd*) se rechazaba una interpretación *eiusdem generis* y también el reverso de esta doctrina, de modo que la cláusula general final no podía ser definida por los términos particulares anteriores en la medida en que pertenecían a generos diferentes, ni en sentido contrario, los términos particulares no se veían afectados por la expresión final, debiendo interpretarse en su sentido ordinario sin requisitos añadidos. Esta doctrina fue en cambio superada por el Tribunal Supremo en un caso posterior (*Sunbeam Corporation (Canada) Ltd v MNR*) al precisar que todos los términos incluidos en el precepto legal que definía el establecimiento permanente a efectos internos debían ser contemplados conjuntamente, determinando las categorías de lugares de negocios que constituían un establecimiento permanente y en consecuencia interpretando los supuestos específicos de acuerdo con la cláusula final general . Vid al respecto TREMBLAY,R. "Permanent Establishments in Canada" Canadian Tax Foundation. 1989. Conference Report. pag 38:8. y ss.

⁴⁸⁰ Este posicionamiento también se desprende de la Consulta Vinculante nº 13 publicada en la OM de 17 de junio de 1981, y de la Consulta de 20 de septiembre de 1983 -citada por CARMONA et alii, anteriormente comentada-, en las que, a pesar de reconocer que la posesión de una oficina en España constituye un supuesto previsto en ... el art 7.a de la LIS para la conceptualización del establecimiento permanente, con lo que podría dar a entenderse que bastaría

cláusula final "otros lugares en los que realice toda o parte de su actividad" permite presuponer que en los restantes "lugares" mencionados por el legislador se entienden establecimientos permanentes en la medida en que se realice efectivamente una actividad, bien sea "directamente o mediante apoderado" ⁴⁸¹. La realización de una actividad en el lugar de trabajo debe configurar en cualquier caso la existencia de un establecimiento permanente en nuestro territorio. Por otra parte, la generalidad de la definición no debe implicar en ningún caso la posibilidad de gravamen de la sociedad no residente, *como si tuviera un establecimiento permanente*, por la mera existencia de una oficina o una instalación.

La necesidad de esta argumentación se torna palmaria al observar como en realidad, la doctrina de la presunción *iuris et de iure* de existencia de establecimiento permanente constituye, en realidad, una mera presunción de actividad empresarial por la posesión de un determinado bien o instalación en nuestro territorio ⁴⁸². En otros términos, para los partidarios de esta postura la realización de una actividad en el lugar de negocios se configura como un elemento indispensable para constituir un establecimiento permanente, solo que en determinados casos este elemento debe presumirse por la simple existencia de un lugar de negocios.

Asumiendo la primera de las consideraciones como correcta, disentimos en cuanto a la segunda por el alcance y los efectos indeseados que puede producir esta conexión sin aparente fundamento. En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades conlleva problemas en cuanto a la configuración de la obligación tributaria. Dando por supuesto que la existencia de un establecimiento permanente no implica de ningún modo la realización del hecho imponible previsto en la Ley, ni por tanto la sujeción al impuesto, en la medida en que una simple instalación material se

por sí misma para su existencia, en su segundo párrafo establece la necesidad del desarrollo de una actividad/(es) en la oficina, con independencia de que cierre un ciclo económico completo o no.

⁴⁸¹ La inclusión de apoderado en la redacción también hace referencia a la exigencia de una realización de una determinada actividad, pues su labor no se entiende sin la *actuación* de los poderes y facultades que tiene concedidos.

⁴⁸² Así lo reconocía GARRIGUES WALKER, A. "Régimen fiscal de las inversiones directas (establecimientos permanentes)" MAEDF. pag 446.

considere como un establecimiento permanente a efectos tributarios, si los efectos de la presunción consisten en presumir la "realización de una actividad" en esa instalación, el problema consistirá en atribuir determinados rendimientos al mismo y sujetarlos a tributación, puesto que la prueba de la vinculación al establecimiento permanente de esos rendimientos atribuidos de manera totalmente ficticia e irreal resultará poco menos que diabólica. De este modo, la configuración de un establecimiento permanente por la simple existencia de una instalación material deviene completamente ineficaz e inútil. En el mismo sentido se muestran las consecuencias de esta presunción en el ámbito de la imposición sobre las personas físicas, hasta el punto de aconsejar su inobservancia ⁴⁸³.

Por añadidura, el examen del Reglamento aclara, incluso en los casos conflictivos, matizando caso por caso que la posesión de estos lugares de trabajo debe conllevar aparejado asimismo, para la calificación de establecimiento permanente, el ejercicio de una actividad o el desarrollo de una explotación económica, y además que ésta se realice de manera efectiva ⁴⁸⁴.

⁴⁸³ Aunque éste no sea nuestro objeto de estudio, el concepto de establecimiento permanente utilizado en el ámbito de la imposición personal sobre las personas físicas coincide con el señalado en el ámbito del IS, al tomarlo aquel sector del ordenamiento de la misma fuente normativa, el artículo 7.a) LIS -art 19.Dos.1ª LIRPF 18/91 de 6 de junio-.

De acuerdo con la teoría mantenida por nuestra doctrina -tesis de la presunción iuris et de iure de establecimiento permanente-, la simple existencia en nuestro territorio de una oficina o almacén, pongamos por caso, poseída por un no residente deriva en la existencia de un establecimiento permanente de ésta persona en España. Como consecuencia, cualquier rendimiento imputable a esa oficina debe tributar de un determinado modo -diferente al exigible en el supuesto de que esa oficina no se hubiera considerado establecimiento permanente-. Por añadidura, como la imputación de rendimientos al establecimiento permanente implica su calificación como rendimientos de naturaleza empresarial, con la consideración de la oficina como un establecimiento permanente se modifica la calificación de los rendimientos atendiendo al mero hecho de la imputación de ese rendimiento a una oficina o a un lugar de negocios con independencia de la naturaleza de la actividad llevada a cabo en el mismo o con independencia de que se haya realizado en el mismo actividad alguna. Estas consideraciones han sido tenidas en cuenta TSJ de Baleares en su sentencia de 20 de diciembre de 1991 al negar la calificación de establecimiento permanente a una oficina del no residente aun presumiendo la imputación a la misma de unas rentas obtenidas en nuestro territorio.

En definitiva, la consideración de los casos enumerados en la ley como una presunción iuris et de iure de establecimiento permanente desemboca en una calificación errónea del punto de conexión del rendimiento obtenido en España, viendo modificado el no residente su modo de tributación y la calificación de los rendimientos obtenidos por el mismo.

⁴⁸⁴ El art 314 del RIS señala que se entenderá que existe establecimiento permanente cuando:

- a) posean...sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y otros establecimientos desde los que se desarrolle una explotación económica ...
- c) minas... u otros lugares de trabajo en los que realicen toda o parte de su actividad

En consecuencia, los casos enumerados por el artículo 7.a) de la LIS constituyen una presunción, pero *iuris tantum*, de establecimiento permanente, que puede destruirse siempre y cuando no concurren las características enunciadas en el inciso final del mencionado apartado.

De todo lo expuesto se deduce que en realidad, el ordenamiento español no sigue una definición casuística del establecimiento permanente sino que contiene un concepto general que describe las características mínimas e ineludibles para la constitución de un establecimiento permanente en nuestro territorio por parte de una sociedad no residente ⁴⁸⁵. Por consiguiente el examen del concepto de establecimiento permanente en nuestro derecho exige el análisis de los elementos que lo configuran y que derivan esencialmente de la cláusula final del art 7.a) LIS.

d) explotaciones agrarias, ... siempre que efectivamente desarrollen las actividades correspondientes.

Por su parte el artículo 323 RIS reconoce que operarán mediante establecimiento permanente "las Entidades no residentes que realicen en España alguna de las siguientes actividades". Finalmente en art 328 RIS exige para que exista un establecimiento permanente que no cierre un ciclo mercantil que se "destinen los productos o servicios" realizados en la instalación o lugar de trabajo, de modo que en todas y cada una de las clases de establecimiento permanente el ejercicio de una actividad de carácter empresarial se convierte en un requisito imprescindible e ineludible (la cursiva es nuestra).

⁴⁸⁵ Esta opinión ya era defendida por GARRIGUES WALKER, op cit pag 457 respecto a la legislación anterior, postulando a su vez que debería aparecer encabezando el apartado y no al final para evitar posibles confusiones.

III.2. Elementos constitutivos del concepto de establecimiento permanente en la legislación interna.

III.2.1. Lugar de trabajo

Es el elemento que tradicionalmente ha caracterizado al establecimiento permanente durante su formación como instituto jurídico-tributario-internacional, por ser la existencia de un lugar de trabajo, instalación, o establecimiento en un país diferente, la que confiere una presencia de la empresa fuera de sus fronteras más visible y la que presupone con más evidencia su propósito de extender sus actividades más allá del país en el que se constituye la sociedad ⁴⁸⁶.

Sin embargo la consideración de este elemento como el más significativo no permite la asimilación entre éste y el propio establecimiento permanente, como parece deducirse de ciertas posturas doctrinales ⁴⁸⁷, pues el establecimiento permanente como ha quedado dicho, se configura por la confluencia de todos sus elementos integrantes. La confusión de ambos supuestos provoca en algunos casos la materialización del propio concepto de establecimiento permanente, equiparándose el mismo a la existencia de un lugar de negocios de una empresa extranjera más allá de sus fronteras ⁴⁸⁸. Pero el establecimiento permanente es una construcción jurídico-tributaria, un concepto teórico que surge de la conjunción de determinados elementos al efecto de conformar los poderes tributarios de un Estado en casos de concurrencia con otras soberanías tributarias, que no puede

⁴⁸⁶ Esta caracterización trasciende incluso en ocasiones hasta la casi completa asimilación de la figura del establecimiento permanente a la mera existencia de estas instalaciones, y en particular, a la figura de la sucursal.

⁴⁸⁷ A esta conclusión se llega por ejemplo, de mantener que los supuestos enumerados en el art 7.a) LIS constituyen per se una presunción iuris et de iure de establecimiento permanente.

⁴⁸⁸ Uno de los ejemplos más significativos lo constituye la Ley del Seguro Privado. En el artículo 12 de la Ley 33/84 de 2 de agosto sobre Ordenación del Seguro Privado se preceptúa que las Entidades de seguro extranjeras deben crear una delegación general con domicilio y *establecimiento permanente* en España, confundiendo este concepto con el de sucursal, o instalación material. Vid al respecto CARBAJO VASCO, D. "La actividad aseguradora en España a través de establecimiento permanente. Problemática del capital fiscal". en *Estudios sobre tributación del seguro privado*. Ed Civitas. pag 215 y 217. También se observa esta postura en la propuesta de directiva relativa a la asunción de pérdidas del establecimiento permanente en el otro Estado miembro, COM (90) 595 final.

asimilarse de ningún modo con ninguno de sus elementos ni con cualquier otra realidad material. Con la materialización se pretende la asimilación de la figura del establecimiento permanente a la de sucursal y su oposición a la figura de la filial, pero ésta y aquél no son términos comparables. Mientras la sucursal y la filial son términos creados en el ámbito mercantil o societario, el establecimiento permanente es un instituto tributario, que no solamente toma a la sucursal como supuesto de hecho, y que por otra parte resulta oponible al concepto de residencia fiscal de las sociedades.

La Ley se refiere en su inciso final a un "lugar de trabajo", mientras que la OCDE y otros organismos internacionales, así como la mayoría de nuestros Convenios Internacionales prefieren la expresión "lugar de negocios". Ambas expresiones deben entenderse sinónimas, aludiendo a toda instalación o establecimiento apropiado para albergar la realización de una explotación económica, o como señala el comentario del Modelo de Convenio de la OCDE "cualquier local, material o instalación utilizada para el ejercicio de las actividades de la empresa" ⁴⁸⁹.

En relación con el lugar de trabajo, la cláusula final no añade ningún requisito adicional al mismo, por lo que en principio cabría cualquier lugar, incluso un medio de transporte (camiones, etc)⁴⁹⁰. Además, del texto de la LIS y del RIS no se deriva como elemento integrante de la constitución de un establecimiento permanente que el lugar de trabajo o de realización de la actividad deba ser propiedad de la sociedad a la que corresponde el establecimiento permanente, como ya señalaran en su día los Comentarios al MCOCDE ⁴⁹¹. Ello no supone que a sensu contrario, la propiedad del lugar o instalación en que se realice la actividad determine la existencia de un establecimiento permanente para el propietario ⁴⁹², sobre todo cuando el establecimiento se halle arrendado o cedido a otra persona.

⁴⁸⁹ Comentarios al art 5 MCOCDE 1977, parr 4.

⁴⁹⁰ Así lo admite expresamente FERNANDEZ PEREZ, J.R. "La tributación por obligación real. (rentas obtenidas en España a través de establecimiento permanente)" Carta Tributaria, nº 8/1985. pag 4.

⁴⁹¹ Comentarios al art 5 MCOCDE de 1977 parr 4.

⁴⁹² Vid la Sentencia del TSJ de Baleares de 20 de diciembre de 1991 y la Resolución del TEAC de 28 de noviembre de 1988.

Se requiere por tanto, un determinado *poder de disposición sobre la instalación* que permita al sujeto desarrollar su propia actividad empresarial ⁴⁹³.

La práctica totalidad de los supuestos enumerados en la Ley conllevan la existencia de una instalación o emplazamiento determinado donde se debe llevar a cabo la actividad, de la misma forma que lo establece con carácter general el inciso final del art 7.a LIS. No obstante, el artículo reconoce, excepcionalmente, la existencia de un establecimiento permanente a una empresa no residente por el simple hecho de que ésta "realice actividades profesionales o artísticas". En este caso la consideración de la actuación de la entidad no residente como establecimiento permanente no se vincula a la existencia en nuestro territorio de ninguna base fija. Los autores españoles reconocen que este supuesto constituye una verdadera excepción a la condición del lugar fijo ⁴⁹⁴, sin que se haya considerado, interpretando este párrafo conjuntamente con el supuesto siguiente la cláusula final "-o posea otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad"- , que la referencia de esta última a "otros lugares de trabajo" implique que incluso para la realización de estas actividades de naturaleza profesional o artística se exija la disponibilidad de una instalación material en donde llevarlas a cabo ⁴⁹⁵.

⁴⁹³ En atención a este criterio la Resolución del TEAC de 28-11-88 deniega la existencia de un establecimiento permanente a una empresa no residente porque sobre tener en territorio español un lugar fijo de negocios -un buque perforador-, éste se halla cedido a un tercero, lo que impide admitir que el citado bien que se cede pueda ser considerado a la vez como lugar fijo donde la entidad arrendadora desarrolla la actividad de empresa que constituye requisito inexcusable de la existencia del establecimiento permanente.

La cesión en uso de un determinado lugar de negocios también impide calificar a la Resolución del TEAC de 28 de noviembre de 1988 -Ciss Sociedades 948/2- como rendimiento procedente de actividad empresarial las cantidades satisfechas al arrendador porque "la cesión de uso impide admitir que el citado bien que se cede pueda ser considerado a la vez como lugar fijo donde la entidad arrendadora desarrolla la actividad de empresa que constituye requisito inexcusable de la existencia del establecimiento permanente". En este caso la inexistencia de establecimiento permanente derivada de la celebración de un contrato de arrendamiento o cesión de uso no residen en la imposibilidad de calificar como empresarial a la actividad sino en la imposibilidad de considerar el bien cedido como lugar fijo de negocios del arrendatario.

⁴⁹⁴ Vid por todos GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes*. op cit. pag 92.

⁴⁹⁵ En este caso no puede alegarse como sucede con el resto de los casos, la interpretación conjunta de la LIS con lo dispuesto en el Reglamento. Para este supuesto el RIS considera igualmente como establecimiento permanente la simple realización de estas actividades sin vinculación a ninguna base fija. Naturalmente esta situación no impide que se considere como

Por lo demás, de la Ley no se deriva la existencia de ninguna característica que deba reunir el lugar de trabajo, o instalación material. Sin embargo para determinados supuestos éste viene calificado en atención a las especiales circunstancias de cada caso. Así, el primero ⁴⁹⁶ y el tercero ⁴⁹⁷ de los grupos mencionados requieren, por la propia enumeración de los supuestos, una vinculación a un punto geográfico determinado, o en otras palabras, la *fijeza de la instalación material*. Sin embargo esta vinculación no se requiere en relación con otras situaciones -lugares de construcción, instalación o montaje-, de manera que no es posible extender esta cualidad a la cláusula general final, al guardar ésta silencio sobre el particular.

Más difícil resulta decidir si constituye un requisito general del establecimiento permanente la inscripción de la actividad y el establecimiento en el Registro Mercantil. Esta prueba constituiría un criterio de seguridad en la decisión sobre la consideración o no de una actuación como constitutiva de establecimiento permanente ⁴⁹⁸. De acuerdo con la legislación mercantil podría deducirse que éste constituye un requisito obligatorio para cualquier establecimiento de una sociedad extranjera, al no referir esta obligación únicamente a las sucursales sino a cualquier tipo de establecimiento ⁴⁹⁹. La misma obligación podría inferirse de la Directiva

establecimiento permanente, con mayores argumentos si cabe, la actividad profesional realizada a través de una base fija.

⁴⁹⁶ "Sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y otros establecimientos".

⁴⁹⁷ "Minas, canteras, pozos de petróleo o de gas, explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales".

⁴⁹⁸ Atendiendo a estas circunstancias un tribunal suizo decidió que la creación de una oficina por parte de un banco español en Suiza no constituía establecimiento permanente "porque dicho establecimiento permanente no estaba inscrito en el Registro de Comercio Local". Vid sentencia del Bundesgericht suizo de 17 de septiembre de 1977. EDWARDES-KER art 5 *The International Tax Treaties Service* op cit pag 63.5. En el mismo sentido ACURCIO CAVALEIRO DE MACEDO, J. *La norma de conflicto en el Derecho Internacional Fiscal*. Tesis inédita. Barcelona. 1978. pag 144.

⁴⁹⁹ El artículo 21.12 del Código de Comercio dispone que "las sociedades extranjeras que quieran establecerse o crear sucursales en España presentarán y anotarán en el Registro, además de sus estatutos y de los documentos que se fijan para las españolas, el certificado expedido por el consul español de estar constituidas y autorizadas con arreglo a las leyes del país respectivo". Vid también los artículos 232 y 239 a 273 del Reglamento de Registro Mercantil que refieren la obligación de inscribir en el Registro a determinadas situaciones constitutivas de establecimiento permanente para la sociedad no residente en nuestro país.

68/151/CEE ⁵⁰⁰. aunque este cuerpo normativo sólo la refiere a las sucursales, si bien no otorga definición alguna sobre lo que debe entenderse por sucursal.

Sin embargo, el examen de la legislación tributaria demuestra que la inscripción en el Registro de la instalación y de la actividad no constituye un elemento necesario para la formación de un establecimiento permanente a efectos tributarios, aunque sí puede constituir un elemento de certeza del mismo. Así se desprende del artículo 324.3 del RIS, que admite en determinados casos la existencia de un establecimiento permanente que no precise de inscripción previa en el Registro Mercantil, y así se recoge por la Administración ⁵⁰¹.

III.2.2. Realización de la actividad

La realización de una actividad en el lugar fijo o instalación material, es una de las condiciones inherentes para la existencia de un establecimiento permanente a efectos tributarios. Esta debe de ser efectiva, y no puede presumirse de la simple existencia de un establecimiento en nuestro territorio. Además no sólo debe llevarse a cabo la actividad empresarial, sino que debe existir una relación directa entre el lugar de negocios y la actividad realizada por el no residente, tal y como resulta ratificada por diversos preceptos del RIS ⁵⁰². No constituye ninguna objeción excepcionable a esta vinculación el hecho de que "el cobro de los ingresos derivados de la prestación de servicios, se produzca en lugar distinto de aquél en que se prestan los servicios" ⁵⁰³.

⁵⁰⁰ Undécima Directiva del Consejo de 21 de diciembre de 1989 (89/66/CEE) relativa a la publicidad de las sucursales constituidas en un Estado miembro por determinadas formas de sociedades sometidas al Derecho de otro Estado. Artículos 1 y 7.

⁵⁰¹ De acuerdo con la Contestación de 19 de julio de 1988 no es necesaria la inscripción en el Registro Mercantil para la existencia de un establecimiento permanente sino que basta con que se cumplan las condiciones del artículo 5.1. Vid CARMONA et alii op cit pag 64.

⁵⁰² De acuerdo con los artículos 306,314, 323 y 328 del RIS la actividad debe desarrollarse a través del lugar de negocios en aquellos supuestos en que éste sea un elemento necesario para la existencia de un establecimiento permanente.

⁵⁰³ Contestación de la DGT de 7 de diciembre de 1989. Carta Tributaria num 146. Ref 3459.

Esta conexión es la única condición general predicable de la actividad empresarial inferida directamente del texto de la Ley. Otros elementos, como el ejercicio continuado de esta actividad empresarial, la finalización de un ciclo comercial completo o el elemento temporal, se precisan por el Reglamento pero únicamente sirven para particularizar las diversas categorías de establecimientos permanentes establecidas por el Reglamento, no formando parte de la definición general de establecimiento permanente en el derecho interno.

A pesar de que el inciso final del artículo 7.a) LIS exige únicamente el simple ejercicio de cualquier actividad, sin calificar la misma, ésta debe calificarse como actividad empresarial, o en sentido más amplio, como "una explotación económica de toda índole" de acuerdo con la dicción del artículo 7. En todo caso, deberá acudirse al artículo 8 del RIS para precisar los elementos que permitan calificar al rendimiento como de actividad empresarial. Este señala que se considerarán rendimientos de una explotación económica "todos aquéllos que procediendo del trabajo 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" ⁵⁰⁴.

La definición de actividad empresarial adoptada por el ordenamiento tributario interno no precisa de determinados elementos, como el ánimo de lucro ⁵⁰⁵ o el carácter productivo de la actividad ⁵⁰⁶. No se

⁵⁰⁴ Vid la Contestación de la DGT de 7 de diciembre de 1989, en Carta Tributaria num 146, que utiliza esta conexión para vincular la actividad realizada por una entidad no residente en nuestro país a la existencia de un establecimiento permanente en el mismo.

⁵⁰⁵ Así lo admite SANZ GADEA, E. *El Impuesto sobre sociedades*. CEF. 3ª ed. Madrid. 1991 pag 124, al indicar que puede existir perfectamente una explotación económica sin ánimo de lucro. En cambio, MUÑOZ BAÑOS, C. "Las asociaciones sin ánimo de lucro y el Impuesto sobre Sociedades". Revista Jurídica La Ley. 1981. Tomo II. pag 912 entiende que "solamente debe gravarse el beneficio de la actividad lucrativa porque no es la personalidad del sujeto que realiza una actividad lo que debe tenerse en cuenta, sino el ejercicio de una actividad económica", asimilando de modo erróneo actividad económica con actividad lucrativa.

⁵⁰⁶ GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit pag 91. ZANCADA, F. "Una revisión del concepto de establecimiento permanente" en *Estudios de Doble Imposición Internacional*. IEF. 1979. pag 259, entiende no obstante, que la productividad es un elemento integrante de la definición de establecimiento permanente.

exige la realización directa de un beneficio para la empresa por parte del establecimiento permanente. La calificación de la actividad como empresarial es independiente de la generación efectiva de un beneficio económico para la empresa mediante el establecimiento permanente. Además, no se exige que éste obtenga unos resultados por sí mismo, solución que jurídicamente sería inviable dada su normal dependencia de la casa central situada en el extranjero, sino de que sea posible la imputación de unos resultados o rendimientos de acuerdo con los criterios de atribución⁵⁰⁷.

No obstante, la calificación de la actividad como empresarial implica que la actividad realizada en nuestro territorio conlleve la asunción del riesgo de esta actividad. La asunción de riesgo se configura como uno de los elementos definidores de la actividad empresarial⁵⁰⁸, y ha sido utilizada por los Tribunales en determinadas ocasiones para deslindar la existencia de un establecimiento permanente en nuestro territorio⁵⁰⁹. En este sentido, la ausencia de asunción de riesgo podría configurarse como elemento de delimitación negativa del concepto de establecimiento permanente en derecho interno, ante la ausencia de cláusula similar a la contenida en los CDI. Aunque en ocasiones resulte difícil concretar este elemento y su concreción en un territorio determinado, puesto que generalmente es una característica predicable de la actividad en su conjunto y no únicamente de una parte de la misma, éste debe encontrarse en la gestión o dirección separada de las actividades realizadas en o desde nuestro territorio, con una

⁵⁰⁷ Se seguiría de este modo, de acuerdo con la nomenclatura utilizada por la doctrina, la *teoría de la pertenencia económica*, y no la *teoría de la realización*. Esta última exige que la instalación realice directamente un beneficio, mientras que la primera tan solo exige la integración en la economía de un país de la actividad empresarial realizada por la entidad no residente a través del lugar de negocios. Vid a tal efecto BORRAS RODRIGUEZ, A. *La Doble imposición: ...* op cit pag 45. RIVIER, J.M. *L'imposition des entreprises internationales* 1964. pag 43-44.

⁵⁰⁸ MARTIN QUERALT, J. en *Curso de Derecho Tributario* . Parte Especial 7ª ed. 1991. pag 85. SANZ GADEA, E. *El Impuesto sobre Sociedades*. CEF. Tomo. I. 1991. pag 124.

⁵⁰⁹ En concreto, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 20 de diciembre de 1991 considera -aunque referido a una persona física-, que no existe una actividad empresarial cuando la actividad desarrollada consiste "en la vigilancia y supervisión del arrendamiento de un único conjunto de bienes constitutivos de una empresa"... "al no organizar los factores humanos y materiales de producción, contratando y *asumiendo los riesgos propios* de toda actividad empresarial" (la cursiva es nuestra).

autonomía relativa del resto de la empresa. Así, no es necesario que la facultad para contratar en nombre de la empresa se encuentre situada en nuestro territorio ⁵¹⁰, sino tan sólo que el control y la dirección de la actividad empresarial se realice en el mismo ⁵¹¹. Al no contener una enumeración negativa, en la legislación interna la exclusión de determinados supuestos del concepto de establecimiento permanente deberá realizarse con arreglo a estos criterios, y no mediante la demostración del carácter auxiliar o preparatorio de la actividad ⁵¹².

III.2.2.1. Particularidades en el caso de las actividades profesionales y artísticas.

La LIS establece un criterio específico para la formación de un establecimiento permanente en caso de que la empresa realice actividades de

⁵¹⁰ Así por ejemplo la contestación de la DGT de 26 de abril de 1982 -Ciss Sociedades pag 948/1-2-, califica como establecimiento permanente un lugar fijo de negocios cuya actividad se limita a controlar el mantenimiento y explotación de barcos de la empresa no residente, equiparando la misma a un centro de coordinación, apoyo y control, no siendo necesaria la canalización de la contratación de operaciones del tráfico mercantil a través de dichas dependencias.

⁵¹¹ Así por ejemplo, la realización de unas simples pruebas de investigación en nuestro territorio en nuestro territorio no deberían dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente para la empresa que las lleve a cabo. Sin embargo, la solución podría ser distinta si la dirección y control de estas pruebas de investigación se ejecutarán también en nuestro territorio, ejerciendo el control sobre el *riesgo* de las mismas desde el mismo, en cuyo caso sí podría entenderse que la empresa operaría en nuestro territorio mediante establecimiento permanente, atribuyendo al mismo los rendimientos o la parte proporcional de los rendimientos futuros atribuibles al desarrollo de estas investigaciones.

⁵¹² Ello supone que en determinados casos la Administración ha considerado como establecimiento permanente la realización de ciertas actividades en una instalación fija que, de haber mediado un CDI no habrían podido calificarse como tales. Así, en varias contestaciones de la DGT, entre ellas la de 23 de mayo de 1984 -Ciss Sociedades pag 950-2- y la de 11 de julio de 1984 -Praxis fiscal ISOC pag 602-, se señala que la realización de actividades dedicadas exclusivamente a realizar estudios de comercialización de sus productos deben tributar como una entidad no residente con un establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil. No obstante en otros casos la Administración se ha pronunciado en sentido contrario. Así por ejemplo, la contestación de la DGT de 24 de enero de 1979 -Ciss Sociedades pag 947- afirma que no constituirá establecimiento permanente en España la oficina de representación en España de una sociedad extranjera si constituye una simple prolongación de la empresa extranjera al desarrollar una *actividad meramente auxiliar o preparatoria de la casa central*, constituyendo en los restantes casos un establecimiento permanente.

carácter profesional y artístico. A diferencia del criterio clásico seguido por el MC de la OCDE no se conecta el ejercicio de la jurisdicción fiscal por parte del Estado de situación a la existencia de una base fija ⁵¹³. Por el contrario, la tributación de estas actividades en el Impuesto sobre Sociedades español debe reconducirse a la categoría del establecimiento permanente. En todo caso, aún exigiendo la existencia de un establecimiento permanente, la tributación de estas actividades se desprende del criterio de la instalación material necesaria, pues la constitución del establecimiento permanente tiene lugar por la mera realización de la actividad, aunque no se encuentre vinculada a un lugar fijo de trabajo o de negocios. Se intenta así de este modo encauzar de manera diferente determinadas actividades cuyas condiciones de ejercicio se han visto modificadas sobremanera con el avance tecnológico y la transformación de los medios de comunicación.

No obstante el criterio de delimitación entre las actividades profesionales y artísticas y las meramente empresariales no se encuentra plenamente desarrollado en el ámbito societario, considerándose aquéllas como una mera ejemplificación de las empresariales ⁵¹⁴. Esta es una distinción que procede del ámbito de las personas físicas y al mismo habrá que acudir para tener en cuenta los criterios de distinción. En este sentido puede afirmarse que tendrá la consideración de actividad profesional aquélla que de haberla realizado una persona física se habría calificado como profesional y no como empresarial.

A pesar de que el artículo 7 de la LIS desvincula la idea de establecimiento permanente del de instalación fija, ello no significa que su construcción se haga prescindiendo de la presencia visible y objetiva de esta

⁵¹³ Esta desvinculación de la base fija ha sido criticada por FERNANDEZ, PEREZ, J.R. "La tributación por obligación real(I)..." CaT nº 8. op cit. pag 4, al señalar que será de muy difícil aplicación "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 habrá ya producido el devengo y tributación definitiva como "rentas separadas" por los rendimientos percibidos".

⁵¹⁴ Así lo señala por ejemplo el artículo 255 del RIS, al excluirlos de retención cuando constituyan el objeto habitual del tráfico de estas entidades. En algunos países los tribunales han declarado que la prestación de servicios profesionales prestados por sociedades no pueden calificarse como rendimientos de servicios personales sino como rendimientos empresariales. Vid a tal efecto la sentencia del Bundesfinanzhof de 4 de marzo de 1970 (BstBl 1970.II pag 428).

empresa en un determinado país. La mera realización de una actividad calificada como profesional no debe bastar por sí misma a nuestro entender, para alcanzar la calificación de establecimiento permanente en nuestro país, sino que la realización de esta actividad debe reunir unas condiciones determinadas ⁵¹⁵.

Además, esta conclusión no constituye un mero deseo *de lege ferenda* sino que encuentra su base legal en la interpretación conjunta del ordenamiento interno. Para ello debe distinguirse entre la realización de actividades profesionales y artísticas enumeradas en el artículo 7.a de la LIS, como supuesto de establecimiento permanente, y la realización o utilización de toda clase de servicios... o cualquiera otra prestación de trabajo o capital recogida en el apartado b del mismo artículo, o la prestación de servicios sin mediación de establecimiento permanente recogida por la Ley 5/83. A tal efecto debe tenerse en cuenta que la Ley 5/83 no delimitó ni precisó las cualidades que sirvieran para deslindar los dos tipos de actividades, ni supuso la desaparición o anulación de esta clase de establecimientos permanentes derivados de la realización de actividades profesionales y artísticas ⁵¹⁶. La distinción cualitativa se precisa en el Reglamento y se desliga del requisito de la base fija.

El criterio decisivo reside en la habitualidad de la realización de estas actividades en nuestro territorio, permitiendo la calificación del ejercicio de esta actividad como permanente, desvinculándola de la prestación aislada de un determinado servicio. Así se deriva del artículo 314.e) RIS al exigir "la realización de modo continuado o habitual en territorio español actividades profesionales o artísticas" para calificar a las mismas como un

⁵¹⁵ De la misma opinión es BORRAS RODRIGUEZ, A. op cit pag 57: "no puede considerarse establecimiento permanente la mera realización de una actividad. El concepto de establecimiento permanente debería ser muchísimo más restringido".

⁵¹⁶ Varios autores defienden en cambio, esta postura. Vid EGUINO A, M. "Las actividades empresariales de los no residentes" op cit. pag 12. ARRAEZ, A. "Régimen tributario de las rentas obtenidas por los no residentes" Revista Española de Financiación y Contabilidad. num 41/1983. pag 472. GONZALEZ POVEDA, V. "Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente" Gaceta Fiscal. nº 32/1986 pag 135. Este último señala que "a partir de la Ley 5/83, 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 IS como de actividad esporádica".

establecimiento permanente con actividad continuada. El criterio de la continuidad/habitualidad, con ser una medida razonable deja una serie de supuestos en penumbra al no precisar ninguna pauta delimitadora clara. A estos efectos el artículo 323 del RIS en su punto b) establece que los "servicios de cualquier tipo en favor de terceros, durante más de ciento ochenta y tres días en un período anual" se entenderán que constituyen un establecimiento permanente con actividad esporádica en España ⁵¹⁷.

Con este criterio reglamentario queda delimitada con precisión la barrera entre las actuaciones profesionales y artísticas que constituyen establecimiento permanente y aquéllas que deben considerarse como meras prestaciones de servicios sin establecimientos permanentes. Es por tanto, el criterio temporal o de duración de las actividades el que determina la existencia de un establecimiento permanente en caso de realización de actividades profesionales o artísticas. En consecuencia, el elemento temporal/duración, aunque se deduzca de la norma reglamentaria, y puedan plantearse problemas de legalidad, es una condición indispensable que integra el concepto de establecimiento permanente en el supuesto de realización de actividades profesionales o artísticas.

III.2.2.2. Particularidades derivadas de la realización de otro tipo de explotaciones económicas.

La existencia de ciertas peculiaridades en determinados tipos de explotaciones económicas ha venido determinando en la evolución de las reglas del establecimiento permanente como hemos visto, el establecimiento de reglas específicas y requisitos especiales y diferentes para este tipo de explotaciones.

Una de las actividades especiales que cuenta con más tradición en este sentido es la relativa a las *obras de construcción, instalación o montaje*. Estas obras carecen por su naturaleza del requisito de la permanencia, o

⁵¹⁷ Algún sector doctrinal ha dudado sobre la legalidad de este precepto: GONZALEZ POVEDA *Tributación de no residentes*. Ed La Ley. 1989 pag 94, y EGUINOVA, op cit pag 12 que lo omite en su enumeración de establecimientos permanentes.). Sin embargo este punto será tratado con mayor profundidad en el apartado dedicado a los establecimientos permanentes de actividad esporádica.

dicho de otro modo, se desarrollan generalmente durante un plazo de tiempo, determinado o indeterminado, finalizando su actividad en el momento en que se cumple el objetivo de la explotación: la realización de la obra, instalación o la finalización del montaje para el que fue concebida esta empresa.

En atención a estas circunstancias singulares en el ejercicio de esta explotación económica, la LIS, siguiendo una tradición consolidada tanto a nivel interno como internacional, asienta unos criterios específicos de constitución del establecimiento permanente en estos casos. Junto a la realización de la actividad empresarial propia de estas explotaciones -la construcción de la obra, la instalación o el montaje-, la Ley entiende que el lugar donde se realiza esta tarea se constituye en lugar de trabajo. Junto a estos requisitos generales, se añade un elemento de duración de la actividad, al disponer que el plazo de realización de las mismas debe ser superior a doce meses. Se incorpora así, al concepto de establecimiento permanente para estos supuestos un elemento de carácter temporal, con el que se supera la necesidad de fijeza exigida para el resto de lugares de trabajos, configurándose la permanencia que dimana de la propia calificación del establecimiento mediante un requisito temporal referido a la actividad ⁵¹⁸.

De todos modos, tanto la Ley como el RIS omiten determinados puntos de interés a efectos de otorgar una mayor seguridad jurídica a la calificación de establecimiento permanente cuando nos encontremos ante una obra de construcción, instalación o montaje, como pueden ser su silencio ante el cómputo del plazo de los 12 meses ⁵¹⁹ o si las actividades preparatorias de estas obras de construcción, o instalación deben incluirse en la obra de construcción a efectos de cómputo.

⁵¹⁸ No obstante la doctrina ha reclamado en diferentes ocasiones la reducción de este plazo a uno inferior, de 6 meses por entender que debido a los avances tecnológicos esta duración está más acorde con las nuevas técnicas, acomodándose al mismo tiempo a los criterios inspirados por la ONU. Vid CARBAJO VASCO, D. "El concepto de establecimiento permanente en el modelo de la OCDE: consideraciones y crítica" CT nº 52/1985. pag 53. DE JUAN PEÑALOSA, J.L. "La reforma 77/78..." op cit. pag 74,77.

⁵¹⁹ DE JUAN PEÑALOSA, J.L. " La reforma 77/78. ..." op cit pag 77.

En todo caso, lo que parece deducirse de la redacción legal, es que las obras de construcción, instalación o montaje quedan configuradas en la Ley como un tipo específico de establecimiento permanente que se califica con arreglo a unos criterios propios e independientes del resto de las instalaciones o situaciones que pueden constituir un establecimiento permanente, incluso en el supuesto de que se realicen en el seno de otra actividad u otra empresa, siempre que la misma sea individualizable.

III.2.3. El elemento personal

La existencia de relaciones de carácter personal entre un sujeto residente y otro no residente permiten en ocasiones la realización de una actividad económica concreta en un determinado territorio por parte del no residente sin necesidad de su presencia efectiva en el mismo, ni tan siquiera mediante la disposición de un lugar desde el que desarrollar la actividad empresarial. A partir de esta situación típica ha surgido la cláusula del agente en el derecho internacional tributario, dentro del concepto de establecimiento permanente, como complemento a la cláusula general de establecimiento permanente formada por el lugar fijo de negocios a través del que se desarrolla la actividad empresarial ⁵²⁰.

En el derecho interno, el reconocimiento de esta relación personal como posibilitadora de la configuración de un establecimiento permanente para el no residente, se recoge por una doble vía, y lógicamente, con una doble caracterización.

En primer lugar el legislador tributario reconoce y recoge una figura clásica de nuestro ordenamiento regulada por el derecho mercantil, como es la institución del apoderado ⁵²¹. Bajo esta figura se reconoce básicamente la

⁵²⁰ Ver el apartado dedicado a la cláusula de la agencia en el capítulo siguiente.

⁵²¹ El Código de Comercio prevé la figura del apoderado como un auxiliar de carácter subordinado al empresario que ostenta facultades representativas del mismo que les permite realizar en nombre y por cuenta del empresario actos jurídicos integrantes del giro o tráfico del establecimiento, distinguiendo en función del alcance del poder otorgado al mismo, sea de carácter general, caso del *factor o gerente* -arts 281-285 Ccom- o bien para actos particulares, *dependientes* -art 292 Ccom- o *mancebos* -art 293 Ccom-. Vid entre otros URIA, R. *Derecho Mercantil*. 18º ed. Marcial Pons. pag 48 y ss. BROSETA PONT, M. *Manual de Derecho Mercantil* Ed Tecnos 6ª ed. pag 147.

nota de dependencia del residente respecto del no residente, que permite considerar su actuación como propia del no residente, puesto que el apoderado actúa como tal en nombre y por cuenta de la persona representada.

La actuación de la persona no residente a través del apoderado, - aunque la Ley destaca la facultad de disposición sobre el lugar de negocios con preferencia sobre la llevanza de la actividad- parece limitarse, a efectos de su consideración como establecimiento permanente, a aquellos supuestos en los que se posea en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas y otros establecimientos ⁵²². En estos supuestos no se exige ninguna especialidad en la actuación del apoderado, que se determinará con arreglo a los poderes otorgados, para su consideración como establecimiento permanente de la entidad no residente. No puede deducirse que de esta referencia al apoderado se exija al mismo un poder especial para contratar en nombre del no residente, para su posible consideración como establecimiento permanente de aquélla entidad ⁵²³.

Con ello la LIS reconoce la actuación de una persona/agente dependiente del no residente como conformadora de un establecimiento permanente para el mismo en los mismos supuestos en que esta actuación conllevara su existencia de ser realizada directamente por la entidad no residente en nuestro territorio ⁵²⁴. Por tanto en estos casos no puede

⁵²² Así se desprende de la redacción del texto, al observar como el siguiente supuesto aparece separado por un punto y coma. Del mismo modo el art 314.a) RIS limita la referencia del apoderado a los supuestos arriba señalados.

⁵²³ Así lo reconoce la contestación de la DGT de 26 de abril de 1982 -Ciss Sociedades 948/1-2-, al señalar que una persona que actúe en nombre de la empresa no residente en España que se dedique a controlar el mantenimiento y explotación de barcos de la empresa no residente que toquen puerto español constituye un establecimiento permanente de la entidad no residente en nombre de la que realiza las actuaciones, sin que esta consideración resulte alterada por el hecho de que la contratación de operaciones del tráfico mercantil no se canalice a través de dichas dependencias.(el resaltado es nuestro)

⁵²⁴ Con ello se descubre la verdadera significación que debería corresponder a la agencia y a la relación de dependencia en la configuración del concepto de establecimiento permanente: sustituir la actuación propia en otro país y poner de manifiesto esta actuación que se lleva a cabo por el no residente y no por la persona que figura al frente de la misma actividad, sin que ello suponga el desplazamiento de los requisitos tradicionales del concepto de establecimiento permanente por otros nuevos.

entenderse la existencia de esta relación personal especial como una cláusula de establecimiento permanente paralela e independiente a la existencia de un lugar de trabajo donde se lleve a cabo la actividad, sino una precisión complementaria de esta cláusula general, puesto que presupone en todo caso los elementos de la conceptualización general del establecimiento permanente y simplemente viene a señalar su extensión, siendo de aplicación los mismos aunque la actividad no se desempeñe directamente por el no residente.

En segundo lugar la LIS entiende que este elemento temporal es decisivo para la disposición de un establecimiento permanente en nuestro territorio en nuestro país "cuando posea...agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo".

Este supuesto, uno de los previstos en el art 7.a) LIS implica la existencia de un lugar de negocios con cierto carácter de permanencia, derivado de la referencia a las "agencias o a las representaciones" ⁵²⁵, así como la realización de una actividad encomendada a la agencia o a la representación.

En este segundo supuesto en el que interviene una relación de carácter personal en la configuración del establecimiento permanente, esta relación personal viene calificada por la presencia de un requisito añadido: la facultad otorgada al residente para contratar en nombre y por cuenta de la empresa no residente.

Este dato es suficiente para otorgar la calificación de establecimiento permanente a la actuación por medio del agente, puesto que con ella se tiene suficiente constancia de qué persona está generando realmente el rendimiento, llevando a cabo la actividad y haciéndose cargo de las consecuencias empresariales que derivan del mismo. El requisito de la contratación "en nombre y por cuenta de" revela suficientemente la titularidad del sujeto que realiza la actividad empresarial, sin que sea precisa una relación de sumisión laboral o económica de la persona o entidad que lleva a cabo materialmente la contratación. La admisión de los agentes como

⁵²⁵ Normalmente coincidirán con el establecimiento de una sucursal en nuestro país o con la existencia de una oficina en donde se lleve a cabo la actividad.

establecimientos permanentes de la entidad representada no se limita pues, en derecho interno, a aquéllos que mantengan una relación de dependencia con la misma, sino que abarca en general a cualquier persona que tenga capacidad para contratar en nombre y por cuenta de la empresa no residente, siendo irrelevante el que estos agentes tengan un estatuto independiente, o no mantengan una relación laboral o de dependencia con la empresa contratante o relacionada ⁵²⁶. Por ello debe incluirse tanto a aquellos situaciones nacidas al amparo de la Ley 12/1992 de 27 de mayo que desarrolla la Directiva 86/653/CEE de 18 de diciembre de 1986 sobre coordinación de los Estados miembros, o los comisionistas, por su capacidad para contratar en nombre de sus clientes ⁵²⁷, pero no por ejemplo los corredores de comercio en la medida en que solo promuevan el cumplimiento de contratos pero no los concluyan en nombre de las partes, por lo que respecta a los agentes comerciales independientes.

En definitiva, dos situaciones o características son las que determinan que una relación personal entre una persona residente y una entidad no residente puede devenir en la existencia de un establecimiento permanente para el no residente de acuerdo con la LIS:

- cuando, existiendo una relación de dependencia se desarrollen actividades que por sus condiciones conducirían a la existencia del establecimiento permanente de ser llevadas a cabo directamente por el no residente

- cuando, con independencia del carácter de la relación, ésta permita actuar al residente "contratando en nombre y por cuenta de la persona no residente", definiéndose esta situación en consecuencia por dos elementos, la facultad para contratar, y la actuación en nombre y por cuenta del no

⁵²⁶ En cambio FERNANDEZ PEREZ, J.R. "La tributación por obligación real (I) (rentas obtenidas en España a través de establecimiento permanente)" Carta Tributaria nº 8, señala que no cabe en nuestro derecho interno la figura del agente independiente como establecimiento permanente de la sociedad no residente, al confundir la relación de dependencia con la facultad para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. La posición opuesta mantiene ARRAEZ -op cit pag 472-, que afirma que el supuesto del agente dependiente "no está comprendido en los supuestos de 'representación autorizada' para contratar", olvidando la referencia de la Ley a los apoderados y a las representaciones de las entidades no residentes.

⁵²⁷ URIA op cit pag 55.

residente, y no por la relación de dependencia/independencia que mantengan ambas partes.

III.3. Las clases de establecimiento permanente en nuestro ordenamiento interno.

El RIS establece una clasificación de los establecimientos permanentes no prevista por la Ley. Esta clasificación no se dirige de modo primordial a delimitar el concepto de establecimiento permanente sino a configurar las relaciones y obligaciones jurídico-tributarias que derivan de la existencia de los mismos con el objeto de simplificar el procedimiento de determinación de la base imponible y de la deuda tributaria, en atención a los elementos que conforman el establecimiento permanente.

Sin perjuicio de las consecuencias que se derivan para la configuración de la tributación de los establecimientos permanentes, que la doctrina se ha encargado de criticar de forma prácticamente unánime y que nosotros examinaremos en el apartado oportuno ⁵²⁸, la clasificación reglamentaria no puede considerarse inútil a la construcción del concepto de establecimiento permanente en nuestro derecho ⁵²⁹; si bien no establece características concreto con alcance general, sí contribuye a precisar los contornos de esta figura en atención a la caracterización de las diferentes categorías de establecimiento permanente. Por una parte, el mayor desarrollo

⁵²⁸ Algunos autores critican la clasificación en tanto no puede justificarse el modo de tributación de determinados establecimientos permanentes: ARRAEZ op cit , EGUINO A, M. op cit. pag 12 o CUBILLO VALVERDE, C. op cit pag 152, quien califica la clasificación de innecesaria e impropia. Otros autores como GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit. distingue los efectos de la clasificación sobre el concepto de establecimiento permanente y sobre la tributación del mismo, criticando la segunda. Sin embargo QUINTAS BERMUDEZ, J. *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades* op Ed Civitas. Madrid. 1984. 984-985 justifica no solo la existencia de diversos tipos de establecimientos permanentes sino también la diferente tributación asignada a cada uno de ellos en función de sus peculiaridades. La mayor crítica a esta clasificación reglamentaria procede no obstante del Dictamen nº 44.426 de 30 de septiembre de 1982, sobre el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en el que se dudaba de la adecuación de esta clasificación con el tenor legal del artículo 7º señalando que las distinciones del Reglamento " no concuerdan con el artículo 7º de la Ley, el cual en realidad sólo distingue dos tipos", sin aclarar qué dos supuestos ya aparecían preconfigurados en la Ley y con base en qué elementos era posible establecer esta clasificación en la Ley. Tomado de CARBAJO VASCO, D. "La actividad aseguradora en España a través de establecimiento permanente. Problemática del capital fiscal" op cit. pag 240.

⁵²⁹ En contra de esta postura CUBILLO VALVERDE, C. "Rentas empresariales de los no residentes" op cit. pag 152.

alcanzado en el Reglamento permite como hemos visto ⁵³⁰ delimitar el alcance de los elementos integrantes del concepto de establecimiento permanente. Por otra, el Reglamento confirma la inexistencia de ciertos requisitos en la conceptualización del mismo.

Ahora bien, cualquier supuesto regulado por el Reglamento debe reconducirse en todo caso al concepto establecido y derivado de la Ley ⁵³¹ y a los supuestos legales en los que se especifican las condiciones para la existencia de un establecimiento permanente ⁵³².

El artículo 306 del RIS clasifica los establecimientos permanentes en:

- establecimientos permanentes que realicen una actividad continuada,
- establecimientos permanentes que realicen una actividad esporádica,
- establecimientos permanentes que no cierren ciclo mercantil.

Esta clasificación aparece por primera vez en la legislación española en el RIS, ya que no se contenía en el Texto Refundido de la reforma de 1964 ni en la Ley 61/78. Sin embargo el RIS solamente recoge diversos pronunciamientos que habían aparecido tanto a nivel jurisprudencial como administrativo que matizaban el concepto de establecimiento permanente existente con anterioridad, pretendiendo simplificar su régimen tributario en aquellas circunstancias que parecía aconsejable.

⁵³⁰ Puede traerse aquí a colación, como ejemplo, la utilidad del RIS en la interpretación de los supuestos enumerados en el art 7.a) LIS, a efectos de destruir la presunción de actividad por la simple existencia de un lugar de trabajo en nuestro territorio, examinada en un apartado anterior.

⁵³¹ La clasificación no puede calificarse como ilegal en cuanto a la definición del establecimiento permanente, pues todos los supuestos derivan su legitimidad y legalidad de su admisión o derivación de la Ley que por otro lado contiene una definición amplia y abierta del establecimiento permanente y admite sin muchos problemas nuevos supuestos del establecimiento permanente, aun no enumerados en el texto legal. Aquellos supuestos concretos enumerados en el Reglamento de cuya legalidad se ha dudado serán objeto de un estudio concreto en los apartados siguientes.

⁵³² Así lo señala GONZALEZ POVEDA, *Tributación de no residentes op cit.* pag 94.: "la clasificación reglamentaria de los establecimientos permanentes no altera para nada los supuestos de establecimiento permanente tipificados en el art. 7 de la LIS".

De un examen de las condiciones que determinan la instauración de esta clasificación única se deduce que en realidad, las diferentes clases de establecimientos permanentes no responden a un solo criterio clasificador sino que giran en torno a una doble condición, de modo que puede hablarse de dos criterios de clasificación que dan lugar a una triple categorización de los establecimientos permanentes basada en el cumplimiento simultáneo de varias condiciones por alguna de las categorías establecidas.

La primera de las condiciones determinantes de la clasificación reside en la dicotomía continuidad/ocasionalidad de la actividad ejercida a través del establecimiento permanente, tal y como esta doble posibilidad viene determinada por el Reglamento. En atención a este criterio, se entiende que los establecimientos permanentes realizan una actividad continuada (art 314 RIS) o bien una actividad esporádica (art 323 RIS).

El segundo de los elementos en torno al cual se configura parte de la clasificación reglamentaria es el concepto de ciclo comercial completo. De acuerdo con este criterio, se distingue entre aquellos establecimientos permanentes que cierran un ciclo comercial completo y aquellos establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil.

III.3.1. El ejercicio continuado de la actividad.

La Ley no señala por sí misma como requisito definidor de la actividad el que ésta se desarrolle de modo continuado. Es el Reglamento el que menciona esta característica como un requisito de determinados establecimientos permanentes, convirtiéndose en uno de los criterios tenidos en cuenta para establecer la tipología de establecimientos permanentes.

Aunque la realización de la actividad de modo continuado se constituya en elemento delimitador de las categorías de establecimiento permanente, distinguiéndose en función del mismo aquellos que realizan una actividad de modo continuado de aquéllos que solo realizan una actividad "de manera esporádica", el Reglamento no contiene una definición de lo que se entiende por *continuidad* de la actividad empresarial.

En una primera aproximación, la configuración de esta continuidad debe derivarse de aquellos supuestos reconocidos por el artículo 314 RIS como constitutivos de establecimiento permanente con actividad continuada. Los supuestos recogidos en este artículo son prácticamente los mismos que los enumerados explícitamente en el art 7.a) LIS, con excepción de las obras de construcción, instalación o montaje ⁵³³ y la cláusula residual, con la advertencia expresa del ejercicio efectivo de la actividad a través del lugar de negocios. En atención a esta enumeración se concluye que la continuidad deriva del propio ejercicio de la actividad a través de los lugares de trabajo señalados directamente por la Ley. El *desarrollo efectivo* ⁵³⁴ de la explotación económica a través del lugar de negocios se conforma como una *presunción de continuidad* según se desprende del artículo 314 del RIS, bastando en principio la constatación de su desarrollo para la consideración como continua de la actividad, y para la creación de la ficción de la permanencia del mismo.

Sin embargo, una mejor delimitación del concepto de continuidad derivado del tenor reglamentario, exige su comparación con el sentido dado a la expresión "actividad esporádica", que el Reglamento utiliza como contrapuesto al de la continuidad. En atención a esta contraposición, aquellos establecimientos permanentes que no se califiquen como de actividad continuada, se considerarán como establecimientos permanentes de actividad esporádica, o mejor, porque éste es el proceso que sigue el Reglamento, se considerarán en principio como establecimientos permanentes de actividad continuada, a no ser que puedan considerarse como de actividad esporádica.

Para una correcta consideración de la distinción entre actividad continuada y esporádica u ocasional, es necesario acudir al tercer párrafo del artículo 323 del RIS en el que se recoge el tercer supuesto de establecimiento permanente con actividad esporádica. Este señala que se consideran

⁵³³ No se comprende sin embargo, el porqué de esta exclusión con carácter general porque podría considerarse, de modo paralelo a lo establecido en el artículo 323.c RIS, que las obras que conlleven una ejecución por un período considerablemente elevado de tiempo constituyesen establecimientos permanentes con actividad continuada.

⁵³⁴ Esta expresión como tal aparece recogida en el artículo 314 RIS referida a las explotaciones agrarias, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

establecimientos permanentes con actividad esporádica "las explotaciones económicas de las contempladas en el artículo 314 de este Reglamento -que son las consideradas como de actividad continuada- *desarrolladas o a desarrollar por un período no superior a tres años*" (la cursiva es nuestra). En este párrafo se introduce, insertado dentro del concepto de ocasionalidad o actividad esporádica un elemento ajeno a su propio sentido. Aunque la ocasionalidad-habitualidad se refiera en principio a la frecuencia o repetición con que se lleva a cabo la actividad con relación al propio desarrollo de la misma ⁵³⁵, la referencia a una duración determinada, introduce en la contraposición continuidad-ocasionalidad un elemento temporal que es ajeno a su propia esencia.

Sin embargo, la determinación de la dicotomía continuidad-ocasionalidad resulta oscurecida por la mala redacción del apartado reseñado, sobre todo teniendo en cuenta la opción de tributación establecida en por el art 324 RIS para los establecimientos permanentes con actividad esporádica.

La disyuntiva "desarrolladas o a desarrollar en un período de tres años" es incorrecta a nuestro entender, en relación con la opción de tributación establecida por el art 324 RIS para este tipo de establecimientos permanentes e introduce elementos de confusión en la interpretación de la misma y de la noción de continuidad-ocasionalidad.

El apartado 2 de este artículo 324 RIS establece que la opción por la doble tributación ⁵³⁶- que se configura como el efecto primordial derivado de la existencia de este tipo de establecimiento permanente- "deberá manifestarse al tiempo de solicitar la inscripción en el Índice de Entidades". Evidentemente en este momento es imposible saber si la actividad se ha desarrollado por un período superior a tres años, por lo que la referencia a las actividades "desarrolladas" resulta irrelevante e incompatible con el sistema de opción establecido. Por otro lado, aún previendo una duración

⁵³⁵ El carácter esporádico de una actividad se refiere, de acuerdo con el RAEL, a aquella actividad que no tenga un enlace con otra actividad de la misma categoría, que ocurre un tanto de manera accidental o sin referencia a una continuación o sin continuidad.

⁵³⁶ Esta opción posibilita tributar como un establecimiento permanente con actividad continuada o bien considerando que las rentas se han obtenido sin mediación de establecimiento permanente.

inferior a los tres años, esta previsión puede resultar revocada posteriormente por la realidad de los hechos que impida continuar con la opción ejercida, derivándose de esta situación varios problemas.

De todos modos, creemos que el plazo especificado por el art 323.c) RIS cumple, en relación con la delimitación del concepto de continuidad/ocasionalidad, dos funciones primordiales:

En primer lugar, la de constatar que *cualquier*⁵³⁷ actividad desarrollada en nuestro territorio a través de un lugar de trabajo durante un período superior a tres años debe considerarse como una actividad continuada. La introducción del elemento temporal supone por este lado, un dato en favor de la seguridad jurídica, que beneficia al contribuyente, suponiendo por otro lado un elemento de configuración de la continuidad, de manera diferente a su sentido usual.

En segundo lugar la fijación de este plazo temporal, puede suponer en sentido inverso, un elemento de utilidad para destruir la presunción de continuidad establecida por el mero ejercicio efectivo de la actividad en el art 314 del RIS, cuando se prevea que no va a superar el plazo de tres años o cuando no lo supere realmente, aunque en este último caso no suponga la posibilidad de volver a ejercitar la opción con efectos retroactivos⁵³⁸.

A estos dos efectos se reduce prácticamente la distinción entre ocasionalidad-continuidad que establece el art 323.b) RIS, ya que los efectos derivados de la posible opción por una tributación diferente solo tendrán lugar en casos muy concretos y determinados, practicamente de laboratorio, perdiendo en consecuencia toda virtualidad la distinción a efectos de tributación. Al prever el art 324 del RIS la posibilidad de ejercitar la opción únicamente al inicio de la actividad, ésta solo tendrá lugar en aquellos casos

⁵³⁷ De las enumeradas por el art 314, es decir, que figure a priori como supuestos de establecimientos permanentes de actividad continuada. Es decir, con las salvedades apuntadas referidas a las obras de construcción, instalación o montaje sin que consten los motivos.

⁵³⁸ Como ha señalado GONZALEZ POVEDA, V *Tributación de no residentes* op cit. pag 102, resulta imposible aplicar retroactivamente el régimen de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente cuando se ejerció la opción de la tributación semejante a los establecimientos permanentes con actividad continuada, y posteriormente la actividad tuviera una duración inferior a los 3 años, pues así se deriva inexcusablemente del art 324.2 RIS.

en los que exista la certeza, al comienzo de la explotación, de que ésta no superará en ningún caso el plazo de los tres años ⁵³⁹. De este modo, la importancia de esta clasificación se reduce a establecer la definición de continuidad por referencia a elementos de carácter temporal.

III.3.1.1. Los establecimientos permanentes de actividad esporádica.

El criterio rector de este tipo de establecimientos permanentes responde al desempeño de una actividad o explotación económica que no llega a consolidarse de forma permanente en un determinado territorio pero que no obstante es posible aislar la realización de esta actividad del resto de actividades realizadas por la entidad no residente y considerarla de modo global y separado. En opinión de un ilustre comentarista español dos son los criterios que, en ausencia de la fijeza del lugar de negocios, permiten reconocer la existencia de un establecimiento permanente, como son el período durante el cual se llevan a cabo las actividades en España y la forma de obtención material de los rendimientos, o rentas aisladas ⁵⁴⁰.

⁵³⁹ Y aún así, en el caso de que la actividad supere efectivamente el período de tres años, el criterio voluntarista inicial cede a las exigencias de la realidad, imponiéndose obligatoriamente en cualquier caso el régimen del establecimiento permanente con actividad continuada, cualquiera que fuese la opción inicialmente elegida. Quedaría por plantear, en el ya remoto e improbable caso de que se hubiera optado por el régimen de tributación separada como si no existiera establecimiento permanente, y la superación del plazo del 323.b) RIS exigiera el cambio de tributación, si éste debía de aplicarse con carácter retroactivo o sólo a partir del momento en que se superan los plazos establecidos reglamentariamente. GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit pag 102 se muestra partidario de la no aplicación retroactiva del régimen general, alegando cuestiones prácticas y de firmeza de las liquidaciones, aunque nada impediría su posible aplicación atendiendo a que el establecimiento permanente -en este caso de actividad continuada- se configura como tal desde el primer día en que se realiza la actividad.

⁵⁴⁰ Señala QUINTAS BERMUDEZ, J. *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Civitas.1984, pag 995, que los establecimientos permanentes con actividad esporádica reúnen "las circunstancias para considerar que operan en España mediante establecimiento permanente, pero que, dada la transitoriedad de su actividad en territorio español, tal vez no cuenten con un sistema administrativo y contable autónomo en este territorio...Teniendo en cuenta que, en estos casos de actividad esporádica, se trata en realidad de una renta aislada, cuyo período o forma de obtención material en España le confiere un cierto carácter de permanencia".

Esta categoría de establecimiento permanente cuyo origen se encuentra en el RIS ⁵⁴¹ engloba los siguientes supuestos (art 323 RIS):

1.- Obras de construcción instalación o montaje de duración superior a doce meses. Con esta inclusión el RIS no hace sino recoger el criterio legal seguido para las obras de construcción. La consideración de esta actividad como de carácter esporádico responde a la naturaleza de estas actividades, de carácter finito, o con un plazo de ejecución determinado, por lo que el criterio de la fijeza o establecimiento de la actividad en un lugar determinado se sustituye por el de la duración temporal, que se adecúa mas a la naturaleza de la actividad ⁵⁴², y que permite observar el grado de permanencia adquirido por la actividad en un territorio. En este supuesto, solo se tiene en cuenta el período mínimo de duración de la actividad y su naturaleza: es decir, seguirá considerándose como de actividad esporádica las obras de instalación a pesar de que su duración sea superior a los tres años ⁵⁴³.

2.- Las explotaciones económicas que merecerían el calificativo de continuadas pero "desarrolladas o a desarrollar por un período no superior a tres años". Ya hemos comentado anteriormente la inexactitud y las deficiencias en la redacción de este precepto y su significación.

Deben destacarse dos consideraciones en torno a este tipo de establecimientos. El señalamiento del plazo máximo de tres años se configura como un elemento de certeza de su existencia, o de otro modo, en una presunción iuris et de iure de existencia del mismo. Pero esta

⁵⁴¹ CARBAJO VASCO,D."La actividad aseguradora en España a través de establecimiento permanente. Problemática del capital fiscal" op cit pag 235. señala que el origen de esta categoría se sitúa en una Consulta de la DGT aparecida en la OM de 17 de junio de 1981 (consulta nº13). A nuestro parecer, la consulta citada recoge el supuesto de un establecimiento que no integre un ciclo económico completo pero no el supuesto en el que se realiza una actividad de carácter esporádico y ocasional.

⁵⁴² Ello no obsta a que con esta objetivización se elimine cualquier posible confusión para la determinación de la existencia de un establecimiento permanente en estos casos, supuestos como los derivados del cómputo que serán examinados en un epígrafe posterior.

⁵⁴³ Es incomprensible la utilización del término "actividad esporádica" para referirse a estas actividades que en principio pueden realizarse de manera continuada. Se hace difícil entender como puede clasificarse de esporádica una obra de construcción en la que, si bien se señalan los límites mínimos, no se señalan los límites máximos, a efectos de su no consideración como actividad continuada, tal y como ocurre con los supuestos enumerados en el art 314 RIS.

calificación no supone por otra parte, que aquella actividad que no supere el plazo de 3 años no pueda calificarse como continuada, pues en todo caso existe una presunción de continuidad derivada del desarrollo efectivo de la actividad a través del lugar fijo de negocios situado en España. Tan solo en la hipótesis de que esta actividad pueda preverse de duración inferior a 3 años puede calificarse como de actividad esporádica.

No existe en principio ningún obstáculo a esta consideración, a pesar de la no fijación de un plazo mínimo que destruya esta presunción. En cualquier caso, es un tema que corresponde discutir en relación con el supuesto del apartado b) del art 323 del RIS.

3.- Por último el art 323 recoge el supuesto de aquellos "servicios de cualquier tipo en favor de terceros, durante más de ciento ochenta y tres días en un período anual, cuando no resulten realizados por una sucursal en España".

El caso recogido por este apartado, ha sido sin duda alguna, el más polémico y que más controversias ha suscitado. De él se ha señalado que no constituye en realidad un establecimiento permanente ⁵⁴⁴, al ser un supuesto que excede la definición del art 7 de la LIS. Convenimos que los supuestos planteados por el RIS no pueden suponer, en ningún caso, una ampliación de la definición de establecimiento permanente, interpretando en todo momento el mismo con los límites establecidos legalmente. Así pues, cualquier caso reconocido por el RIS debe adecuarse a las exigencias legales debiendo interpretarse de acuerdo con las mismas.

Este planteamiento, sin embargo, no implica de manera automática la negación de validez al supuesto comentado. La regla general derivada del artículo 7.a LIS consiste en el requerimiento de un lugar fijo de negocios -entre los que se encuentra la sucursal-, sin que ello suponga que se aplique en cualquier caso. Por otro lado del examen del precepto 323.b RIS no se infiere una negativa a la posible existencia de un lugar fijo de negocios sino tan solo a uno de los mismos, por lo que el mencionado apartado puede adecuarse al tenor de la Ley:

⁵⁴⁴ GONZALEZ POVEDA, *Tributación de no residentes*. op cit. pag 94 atendiendo a la definición del art 7 de la Ley del IS. PEREZ RODILLA, G. *Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España*. Ed Deusto. 1990. pag 80.

- en aquellos supuestos en los que no se exige legalmente la existencia de un lugar fijo de negocios, como la realización de actividades profesionales y artísticas

-en aquellos casos en que la actividad o la prestación de los servicios se realice a través de un lugar fijo de negocios siempre que éste no merezca el calificativo de sucursal.

En relación a la primera posibilidad ya analizamos como, en realidad, el supuesto contemplado en el art 323.b) del RIS lejos de exceder el tenor legal de la definición de establecimiento permanente, precisaba los límites del propio concepto de establecimiento por contraposición a aquellos casos en que no debía considerarse que existiera el mismo, sin que por tanto se viera afectado por la reforma llevada a cabo por la Ley 5/83. Con ello el redactor del RIS no hace sino recoger los criterios internacionales que presiden la evolución del derecho internacional tributario en relación a la determinación del concepto de establecimiento permanente por lo que a la prestación de servicios de carácter profesional se refiere ⁵⁴⁵, Con esta tendencia se viene a sustituir el elemento material -la existencia de un lugar de negocios fijo en un territorio-, por un elemento temporal, -duración de la actividad-, que afecta a la actividad misma, configurándola de un modo determinado que posibilita su consideración separada del resto. Consecuentemente no puede afirmarse que este supuesto no constituye establecimiento permanente porque se adecua a los requisitos legales establecidos para la consideración de establecimiento permanente en relación con el desarrollo de actividades de carácter profesional y artístico.

En relación con el segundo supuesto, aun admitiendo su adecuación legal, resulta difícil adivinar una razón lógica que permita discriminar la prestación de determinados servicios en atención al lugar desde el que se prestan en relación con su tratamiento jurídico-tributario ⁵⁴⁶. Ello no

⁵⁴⁵ Vid las ponencias recogidas en el volumen publicado por la IFA *International Taxation of Services. Proceedings of a Seminar held in Rio de Janeiro in 1989 during the 43rd Congress of the International Fiscal Association*. Vol 14a. Ed Kluwer. 1991, en los que se recoge la propuesta de delimitar la competencia de los Estados para el gravamen de la prestación de servicios en atención al elemento temporal o de duración de la actividad y no por la existencia de un establecimiento o base fija.

⁵⁴⁶ Creemos que ésta es la razón que preside el discurso de GONZALEZ POVEDA para concluir la no consideración de este supuesto como establecimiento permanente, asimilando

supone en cambio que sea imposible pensar en la existencia de algún supuesto que reuniera tales condiciones ⁵⁴⁷, y que por otra parte no vulnerara las exigidas en el tenor legal.

Podría justificarse la exclusión de la sucursal del ámbito del artículo 323.b del RIS atendiendo a una consideración formal. Al ser necesaria la inscripción de las sucursales en el Registro Mercantil ⁵⁴⁸, podría entenderse que en este caso este requisito formal salvaría la necesidad de demostrar la permanencia de la actividad mediante un desarrollo de la misma durante un determinado plazo de tiempo. En cambio, en los restantes supuestos, la permanencia o la intención de llevar a cabo una actividad de manera continuada en nuestro territorio debería verificarse por otros métodos, utilizando en estos supuestos el redactor del Reglamento el elemento temporal como sistema objetivo de demostración de la permanencia. No obstante, incluso en estos supuestos, podría dudarse de la validez de esta exclusión en la medida en que la obligación de inscripción no solo afecta a

para ello los conceptos de base fija y sucursal. Señala este autor en *Tributación de no residentes* op cit que "la calificación como establecimiento permanente, aunque sea de actividad esporádica, de los servicios prestados por una entidad no residente que carezca de sucursal en España, es contradictoria y se presta a confusiones. Si la empresa de servicios no tiene una sucursal en nuestro país no tiene tampoco establecimiento permanente, concepto que, como sabemos, está ligado a la existencia de una base fija de negocios".

⁵⁴⁷ Pensemos por ejemplo en la existencia de una sociedad extranjera que decide utilizar unas oficinas sitas en nuestro territorio como sede para la prestación de servicios de asistencia técnica a sus filiales en nuestro país o a otras entidades, para lo que no se requiere el establecimiento de una sucursal en nuestro país, bastando por ejemplo, el desplazamiento de varios de sus técnicos, ni la realización permanente de la actividad, sino que ésta puede tener una duración limitada a aquéllo necesario para la prestación de ese servicio. En este supuesto nos encontramos ante la prestación de un servicio, que sin llegar a realizarse de forma permanente, no puede sostenerse que se realice de manera aislada, y que por otra parte cumple los requisitos derivados de la cláusula final del art 7.a de la LIS: existencia de un lugar de trabajo -la oficina donde se realiza o presta el servicio, que puede ser incluso la instalación de la entidad no residente que lo recibe-, la realización de una actividad -la prestación del servicio de asistencia técnica que supone el ejercicio de una explotación económica, con independencia de que constituya o no el objeto principal de la entidad en su país, puesto que este requisito no se exige por la ley española- y la conexión de ambos -que en el ejemplo mencionado se observa de manera evidente-. Por lo tanto, en principio no parece que existiera ningún obstáculo de carácter legal a la consideración del mismo como un establecimiento permanente. La única dificultad residiría en determinar el alcance y la validez que debe otorgársele al plazo temporal establecido por el Reglamento, lo que supone entrar en una discusión teórica de difícil solución a falta de un criterio legal delimitador contundente.

⁵⁴⁸ Artículo 21.12 del Código de Comercio.

las sucursales sino a todas las empresas extranjeras *que quieran establecerse* en nuestro país.

Por otra parte, y admitiendo el elemento temporal como método para verificar la permanencia de un determinado establecimiento permanente, sorprende en un análisis comparativo, su diferente duración en función de la naturaleza de la actividad.

Mientras que las obras de construcción, instalación o montaje, actividades que tradicionalmente han configurado un establecimiento permanente con base en ese elemento temporal, necesitan de un plazo de 12 meses, otras actividades que generalmente han excluido el elemento temporal para su conceptualización como establecimiento permanente, como son las actividades profesionales y artísticas, sean o no realizadas a través de una base fija, así como las restantes actividades conducidas a través de un lugar fijo de trabajo, necesitan un plazo menor, de 6 meses. Bien es cierto que para estas actividades la Ley no señala ningún requisito de carácter temporal, y es precisamente esta exigencia la que configura al elemento temporal de manera diferente en función de la actividad desarrollada, señalando a su vez un rol diferente al mismo.

En relación con los lugares de construcción, instalación o montaje, el plazo de 12 meses actúa en todo caso como plazo mínimo y en este caso por exigencia legal, considerándose que una construcción, instalación o montaje de duración inferior no constituye establecimiento permanente ⁵⁴⁹. El mismo cometido puede establecerse en relación con la realización de actividades profesionales o artísticas en nuestro territorio. Aunque en este supuesto el período temporal no sea un requisito legal, el requisito surge como concreción de la distinción legal entre las actividades realizadas a través de establecimiento permanente y las actividades que no se consideran constitutivas del mismo, sino mera prestación de servicios.

Sin embargo, y aunque el plazo exigido -6 meses- y el artículo en el que se recoge el supuesto sean los mismos que para la realización de actividades profesionales y artísticas, en el caso de actividades realizadas a

⁵⁴⁹ A pesar de las críticas de la doctrina. Vid la nota anterior correspondiente. No obstante, y de acuerdo con el principio de calificación autónoma, esta exigencia no impide que la fijación de un plazo menor en un CDI surta efecto, al ser de aplicación preferente.

través de un lugar fijo, el elemento temporal no señala el límite entre la existencia de un establecimiento permanente y la simple realización de actividades aisladas sin su existencia. Esto es así debido a la presunción *iuris tantum* de existencia de establecimiento permanente que se recoge en el art 314 RIS y que deriva del texto de la Ley tal como vimos. En cambio, en estos supuestos la fijación de un plazo temporal indica una cierta permanencia de la actividad en nuestro territorio, permitiendo considerar la realización de esta actividad como establecimiento permanente. No obstante, no constituye un requisito mínimo en la medida en que despliega sus efectos la presunción de permanencia por la simple realización de actividad en un lugar fijo de negocios.

En definitiva se observa como bajo la calificación de establecimientos permanentes de actividad esporádica se incluyen una serie de supuestos múltiples que responden a diferentes criterios y exigen la concurrencia de elementos diferentes. Esta amalgama de elementos, aparte de poner en evidencia la inexistencia de un criterio común a todos ellos, constata la falta de criterios legales que concreten la permanencia, elemento intrínseco a toda existencia de un establecimiento permanente en un territorio determinado.

En relación con los establecimientos clasificados como establecimiento permanente que no cierran ciclo mercantil el RIS no señala característica alguna que venga determinada por el criterio de la realización de la actividad continuada. El artículo 328, así como el 306 requiere únicamente que la actividad se realice efectivamente a través de la instalación fija ⁵⁵⁰, por lo que en principio le sería de aplicación la presunción de continuidad que se deriva de la enumeración del art 314 RIS ⁵⁵¹. Nada establece en cambio, el RIS en el supuesto de que esta presunción se destruyera al existir la certeza de que esta actividad incluible en la definición del art 328 tuviera una duración previsible inferior a los tres

⁵⁵⁰ El artículo 328 exige que se destinen los productos o servicios realizados en la instalación o lugar de trabajo -"en ellos realizados"-, y la misma circunstancia se deriva del art 306 -"operaciones en ellas(por instalaciones permanentes) realizadas"-.

⁵⁵¹ En este caso la distinción entre establecimientos permanentes de actividad continuada y los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil se realiza atendiendo al segundo de los criterios que son objeto de comentario *infra*.

años, surgiendo en este caso dudas acerca de la calificación que mereciera el establecimiento ⁵⁵².

III.3.2. El ciclo comercial completo.

El ciclo comercial completo se configura como el segundo elemento delimitador de la clasificación de los establecimientos permanentes contenida en el art 306 RIS.

El concepto de ciclo comercial completo surgió en la doctrina administrativa francesa ⁵⁵³ que fue la primera en aplicarla como criterio de sujeción en la fuente de ciertas actividades ⁵⁵⁴. Gracias a la formación de este criterio se posibilitaba individualizar una serie de actividades concretas que cerraban un ciclo -compra/venta- generador de resultados, con el fin de someterlas a tributación en el Estado en el que se realizan, pero siempre que concurriera conjuntamente con otros caracteres, cuales eran la habitualidad y la individualización de la actividad ⁵⁵⁵.

⁵⁵² En el caso de que realizara una actividad esporádica no calificada como obra de construcción debería calificarse como establecimiento permanente sin ciclo comercial completo, puesto que la calificación como esporádica requiere que se realicen servicios a terceros, requisito incompatible con la no existencia de ciclo mercantil. En cambio, en el supuesto de tratarse de una actividad de montaje, instalación u obra de construcción realizada por la propia empresa en beneficio de la misma debería calificarse como establecimiento permanente de actividad esporádica, a pesar de no cerrar ciclo comercial, por derivarse de la especial atracción de esta calificación en relación con los lugares de construcción, instalación o montaje.

⁵⁵³ Este criterio surge de la interpretación del art 209 del Code Generale des Impots, como materialización de la exigencia de que las empresas extranjeras desempeñen habitualmente una actividad empresarial en territorio francés. TIXIER, GEST y KEROGUES *Droit Fiscal International*. 2ª ed. Litec Droit. Paris. pag 63.

⁵⁵⁴ TIXIER, GEST y KEROGUES, op cit pag 64 señalan entre otros las siguientes: operaciones de compras seguidas de reventa, operaciones de fabricación y venta, operaciones de préstamo con garantía, operaciones de representación.

⁵⁵⁵ De todos modos, los criterios exigidos junto al ciclo comercial completo no han alcanzado una consistencia suficiente. Así por ejemplo el ciclo comercial completo es condición suficiente para sujetar a la empresa extranjera que realice esa actividad en Francia pero en relación con una empresa francesa con actividades en el extranjero, requiere, para su exención, por no ser realizada en el extranjero, no sólo que la actividad realizada en el extranjero cierre allí un ciclo comercial completo, sino que esta transacción sea separable e individualizable con relación a las operaciones llevadas a cabo en Francia. Vid al respecto el fallo del Tribunal Administrativo de París nº 1081/75-5 en *European Taxation* 1979. pag 104. TIXIER et alii op cit, pag 63 señala que "pour qu'il y ait 'cycle commercial complet'... il faut que les opérations

En derecho francés el concepto de ciclo comercial completo funciona por tanto como un criterio de sujeción de determinadas operaciones empresariales de las sociedades no residentes, paralelo y alternativo al de la posesión de un establecimiento permanente en territorio francés ⁵⁵⁶, sin que exista ningún obstáculo a su superposición.

Aunque la caracterización del Conseil d'Etat francés se tome como referente en nuestra legislación, la función otorgada al concepto difiere en ambos casos. En derecho español, la referencia al desarrollo de una actividad en su ciclo comercial completo no permite la sujeción de estas actividades al margen de la existencia de un establecimiento permanente ⁵⁵⁷, sino que su exigencia se inserta dentro de su propia actividad y presuponiendo en todo momento la existencia del mismo ⁵⁵⁸.

De acuerdo con el derecho interno español, la principal característica que define al ciclo mercantil o comercial completo es la inexistencia de contraprestación por las actividades llevadas a cabo a través del establecimiento permanente ⁵⁵⁹. Así se deduce del artículo 328 RIS que establece como criterio delimitador de la figura del establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil el que se "destinen los productos o servicios en ellos realizados a su propio uso, *sin que se produzca contraprestación alguna*, aparte de la cobertura de los gastos originados por tal instalación o lugar de trabajo". La inexistencia de contraprestación

en cause se suffisent à elles-mêmes et caractérisent l'existence d'une profession".(la cursiva es nuestra)

⁵⁵⁶ TIXIER, G. GEST y KEROGUESop cit pag 54 y 62. GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit. pag 88.

⁵⁵⁷ Bien es cierto que en derecho español como hemos visto la simple realización de una actividad profesional en nuestro país, se considera como un establecimiento permanente, mientras que el derecho interno francés sigue el criterio clásico de entender configurado el establecimiento permanente por un lugar fijo de negocios en cualquier supuesto.

⁵⁵⁸ Ello no implica que existan supuestos en nuestro derecho en los que concurra la exigencia del ciclo comercial completo con independencia de un lugar fijo de negocios, que es en realidad el fundamento que presidió la aparición de este concepto en derecho francés. Este caso se encuentra recogido en el art 314.e) RIS, y consiste en la realización de actividades profesionales en nuestro país de manera habitual y que cierren un ciclo comercial completo.

⁵⁵⁹ SOPENA GIL, J. "La aplicación de las leyes fiscales españolas en la plataforma marítimo-continental o zona económica exclusiva" REDF.nº 41/84 pag 23-24. GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit. pag 107.

implica por su parte la no realización de la actividad dirigida a un tercero , y consecuentemente el párrafo 2 del art 328 establece que "no se considerarán establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil completo los que destinen todo o parte de los productos o servicios a terceros distintos de la propia entidad, aun cuando se tratase de entidades vinculadas" ⁵⁶⁰. Este elemento también se contiene en el artículo 328.1 RIS, al exigir que los servicios o productos se destinen *a su propio uso*.

Por tanto, el elemento determinante de la existencia del ciclo mercantil consiste en el establecimiento de relaciones comerciales con terceros como una parte de su propia actividad empresarial. En consecuencia puede establecerse su delimitación con la exigencia de carácter productivo de una actividad o de un establecimiento. El ciclo comercial completo es un concepto más restringido que el carácter productivo predicado de una determinada actividad o establecimiento. El ciclo comercial completo presupone en todo caso la productividad de la explotación, con la condición de que ésta genere, en sí misma considerada, un resultado, derivado de la aplicación de la regla general de ingresos menos gastos, como consecuencia del trato directo con terceras personas independientes ⁵⁶¹. En cambio, el carácter productivo implica únicamente la posibilidad de determinar un resultado imputable al ejercicio de esa actividad en atención a la naturaleza y al resultado de la actividad, pero no implica la realización de forma separada de un beneficio ⁵⁶².

⁵⁶⁰ No estamos de acuerdo con el último inciso del párrafo 2º del art 328 del RIS que remite automáticamente las situaciones que no deriven en un establecimiento que no cierren un ciclo mercantil a los establecimientos permanentes con actividad continuada, por cuanto que, como veremos, la existencia de un ciclo mercantil completo se realiza tanto en los supuestos calificados como de actividad continuada -subsección segunda- como en aquéllos que se consideran como establecimientos permanentes de actividad esporádica -subsección tercera-.

⁵⁶¹ Esta afirmación no equivale a considerar que en estos casos el establecimiento permanente existe o se cualifica como cerrando un ciclo comercial completo en tanto de su resultado se deduzca un beneficio, porque también merece la misma calificación cuando genera un resultado negativo; con ella nos referimos a la posibilidad de determinar un resultado sin acudir a ningún criterio indiciario de determinación de los beneficios, sino simplemente atendiendo a la contabilidad del mismo.

⁵⁶² Entiéndase bien, que con la referencia a la realización de un beneficio nos referimos a la posibilidad de determinar el resultado considerando al propio establecimiento o a la actividad que cierre el ciclo comercial completo de forma independiente como si no existiera relación con la casa central o como si se tratara de una entidad independiente y separada, sin necesidad de acudir a reglas especiales para valorar las relaciones entre la casa central y el establecimiento.

El que presuponga en todo caso la existencia de un establecimiento permanente, no implica, de ningún modo que constituya un requisito esencial para su exigencia. Al contrario, se configura como un elemento caracterizador y clasificador de los establecimientos permanentes. En atención a este criterio los establecimientos permanentes pueden ser:

- establecimientos permanentes que cierran un ciclo mercantil.
- establecimientos permanentes que no cierran un ciclo mercantil.

Por una parte, los establecimientos permanentes que cierran un ciclo mercantil comprenden aquellos establecimiento permanente clasificados en el RIS como establecimiento permanente con actividad continuada, puesto que así lo exigen diversos preceptos reglamentarios ⁵⁶³. Pero no sólo aquellos cuya exigencia aparece de modo implícito responden al cumplimiento efectivo del ciclo completo, sino que esta característica también se da en aquellos casos que el RIS califica al establecimiento permanente como de actividad esporádica. La característica del ciclo comercial completo deriva en estos casos de la exigencia de realización de una actividad productora de un resultado separable del propio establecimiento permanente, al requerirse en algunos casos que la actividad se realice en favor de terceros y no para la propia empresa ⁵⁶⁴, o bien por el cumplimiento de los mismos requisitos que en los supuestos en el art 314 RIS entre los que se incuye como hemos visto el ciclo comercial completo ⁵⁶⁵. El único supuesto que puede plantear problemas en torno a su consideración como establecimiento que cierre un ciclo comercial completo de los clasificados como establecimientos permanentes que realizan actividades de caracter esporádico, es el constituido por las obras de construcción, instalación y montaje ⁵⁶⁶. Su enunciado no implica la realización de la obra o el montaje para un tercero, por lo que en principio

⁵⁶³ Arts 306.1.a) RIS y 314.a) RIS.

⁵⁶⁴ Art 323.b) RIS.

⁵⁶⁵ El art 323.c) RIS exige los mismos elementos que el art 314 RIS con la única modificación del elemento temporal.

⁵⁶⁶ Art 323.a) RIS.

pueden llevarse a cabo para la propia empresa de modo que sería el único caso en el que los establecimientos permanente de actividad esporádica no cerraran un ciclo mercantil ⁵⁶⁷ .

III.3.2.1. Los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil completo.

La configuración de esta clase de establecimientos permanentes por el RIS ⁵⁶⁸, levantó en principio dudas acerca de su legalidad y de su adecuación a los requisitos derivados de la Ley ⁵⁶⁹. Sin embargo, pronto observó la doctrina que el reconocimiento de estas actividades como constitutivas de establecimiento permanente no menoscababa ninguno de los elementos constitutivos del establecimiento permanente derivados del texto legal ⁵⁷⁰. En su definición se contienen todos y cada uno de estos elementos: la existencia de un lugar de trabajo -"disponiendo en España de una instalación o lugar de trabajo"-, donde se realiza una actividad de carácter empresarial -"destinen los productos o servicios en ellos realizados a su propio uso"-. La adecuación de este tipo de establecimientos

⁵⁶⁷ A pesar de esta circunstancia, los establecimientos permanentes formados por obras de construcción instalación o montaje seguirían mereciendo la calificación de establecimiento permanente de actividad esporádica, pues su clasificación es independiente de las condiciones que en estas obras concurren.

⁵⁶⁸ En todo caso esta modalidad de establecimientos ya se encontraba prevista en el art 20.2 del Texto refundido del Impuesto sobre Sociedades de 1967.

⁵⁶⁹ Así, ya hemos señalado como el Dictamen del Consejo de Estado nº 44.426 entendía que de la Ley solo derivaban dos clases de establecimiento permanente, entendiéndose no recogidos en el precepto legal este tipo de establecimientos. Entre la doctrina GUIJARRO ZUBIZARRETA, F. "La difícil fiscalidad del establecimiento permanente" Impuestos. 1987-II, pag 217 también duda de la legalidad de este supuesto.

⁵⁷⁰ ARRAEZ, A. "Régimen tributario de las rentas obtenidas en España por entidades no residentes en territorio español" Revista Española de Financiación y Contabilidad. nº 41/1983 pag 466. FERNANDEZ PEREZ, J.R. "La tributación por obligación real". op cit pag 6. GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit. pag 101. La aceptación de este tipo de establecimientos permanentes, o de otra manera, de la admisión de la existencia de un establecimiento permanente sin necesidad de que cierre ciclo mercantil también es admitido en otros ordenamientos. Vid, además del caso francés antes mencionado, TOUCHE ROSS *Tax & Investment Profile United Kingdom*. 1987. pag 49 .

permanentes al tenor legal también ha sido admitida por la jurisprudencia, de modo implícito y sin reservas ⁵⁷¹.

Hay que tener en cuenta que la admisión por parte de nuestro ordenamiento jurídico de los establecimientos permanentes es debida por una parte a la recepción en el mismo de la teoría de la pertenencia económica, en perjuicio de la teoría de la realización. Pero ello no supone admitir que estos establecimientos permanentes carezcan de carácter productivo, pues como hemos examinado el concepto de ciclo comercial completo es más restringido que el de carácter productivo, por lo que pueden existir establecimientos que no cierren ciclo mercantil pero que sí tengan carácter productivo.

Por otro lado, el concepto de establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil completo admite la existencia de un establecimiento permanente incluso en ciertas situaciones en las que la actividad realizada pueda ser calificada como auxiliar o preparatoria ⁵⁷². Pero esta admisión, de carácter necesariamente limitado ⁵⁷³, no supone la equiparación de los dos

⁵⁷¹ Las Sentencias del TSJ de Madrid de 31 de octubre de 1991 y de 6 de mayo de 1993, aunque se oponen al sistema de determinación de la base imponible establecido por el RIS admiten la validez legal del supuesto al rechazar "la argumentación de la actora tendente a afirmar que no hay hecho imponible"(fund jur 5º).

⁵⁷² Una muestra la constituye la Consulta nº 13 recogida en la OM de 17 de junio de 1981 en la que se considera como establecimiento permanente de una sociedad no residente una oficina de información en España, cuyo único objeto consistía en realizar actividades informativas sobre cuestiones financieras y económicas en general así como sobre mercados bursátiles de metales y futuros sin que en ningún caso le estuviera permitido desarrollar operaciones de crédito, depósito o intermediación financiera ni en general, operaciones mercantiles o lucrativas. Vid también la Contestación de la DGT de 23 de mayo de 1984, la consulta vinculante de 11 de julio de 1984, en Ciss Sociedades pag 950-2 y Praxis Fiscal ISOC pag 13300 (602), así como la contestación de 24 de octubre de 1985, citada por CARMONA FERNANDEZ et alii, op cit pag 62. En cambio esta inclusión no supone la admisión con carácter general de las actividades de carácter auxiliar o esporádico realizadas en un lugar fijo de negocios como establecimiento permanente. En este sentido la Contestación de la DGT de 24 de enero de 1979 (Ciss Sociedades pag 947) admite que una oficina de mera información deje de ser establecimiento permanente cuando su actividad sea simplemente auxiliar o preparatoria de la casa central.

⁵⁷³ Incluso en algunos casos la DGT ha entendido que en estos supuestos la no existencia de un establecimiento permanente debía predicarse con carácter general. Vid Contestación de la DGT de 24 de enero de 1979. En todo caso esta admisión deriva de su adecuación a los requisitos legales, y no a la clasificación contenida en el RIS como parece afirmar CUBILLO VALVERDE, C. "Rentas empresariales de los no residentes" op cit pag 157.

conceptos, como algún autor ha pretendido ⁵⁷⁴ . En principio el establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil viene caracterizado con relación a los restantes establecimientos permanentes, porque el establecimiento, individualizado y considerado autónomamente se ve incapacitado para realizar un resultado propio por la inexistencia de contraprestaciones con terceras personas. Esta situación tipo comprende varias situaciones más específicas.

En primer lugar, que el establecimiento permanente realice una actividad que por sí misma no es capaz de conseguir un resultado, pero a la que todavía son imputables determinados rendimientos o resultados, y en cierta manera podrían asimilarse a determinadas actividades que merecen el calificativo de auxiliares o preparatorias. En segundo lugar, aquellos supuestos en los que el establecimiento permanente realice una actividad que se dirija en exclusiva a la casa central. En estos casos no puede considerarse que exista una contraprestación en sentido propio ⁵⁷⁵, y así lo entiende el RIS -art 328.2-. Sin embargo ello no implica que en atención a determinadas ficciones derivadas de la individualización del establecimiento permanente se entienda que al propio establecimiento permanente pertenece un determinado rendimiento o resultado. En consecuencia, en ambos casos nos encontramos ante supuestos plenamente admitidos por la LIS como constitutivos de establecimiento permanente para la empresa no residente.

⁵⁷⁴ QUINTAS BERMUDEZ, J. *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. pag 985. argumentando que en ambos supuestos nos encontramos ante centros de coste pero no de beneficios.

⁵⁷⁵ La contraprestación presupone por definición la existencia de dos partes contratantes jurídicamente independientes, situación que no existe en una relación entre la casa central y una de sus oficinas que constituya un establecimiento permanente.

III.4. El concepto de establecimiento permanente en el ordenamiento comunitario.

Dentro de las medidas adoptadas por la Comunidad Europea para la eliminación de las barreras que la imposición directa societaria representa para la consecución del mercado interior y de las libertades fundamentales, la figura del establecimiento permanente desempeña una función importante en cuanto a la delimitación del alcance de estas medidas y sus efectos. Con la incorporación del principio del establecimiento permanente como elemento necesario para el disfrute del diferimiento de impuestos tras una fusión, escisión o aportación de activos ⁵⁷⁶, el ordenamiento comunitario incorpora en su seno este instituto jurídico tributario, en un precepto que goza de todas las cualidades para su consideración como de efecto directo. Esta es la primera referencia que se hace a este instituto en las normas comunitarias, pues el Tratado de Roma menciona a las sucursales pero no a los establecimientos permanentes como figura propia ⁵⁷⁷. Sin embargo, la normativa de desarrollo comunitario no incorpora una definición del mismo, surgiendo la duda en torno a la precisión del contenido de esta expresión que aparece en aquella normativa.

En principio, cabría plantearse la posibilidad de acudir a los criterios internos de definición de establecimiento permanente, en la medida en que la normativa interna de desarrollo de aquellas directivas también hacen referencia al principio de establecimiento permanente ⁵⁷⁸. De acuerdo con esta postura, en la aplicación de esta normativa interna de desarrollo de las Directivas, debería acudirse a los elementos constitutivos del

⁵⁷⁶ Sin perjuicio de un estudio más detallado en los siguientes capítulos, el artículo 4 de la Directiva del Consejo 90/434/CEE, difiere el gravamen que pueda recaer sobre las plusvalías de los elementos de activo y de pasivo transferidos en la fusión, escisión o aportación de activos, entendiéndose por elementos de activo y de pasivo transferidos "los elementos de activo y de pasivo de la sociedad transmitente que, como consecuencia de a fusión o de la escisión, queden efectivamente inculados al *establecimiento permanente* de la sociedad beneficiaria situado en el Estado miembro de la sociedad transmitente y que contribuyan a la obtención de los resultados que integrarían la base imponible de los impuestos". También aparece en los artículos 5, 6, 6 10 de la mencionada directiva .

⁵⁷⁷ Artículo 52 del Tratado de Roma.

⁵⁷⁸ Vid artículo 4 de la Ley 29/1991 de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

establecimiento permanente examinados hasta el momento, conforme al artículo 7 de la LIS. Por el contrario, cuando las relaciones se enmarcaran en el ámbito de un CDI, debería ser éste el que aportara los criterios para la integración del contenido del establecimiento permanente.

La solución, aunque correcta desde el punto de vista legal, plantea una serie de cuestiones. En primer lugar, la parcialidad de la misma, en la medida en que a algún país miembro que no tuviera firmados CDI con los restantes países miembros, y además no incorporara un concepto autónomo de establecimiento permanente en su legislación interna, tendría dificultades para la aplicación de estos preceptos de la Directiva, a no ser que acudiera al argumento analógico para llenar esta laguna normativa. Por otra parte, y erigido en problema fundamental, la aplicación de diferentes normas con diferentes contenidos y alcances pondría en peligro la aplicación uniforme de este principio fundamental, erigido en uno de los requisitos fundamentales esgrimidos por la Directiva para la consecución de un sistema neutral tendente a la eliminación de las barreras fiscales transfronterizas. En definitiva la aplicación de unos elementos configuradores del establecimiento permanente no coincidentes, dependiendo de la normativa y del país que interpretara la normativa comunitaria, originaría una interpretación dispar en los países que podría dar al traste con la aplicación uniforme de la misma, característica erigida por el Tribunal de Justicia como uno de los pilares fundamentales del ordenamiento comunitario. Por ello, la primacía y el efecto directo del ordenamiento comunitario deberían tender a la formación de un contenido similar del concepto y elementos configuradores del establecimiento permanente en todo el ámbito comunitario.

En consecuencia, debería proponerse un concepto unificado de establecimiento permanente en el seno de los países miembros, al menos cuando se tratara de la aplicación de las medidas derivadas de la normativa comunitaria destinadas al cumplimiento de las libertades fundamentales, y por extensión, cuando la aplicación de las restantes normas internas supusieran un peligro para la consecución de aquéllas ⁵⁷⁹. A tal efecto, la Propuesta de Directiva de 1969 sobre fusiones, escisiones y aportaciones de

⁵⁷⁹ Vid a tal efecto la sentencia *Marleasing*, del TJCEE, citada en el capítulo segundo.

activos contenía en el anexo al artículo segundo, la definición de lo que debía entenderse como *establecimiento permanente* a los efectos de la aplicación de la mencionada Directiva. No obstante, el mencionado anexo desapareció en la versión final que fue aprobada por el Consejo.

La versión inicial de la Directiva, en el mencionado anexo, recogía un concepto de establecimiento permanente fruto de la experiencia acumulada en la OCDE sobre este concepto. Venía en definitiva, a seguir los mismos criterios que la OCDE observaba en su Proyecto de Convenio de 1963 respecto a esta definición. Por ello, una medida consecuente con la uniformidad requerida por el ordenamiento comunitario consistiría en recoger el concepto de establecimiento permanente formulado en el seno de la OCDE y trasladarlo al ámbito comunitario ⁵⁸⁰. Naturalmente, para ello podrían tenerse en cuenta todas las modificaciones que la OCDE va incorporando en sus sucesivas actualizaciones, por lo que no sería necesaria la referencia al PCOCDE de 1963, que es la referencia lógica recogida por la Propuesta de Directiva, sino al MCOCDE de 1977 en su actualización de 1992 o sucesivas. El hecho de que todos los países miembros de la Comunidad formen parte de la OCDE, y el procedimiento de toma de decisiones en su seno -unanimidad- avalaría el consentimiento que todos los países miembros han acreditado sobre la utilización de este concepto instituido en el ámbito internacional tributario. Por otra parte, esta solución no quebrantaría en gran medida la interpretación deducida de los CDI, en la medida en que muchos de ellos siguen las pautas que se infieren de los Modelos de la OCDE.

Siendo ésta una solución de principio aceptable, no debe suponer a nuestro entender la asunción automática de este concepto en relación con la aplicación del ordenamiento comunitario en aquellos puntos y preceptos que se refieran al establecimiento permanente. Tras la incorporación de este instituto al ordenamiento comunitario para el aseguramiento y consecución de las libertades fundamentales, es el Tribunal de Justicia de las Comunidades, y no la OCDE, el órgano competente para precisar en éste

⁵⁸⁰ De acuerdo con esta propuesta se muestra THOMMES, O. *The Taxation of Permanent Establishment* op cit pag 11: "the broadly accepted definition of the term permanent establishment ...1963 OECD Model Convention and later of the 1977 OECD Mmodel Convention has been considered sufficient by the EC Member States to provide a reliable and appropriate definition of the term".

ámbito territorial, los contornos de esta figura, en atención a las necesidades y objetivos marcados a la Comunidad en cada momento ⁵⁸¹. Ello supone que será en todo caso el Tribunal el que posteriormente tenga libertad para aclarar y dirimir, en orden a una interpretación única y similar del ordenamiento, las controversias que surjan en la interpretación y aplicación de estas normas que adecúan las Directivas comunitarias. E incluso más allá, será competente para reformular los conceptos de establecimiento contenidos en la legislación interna y en los CDI firmados entre los países miembros, y de aquellos firmados con terceros países con posterioridad a la entrada en vigor del ordenamiento comunitario, en la medida en que obstaculicen alguno de estos principios generales, como el de discriminación o el de neutralidad, que serán examinados en el capítulo correspondiente.

Así, la asunción por parte de la Comunidad de este ámbito competencial, aunque de manera indirecta, dirigido a la construcción del espacio único, y de las finalidades propuestas a la Comunidad, puede implicar un acercamiento en la formulación de los elementos configuradores del establecimiento permanente de los distintos países y de los contenidos en los CDI. Sin duda alguna, ello no supone restar importancia a los trabajos elaborados por la OCDE en la consecución de un concepto con un contenido de aceptación general e internacional, sino simplemente el otorgamiento de la competencia verdadera para la discusión y resolución de sus matices en el ámbito comunitario.

En este sentido, en la formulación de unos criterios propios de formulación del concepto pueden entrar en juego algunas de las peculiaridades y conceptos surgidos y aplicados en el seno del ordenamiento comunitario. Tal puede ser la influencia del concepto de *rama de actividad*. Este concepto que aparece en la Directiva de fusiones, escisiones y aportaciones de activo ⁵⁸², puede suponer una restricción de los supuestos de establecimiento permanente a los que les sea de aplicación los efectos

⁵⁸¹ Esto podría explicar por otra parte la desaparición del anexo de la Directiva, en el que se contenía la definición de establecimiento permanente aplicable.

⁵⁸² El artículo 2,i) de la Directiva 90/434/CEE dispone que se entiende por rama de actividad "el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constityen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios".

vinculados a este principio en la Directiva, y por ende, a una reducción del propio concepto ⁵⁸³. Los elementos que destacan en este concepto son la autonomía de funcionamiento y gestión de esta parte de la empresa, que facilitan su consideración como una empresa o parte separada de la empresa, sin incidir en los elementos personales, materiales del mismo, sino básicamente en sus elementos funcionales.

Junto a este debe destacarse otro instituto originado en y propio del ámbito comunitario, que aunque formulado con independencia del concepto y del principio del establecimiento permanente, puede tener su influencia en el mismo observando la regulación que los países miembros han hecho del mismo. Es el caso de las *agrupaciones europeas de interés económico*.

III.4.1. La Agrupación Europea de Interés Económico. Su influencia en la configuración del concepto de establecimiento permanente a nivel comunitario.

El Reglamento 2137/85 CEE del Consejo de 25 de julio regula la creación de una nueva figura asociativa de carácter europeo, denominada agrupación europea de interés europeo, destinada a facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros, pero no a sustituirla, al efecto de mejorar sus propios resultados y poder hacer frente de mejor modo a la competencia internacional. En esta regulación se hace referencia de modo escueto a su configuración tributaria, omitiéndose cualquier referencia al establecimiento permanente, predicándose únicamente respecto de las mismas el principio de la transparencia fiscal ⁵⁸⁴. No obstante, los distintos

⁵⁸³ Similar es la opinión expresada por THOMMES, O. *The Taxation of Permanent Establishments* op cit pag 27: "in order to benefit from tax relief under the Directive, the permanent establishment would have to qualify as a 'branch of activity' as defined under article 2, paragraph i) of the Directive".

⁵⁸⁴ El artículo 40 del Reglamento únicamente señala que "los resultados de la actividad de la Agrupación sólo estarán sujetos a imposición a nivel de sus miembros". Esta mención breve se complementa con lo dispuesto en el artículo 21 -"los beneficios derivados de las actividades de la agrupación se consideran como beneficios de los miembros y se repartirán entre ellos de acuerdo con la proporción prevista en el contrato de agrupación, o en su defecto, por partes iguales"-, así como en el párrafo 14 del preámbulo del Reglamento -"considerando que el presente reglamento establece que el resultado proveniente de las actividades de la agrupación sólo resulta imponible a nivel de los miembros, teniendo en cuenta que para el resto se aplica

ordenamientos nacionales de los distintos países miembros han desarrollado el régimen tributario de esta Agrupación por referencia al concepto de establecimiento permanente, si bien no de manera uniforme ⁵⁸⁵.

La Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico afirma como principio general de la tributación de estas agrupaciones el de transparencia fiscal ⁵⁸⁶. Para el caso de la actuación de entidades o sujetos extranjeros la Ley española toma el concepto de establecimiento permanente como instrumento de actuación de este gravamen y del poder tributario del Estado. No obstante, deben distinguirse, del mismo modo que lo hace la Ley, las consecuencias que se derivan para este concepto de la actuación de un no residente en una agrupación no residente, y de la actuación en nuestro país de una agrupación residente en otro país. Aún tomando el mismo instituto del establecimiento permanente, las matizaciones en ambos casos son distintas.

En relación con el gravamen de los socios no residentes de una AEIE española ⁵⁸⁷, la Ley 12/1991 mantiene el criterio de transparencia fiscal para los mismos, pero únicamente reconoce el derecho de gravamen para el Estado español en caso de que el socio no residente mantenga un

el derecho nacional fiscal de cada Estado el que se aplica"- (la traducción es nuestra de la versión francesa).

⁵⁸⁵ Todos los países, con excepción de Grecia, han aprobado este tipo de medidas. Vid al efecto BETTEN, R. "Commentary on the European Economic Interest Grouping", capítulo 10 de la obra *EC Corporate Tax Law*. IBFD. Amsterdam. op cit pag 2 y ss. Señalando las principales diferencias en torno a esta regulación vid SQUIRES, M. *Tax Planning for Groups of Companies*. 2ª ed. Butterworths. 1990. pag 243. Con carácter general BLOUET, J.F. et alii "The Taxation of the European Economic Interest Grouping (EEIG)" *European taxation*. 1-2/1991, pag 2-12. SASS, G. "Tax Aspects of the 'European Economic Interest Grouping'". 13 *Tax Planning International*. num 1. anuary. 1986. pag 3 y ss. LALL, T. "Taxation and the European Economic Interest Grouping". BTR.num 2/1993 pag 134 y ss. En la doctrina española vid TORMO TORMO, Ignacio "Las Agrupaciones de Interés Económico". *Tribuna Fiscal*. 1991. pag 53-58. LOPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A. "Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico". *Estudios Financieros* num 103. pag 29 y ss.

⁵⁸⁶ Artículo 24.1 y artículo 30.1 Ley 12/1991.

⁵⁸⁷ Aunque en este caso la Ley 12/1991 considere que en este supuesto nos encontramos ante una agrupación de interés económico, a nuestro entender en este supuesto estamos ante una AEIE, de acuerdo con el artículo 4.2 del Reglamento comunitario. En el mismo sentido BETTEN, R. *EC Corporate Tax Law*. op cit Capítulo 10. pag 7.

establecimiento permanente a través de esta participación en la sociedad transparente. Sin embargo, el planteamiento de la participación de un no residente en la AEIE transparente como establecimiento permanente no es en absoluto comparable con la propuesta en su día por la DGT para resolver la problemática de las participaciones de socios no residentes en sociedades transparentes ⁵⁸⁸.

La apelación al criterio de establecimiento permanente no implica la *creación* de un nuevo supuesto de establecimiento permanente, constituido por la mera participación en una sociedad o entidad residente en otro país ⁵⁸⁹. Al contrario, la existencia de establecimiento permanente no es automática por la residencia de la sociedad transparente, sino que la participación del socio en la misma debe responder a todos los elementos que integran el concepto de establecimiento permanente en el CDI o en la legislación interna, en función de qué norma sea aplicable. El socio no residente de la AEIE sólo tributará en España si la actuación del propio no residente en el AEIE o de ésta en su nombre, supone para el mismo un establecimiento permanente de acuerdo con los criterios del CDI o de la legislación interna. La existencia o ausencia de este establecimiento permanente no impedirá en cambio, la atribución de las rentas que le corresponden al socio no residente de acuerdo con el principio de

⁵⁸⁸ La Resolución vinculante de la DGT de 27 de octubre de 1983 estimaba que "en el caso ... que el socio de la sociedad transparente sea una entidad no residente en España,... habrá que considerar los *rendimientos atribuidos al socio como rendimientos obtenidos directamente por el mismo, rendimientos que sólo pueden ser tratados en el caso de Entidades no residentes, como rentas obtenidas en España, a través de un establecimiento permanente*" (la cursiva es nuestra). La mencionada Resolución generó una crítica unánime en la doctrina. Vid por todos MAROTO SAEZ, A. "Sociedades transparentes: socios no residentes". Impuestos 18/1989. pag 107. DE JUAN PEÑALOSA, J.L. "El residente en el extranjero, socio de una sociedad española transparente". Ciss Comunicación num 77/1990. pag 60 y ss.

⁵⁸⁹ Esta es no obstante, la conclusión a la que llega el derecho alemán, de acuerdo con el cual la AEIE funcionará en el país de su residencia o dirección central como establecimiento permanente de los socios que formen la misma, aplicando las relaciones existentes en derecho alemán entre *partners* y *partnerships*. Vid a tal efecto BOEKHORST, P. te "The European Economic Interest Grouping. German Ruling on Tax Treatment of the EEIG". European Taxation. June 1989. pag 195 y ss. BETTEN, R. en *EC Corporate Tax Law*. op cit pag 11 y ss. SQUIRES, M. *Tax Planning for Groups of Companies*. 2ª ed. Butterworths. 1990. pag 243. No obstante, esta solución ha sido criticada en nuestro derecho por la doctrina española. Vid a tal efecto JUAN PEÑALOSA, J.L. "El residente en el extranjero, socio de una sociedad española transparente". Ciss Comunicación num 77/1990. pag 61, alegando el artículo 5.7 MC que impide la consideración de un establecimiento permanente por la mera participación en el capital de otra sociedad.

transparencia, sino que únicamente concreta el país que tendrá derecho a su gravamen ⁵⁹⁰. Remitiéndose a las cláusulas y conceptos genéricos de establecimiento permanente, la prueba de su existencia resultará compleja, especialmente cuando sea de aplicación un CDI, que ocurrirá en la mayoría de los casos, al tener España firmados y en vigor CDI con todos los países comunitarios con excepción de Irlanda y Grecia.

Aun analizando por adelantado sus elementos constitutivos, deberá demostrarse que el lugar de negocios de la AEIE se utiliza para la realización de las actividades propias del socio, o bien que en caso de considerar a la AEIE como agente de los socios no residentes, aquélla actúa en nombre de estos ⁵⁹¹. Finalmente deberán considerarse las posibilidades de exclusión de acuerdo con el artículo 5.4 MC. Al estar la AEIE destinada al cumplimiento de actividades de carácter auxiliar ⁵⁹², éstas pueden considerarse como excluidas del concepto de establecimiento permanente de los CDI en virtud del artículo 5.4 MC ⁵⁹³. En cambio otros autores diferencian el contenido de las actividades encomendadas a las AEIE y las excluidas del concepto de

⁵⁹⁰ A pesar de que las AEIE no tengan necesariamente como finalidad la realización de actividades lucrativas, el desempeño de actividades complementarias puede conllevar la obtención de resultados positivos para los socios. Por otro lado la determinación de la existencia de este establecimiento permanente puede ser importante incluso en relación con la localización de la tributación de las ganancias de capital derivadas de la enajenación de los bienes y derechos objeto o resultado de la actividad de la AEIE. En otro orden de cosas, la difícil atribución de la legitimidad para gravar al socio no residente en la AEIE al Estado de residencia de la AEIE facilita las posibilidades de trasladar las pérdidas generadas por la actividad de la AEIE directamente al socio en su Estado de residencia. En el mismo sentido vid LALL, T. op cit pag 137 y ss. y THOMMES, O. *Taxation of Permanent Establishments*. op cit pag 40. Sin embargo, la solución propuesta por la legislación española puede suponer de hecho, la renuncia práctica al ejercicio de este derecho del gravamen de los socios no residentes de las AEIE que operen en nuestro país.

⁵⁹¹ En previsión de esta dificultad la legislación inglesa ha previsto que la AEIE se entenderá en todo caso como agente del socio no residente. Vid PENNEY, M. "European Economic Interest Groupings: the UK Consultative Document" *Tax Planning International Review*. pag 11. LALL, T. "Taxation and the European Economic Interest". op cit pag 137, y ss.

⁵⁹² La versión inglesa del artículo 3.1 hace exige que las actividades "must not be more than ancillary to these activities", mientras que la versión francesa indica que "ne peut avoir qu'un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci".

⁵⁹³ En favor de esta opinión WALES, C. "European Economic Interest Groupings: Finance Act 1990" *BTR 1990*. pag 335.

establecimiento permanente ⁵⁹⁴, de cuya comparación puede surgir una mejor delimitación negativa del concepto de establecimiento permanente, tanto por parte de la jurisprudencia de los Estados miembros, como por parte del Tribunal de Luxemburgo.

Cabe por otra parte pensar en el supuesto del socio no residente miembro de una AEIE no española, pero que realiza actividades en nuestro territorio. Para este caso, la Ley española indica que "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" ⁵⁹⁵. Una primera lectura del precepto en cuestión podría dar a entender que los rendimientos obtenidos por la agrupación en España mediante un establecimiento permanente de aquélla situado en nuestro territorio debería atribuirse directamente a la AEIE, siendo entonces esta atribución la que debería tributar en España ⁵⁹⁶. Sin embargo, esta lectura resultaría contraria al principio general de tributación de las AEIE enunciado en el artículo 40 del Reglamento comunitario de transparencia de la entidad. Por ello debe entenderse que en este caso, cuando la AEIE no residente posea un establecimiento permanente en nuestro territorio los rendimientos imputables al mismo deberán imputarse a su vez a los socios de la AEIE, siendo ellos los que deberán quedar gravados por estas rentas.

Sin embargo, esta situación no implica que en caso de existir un establecimiento permanente de la AEIE no residente, los socios de la misma queden automáticamente gravados por estas rentas que van a serle imputadas. De ser así, se haría de peor condición al socio no residente de una AEIE con sede en otro país que actuara en España a través de establecimiento permanente que a un socio no residente de una AEIE prevista en el artículo 24 de la Ley. Al contrario, las rentas imputadas al

⁵⁹⁴ En este sentido LALL, T. op cit pag 151, que diferencia la expresión del Reglamento comunitario -"ancillary" y el utilizado por el MC -"auxiliary"-, concluyendo que el primero "may therefore be something less than an auxiliary activity".

⁵⁹⁵ Artículo 30 de la Ley 12/1991.

⁵⁹⁶ Este es, en opinión de BETTEN, R. *EC Corporate Tax Law*. op cit pag 8, el criterio seguido por la mayoría de las legislaciones nacionales : "Therefore most Member States are likely to tax the non-resident EEIG for the income derived in that particular Member State".

establecimiento permanente de la AEIE solo se imputarán a sus socios, *gravándose en el Estado de situación del establecimiento permanente de la AEIE*, en la medida en que estos socios posean o actúen mediante establecimiento permanente en el establecimiento permanente de la AEIE. Por tanto, en este supuesto es necesaria la concurrencia de un doble establecimiento permanente, el de la AEIE no residente, y el del socio no residente que saca provecho de la actuación de la AEIE o actúa a través de la misma en nuestro territorio con un establecimiento permanente suyo ⁵⁹⁷. Tan solo concurriendo este doble requisito, resultará gravable el socio en el país del establecimiento permanente de la AEIE mediando un CDI aplicable.

⁵⁹⁷ De acuerdo con BETTEN, R. op cit pag 8, esta es también la postura sostenida por SAß, G. "Zu den seteuerlichen Aspekten der 'europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung". DerBetrieb 44, 1 de noviembre de 1985. pag 2268.

CAPITULO CUARTO. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION.

A pesar de que el ordenamiento interno recoge el instituto del establecimiento permanente con unos criterios definitorios propios, el concepto de establecimiento permanente pertenece primordialmente a la esfera internacional, de donde se trasladó al derecho nacional y en donde ha alcanzado la importancia y virtualidad actual. La importancia del establecimiento permanente ha corrido paralela al desarrollo progresivo de los Convenios de Doble Imposición -CDI- como medio para resolver los problemas tributarios de carácter internacional o extranacional en los que intervienen elementos extraños a la soberanía fiscal de un Estado. A partir de su adopción por los CDI, el establecimiento permanente se ha consolidado como criterio internacional tributario de atribución de rentas, abriendo nuevas posibilidades, retocando su alcance, su contenido, su función o sus efectos.

Desde la apertura de nuestro país al exterior durante el régimen político anterior, han venido incorporándose a nuestro ordenamiento jurídico varios Convenios Internacionales para evitar la doble imposición y evitar la evasión fiscal internacional ⁵⁹⁸. Todos los CDI contienen una cláusula relativa al concepto de establecimiento permanente que sigue las propuestas de la OCDE en el artículo 5 de sus MC ⁵⁹⁹. Por ello en el estudio y análisis de estos CDI , aun teniendo en cuenta su independencia y

⁵⁹⁸ Como vimos en el capítulo segundo, son 27 los CDI actualmente en vigor, con todos los países de la CEE (excepto Irlanda y Grecia), con los países de la antigua Europa del Este (excepto Albania y las repúblicas de la extinta Yugoslavia), con los países nórdicos (con la excepción de Islandia), con Marruecos y Tunes en el área del Magreb, con Estados Unidos , Canadá y Brasil en América, y con China y Japón en el continente asiático, y con Australia. Con la desintegración de la URSS el CDI firmado con ese país se aplica a Rusia. Vid a tal efecto la nota de la Secretaría General Técnica de Relaciones Exteriores del Ministerio de Asuntos Exteriores (BOE de 18 de noviembre de 1992) señalando que las referencias de los Tratados a la URSS debe entenderse referidas a Rusia.

⁵⁹⁹ Tan sólo en los CDI con la antigua URSS y la República de Bulgaria, debido a una estructura peculiar, consistente en la eliminación del artículo dedicado a la residencia, al insertarlo en el art 1 dedicado al ámbito de aplicación , la definición del establecimiento permanente aparece en el artículo 4 pero con la misma estructura que en los restantes Convenios.

consideración de normas separadas, se tendrán en cuenta los principios que plasman los MC de acuerdo con la interpretación realizada por la jurisprudencia y los Comentarios al mismo, analizando la evolución sufrida por los mismos. Esta evolución es reconocida por la doctrina siendo necesaria una adecuación de los postulados formulados en los Convenios a las realidades jurídicas actuales ⁶⁰⁰. En este sentido, el propio Proyecto de Convenio de 1963 de la OCDE tenía en cuenta en su introducción -párrafo 12- en relación con la definición del establecimiento permanente que el artículo se había redactado "con un criterio liberal y *teniendo en cuenta las formas actuales de actividades comerciales, industriales y financieras internacionales*" ⁶⁰¹.

La estructura general de los CDI divide el artículo dedicado al concepto de establecimiento permanente en varios párrafos, en los que se contienen sus diferentes aspectos. El primer párrafo suele contener un concepto general de establecimiento permanente válido a los efectos del citado Convenio. Este concepto va seguido de sendas listas; la primera enumera una serie de supuestos que a priori pueden considerarse como establecimiento permanente; la segunda incluye una serie de ejemplos y actividades que pese a observar las características generales del primer párrafo deben excluirse de su consideración como establecimiento permanente. A esta serie de supuestos le sigue la caracterización de una relación de carácter personal como constitutiva de establecimiento permanente. Esta se construye mediante una cláusula de carácter positivo -la relativa a la definición del agente dependiente- y una cláusula delimitativa de carácter negativo- que hace referencia básicamente a la exclusión que acoge a los agentes independientes. La delimitación se completa con una cláusula en la que se equipara la actuación de las filiales a la de los agentes independientes a efectos de su posible consideración como establecimiento permanente.

⁶⁰⁰ DE JUAN PEÑALOSA, J.L. señalaba en 1972 que "el trabajo de recopilar la jurisprudencia y el casuismo acerca de lo que es establecimiento permanente no tiene, probablemente fin, porque los modos de actuación de las empresas se renuevan cada día. El modelo de la OCDE ha conseguido una definición sobre la que ha podido lograrse un asentimiento mínimo viable. Ir más lejos requerirá más tiempo y experiencias". en el Prólogo al libro *Doble Imposición Internacional*. IEF. 1972. pag 31.

⁶⁰¹ Vid el texto en *Doble imposición internacional op cit.*1972. pag 54.

IV.1. Los elementos integrantes del concepto de establecimiento permanente en los CDI.

Todos los CDI firmados por España, siguiendo los criterios marcados por los Modelos de Convenio que les sirven de referencia, contienen en el primer apartado del artículo dedicado a la definición del establecimiento permanente -generalmente el art 5-. Según esta definición se considera establecimiento permanente *todo lugar fijo de negocios donde se lleva a cabo toda o parte de la actividad de la empresa.*

De esta definición pueden entresacarse los elementos requeridos para su constitución a efectos de la aplicación del CDI; en este sentido los diversos comentarios derivan los elementos que precisan esta definición de carácter general. Sin embargo, un análisis completo del artículo dedicado a la definición del establecimiento permanente, sin limitarse al apartado dedicado al señalamiento de los elementos integrantes de su concepto general, pone de manifiesto que, ni en todas aquellas situaciones en las que una empresa que expanda más allá de sus fronteras su actividad empresarial y verifique todos los elementos requeridos por el apartado uno, ni sólo en aquellas situaciones en los que se muestren estas condiciones, la actuación de la empresa a efectos de la aplicación del CDI en cuestión puede calificarse como establecimiento permanente. Por consiguiente, la pretendida definición general no es tal, sino que tan sólo muestra determinados aspectos parciales para la elaboración del concepto de establecimiento permanente.

El concepto de establecimiento permanente a nivel internacional se forma no solamente por los elementos integrantes de la definición denominada general, sino por otras cláusulas que se yuxtaponen a la primera en los diferentes Modelos de Convenio y CDI. Puede afirmarse entonces, que en relación con nuestros CDI, no existe un concepto internacional de establecimiento permanente que a priori sea generalmente válido para todas las situaciones que son reconocidas por el CDI como constitutivas de establecimiento permanente, puesto que el concepto de establecimiento permanente se forma por aluvión. Es necesario, por consiguiente, desintegrar el artículo dedicado al establecimiento permanente en los CDI para determinar cuántas categorías o grupos de

situaciones diferentes llevan en el ámbito de un CDI a constituir un establecimiento permanente a efectos de su aplicación.

Esta circunstancia impide señalar, en el ámbito de los CDI, unos elementos integrantes del concepto de establecimiento permanente que tengan validez con carácter general o que se cumplan en todas las situaciones calificables como establecimiento permanente. En consecuencia, habrá que referir éstos a cada una de las diversas modalidades o criterios generales que determinan la existencia de un establecimiento permanente a efectos del CDI. La tarea primordial consiste por lo tanto, en delimitar las categorías o clases de situaciones que pueden dar lugar a la constitución de un establecimiento permanente -en adelante clases de establecimiento permanente- ⁶⁰².

En relación con este tema, varias son las clasificaciones realizadas por los autores. Estas tienen en consideración fundamentalmente las notas derivadas de los Modelos de Convenio y en algún caso las particularidades de la legislación o de los CDI firmados por determinados países ⁶⁰³.

⁶⁰² Las diferentes clases de establecimiento permanente se han formado por acumulación. Junto a la categoría principal de establecimiento permanente formada por la existencia de una *instalación de carácter permanente* en otro territorio diferente al de la residencia de la sociedad, aparece tradicionalmente la representada por la actuación de la empresa mediante otra persona. Esta actuación era asimilada a la existencia de un establecimiento permanente o bien se denominaba *actuación mediante representante permanente*. Sin embargo no cabe duda que en las condiciones actuales todos merecen la denominación de establecimiento permanente, incluso aquellos incorporados a los Convenios recientemente. Además deberían tenerse en cuenta las consideraciones que llevaron en la década de los 30 a establecer unos criterios especiales para las obras de construcción. Sin embargo la admisión de estos "otros" supuestos de establecimiento permanente como tales, ha suscitado ciertas reticencias entre la doctrina. Así LENZ, R. "The Development in Different Countries of the Concept of a Permanent Establishment, Notably from the Point of View of Harmonization in Future Double Taxation Agreements" CDFI 1967. Vol LII. pag 287, que admite la existencia de "otros criterios" junto al lado del criterio del establecimiento permanente como la existencia de una agencia. Otros autores, aún reconociendo la conceptualización de estos supuestos como establecimientos permanentes, atribuyen a los mismos cierto carácter *ficticio*, denominándolos ficciones de establecimiento permanente. Vid entre otros SKAAR, A. op cit. pag 106 y VAN RAAD, K. "The 1977 OECD Model Convention and Commentary. Selected Suggestions for Amendment of the Articles 7 and 5" INTERTAX nº 11/1991. pag 500.

⁶⁰³ No todas las clasificaciones doctrinales del establecimiento permanente tienen por objeto determinar las "clases" o categorías de establecimiento permanente que pueden formarse en atención a los CDI existentes. La mayoría pretenden determinar los elementos integrados en el concepto de establecimiento permanente con carácter general. Para WILLIAMS, R. op cit pag pueden establecerse tres grandes condiciones: el *assets test*, el *agency/relationships test*, y el *activity test*, combinando las distintas categorías de establecimiento permanente con los elementos integrantes de cada una de ellas. En la doctrina alemana -citada por SKAAR, A

A efectos meramente dialécticos, y teniendo presente estas consideraciones -aún teniendo en cuenta que no tienen porqué adecuarse a los CDI concretos firmados por España-, vamos a establecer una clasificación que determine la estructura de este apartado. Con ello no se intenta prejuzgar la real correspondencia entre los apartados o grupos elaborados y las clases de establecimiento permanente específicos que puedan establecerse en nuestros CDI. Paralelamente se examinarán los elementos que intervienen dentro de cada grupo, señalando a su vez su alcance y su posible concurrencia en otras categorías de establecimiento permanente, así como sus posibles diferencias con los elementos concurrentes en la normativa interna.

El primero de los grupos, o clase de establecimiento permanente viene determinado por las características configuradas por la definición de carácter general de los CDI y aquellos apartados del art 5 directamente relacionados con ella. Tales son los apartados que contienen determinados supuestos que constituyen o pueden constituir establecimiento permanente y de aquellos que a pesar de reunir las características generales del primer apartado no se consideran establecimiento permanente. En el análisis de estos supuestos concretos mencionados haremos especial referencia a los lugares y obras de construcción, instalación y montaje examinando la evolución producida en torno a los mismos, discutiendo si existen elementos suficientes en nuestro ordenamiento para concluir que constituye una categoría específica y diferenciada de establecimiento permanente o simplemente es uno de los supuestos recogidos por la cláusula general con determinadas especificidades.

cit pag 105-, KOLCK *Der Betriebsstättenbegriff im nationalen und im internationalen Steuerrecht* 1974. pag 159, STORCK *Ausländische Beriebstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht*. 1980 pag 132 y KUMPF *Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern* 1982. pag 30 realizan una clasificación de los elementos básicos del establecimiento permanente con independencia de los diferentes tipos de establecimiento permanente. Por su parte SKAAR,A. op cit pag 106-107, apoyándose en un autor suizo, WETTER, realiza una doble clasificación. La primera relativa a los elementos necesarios para la existencia de un establecimiento permanente que denomina presencia objetiva, subjetiva y funcional. Estos elementos son tenidos en cuenta adaptándose a cada una de las situaciones particulares que aconsejan la existencia de una clase distinta de establecimiento permanente, para lo cual realiza la segunda clasificación, distinguiendo entre : la regla general y las ficciones, entre las que incluye los lugares de construcción, las agencias, las filiales y los establecimientos permanentes en el mar territorial (offshore clause).

En segundo lugar traeremos a colación la referencia al elemento personal o relación de carácter personal como constitutiva de un establecimiento permanente de una de las empresas en el otro país donde existe o reside otra persona. Dentro de ella hay que hacer especial mención a la constituida por la relación entre matriz y filiales y la posible configuración de la actuación de una de las mismas como establecimiento permanente de la otra o de las otras.

Es cierto que en otros países se ha suscitado la existencia de otras cláusulas separadas en atención a sus peculiaridades, necesidades económicas y desarrollo relativo de ciertos sectores económicos en determinados países. De todos modos, estas clasificaciones solamente pueden afectar a nuestro ordenamiento en la medida en que se reconozcan o puedan ser reconocidas en sucesivas modificaciones de los CDI en los que España sea parte, o mediante incorporaciones a los mismos, por lo que serán objeto de un tratamiento residual ⁶⁰⁴.

⁶⁰⁴ Entre otros cabe destacar la denominada "offshore clause" desarrollada en los Convenios firmados entre países en los que la extracción de recursos naturales y energéticos en alta mar es de gran importancia, como el caso de Noruega, Reino Unido o los Estados Unidos. También la consideración de la "use of substantial machinery test" que se recoge en algunos Convenios firmados por Canadá, Estados Unidos o Australia. Finalmente las cláusulas específicas de establecimiento permanente contenidas en el Modelo de Convenio de la ONU, y seguidas por muchos países en desarrollo, principalmente por la India, que reconocen como establecimiento permanente determinadas actuaciones de los agentes de seguros en un determinado territorio, aun teniendo carácter independiente.

IV.2. La cláusula de carácter general.

La primera categoría de establecimiento permanente toma como base la definición general de establecimiento permanente que aparece en el artículo 5 de los MC y de los CDI formados por España, con la excepción ya señalada de los CDI con la URSS y Bulgaria en los que aparece la definición en el art 4.

El origen de esta cláusula general se encuentra en el deseo de abstraer las características comunes que concurrían en los supuestos uniformemente aceptados como constitutivos de establecimiento permanente en las listas de los CDI firmados entre los diferentes países. Así lo señala el Proyecto de Convenio de 1963 en los Comentarios al art 5 cuando advierte que "para mayor claridad, se ha preferido dar una definición general de "establecimiento permanente" en párrafo separado, en vez de presentarla escondida entre una serie de ejemplos de casos concretos, como hace el párrafo 1 del artículo 5 de los modelos de Convenios fiscales de Méjico y Londres, publicados por la Sociedad de Naciones. Por esta razón el artículo da primero, en su párrafo 1, una definición general de la expresión 'establecimiento permanente'" ⁶⁰⁵.

En la definición general contenida en el Proyecto de 1963 se afirma que

"A los efectos del presente Convenio, la expresión 'establecimiento permanente' significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad" ⁶⁰⁶

⁶⁰⁵ Párrafo num 2 de los Comentarios al artículo 5.1 del Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963 -en adelante referidos abreviadamente como 5.1.2, señalando el primer número de la serie, el artículo del MC a que hace referencia el Comentario, el segundo el apartado concreto de este artículo, y el final, el número de párrafo del Comentario-. Vid a su vez en el capítulo dedicado a los antecedentes históricos cómo surge la primera definición de establecimiento permanente.

⁶⁰⁶ Esta es al menos la versión que figura en el libro *Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio* del Instituto de Estudios Fiscales publicado en Madrid en 1978, destinado primordialmente a traducir el MCOCDE de 1977. En cambio en la primera versión española del Proyecto de Convenio de 1963, recogida en el libro *Doble Imposición Internacional IEF*, 1972. pag 85, desaparece la expresión especial "a los efectos del presente Convenio", desviándose de las versiones francesa e inglesa del Proyecto, en las que sí se

En el MCOCDE esta definición fue reemplazada por la siguiente en la que se aprecian algunos cambios en la redacción ,

"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" ⁶⁰⁷.

La única diferencia apreciable consiste en el cambio de redacción de la expresión "lugar fijo de negocios *en el que* una empresa.." por la de "lugar fijo de negocios *mediante el cual* una empresa..." ⁶⁰⁸. Con la primera redacción quiere destacarse más la función del lugar fijo de negocios en el que se realiza la actividad, mientras que en la nueva redacción, el lugar fijo

contiene explícitamente la delimitación de los efectos de la definición de establecimiento permanente dada por el CDI. La importancia práctica de esta diferencia es mínima, pues ya ha quedado dicho que cada CDI debe de interpretarse como un todo, y en consecuencia aunque falte la referencia citada al inicio de la definición se da por supuesto que esta definición sólo se refiere al CDI en cuestión.

La redacción literal dada por el Proyecto de Convenio de la OCDE 1963 en sus textos originales y en el publicado por el IEF en 1977 es seguida por los CDI de Noruega (1963), Austria (1966), Suiza (1966), Finlandia (1976), Portugal (1966), Bélgica (1970), Holanda (1971), Dinamarca (1972), Francia (1973),, Canadá (1974), Japón (1974) y Checoslovaquia (1980); otros Convenios por el contrario, modifican la expresión inicial, como el CDI firmado con Brasil (1974) -"en el presente convenio"-, o con el Reino Unido (1975) y con Suecia (1976) -"para los fines del presente Convenio"-. Tan solo el Convenio con Alemania (1966) omite la expresión inicial.

Por lo demás, estos CDI siguen la redacción literal, variando tan sólo la expresión "significa" por "designa" los CDI con Canadá, Checoslovaquia, Noruega, Reino Unido, Brasil y Suecia.

⁶⁰⁷ Siguen esta definición los CDI firmados con Italia (1977), Marruecos (1978), Rumania (1979), Tunes (1982), Hungría (1984), Luxemburgo (1986), y USA (1990). El CDI firmado con Polonia (1979) también responde a la misma filosofía pero emplea la expresión "a través del cual" en lugar de la más corriente "mediante el cual".

El MCONU contiene una definición general de establecimiento permanente idéntica a la contenida en el MCOCDE 1977. Vid SURREY, S. op cit pag 92.

⁶⁰⁸ El mismo cambio se aprecia en las versiones inglesa y francesa. Mientras en la redacción de 1963 se destacaba el lugar en donde se llevaba a cabo la actividad, -"une installation fixe d'affaires ou l'entreprise...", o "fixed place of business in which the business...is carried on"- en el texto de 1977 resalta con mayor intensidad la relación instalación-actividad en el mismo Estado, es decir, se reconoce la importancia de la instalación en tanto que dirigida a la realización de esa actividad empresarial o a la consecución de los fines empresariales -"une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce" o "fixed place of business through which the business of an enterprise is carried on"- . Vid VAN RAAD, K. 1963 and 1977 OECD Model Income Tax Treaties 2^a ed. Ed Kluwer. 1990. pag XIV y XV.

de negocios pasa a un segundo lugar para acentuar la realización de una actividad empresarial a través del mismo.

En otros CDI firmados por España ⁶⁰⁹, la definición de establecimiento permanente difiere en algunos términos de la propuesta efectuada por los diferentes modelos de Convenio, reflejando con mayor claridad la nota de dependencia del establecimiento permanente respecto de una empresa que no es residente en el Estado en el que se encuentra el establecimiento permanente. A tal efecto señalan

"A efectos del presente Convenio, 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*".

De estas definiciones generales contenidas en nuestros CDI pueden deducirse una serie de elementos comunes, integrantes del concepto de establecimiento permanente a nivel internacional. A este respecto, tanto el Comentario al MCOCODE 1977 como el Comentario al Proyecto de Convenio de 1963 señalan que "el párrafo 1 da una definición general de la expresión establecimiento permanente, de la que se desprenden las características esenciales de este concepto a los efectos del convenio, esto es, un '*situs*' diferente, una '*instalación fija de negocios*' ⁶¹⁰.

Estas dos características diferenciadoras y distintivas del establecimiento permanente, a las que podría unirse la de dependencia de otra unidad económica residente en otro Estado, se concretan por parte del MCOCODE 1977 en tres condiciones o criterios ⁶¹¹ que configuran la

⁶⁰⁹ Se trata de los CDI firmados con la URSS (1985) y con Bulgaria (1991), que como ya dijimos contienen la definición del establecimiento permanente en el art 4.

⁶¹⁰ Comentario 5.1.2 MCOCODE 1977 Por su parte el Proyecto de Convenio de 1963 en su comentario 5.1.2 señala que la "definición tiene por objeto señalar los elementos esenciales del concepto, que son: un '*situs*' propio y una '*instalación fija de negocios*'".

⁶¹¹ Aunque la versión castellana del MCOCODE 1977 utilice la expresión *criterios* en su comentario 5.1.2 es más adecuada la expresión *condiciones* empleada en la versión inglesa del Comentario, en cuanto expresa mejor las circunstancias que determinan su existencia. Este debe ser, de todos modos el sentido que hay que darle a la expresión *criterios*, pues la propia versión española del MC utiliza el termino *condiciones* en el comentario 5.2.11: "las instalaciones de

definición del establecimiento permanente. En virtud de esta especificación puede entenderse que son tres los elementos constitutivos del concepto de establecimiento permanente en los CDI en su modalidad general:

-la existencia de una instalación de negocios

-la fijeza de la instalación de negocios, que supone que debe de estar establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia

-el ejercicio de las actividades de la empresa mediante esta instalación fija de negocios ⁶¹²

En principio estos tres elementos deberían ser suficientes para calificar una determinada situación como constitutiva de establecimiento permanente en un determinado territorio, dado que la inclusión del término "significa" -un establecimiento permanente significa- implica una delimitación exhaustiva del concepto ⁶¹³. Sin embargo la configuración del concepto general de establecimiento permanente no viene determinada únicamente por esta definición y los elementos que de la misma se derivan, sino que el concepto de establecimiento permanente debe tomar necesariamente otros elementos indicados en los restantes párrafos contenidos en los CDI relacionados con la cláusula general.

En los Comentarios del Proyecto de Convenio se afirma que "la frase final del apartado e) matiza la definición general del párrafo 1, y cuando se lee pensando en el espíritu de este párrafo, permite tener una idea más clara de los elementos que deben concurrir para que exista un establecimiento permanente" ⁶¹⁴.

negocios no constituirán establecimiento permanente más que cuando respondan a las condiciones estipuladas en el párrafo 1".

⁶¹² Comentarios al MCOCDE 1977 parr 5.1.2.

⁶¹³ En este sentido se pronuncia TREMBLAY,R. "Permanent Establishment in Canada" op cit. pag 38:10, alegando varios casos canadienses que relacionan la palabra significa -means en inglés- con la exhaustividad de los elementos señalados por la definición general. Sin embargo la referencia se realiza para distinguir los efectos de la definición general de aquellos derivados de la enumeración de determinados supuestos como constitutivos de establecimiento permanente, significando que la definición general debe vincular a los supuestos específicos, según será discutido posteriormente.

⁶¹⁴ Comentarios al PCOCDE parr 5.3.13

En concreto entre las excepciones a la regla general mencionadas por el art 5.3 del Proyecto de Convenio de 1963 y por el art 5.4 del MCOCDE 1977 y el MCONU se recoge una con carácter general que, lejos de considerarse como una excepción a la definición general debe estimarse como una restricción de carácter general al alcance de la regla establecida en el párrafo 1⁶¹⁵. Es por ello que el enunciado contenido en la letra e) de los artículos mencionados anteriormente *delimita el concepto general de establecimiento permanente en sentido negativo*. En ellos se señala que

"El término establecimiento permanente no comprende...e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de... desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa".

Esta redacción del PCOCDE de 1963 cambia en el MCOCDE 1977 en este sentido,

"No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término 'establecimiento permanente' no incluye...e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio"

Como afirma el Comentario al Proyecto de Convenio de 1963 "esta redacción da al principio que inspira los ejemplos del apartado e) un alcance más amplio y le constituye en una excepción de carácter general a la definición general del párrafo 1. Limita el sentido de esta definición y excluye de su ámbito un cierto número de formas de organizaciones comerciales que no deben considerarse como unidades impositivas, aunque sean explotadas en una instalación fija de negocios"⁶¹⁶.

⁶¹⁵ Comentarios MCOCDE 1977 parr 5.4.20

⁶¹⁶ Comentarios al PCOCDE de 1963 parr 5.3.13.

En consecuencia y a efectos meramente expositivos pueden señalarse los siguientes elementos conformadores de la definición de establecimiento permanente en su modalidad general ⁶¹⁷:

-la existencia de un lugar fijo de negocios

-la fijeza del lugar de negocios

-la existencia de una actividad empresarial que se desdobra en las siguientes dimensiones: su relación/conexión con el lugar fijo de negocios y su naturaleza no preparatoria o auxiliar.

IV.2.1. El lugar de negocios.

La exigencia de un lugar de negocios es inherente a la propia existencia del establecimiento permanente determinado con arreglo a la llamada cláusula general y así aparece recogida no solo en todos los Convenios de doble imposición firmados por España, sino en la mayoría de los Convenios vigentes en la actualidad ⁶¹⁸.

La causa de esta exigencia deriva de la realidad económica que toman como base los Modelos de Convenio en los que se inspiran los Convenios bilaterales. Esta viene caracterizada por el predominio de determinadas actividades industriales y comerciales ⁶¹⁹ cuya naturaleza

⁶¹⁷ En la doctrina alemana VOGEL, K. manual op cit pag 205 destaca cuatro características: que exista una empresa, que se ejerza una actividad empresarial, y que exista un lugar de negocios, desdoblándose este último en dos elementos: que sea fijo, y que sea precisamente el lugar a través del cual se desarrolla la actividad. KOLCK op cit subraya tre elementos integrantes de esta definición: el lugar fijo de negocios, el derecho a utilizar ese lugar de negocios y la realización de actividades empresariales. STORCK op cit descompone la definición general en los siguientes elementos: un lugar de negocios fijo, la permanencia de la conexión entre el lugar de negocios y la realización de negocios de la empresa, el derecho de utilización del lugar de negocios (right of use test) y la realización de una actividad empresarial de acuerdo con el derecho interno y los CDI.

⁶¹⁸ La doctrina por su parte ha destacado el carácter esencial e inexcusable del mismo. Así LENZ, R. "The development in different countries of the concept of a Permanent Establishment, notably from the point of view of harmonization in future double taxation agreements" CDFI Vol LIIa. 1967. pag 289. DENYS, L. "The concept of Permanent Establishment (in Belgium)" European Taxation. Vol XV. nº 9/1975. pag 296. NITIKMAN, J. op cit pag 162.

⁶¹⁹ SKAAR denomina a estas actividades industria tradicional. op cit pag 111.

requiere la localización en un determinado emplazamiento de una sede física, corporal cuando la empresa decide expandir más allá de las fronteras nacionales su actividad económica. En estos casos este elemento se configura como el primordial para el reconocimiento objetivo de la presencia de una empresa en un determinado país y en definitiva para su sumisión al poder tributario del Estado asentado en el mismo ⁶²⁰.

Aunque el lugar de negocios aparezca como una exigencia de la definición "general" de establecimiento permanente en los Convenios ⁶²¹, éstos no se encargan de definir qué se entiende por tal lugar de negocios. Consiguientemente su sentido tendrá que deducirse acudiendo a la Ley interna, a no ser que del contexto pueda inferirse otro significado particular ⁶²².

La legislación interna del impuesto en cuestión, en nuestro caso el Impuesto sobre Sociedades, no contiene la definición de este término, al igual que suele ocurrir con el resto de los ordenamientos nacionales. La legislación interna española -art 7- no se refiere al lugar de negocios sino al lugar de trabajo -vid capítulo correspondiente-, pero sin definirlo, aunque bien podría aceptarse el criterio con el que la OCDE entiende la expresión lugar de negocios que ahora tratamos de determinar, puesto que su antecedente en la legislación de 1964 fue incorporado en nuestra legislación por influencia directa de la expresión lugar de negocios contenida en los

⁶²⁰ No obstante en la aplicación algunos tratados internacionales que no incluían la definición general con la exigencia de lugar fijo de negocios se planteó la no configuración de este elemento como un requisito ineludible; es decir que una sucursal podía constituir perfectamente un establecimiento permanente sin necesidad de observar las características del lugar fijo de negocios: vid por ejemplo el caso *MNR v. Panther Oil & Grease Manufacturing Co. of Canada Ltd.* citado por TREMBLAY, R. op cit. pag 38:9. No obstante esta postura solo se mantenía con relación a aquellos Tratados que no contenían una definición general y fue anulada por una decisión posterior de un tribunal superior: *Sunbeam corporation Ltd v MNR.*

⁶²¹ Para NITIKMAN op cit pag 162, esta es la característica esencial de establecimiento permanente: "the essential characteristic of a permanent establishment is a distinct situs of the business". También lo destaca SKAAR, A. op cit pag 126: " it is clearly the conventional wisdom that a PE is constituted only if the place of business remains at a 'distinct' place, or a 'particular site' ".

⁶²² Así se determina el proceso interpretativo en el artículo 3.2 de los Convenios de Doble Imposición.

Convenios de Doble Imposición y en el Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963 ⁶²³.

Sin embargo para la determinación del sentido del término es prioritario el examen del contexto en el que aparece la expresión lugar de negocios a nivel internacional. La determinación de esta expresión del contexto debe tener en cuenta los supuestos enumerados en el párrafo 5.2 de los Convenios, de ahora en adelante *lista enumerativa* ⁶²⁴. Esta idea resulta a priori correcta si se tiene en cuenta que el término lugar de negocios surgió precisamente de la abstracción de los términos concretos señalados en los primeros Convenios.

No obstante, esta idea ha sido rechazada a nivel internacional, sobre todo cuando con este proceso ha pretendido atribuirse un sentido a la definición general o a la expresión general que permita su aplicación únicamente a aquellos casos que reúnan las mismas características de aquellos mencionados específicamente. Este proceso ha recibido la desaprobación prácticamente unánime de la doctrina, sobre todo en aquellos supuestos en los que el Convenio contiene una definición general de establecimiento permanente separada de la lista enumerativa de supuestos. Con independencia de la naturaleza y el carácter de esta lista, que será tratado en un apartado posterior, la lista enumerativa puede permitir la inclusión de determinados ejemplos no mencionados como lugares de negocios, pero no puede excluir que otros supuestos no asimilables también merezcan esta calificación ⁶²⁵. Se alega que es incorrecto este proceder puesto que en definitiva con la alusión general a los lugares de negocios se pretende destacar el carácter meramente ilustrativo de los tipos de lugares

⁶²³ LENZ,R. op cit pag 289

⁶²⁴ Incluso para SKAAR,A. op cit pag 113, los supuestos enumerados en los CDI son ejemplos de diferentes lugares de negocios y no de establecimientos permanentes, sin duda basándose en el CDI firmado por Noruega y Estados Unidos en 1971 que cataloga estos supuestos precisamente como lugares de negocios y no como establecimientos permanentes.

⁶²⁵ A tal efecto SKAAR,A op cit pag 114 rechaza la interpretación del término lugar de negocios de acuerdo con la regla *eiusdem generis*. Con esta afirmación SKAAR destaca que el lugar de negocios no puede verse definido con exclusividad por los supuestos que aparecen mencionados a continuación.

de negocios que pueden constituir un establecimiento permanente mencionados específicamente ⁶²⁶.

Con ello quiere destacarse que puede concluirse la existencia de un lugar de negocios aunque el caso particular no reúna estas condiciones específicas determinadas por los supuestos específicamente mencionados ⁶²⁷.

No pudiendo limitarse la expresión lugares de negocio a las características que podrían derivarse de los supuestos enumerados en el párrafo 5.2 es preciso acudir a otros elementos que formen parte del contexto al objeto de determinar su sentido. A tal efecto el Comentario del MCOCDE de 1977 declara que "la expresión instalación de negocios cubre *cualquier local, material* ⁶²⁸ o *instalación utilizada para el ejercicio de las actividades de la empresa, sirva o no exclusivamente para este fin*"⁶²⁹.

⁶²⁶ Así WILLIAMS,R. op cit. pag 310 quien además señala que incluso en los primeros CDI junto a los supuestos concretos aparecía la expresión "y otros lugares de negocios" a modo de concepto indeterminado -catchall-. Reforzando esta afirmación TREMBLAY,R. op cit pag 38:8 comentando el caso *Sunbeam*.

⁶²⁷ Esta no vinculación ha permitido considerar por ejemplo a un tribunal alemán la existencia de un lugar de negocios por la posesión de una valla publicitaria en el territorio. Tomado de SKAAR,A. op cit. pag 115: sentencia del Bundesfinanzhof en BStBl 1958 III 379. En otro caso, los tribunales alemanes han considerado que una tubería de una sociedad holandesa en territorio alemán es un establecimiento permanente cumpliendo el requisito del lugar de negocios de la legislación interna y del CDI. Vid 6Tax Notes International num 12/1993 pag 708-709.

⁶²⁸ Conviene destacar este hecho puesto que no es necesario la existencia de un local o cualquier otro bien de carácter inmueble. Muestra de esta posición se encuentra en la admisión por parte de determinados CDI de la cláusula de la "use of substantial machinery" como supuesto constitutivo de establecimiento permanente, admitiendo la utilización de esta maquinaria en el territorio de otro país como lugar de negocios de la empresa.

⁶²⁹ Comentarios 5.1.4 del MCOCDE 1977. Se deben entender aplicables a todos los CDI firmados por España puesto que la definición en los mismos de establecimiento permanente es similar en cuanto a la exigencia de lugar de negocios.

En términos similares se pronuncia la doctrina . Así VOGEL op cit pag 205 señala que comprende "all the tangible assets used for carrying on the business; in marginal cases, one such tangible asset would be sufficient". Para SKAAR, pag 123 comprende "any substantial, physical object which is commercially suitable to serve as the basis of a business activity". Para WILLIAMS, R. el lugar fijo de negocios se refiere a un sitio o instalación para la llevanza de una actividad empresarial: "refers to any fixed situs or facility for the conduct of business activity". op cit. pag 313.

Posteriormente el propio Comentario precisa que no es necesaria la existencia de un lugar configurado como una oficina o como un lugar determinado sino que basta "simplemente...un cierto emplazamiento" ⁶³⁰ - distinct situs- ⁶³¹, admitiéndose incluso una instalación de negocios situada "en los locales de otra empresa" ⁶³².

Con esta definición de carácter sumamente amplio y esa precisión posterior se hace referencia a que las necesidades de ese lugar físico se determinarán en función de la actividad a desarrollar y no a priori. En consecuencia puede concluirse que la construcción del elemento físico o material de la cláusula general del establecimiento permanente es independiente de las características físicas concretas que reúna, siendo éstas irrelevantes para la conceptualización teórica de este elemento pues vienen determinadas en función de la naturaleza de la actividad a desarrollar.

Por el contrario la relevancia de la configuración del lugar de negocios como elemento del establecimiento permanente se precisa por las

⁶³⁰ MCOCDE 1977 Comentarios 5.1.4.

⁶³¹ Vid a tal efecto la Resolución de un Tribunal Administrativo suizo, de Ginebra, del 18 de mayo de 1988, que considera esta expresión del Comentario del MCOCDE como autorizada para la interpretación correcta del Convenio suizo francés. Vid EDWARDES-KER op cit art 5 pag 63.5002. En el mismo sentido un caso americano *Logging equipment* -Revenue Ruling 56-165- admite que para la constitución de un establecimiento permanente no es necesaria una instalación fija sino que basta la utilización de determinada maquinaria y su demostración a los clientes (citada por EDWARDES-KER op cit art 5 pag 70-71). "Although the enterprise under consideration has no warehouse or other type of building in the US in which or from which it is conducted, the equipment involved is logging equipment which is necessarily demonstrated in particular forest areas and was brought here for purposes of such demonstration with the expectation that orders would be obtained for such equipment. It is anticipated that the expectation that orders would be obtained for such equipment. Accordingly it...is carrying on an enterprise which is engaged in trade or business in the US through a permanent establishment situated therein" (la cursiva es nuestra). No obstante esta extensión tiene ciertos límites. Vid así, un litigio planteado ante un tribunal administrativo australiano de 5 de agosto de 1987-Case U162- (citado por EDWARDES-KER op cit art 5 pag 17.5 y ss) en el que se señala que un set de palos de golf no puede constituir un lugar de negocios a efectos de la definición de establecimiento permanente, incluso con la cláusula especial de la "utilización de maquinaria o equipo de carácter sustancial" admitida en el CDI entre Australia y Estados Unidos.

⁶³² Comentarios MCOCDE 1977 5.1.4. De acuerdo con este postulado, no supone un inconveniente a la consideración de la instalación donde se realiza la actividad como lugar fijo de negocios, el hecho de que éste lugar sea propiedad de una persona diferente -por ejemplo una sociedad vinculada- de aquélla que la utiliza.

relaciones de este elemento material con el contribuyente. En concreto, los elementos que definen estas relaciones surgen de la propia definición de lugar de negocios dada por el Comentario del MCOUDE 1977 y de las exigencias que se derivan para el lugar de negocios de la propia definición general de establecimiento permanente contenida en el artículo 5.1 de los CDI. Estos son:

- a) que el lugar sea precisamente de negocios,
- b) que el lugar se utilice para el ejercicio de la empresa,
- c) que el lugar de negocios sea fijo.

IV.2.1.1. Que el lugar sea de negocios.

No basta la posesión de un local o simple emplazamiento en un determinado territorio para configurar a éste como un lugar de negocios, sino que el elemento calificador reside en la capacidad del mismo para ser sede de un negocio o de una actividad empresarial. Se requiere por tanto que el lugar en concreto pueda albergar el desarrollo de una actividad empresarial o un negocio. La exigencia de este elemento peculiar permite distinguir y cualificar la posesión de inmovilizado en un territorio/país determinado como configurador del lugar de negocios exigido para la existencia de un establecimiento permanente o simplemente como bien inmueble o mueble situado en el territorio, diferenciando consiguientemente las rentas derivadas de estos bienes. Las connotaciones de la referencia al "lugar de negocios" implican la existencia de una empresa en ese territorio y precisamente teniendo como base ese lugar de negocios, no bastando la simple propiedad inmobiliaria para la configuración de la misma como establecimiento permanente ⁶³³. El examen de esta cuestión

⁶³³ Son varios los casos internacionales que defienden esta afirmación, distinguiendo aquellos bienes inmuebles que pueden considerarse como lugares de negocios de aquellos otros bienes inmuebles que en sí mismo considerados no pueden configurarse como lugares fijos de negocios por no estar en ellos ubicados una empresa. En este sentido, los tribunales americanos han rechazado que la mera existencia de una instalación en el territorio americano pueda considerarse como un lugar de negocios que de origen a la existencia de un establecimiento permanente. Así en *Consolidated Premium Iron Ores v Commissioner* 28 T.C. 127(1957) se afirma que "permanent establishment" implies the existence of an office, staffed and capable of carrying on business from day to day, or a plant or facilities equipped to carry on the

aparece intrínseco a la propia definición de actividad empresarial, de modo que será comprendido en su globalidad al analizar este requisito.

IV.2.1.2. Que se utilice para el ejercicio de la empresa.

Aunque el local o lugar tenga capacidad para albergar en su seno una actividad de carácter empresarial o un negocio, este hecho por sí mismo no faculta para su calificación como lugar de negocio. Más que su capacidad se requiere su *utilización efectiva* para el desarrollo de la actividad empresarial. Por esta razón es intrascendente el título por el cual un sujeto/entidad posea el lugar de negocios ⁶³⁴. Es más, en determinados casos, no es suficiente la propiedad del lugar para calificarlo como lugar de negocios del propietario ⁶³⁵. Con ello se pone de manifiesto que la relación exigida por los Convenios en la definición de establecimiento requiere un nexo directo entre el lugar de negocios y un determinado sujeto concretado no en un título posesorio sino en la utilización efectiva del lugar por parte

ordinary routine of a business activity". La misma exigencia aparece en el caso *Inez de Amodio v. Commissioner*. Los dos en EDWARDES-KER. op cit art 5 pag 74 y 77. Es interesante también la postura de los tribunales y autoridades belgas. Tras sostener inicialmente la postura contraria, concluyen que la mera posesión de propiedad inmueble en Bélgica por un no residente no constituye un establecimiento permanente. Vid la Circular administrativa de 13 de diciembre de 1977 y la decisión del Tribunal de Apelaciones de Bruselas de 15 de diciembre de 1976 revocando la postura mantenida en la Circular de 7 de febrero de 1972 y en el fallo de un Tribunal inferior de Bruselas de 30 de abril de 1973 en EDWARDES-KER op cit art 5 pag 23 y ss.

⁶³⁴ El Comentario de la OCDE MCOCDE 1977-5.1.4- señala que "poco importa que la empresa sea o no propietaria o arrendataria del local del material o de la instalación o que lo tenga a su disposición de cualquier otra forma". En el mismo sentido, no exigiendo la propiedad del lugar de negocios por el sujeto como elemento necesario para su posible calificación como establecimiento permanente de este sujeto se pronuncia la doctrina. Por todos VOGEL, K. manual op cit pag 206.

La doctrina administrativa española también mantiene el mismo criterio. En este sentido, la Resolución del TEAC de 28 de octubre de 1988 indica que "la existencia de un lugar de negocios... exige necesariamente la presencia de unas instalaciones u otros elementos materiales utilizados por la Empresa, independientemente del título en cuya virtud los haga".

⁶³⁵ A tal efecto la Resolución del TEAC de 28 de octubre de 1988 señala que "la cesión de uso que se deriva del contrato que vincula a las dos primeras Entidades impide admitir que el citado bien, ... pueda ser considerado simultáneamente como lugar fijo donde la Entidad arrendadora desarrolla la actividad de Empresa que constituye requisito inexcusable de la existencia del establecimiento permanente".

de esa entidad, sociedad o sujeto, destacándose así la funcionalidad del lugar de negocios ⁶³⁶.

Profundizando en el estudio de la relación necesaria entre el sujeto, el territorio y la actividad, la utilización efectiva exige una posterior concreción puesto que no toda utilización deriva en la existencia del establecimiento permanente. Es necesario que la utilización del lugar de negocios se destine precisamente al ejercicio de esta actividad, calificada como empresarial, sin que sea suficiente la utilización para otro fin, siendo esta una cuestión de prueba ⁶³⁷. No solamente se requiere la utilización del lugar por parte de la empresa sino que esa utilización debe ir dirigida a la realización de sus objetivos empresariales ⁶³⁸.

Conviene aclarar la expresión utilizada por el Comentario en la definición del lugar de negocios. Este exige que el local, material o instalación utilizada *sirva* para este fin -ejercicio de las actividades de la empresa-, bien con carácter exclusivo o no. Como bien ha puesto de manifiesto la doctrina hay que distinguir entre que el bien o lugar *sirva* al ejercicio de la empresa y que el bien se convierta en el *objeto mismo* del ejercicio empresarial ⁶³⁹. A partir de esta distinción se ponen de manifiesto determinadas características relevantes del lugar de negocios.

En primer lugar se destaca la función medial o meramente instrumental del local, material o lugar que el sujeto o entidad en cuestión

⁶³⁶SKAAR,A. op cit pag 106. GEST,G. TIXIER,G. *Droit fiscal international*. Ed PUF. 2ª ed.Paris. 1990.pag 224. LENZ,R. op cit pag 289.

⁶³⁷ La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 20 de diciembre de 1991 pone de manifiesto este requisito: "por lo que respecta a las dependencias que se reservara el recurrente, su consideración como oficina o vivienda y, en su caso, el uso o no de ésta por aquél en sus estancias en España, lo que aquí cabe recordar es que sobre este último aspecto se interesó su acreditación en la fase probatoria".

⁶³⁸ Con ello se pone de manifiesto que la existencia del establecimiento permanente exige la concurrencia de todos los elementos necesarios derivados de su definición; dicho de otro modo, no toda existencia de un lugar de negocios deriva en la existencia de un establecimiento permanente.

⁶³⁹ La distinción es apuntada por SKAAR,A. op cit pag 112 : "its purpose is to *serve* the business activity, not to be *subject to* business activities". De la misma opinión es VOGEL.K. op cit. pag 207 para quien "The enterprise's business must be carried on *in or through* or *by* the fixed place of business, i.e. the fixed place of business itself must not be produced, traded or processed by the entrepreneur" (la cursiva en negrita en el original).

utilizan en un determinado territorio para su configuración como lugar de negocios que sirve de sede de la actividad empresarial llevada a cabo por el mismo sujeto. Esta característica excluye en consecuencia, a aquellos locales o materiales que lejos de servir de ubicación del ejercicio empresarial son en sí mismos objeto del tráfico empresarial, caso por ejemplo de los locales cedidos o arrendados a terceros; en este caso no nos encontramos ante lugares de negocio sino ante meros bienes inmuebles productores de rentas inmobiliarias, calificadas de acuerdo con el artículo 6 y no como rentas de carácter empresarial ⁶⁴⁰. Esta consideración no impide sin embargo la existencia de un establecimiento permanente que se dedique al ejercicio de estas actividades -cesión o arrendamiento de bienes inmuebles-, pero en cualquier caso, este no merecerá tal calificación en función de la calificación de los bienes arrendados como *lugares de negocios*, puesto que no lo cumplen, sino por la observancia directa de las condiciones exigidas para su existencia. En todo caso ha de quedar claro que no existe un establecimiento permanente por la mera existencia de un lugar fijo de negocios a menos que una empresa o actividad empresarial esté conectada al mismo.

Finalmente el requerimiento de que el lugar de negocios "deba servir" al ejercicio de la actividad empresarial desempeña una tarea delimitadora en sentido negativo pues solo aquellos lugares, emplazamientos o incluso materiales con capacidad para ser sede de la actividad merecerán tal calificación ⁶⁴¹.

⁶⁴⁰ Esta cuestión ha sido objeto de un amplio debate por la doctrina internacional y objeto a su vez de numerosas cuestiones administrativas y judiciales. Vid a tal efecto las consideraciones contenidas en el apartado correspondiente a la configuración de la actividad de arrendamiento de inmuebles como actividad de carácter empresarial.

⁶⁴¹ En este sentido SKAAR, A. op cit pag 123 y anteriores realiza una selección tanto positiva como negativa de aquellos elementos que no pueden merecer tal calificación. En concreto la propiedad inmueble, los edificios, las máquinas las computadoras, los barcos, los aviones o las torres de perforación pueden considerarse como lugares de negocio. Por contra las garantías, las cuentas corrientes, las patentes o el software no pueden considerarse como lugares de negocios.

Puede traerse también aquí a colación, la Revenue Ruling americana 56-165 que consideró que existía un establecimiento permanente en Estados Unidos de una sociedad suiza que se dedicaba a promover, exhibir y vender en aquel país material para la tala de árboles (logging equipment) a pesar de no disponer de ningún edificio o almacén para el desarrollo de su actividad. A tal efecto señala la resolución que "although the enterprise has no warehouse,...the equipment involved is logging equipment which is necessarily demonstrated in particular forest areas and was brought here for purposes of such demonstration with the expectation that orders would be obtained for such equipment. It is anticipated that the

La tercera nota se deriva de la propia definición y por tanto la examinamos en un apartado separado.

IV.1.2. La fijeza. (lugar fijo de negocios).

La definición general del establecimiento permanente exige que el lugar de negocios sea fijo. Es uno de los elementos que permite caracterizar al lugar de negocios como un "situs" diferente -distinct situs-, hasta el punto de ser considerado como elemento crucial de la definición ⁶⁴², al ser el factor que pone de manifiesto la conexión cualificada entre el establecimiento o lugar de negocios y el territorio del Estado que, gracias a este nexo ve legitimadas sus aspiraciones tributarias frente a los rendimientos obtenidos por el mismo, excluyendo por otro lado las pretensiones de este Estado sobre las meras relaciones comerciales aisladas o esporádicas ⁶⁴³. En expresión de otro autor, el propósito de este requisito consiste en proporcionar un nexo con una determinada jurisdicción tributaria ⁶⁴⁴.

Así, la fijeza ha sido configurada tradicionalmente como el elemento que permite establecer una relación cuasiinmediata y necesaria entre la existencia de un lugar de negocios en un territorio concreto y la formación de un establecimiento permanente, considerándose como una condición ineludible. Esta característica se observa en todos los CDI firmados por España, al calificar cualquier lugar de negocios que pretenda considerarse como establecimiento permanente.

demonstration and sales activities will continue for approximately two years" (tomado de EDWARDES-KER op cit art 5 pag 71).

⁶⁴² SKAAR, A. op cit pag 125: "a crucial, perhaps the most crucial, part of the PE principle is the requirement of a qualified connection between the enterprise's place of business and the soil or the seabed within the jurisdiction of the tax treaty".

⁶⁴³ VOGEL, K manual op cit. pag 205.

⁶⁴⁴ NITIKMAN, J. "The meaning of 'permanent establishment' in the 1981 US Model Income Tax Treaty" (I) International Tax Journal. Vol 15 nº 2/1989. pag 164, que mencionando una decisión del Tribunal de Apelaciones de Texas -*Champlin Petroleum Company v. Heins*- señala que "the purpose of the phrase both under the Texas statute and under a tax treaty is to provide a nexus to a juridical district's jurisdiction... similar to that which should be given to the phrase 'fixed place of business' under a treaty".

El sentido de este requisito -fijeza- se entiende en el Comentario del MCOCDE de 1977 como la existencia normal de "una vinculación entre la instalación de negocios y un punto geográfico determinado" ⁶⁴⁵. La comprensión de esta definición ofrece discrepancias tanto en relación con la precisión de la vinculación, como con la determinación del inciso final de esta definición -"un punto geográfico determinado"-.

Tradicionalmente la vinculación del lugar de negocios con un punto geográfico implicaba la necesaria conexión material del lugar de negocios al suelo, en un punto único. Esta posición, denominada por SKAAR como "base approach" o "base theory" ⁶⁴⁶ fue la inicialmente mantenida por la doctrina y la jurisprudencia alemana y norteamericana ⁶⁴⁷. Esta postura debe entenderse coherente si se observa que generalmente el lugar de negocios estaba representado en la práctica totalidad de los casos por una instalación de naturaleza inmueble.

Sin embargo, esta conexión necesaria pronto se muestra excesiva con la evolución de las formas empresariales y el desarrollo del comercio y la cooperación internacional. Una de las primeras muestras que reflejan este cambio es la sustitución de este requisito por otro de carácter temporal en relación con las obras de construcción, criterio todavía admitido en la actualidad por el Comentario de la OCDE y en los propios CDI ⁶⁴⁸.

A pesar de esta evolución no se elimina esta exigencia sino que se interpreta de forma más laxa. Así el propio Comentario de la OCDE desliga el requisito de la fijeza de una necesaria conexión al suelo al admitir que la

⁶⁴⁵ Comentarios MCOCDE 1977 5.1.5

⁶⁴⁶ SKAAR, A. op cit pag 126.

⁶⁴⁷ En relación con esta postura se cita generalmente como modelo la sentencia del Reichfinanzhof de 6 de marzo de 1935, al declarar que el Convenio de doble imposición germano-suizo de 15 de julio de 1931 preceptuaba que sólo existía establecimiento permanente si las instalaciones empresariales estaban conectadas realmente a la superficie terrestre. Citada por EDWARDES-KER op cit Comentarios al artículo 5. pag 36 y por WILLIAMS, R. op cit pag 311. Esta conexión también resultaba necesaria según este último autor en la Foreign Investor's Tax Act americana de 1966. En la doctrina alemana destacan esta conexión como necesaria DEBATIN y WALTER *Handbook on the United States-German Tax Convention* §B11-22.(1966).

⁶⁴⁸ Vid Comentario MCOCDE 1977 5.3.19 en relación con el 5.1.5.

fijeza "no significa que el utillaje que constituya la instalación de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo" ⁶⁴⁹. En consecuencia la vinculación queda despojada de la necesaria adherencia al suelo del lugar de negocios, como expresaba la "base theory", no relacionándose únicamente con la misma, bastando que "el utillaje *permanezca* en un lugar determinado". Esta afirmación es importante porque permite desarrollar una idea doble o múltiple de la vinculación, bien proyectada sobre la fijeza material del lugar de negocios, o bien sobre la permanencia del lugar de negocios: es decir, el propio Comentario de la OCDE permite esta ambivalencia con iguales efectos.

Por un lado por tanto, la postura defendida en el Comentario del MCOCDE de 1977 supone defenestrar la "base theory", al no exigir la conexión material y ser suficiente la simple vinculación con un lugar determinado o un cierto emplazamiento ⁶⁵⁰.

La Administración española ha seguido esta directriz en relación con la determinación del significado de la fijeza. Así, la Resolución del TEAC de 28 de noviembre de 1988 admite que el "*carácter de fijeza, lo que presupone la existencia de un vínculo geográfico entre la actividad ejercitada y el lugar donde se desarrolla,...* *no es incompatible en ciertos supuestos con la existencia de establecimientos permanentes situados en instalaciones móviles montadas en elementos de transporte*" (la cursiva es nuestra)⁶⁵¹.

⁶⁴⁹ Comentarios MCOCDE 1977 5.1.5.

⁶⁵⁰ GEST y TIXIER op cit pag 224 ponen de manifiesto la aptitud de un puesto de vendedor en el mercado en relación con la fijeza exigida en los Comentarios. En el mismo sentido se pronunció un tribunal inferior alemán en un caso conocido como *Market Vendor -Finanzgericht Münster* en 1966-, aunque con relación a las actividades de una persona física; citado por SKAAR, A. op cit pag 126-127.

⁶⁵¹ Considerando 6º de la mencionada Resolución. La resolución examina la tributación de las rentas ocasionadas por un buque perforador cedido en arrendamiento por una sociedad no residente en territorio español. Aunque la resolución concluya la configuración de la renta pagada por el mismo como canon y la imposible configuración del buque arrendado como establecimiento permanente de la sociedad arrendadora por imposibilitar la facultad de uso por esta misma el propio contrato de arrendamiento, la Resolución examina los requisitos que debe reunir un determinado lugar de negocios para su consideración como establecimiento permanente.

El TEAC reconoce por tanto que la fijeza debe interpretarse en sentido laxo, no siendo contraria a ésta una cierta movilidad. Sin embargo, como bien matiza el Tribunal, esta interpretación se admite únicamente en ciertos supuestos; cabe suponer que en aquellos casos en los que se vean envueltos determinados elementos de transporte o en que la propia actividad sea móvil por naturaleza -este último supuesto aunque no sea mencionado por el TEAC debe entenderse incluido-, por lo que no es generalizable su argumentación. En consecuencia, la postura del TEAC no implica desconocer el requisito de la fijeza, si bien se amplía el ámbito territorial al que se entiende referido el "punto geográfico determinado" de la definición de fijeza ⁶⁵², cuestión que, pese a las especificaciones de la OCDE el Comentario del MCOCDE de 1977 así como el de su actualización de 1992 dejan irresuelta.

Similar ha sido la postura mantenida por algunos pronunciamientos en otros países ⁶⁵³, aunque muchos otros casos con la misma base lógica han derivado la existencia del establecimiento

⁶⁵² Similar postura sostiene a nuestro entender SKAAR, A. si bien en un momento de su argumentación parece dar a entender que esta postura aún siendo consistente con el texto del Comentario del MCOCDE de 1977 es difícilmente aceptable por los países exportadores de capital, que paradójicamente son los que han elaborado el propio Comentario, op cit pag 131. Finalmente SKAAR afirma que "a movable activity within a delimited area meets the 'location test' under the basic rule if the activity has a short-term physical location and is regularly repeated at the same spots, or the work is commercially integrated as one project performed for one client" op cit pag 151. Esta opinión no es totalmente compartida por HUSTON, J. "The Case Against 'Fixed Base'" INTERTAX, num 10/1988. pag 285. puesto que opina que "when certain equipment is involved, 'fixed' seems to mean little more than not moving".

⁶⁵³ Es por ejemplo el caso concreto mencionado por SKAAR, A. denominado *Hotel Platform* (postura de las autoridades noruegas reflejada en la carta de 6 de junio de 1980 de la Dirección de Tributos Noruega). La controversia planteada consistía en determinar si la presencia continua de una plataforma flotante que servía de alojamiento a los trabajadores de una planta petrolífera marina, aun no estando materialmente fijada al suelo sino simplemente anclada al mismo podía considerarse como un lugar fijo de negocios a efectos de su tratamiento tributario como establecimiento permanente. Tras la postura adoptada por la administración noruega se llegó a un acuerdo mútuo con las autoridades suecas, señalando que podía considerarse lugar fijo de negocios aun no estando materialmente fijado al suelo. En consecuencia, tal y como admite SKAAR, A. op cit pag 139 de este caso se deduce que la presencia continua de la plataforma dentro de un área espacialmente delimitada es suficiente para cumplir el requisito de fijeza de la regla general -"the rationale of the case is that the continuous presence of the platform within a spatially delimited area was sufficient to meet the 'location test' of the basic rule"-, especificando que esta área se extendía a lo largo de la plataforma continental.

permanente hacia criterios tradicionales ⁶⁵⁴. Puede por tanto concluirse que no se trata de una doctrina generalmente aceptada a nivel internacional, aunque las razones esgrimidas por los partidarios de entender la fijeza en un sentido menos rígido van imponiéndose progresivamente ⁶⁵⁵.

En definitiva, entendemos que la postura del TEAC es admisible de acuerdo con los Comentarios del MCOCDE de 1977, que además de no especificar qué debe entenderse por "lugar determinado", aporta razones que permiten ampliar su significado, no ciñéndose exclusivamente a los supuestos de fijación material o a los de relación con un punto concreto y único del territorio que conduce a las mismas consecuencias sostenidas por la "base theory". Por otra parte facilita la necesaria adecuación de los conceptos tributarios a la evolución de las formas empresariales y de las relaciones comerciales, ajuste que debe llevarse a cabo con la intención de evitar cualquier tratamiento discriminatorio no justificado ⁶⁵⁶.

⁶⁵⁴ Puede citarse por ejemplo la sentencia de un tribunal alemán -Bundesfinanzhof, BFH BStBl.II.361-1974 citada por Vogel pag 205-, en el que se señala que el requisito de la fijeza en relación con actividades empresariales -restaurantes- desarrollados a bordo de un barco exigen una conexión inmediata con una parte determinada del suelo. En consecuencia si el barco no puede calificarse como fijo, ninguna de las actividades desarrolladas en el pueden serlo. Citado por SKAAR pag 137. En otros fallos de tribunales menores noruegos y tribunales administrativos daneses citados por SKAAR pag 144 y ss(Gurtler, Creole, Scanwell, Danish Diving) aun tratándose de supuestos similares, relativos a trabajos desarrollados en plataformas marinas la existencia del establecimiento permanente se derivó por la constatación de otras características generales, sin hacer mención a la relación entre la fijeza y el desarrollo de actividades en un área determinada. Incluso de alguno de ellos -Gurtler- se deriva que la fijeza se interrumpe cuando la actividad empresarial se realiza en diferentes plataformas de excavación para clientes independientes o no vinculados, tal y como admite el propio SKAAR pag 142.

⁶⁵⁵ Entre los defensores del sentido amplio de la expresión fijeza se encuentra DEBATIN en *Systematik IV ann. 53* en KORN/DEBATIN, 1 Doppelbesteuerung (hojas actualizables) citado por SKAAR, A op cit pag 148. GEST, G. TIXIER, G. *Droit fiscal international* PUF 2ª ed. Paris 1990. pag 225. El propio SKAAR (pag 130 y ss) defiende la superación de la "base theory" en favor de lo que él mismo denomina "spatial delimitation approach", sobre todo en relación con las actividades llevadas a cabo en el mar territorial. Por su parte, dos autores daneses, GIMSING *Begrænset skattepligt* 1985 pag 55 y KJELDSEN "Skattepligtsregler i relation til kulbrinteskatteloven *Skatteorientering Index 2.2* (hojas actualizables 1984) pag 11, citados por SKAAR pag 130, concretan la referencia a un punto geográfico determinado relacionándolo con la totalidad del territorio danés, aunque siempre que esta desconexión relativa esté complementada con una duración suficiente de las actividades.

⁶⁵⁶ Como admite SKAAR, A. "it is unacceptable that technical and other non-fiscal considerations behind the construction of the rig are valid reasons for different tax treatment" pag 141. Por tanto debe adecuarse el tratamiento tributario de las diferentes actividades de modo que se eviten resultados sorprendentes debido a la existencia de requisitos no fundamentales de la propia actividad, por ejemplo en este caso, el que un barco esté

Debemos tener presente en suma, que esta concepción laxa de la fijeza debe ser la adecuada y la que se deriva necesariamente de la admisión de determinados "materiales" ⁶⁵⁷, no necesariamente de naturaleza inmueble, como lugares de negocios.

Debe tenerse en cuenta no obstante, que en la normalidad de los casos seguirá exigiéndose la fijeza entendida como conexión material del lugar de negocios a un determinado territorio ⁶⁵⁸, por lo que no debe suponer en todo caso la admisión de un establecimiento permanente que no esté relacionado con un lugar de negocios con un "situs" propio y diferente. En todo caso, deberá estar relacionado con un "lugar determinado" y concreto, de amplitud más o menos variable, pero no de carácter genérico o indeterminado ⁶⁵⁹. Esta referencia del Comentario del MC, implica que normalmente se exigirá el requisito de la fijeza aunque resulte salvable este requisito con la concurrencia de determinadas circunstancias excepcionales.

IV.1.2.1. Relación entre la fijeza y la permanencia.

Llegados a este punto, es preciso advertir cómo la superación de la necesaria conexión material al suelo del lugar de negocios por parte del Comentario de la OCDE, no solamente implica la admisión de una cierta movilidad del lugar de negocios como contenido permisible de la fijeza. Paralelamente se admite que la *permanencia* en un lugar determinado puede suplantar a la fijeza como requisito del lugar de negocios en un determinado territorio, pues así se deriva del propio enunciado del

materialmente fijado al suelo o solamente anclado o se mueva en un área determinada, cuando la actividad desarrollada en todos los supuestos es la misma.

⁶⁵⁷ Comentarios MCOCDE 1977 5.1.4.

⁶⁵⁸ El Comentario de la MCOCDE (5.1.5.) establece que "por ello debe existir *normalmente* una vinculación entre la instalación de negocios y un punto geográfico determinado"(la negrita es nuestra).

⁶⁵⁹ En este sentido sería aceptable la calificación de radical empleada por SKAAR (pag 131) para criticar la postura mantenida por GIMSING op cit al relacionar un lugar "determinado" con la totalidad del territorio nacional.

Comentario del MCOCDE: "es suficiente que el utilaje permanezca en un lugar determinado" ⁶⁶⁰.

En torno a esta cuestión, los comentaristas han seguido criterios diferentes para su comprensión global, siendo en consecuencia diversas las posturas mantenidas, y por tanto distintas las implicaciones para la determinación de los elementos constitutivos del establecimiento permanente en su modalidad general. El principal objeto de controversia se ha centrado en la correlación entre la fijeza y la permanencia, principalmente en determinar si la permanencia era una consecuencia, o un elemento integrante de la fijeza.

A tal efecto ya DE JUAN PEÑALOSA esgrimía en su día que "el elemento de fijeza que pide el modelo para que pueda hablarse de establecimiento permanente no clarifica si se refiere al *espacio físico*, o a un *lugar* preciso, o al *elemento temporal* que sugiere el apelativo de permanente, que lleva el establecimiento"(la cursiva es nuestra) ⁶⁶¹.

En un intento de integración de ambos elementos, algunos autores entienden que la fijeza tiene un aspecto temporal y otro físico ⁶⁶², apuntando otros que el elemento temporal es consecuencia de la fijeza ⁶⁶³, distinguiendo algunos por su parte la característica del elemento físico, constituida por la fijeza, de la del temporal, representada por la permanencia ⁶⁶⁴. Otros autores simplemente combinan ambos elementos

⁶⁶⁰ Comentarios MCOCDE 1977 5.1.5 in fine.

⁶⁶¹ DE JUAN PEÑALOSA, J.L. en el prólogo al libro *Doble Imposición Internacional*. IEF, 1972. pag 30.

⁶⁶² SKAAR, A. op cit pag 112: "The condition that the place of business must be a 'fixed' one is thus constituted partly by a temporal and a locational aspect". Por su parte NITIKMAN op cit pag 162 afirma que "paragraph 5 of the OECD Commentary points out that the word 'fixed' connotes a link between the place of business and a specific geographical point. Moreover, according to paragraphs 5 and 6 of the OECD Commentary, fixed connotes a certain degree of temporal permanency"

⁶⁶³ VOGEL, K. op cit pag 206: "The term 'fixed' implies that a certain length of time is required for such business activities".

⁶⁶⁴ BAKER, P. op cit pag 90: "the place of business must be fixed *and* permanent" CARBAJO VASCO, D. "El concepto de 'establecimiento permanente' en el Modelo de la OCDE: consideraciones y crítica" CT nº 52/1985. pag 48, reconoce la existencia de dos elementos de diferente naturaleza, uno temporal y otro geográfico, aunque crítica la conexión establecida por la OCDE.

⁶⁶⁵ La misma confusión y disparidad de criterios se observa en los fallos jurisprudenciales que versan sobre la cuestión, en diferentes países, siendo difícil elaborar unos criterios generales de delimitación partiendo de los mismos.

No es ajeno a esta confusión el propio Comentario al MCOCDE de 1977. Tras determinar la fijeza como la vinculación existente entre la instalación de negocios y un punto geográfico determinado ⁶⁶⁶, en el párrafo siguiente se admite que "puesto que la instalación de negocios debe de ser fija, también se deduce que un establecimiento permanente no existe más que si la instalación de negocios tiene un cierto grado de permanencia", aclarando posteriormente esta idea, "esto es, si no tiene un carácter meramente temporal" ⁶⁶⁷. Sin embargo ésta no es la única referencia a la permanencia contenida en los Comentarios, puesto que en el párrafo anterior admite la posibilidad de suplantar la fijeza por la permanencia en determinados casos, siendo entonces "suficiente que el utillaje permanezca en un lugar determinado" ⁶⁶⁸ para la determinación de la fijeza.

Dos son por tanto, las referencias del Comentario a la permanencia y su relación con la fijeza ⁶⁶⁹.

Con el primero de los párrafos citados parece destacarse que es necesaria una conjunción de ambos elementos, el de la fijeza del lugar de negocios y también el de su permanencia durante un determinado período de tiempo, siendo este último consecuencia directa del primero; si existe un lugar de negocios en un territorio en donde se lleva a cabo una actividad manteniendo una determinada vinculación con el mismo es lógico que el

⁶⁶⁵ GEST, G. TIXIER, G. op cit 2ª ed. pag 225.

⁶⁶⁶ Comentarios MCOCDE 1977 art 5.1.5.

⁶⁶⁷ Comentarios MCOCDE 1977 art 5.1.6.

⁶⁶⁸ Comentarios MCOCDE 1977 art 5.1.5.

⁶⁶⁹ Debe tenerse en cuenta no obstante, que la doble referencia a la permanencia en el texto castellano utiliza dos expresiones diferentes en el texto inglés del comentario. Mientras que en el párrafo 6 utiliza la expresión *permanency*, el párrafo 5 utiliza la expresión *remains*.

propio desarrollo de la actividad en el mismo conduzca a una relación de carácter permanente. Sin embargo en este caso, aún dándose ambos elementos, no puede señalarse que el segundo sea consecuencia única y exclusivamente del primero puesto que la permanencia deriva de la conjunción de varios elementos en un punto determinado, en concreto de la existencia de un lugar fijo de negocios juntamente con la realización de una actividad en el mismo. Parece claro en todo caso, que la permanencia del lugar de negocios *fijo* se añade como requisito yuxtapuesto al de la fijeza del lugar de negocios, si bien se trata de un requisito cuya satisfacción vendrá dada por la mera conjunción de los otros elementos que configuran al establecimiento permanente.

En cambio, las connotaciones que en torno a la permanencia se desprenden de la segunda frase del Comentario de la OCDE citada con anterioridad son diferentes y en cierto sentido contrapuestas. En este caso la existencia de un lugar fijo de negocios no necesita de una vinculación material del lugar de negocios al suelo del territorio, siendo sustituido este elemento de fijeza por la permanencia de la instalación -o mejor dicho del utillaje- ⁶⁷⁰ en un territorio durante un determinado tiempo.

Entiéndase bien que en este caso la referencia a la permanencia no implica una redefinición de la fijeza del lugar de negocios, sino una configuración diferente de la vinculación entre la instalación de negocios y el territorio, atendiendo a un elemento diferente al simple contacto o nexo físico ⁶⁷¹. En este supuesto, la permanencia no deriva del carácter fijo del lugar de negocios sino que se toma en consideración como elemento decisivo determinante de la vinculación al territorio, sustituyendo a la

⁶⁷⁰ La apreciación del Comentario es interesante en tanto que la existencia de una simple instalación implica de inmediato la vinculación del lugar al suelo del territorio, si bien olvida el caso de los buques e instalaciones marinas que tratándose de instalaciones, aunque marinas, no se encuentran materialmente fijados al suelo, sino que son elementos móviles o simplemente anclados a la plataforma marina.

⁶⁷¹ Por tanto no puede mantenerse que "existe una contradicción básica en el hecho de que la idea de fijeza se ligue a un concepto de permanencia de naturaleza temporal y subjetiva" como afirma CARBAJO VASCO, D. "El concepto de 'establecimiento permanente' en el Modelo de la OCDE: consideraciones y crítica" CT nº 52/1985. pag 48 op cit. No existe una contradicción ni confusión entre ambos elementos puesto que la permanencia no se liga a la fijeza sino a la determinación de la vinculación del el lugar de negocios con el territorio.

fijeza; no interviene como consecuencia de la relación del lugar de negocios con un punto geográfico determinado, sino como causa.

Es necesaria pues, una interpretación que supere las contradicciones de ambos párrafos.

Uno de los elementos a considerar en los intentos de superación de la mencionada ambivalencia de significados, consiste en recurrir a la interpretación del propio término "establecimiento permanente" entendido éste en las versiones idiomáticas en que la OCDE redacta sus informes, es decir, el significado de la expresión utilizada por la OCDE en lengua francesa e inglesa, entre las que se observa cierta disparidad.

El término francés *-établissement stable*⁶⁷²- pone el énfasis en la estabilidad del mencionado establecimiento permanente, destacando el carácter de la fijeza o la conexión estable entre la instalación y el territorio en el que se encuentra situado. Por contra la expresión inglesa *-permanent establishment*⁶⁷³- de la que por cierto, toma la expresión castellana su referente, destaca sobremanera la permanencia de tal establecimiento.

Ante tal divergencia podría concluirse que cada intérprete tomara como preferente la versión que le es más próxima. Sin embargo, y con las salvedades correspondientes⁶⁷⁴, la solución de esta controversia de acuerdo con criterios admisibles en la esfera internacional, exigiría adoptar *el sentido que mejor concilie esos textos*, habida cuenta del objeto y del fin del Tratado⁶⁷⁵.

⁶⁷² Vid la versión francesa de los Modelos de Convenio de la OCDE en VAN RAAD, K.1963 and 19177 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries 2ª ed. Ed Kluwer. 1990. pag XIV.

⁶⁷³ Ibidem pag XV.

⁶⁷⁴ Aun teniendo en cuenta que no estamos ante un Convenio Internacional vinculante entre dos Estados contratantes, sí pueden ser de aplicación las normas establecidas para la interpretación de los mismos, en la medida en que se pretende obtener un significado con validez general en la esfera internacional, aplicable a cada CDI en particular.

⁶⁷⁵ De acuerdo con la regla contenida en el art 31.4 del Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969.

La admisión de la permanencia como elemento demostrativo de la necesaria vinculación entre una determinada instalación y un territorio, incorpora, lógicamente, una circunstancia de carácter temporal cuya concreción se muestra a priori difícil. Por añadidura la constatación de la permanencia no solamente enlaza el lugar de negocios con el territorio sino que tiene implicaciones para la actividad, o bien, es la propia actividad realizada en dicho lugar de negocios la que facilita la identificación de la permanencia. Es decir, la permanencia del lugar fijo tiene una dimensión paralela en la realización de la actividad empresarial, expresada en su continuidad ⁶⁷⁶. Sin embargo, este paralelismo no debe confundir ambos aspectos, esto es, la permanencia/fijeza del lugar de negocios con la continuidad de la actividad realizada a través del mismo ⁶⁷⁷.

Si bien se observa, esta admisión no implica la incorporación de un nuevo elemento integrante de la definición o del concepto de establecimiento permanente en su versión general, sino de un elemento demostrativo de los requisitos que lo integran, y de su necesaria interrelación. Además, es un elemento que no aparece entre los elementos destacados por la definición general de establecimiento permanente, por lo que no existe en principio ninguna exigencia explícita de que las actividades empresariales llevadas a cabo en un determinado lugar de negocios se extiendan durante un determinado plazo de tiempo, a excepción de la regla relativa a los lugares de construcción examinada más adelante ⁶⁷⁸.

⁶⁷⁶ En este sentido parece expresarse TREMBLAY, R op cit pag 38:23 al analizar las implicaciones de la calificación como permanente del establecimiento en relación con los elementos integrantes del mismo. A ese respecto señala : " it is submitted that the requirement of permanence is the correct application of the permanent establishment principle. The very use of the word 'permanent' suggests that *there must be a significant degree of continuity and regularity to the business operation to support a permanent establishment finding*" (la cursiva es nuestra).

⁶⁷⁷ En este sentido WILLIAMS, R op cit (citado por TREMBLAY, R. pag 38:26) señala que "a permanent establishment will exist only if there is both a fixed place of business and the use of such business situs to engage in a continuous course of commercial activity". Las implicaciones de la continuidad serán estudiadas en el capítulo dedicado a la actividad .

⁶⁷⁸ NITIKMAN, J. op cit pag 163: "There is no requirement that the business activities be carried on for any specified period (except in the case of the 12-month rule)", siguiendo una consulta americana: Letter Ruling 67040666110A y Revenue Ruling 67-322.

En consecuencia, no puede admitirse que la permanencia suponga la incorporación de un requisito de la temporalidad ⁶⁷⁹, sustitutivo del requisito del lugar de negocios o de la fijeza del mismo; más bien se trata de un elemento que constata la concurrencia de los demás requisitos necesarios derivados de la definición general de establecimiento permanente, ayudando a integrar/comprender los mismos cuando éstos por sí mismos no reúnen las condiciones estrictamente requeridas ⁶⁸⁰.

Por otra parte, quedaría por precisar el alcance del elemento temporal contenido en el *cierto grado de permanencia* exigido. En principio se excluye la posible referencia a la perpetuidad o duración indefinida ⁶⁸¹. Diversos casos internacionales han considerado el supuesto dando diversas soluciones sin que pueda establecerse una regla con carácter general ⁶⁸². Por su parte diversos autores han lanzado propuestas sobre la delimitación del aspecto temporal para la configuración del lugar fijo de negocios.

⁶⁷⁹ Siguiendo la terminología de SKAAR, A. la incorporación de un "duration test" en la definición general del establecimiento permanente como un requisito más derivado de la misma.

⁶⁸⁰ Sin embargo esta afirmación no supone admitir, a diferencia de la opinión de CARBAJO VASCO, D. op cit pag 47, que "de hecho, el factor tiempo sólo juega en el artículo 5.2.g)", puesto que en determinados casos, aunque sean marginales, el factor tiempo puede determinar la permanencia de una actividad en un determinado territorio poniendo de manifiesto una actividad económica lo suficientemente importante como para considerar a esta actividad en su conjunto desarrollada en un determinado espacio geográfico y con unas ciertas características como constitutiva de un establecimiento permanente en ese territorio.

⁶⁸¹ CARBAJO VASCO, D. "El concepto de establecimiento permanente..." op cit pag 47: " ni la nota de fijeza implica una 'adherencia física al suelo' ni la de permanencia implica una actividad ininterrumpida", en consonancia con el comentario del MCOCDE de 1977 art 5.1.7. BAKER, P. op cit pag 90..Uno de los primeros casos en interpretar que la permanencia no exigía la duración indefinida -everlasting- fue el caso americano *No 630 v M.N.R. (1959)* 59DTC 300. Citado por BAKER pag 90 y por TREMBLAY,R.

⁶⁸² Por ejemplo, en un caso americano -Revenue Ruling 67-332,- se consideró que un restaurante que operó durante un plazo de seis meses al año en un período de dos años que constituía un establecimiento permanente. En otro caso americano -Revenue Ruling 67-321,- se apuntaba que una representación teatral de 10 semanas por parte de una compañía francesa en Estados Unidos no alcanzaba el grado de permanencia suficiente para constituir un establecimiento permanente en Estados Unidos. En este caso además se consideraba que no existía establecimiento permanente porque la entidad francesa no disponía de una instalación permanente u oficina en territorio americano. En cambio la Revenue Ruling 56-165 consideraba que un residente en el extranjero que se dedicaba a exhibir y vender equipo para la tala de madera -logging equipment- durante un período de 2 años se consideró que poseía un establecimiento permanente en Estados Unidos a pesar de no disponer de ningún almacén o edificio en Estados Unidos. Compiladas por EDWARDES-KER op cit art 5 pag 70-71 y 92-94.

Así, SKAAR entiende que una actividad empresarial desarrollada de modo continuo durante 18 meses o más por un cliente o por su cuenta reúne la permanencia suficiente para considerarse como establecimiento permanente, sin que sea necesario en este caso que se dé la oportuna localización de la actividad en un punto geográfico concreto, en especial cuando se desarrolle en puntos específicos y fijos temporalmente ⁶⁸³. NITIKMAN manifiesta por su parte que el elemento temporal sirve para excluir determinadas actividades de su consideración como establecimiento permanente por su corta duración ⁶⁸⁴.

La OCDE en cambio, apunta en su comentario que el requisito de temporalidad se sustituye a veces por el propósito o la finalidad de la actividad a desempeñar ⁶⁸⁵, de modo que incluso encontrándonos ante una actividad de duración corta puede merecer la consideración de establecimiento permanente ⁶⁸⁶. Aún así, la duración prolongada es capaz de salvar una actividad con fines meramente temporales para su

⁶⁸³ SKAAR, A. op cit pag 151-152. En parecidos términos se expresa WILLIAMS,R. en las conclusiones de su brillante trabajo al concluir que generalmente suele admitirse que la exigencia de continuidad en los negocios debe desarrollarse con una duración total de al menos un año: "it is suggested generally that the required continuity of business use be at least one year in total duration, either through continuous use for that period or through regular use of U.S. business premises for a substantial portion of at least two consecutive taxable years". op cit pag 353.

⁶⁸⁴ "Since fixed has a temporal component, some business will not be permanent establishments" op cit pag 164.

⁶⁸⁵ Afirma el Comentario MCOCDE 1977 -párrafo 5.1.6- que "si la instalación de negocios no ha sido creada para fines meramente temporales, puede constituir un establecimiento permanente incluso si de hecho no ha existido más que durante un período muy corto y se ha liquidado prematuralmente debido al carácter particular de las actividades de la empresa o como consecuencia de especiales circunstancias (muerte del contribuyente o pérdida de la inversión).

⁶⁸⁶ Este sentido de la permanencia derivado hacia la intención o el propósito de llevar a cabo una actividad continuada y de establecer unos nexos fehacientes con un determinado territorio, en vez de relacionarlo con una exigencia temporal absoluta cotejable a posteriori, o una vez cumplido el requisito temporal ha sido admitido en un caso canadiense *Les Entreprises Elaton-Aubert Société Anonyme v MNR* [69 DTC 121(TAB) posteriormente modificado en 73DTC 5009] (citado por TREMBLAY,R op cit pag 38:22). En este caso se concluyó que un residente belga tenía un establecimiento permanente en Canadá con independencia de la corta duración del proyecto en cuestión, en virtud de considerarse como permanente el establecimiento desde el momento en que se constituyó para llevar a cabo una actividad duradera en el país. El Tribunal señaló que "it is understood that the establishment is to be considered as permanent if it is set for the duration of the enterprise as it was in the case in point".

consideración como establecimiento permanente, siendo entonces irrelevante el propósito.

En cualquier caso debe señalarse que no siendo posible establecer una solución con validez general, las propuestas variarán caso por caso, en función de la actividad desempeñada y de la concurrencia de los demás elementos o signos que permitan observar una mayor o menor vinculación con el territorio, no solamente del lugar de negocios sino también de la realización misma de la actividad, para valorar la posible incidencia de la permanencia en la cualificación del lugar como fijo de negocios y en definitiva de éste como establecimiento permanente.

Aún aceptando la importancia de la permanencia como criterio autónomo de configuración del lugar fijo de negocios, no puede escaparse la afirmación del Comentario del MCOCDE 1977: "el período durante el cual una empresa de un Estado Contratante opere en el otro Estado Contratante importa poco si sus operaciones no se desarrollan en un lugar determinado...". Esta precisión permite acercarnos a una posible propuesta integradora de las referencias a la fijeza y a la permanencia contenidas en los Comentarios al MCOCDE.

Fijeza y permanencia deben considerarse dos aspectos diferentes que determinan en una interacción adecuada la existencia del lugar fijo de negocios, o dicho de otra manera, la cualificación del lugar de negocios como fijo ⁶⁸⁷. No pueden entenderse en este concepto -lugar fijo de negocios- la una sin la otra, y las carencias de una deben ser restablecidas por una mayor presencia o solidez de la otra.

La interpretación laxa de la fijeza, admitiendo una cierta movilidad o un a mayor amplitud o inconcreción en la determinación del espacio que constituye el *lugar determinado* de actuación empresarial, debe ser contrarrestada por una presencia mayor de la entidad no residente, bien por sus intenciones de realizar una actividad duradera o bien por el transcurso

⁶⁸⁷ En un caso americano, *Consolidated Iron Ores v. Commissioner* se destacan ambos elementos por igual: "the descriptive word 'permanent' in the characterization 'permanent establishment' is vital in analyzing the treaty provisions. It is the antithesis of temporary or tentative. It indicates *permanence and stability*" (la cursiva es nuestra). Tomado de WILLIAMS, R. op cit pag 315.

efectivo de un plazo considerable de tiempo. A contrario, cuando la permanencia de una empresa sea difícilmente constatable tan solo podrá concluirse la existencia de un lugar fijo de negocios si la actividad se lleva a cabo de manera concentrada en una instalación fija o materialmente fijada al suelo que reúna unas condiciones físicas suficientes que permitan constatar la suficiente presencia de la empresa en cuestión en el territorio y en consecuencia su efectiva vinculación.

Entonces, no puede afirmarse que la fijeza, entendida en su sentido geográfico, sea un elemento crucial para la existencia de un establecimiento permanente en su modalidad general, ni tan siquiera para la configuración de un lugar fijo de negocios. Para la configuración de un lugar fijo de negocios podrá tenerse en cuenta no solamente un elemento de carácter geográfico sino cualquiera -aunque sea intencional o temporal- que permita demostrar la suficiente vinculación del lugar de negocios con el territorio de la imposición y a su vez con la actividad empresarial llevada a cabo,.

IV.2.3. La realización de una actividad empresarial.

La presencia de este elemento, cualificado según los criterios examinados posteriormente, constituye a nuestro entender, el elemento principal del concepto de establecimiento permanente en su modalidad general. Tradicionalmente en cambio, se ha omitido como requisito en la definición general de este instituto, consecuentemente con la postura clásica de prevalencia del elemento físico en la constatación de la presencia de una empresa en un determinado territorio.

Sin embargo, puede observarse como la visión tradicional viene decantándose progresivamente hacia el reconocimiento de la virtualidad de la realización de la actividad empresarial y de su caracterización en la definición del establecimiento permanente ⁶⁸⁸. Así puede demostrarse comparando los Modelos de Convenio de la OCDE desde su primera formulación en 1963 y su posterior modificación en 1977, así como de los

⁶⁸⁸ LENZ, R. op cit pag 331 ya menciona no obstante a la realización de la actividad empresarial como requisito necesario para la constitución de un establecimiento permanente.

Comentarios que acompañan a los mismos y las puntualizaciones al respecto del Modelo de Convenio de la ONU y de sus Comentarios.

Si se observan los Comentarios al art 5 del Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963, se aprecia como la definición general de establecimiento permanente pretende destacar dos elementos necesarios: el 'situs' propio y la instalación fija de negocios ⁶⁸⁹. Junto con estos elementos diferenciadores y configuradores del establecimiento permanente no se recalcan los criterios que engloban estos dos elementos o características esenciales, al modo seguido por el Comentario del MCOCDE de 1977, omitiéndose toda referencia a la realización de una actividad empresarial y a su conexión con el lugar de negocios individualizado.

El Comentario del MCOCDE de 1977 ofrece, en cambio, mayores consideraciones al respecto, que permiten considerar a la realización de la actividad empresarial como un elemento necesario para la configuración del establecimiento. De esta manera, entiende que la definición de establecimiento permanente recogida en el artículo 5.1 del MC engloba como condición de existencia del mismo -o según la redacción literal de la traducción castellana, como criterio a considerar junto con los demás -, "el ejercicio de las actividades de la empresa mediante esta instalación fija de negocios; esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa -el personal- *ejercen las actividades de la empresa en el Estado* en que está situada la instalación fija" ⁶⁹⁰. Más explícito es todavía el párrafo séptimo del Comentario al artículo 5.1: "para que una instalación de negocios constituya un establecimiento permanente, la empresa que la utiliza debe ejercer sus actividades en todo o en parte mediante ella" ⁶⁹¹.

A pesar de esta mayor especificación no puede concluirse que en aquellos Convenios firmados al amparo del Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963, el requisito de la realización de una actividad empresarial

⁶⁸⁹ Comentarios al Proyecto de 1963 5.1.2: "esta definición tiene por objeto señalar los elementos esenciales del concepto, que son: un 'situs' propio y una 'instalación fija de negocios'".

⁶⁹⁰ Comentarios MCOCDE 1977 5.1.2 .

⁶⁹¹ Comentarios MCOCDE 1977 5.1.7.

desaparezca o no sea exigible. Antes al contrario, un examen detallado de diferentes preceptos del propio Proyecto, y en consecuencia del texto de los Convenios firmados a su amparo, así como de los Comentarios que lo apoyan y aclaran, permiten considerar que la realización de una actividad empresarial constituye un requisito necesario e inexcusable para la posible configuración de un lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente ⁶⁹². Entendida así esta configuración, el Comentario del MCOUDE de 1977 tan sólo especifica lo que de otra manera se encontraba velado en el anterior proyecto en relación con la condición de la realización efectiva de una actividad empresarial.

En primer lugar, tan sólo la observación de la definición general de establecimiento permanente demuestra que la exigencia de este elemento es insalvable, a pesar de su omisión en los Comentarios; la definición general exige que en el lugar fijo de negocios la empresa efectúe "toda o parte de su actividad". Sin embargo, las dudas acerca de su constatación en todos los casos derivan de la negación de su exigibilidad en todos los supuestos

⁶⁹² Incluso puede deducirse la exigencia de esta actividad en los Convenios firmados con anterioridad al Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963, existiendo jurisprudencia extranjera en este sentido. Pueden alegarse determinados fallos que requieren la realización de una actividad para demostrar la existencia de un establecimiento permanente. Así TREMBLAY, R op cit pag 38:15, comentando la sentencia canadiense *Canadian Pacific Ltd v The Queen* [76 DTC 6120] afirma que la mera presencia de la propiedad del sujeto pasivo en otro Estado (Estados Unidos) y su utilización allí por otras personas diferentes del sujeto pasivo no deriva en la existencia de un establecimiento permanente del sujeto en cuestión en el otro Estado. En cambio en otro caso canadiense de 4 de abril de 1952 interpretando el CDI con Estados Unidos, denominado *Peery Estate Incorporated v. MNR* [52 DTC 202] (Tomado de EDWARDES-KER op cit pag 31.0001) se consideró que la posesión de una granja en un país por una empresa de otro país constituía un establecimiento permanente de esa empresa en el país donde se encontraba situada la granja, a pesar de que no pudiera calificarse como actividad de carácter empresarial la actividad realizada en la misma.

La cuestión también ha sido objeto de debate en los tribunales belgas. En un fallo de la Corte de Apelaciones de Bruselas de 15 de diciembre de 1976, (y en otro de 23 de junio de 1977 en términos similares) interpretando el Convenio de Doble Imposición firmado por su país con el Reino Unido el 27 de marzo de 1953 (tomado de EDWARDES-KER op cit art 5 pag 27) se admitió que la simple propiedad de edificios en Bélgica no era suficiente para constituir un Establecimiento Permanente, y que el arrendamiento de estos edificios no podía constituir una actividad empresarial, excluyéndose las rentas derivadas de los mismos de la definición de beneficios industriales y comerciales.

Los tribunales americanos también se han pronunciado al respecto, incluso en relación con los Convenios de Doble Imposición en los que no existía una cláusula definitoria de carácter general sino simplemente una lista enumerativa, exigiendo el requisito de la actividad empresarial. A tal efecto, aunque en relación con una persona física vid *Georges Simenon v. Commissioner* 44 TC 820 (1965); en EDWARDES-KER op cit pag 87 y ss.. Citado por SKAAR, A. op cit pag 231.

constitutivos de establecimiento permanente. A su vez estas dudas proceden de la determinación del carácter -constitutivo o no- del párrafo segundo del artículo 5 del Proyecto de Convenio; en otros términos, las dudas surgen al considerar los supuestos mencionados en este párrafo como constitutivos de establecimientos permanentes por sí mismos, con independencia de la observancia de los criterios y condiciones derivados de la definición general, cuestión que será analizada con mayor detalle en el apartado correspondiente.

Pero con independencia de la solución que tomemos para este problema que ha dificultado en algunos casos la consideración de la realización de una actividad empresarial como condición necesaria del establecimiento permanente derivada de su definición general, existen otros motivos y consideraciones que obligan a mantener su necesidad.

Los Comentarios del Proyecto de Convenio de 1963 deliberan sobre la conveniencia o no de la inclusión del "carácter productivo" del establecimiento permanente, decantándose al final por su exclusión puesto que "es evidente que en toda empresa comercial bien organizada, cada elemento de la misma contribuye a la productividad del conjunto" ⁶⁹³. Siendo así, parece que el carácter productivo o su negación, no debería predicarse del establecimiento permanente en sí, sino de la actividad empresarial llevada a cabo en el lugar de negocios, cuya conjunción con aquella da lugar al nacimiento de un establecimiento permanente a efectos del Convenio ⁶⁹⁴. Consecuentemente para erigirse en establecimiento permanente, todo lugar de negocios debe concurrir con el ejercicio simultáneo en aquél de una actividad empresarial, con independencia de que ésta actividad tenga carácter productivo, pues de otro modo la referencia al carácter productivo sería incongruente.

Además el artículo 7 del PCOCDE Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963 contiene claramente, al igual que su homólogo del MCOCDE de 1977, la exigencia de que se desarrolle una actividad empresarial a través de establecimiento permanente como condición para establecer el derecho del

⁶⁹³ Comentarios 5.1.3 del PCOCDE 1963 .

⁶⁹⁴ Así lo admite el Comentario al MCOCDE de 1977 (5.1.7): "no es necesario que las actividades tengan un carácter productivo.

Estado en el que se encuentra situado el establecimiento permanente a someter a gravamen los rendimientos que le sean atribuibles. Así, el artículo en cuestión otorga la competencia para gravar los rendimientos empresariales al Estado de residencia de la sociedad, " a no ser que realice su *actividad* en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente". En términos parecidos se pronuncia el párrafo segundo de dicho artículo al prever que "cuando *realice su actividad* en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él" en cada Estado se atribuirán las rentas de acuerdo con el principio de empresas separadas e independientes -at arm's length-.

IV.2.3.1. Calificación de la actividad como empresarial.

Siendo evidente la exigencia de este requisito en la definición general de establecimiento permanente contenida en todos los CDI firmados por España, deben analizarse sus características, así como su perfil al objeto de precisar cuándo nos encontramos ante una actividad empresarial reconducible al concepto de establecimiento permanente y en consecuencia gravable de acuerdo con el régimen jurídico-tributario establecido para los mismos, o cuándo debemos prescindir de este concepto al excluirse la actividad realizada de su ámbito de aplicación.

Los Convenios de Doble imposición no contienen ninguna definición de lo que debe entenderse como actividad empresarial a efectos del concepto de establecimiento permanente. El artículo 5 del MCOCDE - y también del PCOCDE así como del MCONU- tan sólo exige que en el lugar fijo de negocios o a través del mismo "se desarrolle toda o parte de su actividad", sin que se especifique qué debe entenderse por tal. La misma apreciación se contiene en el artículo 7, como hemos visto, exigiendo tan sólo el ejercicio de una actividad empresarial en el Estado donde se ubique el establecimiento permanente pero sin precisar su sentido. Tan sólo se refiere a los "beneficios de una empresa de un Estado contratante" pero no delimita la caracterización de la actividad que los genera.

Por otro lado otros apartados contenidos en el artículo 5 de los Modelos de Convenio contienen varias precisiones que aún siendo

aplicables a la configuración de la actividad empresarial como condición necesaria para la existencia del establecimiento permanente, no evalúan las características de la naturaleza de la actividad que permiten configurarla como actividad empresarial, sino que, tomando como dato previo esta calificación, sólo encuadran tal actividad en las precisas condiciones exigidas por el concepto general de establecimiento permanente. Pueden mencionarse como tales el debatido carácter productivo, el carácter auxiliar o preparatorio de la actividad, o la efectividad y continuidad de la misma. Se trata por tanto de requisitos de la actividad empresarial *ex post*, que en absoluto precisan la esencia de la propia actividad empresarial valorada previamente.

Tampoco el artículo 3 de los Modelos y Proyectos de Convenio -y en consecuencia de los CDI firmados por España- dedicado al señalamiento de definiciones generales a efectos del Convenio, contiene definición alguna de la actividad empresarial. Tan sólo delimita el concepto de "empresa de un Estado contratante" ⁶⁹⁵, sin que de éste sea posible deslindar y derivar los elementos configuradores de la actividad realizada o desarrollada por aquélla, ni tan siquiera de la expresión *empresa* desconocida en algunos ordenamientos jurídicos.

No conteniéndose una definición en el CDI de lo que debe considerarse como actividad empresarial, deberá deducirse del contexto. La conformación del mismo deberá tener en cuenta las precisiones establecidas en el Comentario de los Modelos de Convenio y en el resto de los artículos del CDI. Sin embargo con estas referencias no se logra establecer con precisión las condiciones o requisitos básicos de tal actividad. En primer lugar porque el Comentario de los Modelos de Convenio sólo precisa las peculiaridades de la actividad empresarial una vez configurada ésta como tal. En segundo lugar, porque la referencia al resto de los artículos del CDI sólo posibilita una delimitación negativa de aquellas actividades que no se consideran como empresariales a los efectos de la aplicación del CDI ⁶⁹⁶, o

⁶⁹⁵ El artículo 3.1.c) del MCOCDE señala 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".

⁶⁹⁶ Tal es el caso por ejemplo del artículo 14 MC y su Comentario, que excluye su aplicación a las actividades *industriales y comerciales*, ofreciendo por exclusión unos elementos

simplemente ofrecen puntos de conexión específicos que permiten deslindar el campo respectivo de aplicación con independencia de la naturaleza de la actividad.

Por consiguiente, y en virtud de lo dispuesto en el art 3.2 del MCOCDE, debe acudir a la *legislación interna de cada Estado* para determinar qué se entiende como actividad empresarial al objeto de configurar uno de los elementos esenciales constitutivos del concepto de establecimiento permanente en su modalidad general ⁶⁹⁷.

Esta remisión no supone una vulneración del principio de calificación autónoma por parte de los CDI, sino que es consecuencia del mismo. El CDI acepta la calificación determinada por la legislación interna y ésta será la que deba prevalecer. Tan sólo hay que realizar una matización; siendo válida la remisión, ésta deberá ceder en su amplitud o generalidad cuando la aplicación de otros preceptos del CDI determine una calificación jurídico-tributaria distinta a la derivada de la legislación interna. En estos casos el CDI desempeñará una función delimitadora de carácter negativo de las actividades a las que resultará de aplicación el concepto de establecimiento permanente. Consecuentemente, deberá estudiarse esta delimitación en un epígrafe próximo al objeto de dilucidar las actividades que remitan a la aplicación del concepto de establecimiento permanente cuando sea aplicable un CDI.

La remisión a la legislación interna implica que deberá tenerse en cuenta el concepto interno de actividad empresarial, tal y como éste quedó

caracterizadores de la actividad empresarial a efectos de la comprensión del sentido de la expresión actividad empresarial.

⁶⁹⁷ Del mismo parecer son TREMBLAY, R. op cit 38:11 y GIFFORD, W. "Permanent Establishments and the Nondiscrimination Clause" en la obra *Income Tax Treaties* Ed por Jon E. Bischel. Practising Law Institute. pag 428. Este último sin embargo, matiza esta afirmación indicando que será la legislación interna la que determine el significado en las negociaciones con el otro Estado en el procedimiento del acuerdo amistoso previsto en el artículo 25 del MCOCDE. Por su parte SKAAR, A. una vez analizados los problemas que plantea la remisión a la legislación interna de cada Estado, al configurar éstas la actividad con arreglo a criterios diferentes, propone como intento de solución que se acuda para la determinación del significado de actividad empresarial a efectos de la aplicación del Tratado Internacional en relación con la definición del establecimiento permanente, a la legislación del Estado en cuyo seno se desarrolla la actividad (*lex loci*). op cit pag 277.

delimitado en el capítulo anterior ⁶⁹⁸. De acuerdo con el mismo, los elementos principales para la clasificación de la actividad como empresarial consisten en la ordenación por cuenta propia de los factores de producción y la finalidad de intervenir en el proceso de producción o distribución de bienes y servicios, en definitiva de la asunción de riesgo ⁶⁹⁹.

⁶⁹⁸ En el ámbito internacional, son diferentes los conceptos de actividad empresarial en función del país en que se originan, en atención a las peculiaridades de la legislación interna de los diversos países, aunque básicamente en todos ellos, se destaca como elemento principal la ordenación por cuenta propia de los elementos de producción que trae como consecuencia, la asunción de riesgo como nota predominante y significativa de una actividad empresarial. No es por tanto la materia o el objeto de la actividad desarrollado el que caracteriza la actividad como empresarial sino la manera o la forma como ésta se lleva a cabo.

La remisión no obstante puede crear problemas en determinados países, en especial en aquéllos como los anglosajones que no utilizan la expresión *actividad empresarial* en su ordenamiento interno. Vid al efecto JONES, J.A. DEPRET, H.R. y VAN DE WIELE, M. ELLIS, M. VAN RAAD, K. FONTANEAU, P. FONTANEAU, P.M. LENZ, R. TORRIONE, H. MAAGNEY, T.W. MIYATAKE, T. ROBERTS, S.I. GOLDBERG, S.H. STROBL, J. KILLIUS, J. UCKMAR, V. MAISTO, G. WARD, D.A. "The Non-Discrimination Article in Tax Treaties" I y II. BTRnum 10 y 11-12/1991 pag 422 que propone una definición propia, atendiendo al contexto del CDI, sustituyendo la referencia *enterprise* por la de *business*, acomodando la expresión al menos a la legislación interna norteamericana que utiliza la expresión *engaged in trade or business*.

La mayor discordancia entre los diversos ordenamientos y comentaristas se sitúa no obstante, en torno a la aceptación del fin de lucro como un elemento inherente a la calificación de la actividad como empresarial, cuestión que tampoco ha pasado desapercibida en nuestro país. Esta postura complementaria a la primera y que en nada la contradice sino que la complementa es defendida primordialmente en los países anglosajones. Así, puede mencionarse como autor paradigmático a BAKER, P. op cit pag 90 que acude para la definición de actividad empresarial a un caso surafricano concerniente a una empresa inglesa con sede en suráfrica que realizaba actividades en Bostwana. En el caso en cuestión (citado por EDWARDES-KER op cit art 5 pag 29) [Tribunal de Apelaciones de Bostwana. Resolución de 23 de mayo de 1967 *Transvaal Associated Hide and Skin Merchants v. Collector of Income Tax*] el juez señala que "anything which occupies the time and attention and labour of a man for the purpose of profit is business". vid también los casos y ejemplos citados en los pies de página posteriores.

SKAAR, A. op cit plantea en cambio una delimitación diferente en torno al elemento caracterizador de la actividad como empresarial o como *business*. A tal efecto analiza varios casos de diferentes países llegando a la conclusión que el dato que define a la actividad como empresarial en Alemania -paradigma del derecho continental- es la naturaleza de la actividad de carácter comercial(op cit pag 248 y 276), mientras que en los países anglosajones, en especial en los Estados Unidos se realiza básicamente el carácter cuantitativo de la actividad, exigiéndose que la actividad sea considerable regular y continua (op cit pag 257). En este mismo sentido se operaría la distinción operativa en Inglaterra entre el *trade with* y el *trade within*.

⁶⁹⁹ A la misma conclusión llega la *Technical explanation* del IRS al CDI entre Estados Unidos y España. En relación con la definición de empresa indica que "cuando un individuo dirija personalmente una sociedad, esto es, una *actividad comercial o empresarial que implique el riesgo de un capital con la intención de obtener beneficios*, por ejemplo, como propietario único dicha empresa y dichos beneficios se registrarán por lo dispuesto en el artículo 7 (Beneficios Empresariales)". Vid GONZALEZ POVEDA, V. "Instrucción del 'Inland revenue service' para la aplicación del convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de

Nótese bien, que en nuestro ordenamiento jurídico-tributario interno, la obtención de lucro o beneficio razonable no constituye un elemento característico e intrínseco a la calificación empresarial de una actividad, al contrario de lo que sucede en otros países ⁷⁰⁰, y así se ha seguido en algún pronunciamiento administrativo ⁷⁰¹. Es decir, el elemento decisivo para la calificación de actividad empresarial reside en la realización de una explotación económica de manera independiente, es decir asumiendo sus riesgos, y no en la finalidad o en el propósito de la entidad que lleve a cabo esa explotación económica, tenga esta entidad finalidad de lucro o no lo tenga.

Cuestión distinta, aunque relacionada directamente con la calificación posterior de la actividad empresarial es que a ésta puedan atribuirse determinados rendimientos derivados del ejercicio de esta explotación económica, condicionando según veremos la admisibilidad de la actividad empresarial llevada a cabo en un territorio como elemento configurador del establecimiento permanente. Al ser éste un elemento delimitador relacionado intrínsecamente con la atribución de rendimientos al establecimiento para la determinación de la base imponible del mismo será tratado en su lugar oportuno.

América" Tribuna Fiscal num 17/1992 pag 46. También GOLDBERG, S. op cit pag 89: " most activities carried by individuals will be covered by the independent and dependent personal sevice provisions and will not be considered an 'enterprise' except where the trade or business involves the risk of capital".

⁷⁰⁰ Según TREMBLAY,R. op cit pag 38:16, la legislación tributaria interna canadiense exige que las actividades realizadas conlleven una expectativa razonable de beneficio, puesto que en caso contrario no constituirán establecimiento permanente aunque se califique como actividades empresariales -business-. En el mismo sentido puede verse NITIKMAN, J. op cit pag 167, atendiendo a un caso norteamericano que delimitaba el concepto "engaged in trade or business", similar al concepto de actividad empresarial español, indicando que este concepto implica que el sujeto pasivo se encuentre desarrollando la actividad de manera continuada y regular y debe tener como propósito principal la obtención de un beneficio -"must have as his primary purpose the making of a profit"- . Caso *Groetzinger v Commisioner* [107 S.Ct. 980 (1987)].

⁷⁰¹ Aunque no fuera referido a la aplicación de ningún Convenio de Doble Imposición, la Contestación de 7 de diciembre de 1989 (CaT nº 146) determina la existencia de un establecimiento permanente por la utilización de " medios de producción y recursos humanos con la finalidad de prestar un servicio de enseñanza " sin tener en cuenta la posible finalidad de lucro de la entidad no residente que presta el servicio en España, y sin que su ausencia comportara la no calificación como actividad empresarial -explotación económica- al objeto de la consideración de la existencia de un establecimiento permanente.

Por tanto es el artículo 8 del RIS el que delimita y caracteriza las notas necesarias para poder calificar una actividad determinada como empresarial, que en nuestro ordenamiento se entiende de manera amplia al equipararla con el concepto de explotación económica -lo propio hace el artículo 7 de la LIS dedicado a la obligación real de contribuir de las entidades no residentes-. En consecuencia no debe tenerse en cuenta el art 5.2.c del RIS que tan sólo pretende incluir dentro del ámbito objetivo de aplicación del impuesto aquellas actividades que constituyan el objeto social de las entidades que produzcan un rendimiento, que en virtud del art 30 del mismo cuerpo normativo estén exentos de la obligación de contribuir, siendo su función ajena a la delimitación de la naturaleza empresarial o no de la actividad y del rendimiento consiguiente ⁷⁰².

IV.2.3.2. Delimitación positiva y negativa.

La caracterización efectuada por la ley interna de lo que debe considerarse como actividad empresarial a efectos del Convenio de Doble imposición y muy especialmente para la determinación y aplicación del concepto de establecimiento permanente, es importante para determinar ciertas actividades excluidas de su ámbito de aplicación o dicho de otra manera, que en virtud de la normativa del Impuesto sobre Sociedades no se consideran como actividades de carácter empresarial, o más ampliamente, que no tienen la consideración de explotación económica.

⁷⁰² No debe confundirse sin embargo la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades y la calificación de la actividad desarrollada por la entidad como de carácter o naturaleza empresarial; el primer concepto incluye tanto los rendimientos procedentes de la actividad económica como de otros elementos y bienes relacionados con la entidad -bienes de carácter patrimonial no afectos, capital mobiliario, por cesión o enajenación de los mismos-. El segundo en cambio tiene en cuenta las actividades de carácter empresarial estrictamente consideradas, con independencia del objeto de la entidad, recogiendo los rendimientos directamente relacionados con el objeto de la entidad en otro epígrafe del Reglamento -art 5.2.c RIS-. Integrándose como un tipo más de rendimiento en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la delimitación de este concepto a efectos de la determinación del concepto de establecimiento permanente es importante porque sirve para configurar uno de los presupuestos que originan su aparición en conjunción con los demás elementos de la definición. Sin embargo esto no significa que una vez determinada la existencia del mismo, el establecimiento permanente no deba tributar por todos los conceptos incluidos en la definición del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades como veremos en su momento; tan sólo delimita su existencia al ser un presupuesto previo a la misma.

Sin embargo no sólo deben tenerse en cuenta estas normas ⁷⁰³. Los CDI desempeñan una importante labor de deslinde y delimitación conceptual. Son el primer instrumento normativo a tener en cuenta para observar cuando la actividad realizada o desempeñada por la persona no residente, aún siendo calificable como actividad empresarial de acuerdo con la legislación interna, debe excluirse como elemento válido para la configuración de un establecimiento permanente. La aplicación de un CDI puede reconducir los rendimientos o la actividad objeto de análisis hacia un artículo diferente del destinado a la definición del establecimiento permanente. Como consecuencia de esta aplicación preferente, y en virtud del principio de especialidad puede resultar una calificación diferente y autónoma. En otras palabras, debe de tenerse en cuenta una interpretación conjunta del Convenio para discernir si la actividad en cuestión, aun calificándose como empresarial de acuerdo con la legislación interna, debe reconducirse hacia una calificación concreta y diferente prevista en otros preceptos del CDI aplicable, excluyéndose en consecuencia la formación de un establecimiento permanente por faltar el elemento de la realización de la actividad empresarial.

En este apartado vamos a examinar cuáles son los criterios a tener en cuenta para efectuar este deslinde, y los principios y preceptos sobre los que los Convenios y la legislación interna descansan básicamente sus distinciones.

IV.2.3.2.1. Actividades de tráfico marítimo y aéreo internacional.

Las actividades incluidas en el ámbito del artículo 8 de los CDI, aún teniendo la consideración de actividades de carácter empresarial y comercial no siguen el régimen jurídico previsto en el artículo 7 sino el particular establecido para las mismas en el artículo 8 ⁷⁰⁴. Ello no supone que no pueda

⁷⁰³ SKAAR op cit pag 229 también señala que es preciso establecer una doble delimitación de la actividad empresarial, de acuerdo con la legislación interna y con los CDI, dirigida a evaporar aquellas actividades que queden fuera del círculo de aplicación del concepto de establecimiento permanente, o que no deriven en la existencia del mismo.

⁷⁰⁴ Aún así hay que tener en cuenta las incongruencias provocadas por las diferencias conceptuales entre el artículo 1 de los CDI -que delimita el criterio de aplicación del convenio en torno a la residencia- y el criterio de sujeción arbitrado en el artículo 8 -el criterio de la

considerarse la existencia de un establecimiento permanente de una empresa no residente dedicada a la realización de estas actividades: simplemente significa que aún observándose los requisitos exigidos por el artículo 5 para la constitución de un establecimiento permanente que realice estas actividades, no resulta aplicable el régimen jurídico especial previsto en el artículo 7 sino que el artículo 8 toma preferencia sobre aquél, y en este artículo se omite toda referencia a los establecimientos permanentes, careciendo de relevancia jurídica ⁷⁰⁵.

De otro modo, aún siendo de aplicación el concepto de establecimiento permanente, la tributación de estas rentas empresariales no se sujetan de acuerdo con el *principio* del establecimiento permanente. En este caso, el criterio de tributación se desplaza del principio de establecimiento permanente al de tributación exclusiva en el país de la sede de dirección efectiva ⁷⁰⁶.

El alcance de esta exclusión de los efectos del establecimiento permanente viene determinado por el artículo 8 en su definición de navegación marítima y aérea. La mayoría de los CDI restringen este tratamiento específico al transporte internacional, tanto de carácter marítimo como aéreo ⁷⁰⁷. La definición del término transporte internacional se contiene en el art 3.1.d del MCOCDE y en el mismo artículo de los CDI firmados por España, comprendiendo de modo amplio todo tipo

sede de dirección efectiva-. En el caso en que ambos criterios no coincidan o el segundo no se localice dentro del ámbito limitado de aplicación del Convenio, las actividades de las empresas residentes en uno de estos países que se realicen en el otro Estado quedan sometidas al principio del establecimiento permanente. Vid al respecto VOGEL, K. op cit pag 388: "art 8 furthermore applies only when the enterprises's place of effective management is situated in a contracting State. Whenever it is situated in a third State, the relationship between the two contracting States is governed by the permanent establishment principle laid down in art 7".

⁷⁰⁵ Así lo expresa claramente los comentarios al artículo 8 en 8.2.19: "si una empresa tiene en un país extranjero un establecimiento permanente dedicado exclusivamente a la explotación de sus buques o aeronaves, no hay razón para tratar este establecimiento permanente de forma diferente de aquél de las empresas dedicadas exclusivamente a la navegación marítima, interior o aérea."

⁷⁰⁶ En algunos Convenios este criterio se sustituye por el de la residencia de las sociedades, caso de los CDI con Canadá, Japón, Reino Unido, Suecia o los Estados Unidos.

⁷⁰⁷ Algunos CDI lo amplian al transporte internacional por carretera o ferroviario como el caso del CDI con Polonia.

de transporte salvo el que se explote entre dos puntos situados en el otro Estado contratante. Por tanto, se excluyen los efectos del artículo 8 únicamente para los casos en que el viaje entero empieza, finaliza y se desarrolla dentro del Estado que pretende imponer el tributo ⁷⁰⁸. Pero aún en estos supuestos, algunos CDI aplican el artículo 8 cuando el transporte interno se desarrolle por vías marítimas interiores, que según el Comentario del MCOCDE comprende la navegación por ríos, canales y lagos ⁷⁰⁹. El mismo tratamiento es aplicable a determinadas actividades complementarias ⁷¹⁰, o auxiliares o preparatorias al tráfico internacional marítimo y aéreo ⁷¹¹, pero no son extensibles a otras actividades con suficiente entidad e independencia, como la explotación independiente de un hotel, la disposición de un astillero de construcciones navales o en otros casos las actividades de pesca, dragado o remolque ⁷¹².

En consecuencia, aún encontrándonos ante un supuesto calificado como actividad empresarial de acuerdo con la legislación interna, y así lo admiten también los CDI puesto que en todo momento se refieren a "explotaciones de buques o aeronaves dedicados al tráfico internacional" o a la "explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas

⁷⁰⁸ Comentarios 8.1.5 y 8.1.6 MCOCDE 1977.

⁷⁰⁹ Comentarios 8.2.16. Aún siendo una cláusula general contenida en el MCOCDE 1977 en el párrafo 8.2, España ha hecho uso de las observaciones formuladas al mismo contenida en el párrafo 25 de los Comentarios al artículo 8, asimilándose únicamente el régimen previsto para la navegación internacional y para la navegación por aguas interiores en los CDI firmados con Austria, Noruega y Portugal.

⁷¹⁰ Comentarios 8.1.7. y 8.1.8.

⁷¹¹ VOGEL, K. op cit pag 389. SKAAR, A. op cit pag 233 y ss plantea en cambio, que la delimitación de estas actividades es una tarea dificultosa, especialmente en aquellos países como Noruega en los que la actividad marítima adquiere un peso importante en el total de la economía nacional. En la doctrina administrativa española (constestación de la DGT de 26 de abril de 1982) se considera que existe un establecimiento permanente en España y le es aplicable su régimen jurídico propio cuando en nuestro territorio existe una persona actuando en nombre de la no residente que se dedica a controlar el mantenimiento y explotación de barcos de la empresa no residente que toquen puerto español, no teniendo en consideración la posible auxiliariadad de esta actividad en relación con el tráfico marítimo internacional.

⁷¹² Comentarios MCOCDE 1977 art 8.1.11, 8.1.12 y 8.1.13.

interiores", el especial objeto o finalidad de estas actividades las excluye de la aplicación del artículo 5 del convenio, en relación con el artículo 7 ⁷¹³.

IV.2.3.2.2. Posesión y arrendamiento de bienes inmuebles.

En relación con los rendimientos derivados de este tipo de actividades, la discusión no se centra únicamente en la posible aplicación/exclusión de los efectos que el artículo 7 prevé para el caso de existencia de un establecimiento permanente, sino, sobre la consideración misma de la existencia de un establecimiento permanente en nuestro territorio y de su calificación como tal.

Respecto a la simple posesión de bienes inmuebles, ya observamos anteriormente como ésta no es elemento suficiente para calificar al bien poseído y situado en otro país como lugar de negocios, y en consecuencia tampoco puede constituir por sí mismo un establecimiento permanente, existiendo fallos judiciales y administrativos internacionales que han tratado la cuestión. En este caso, al no existir un establecimiento permanente la aplicación del CDI se reconduce a lo previsto en el artículo 6 de los Modelos de Convenio específicamente para las rentas inmobiliarias.

Las dudas surgen cuando los rendimientos derivan de las actividades arrendaticias sobre estos bienes por parte de sus dueños. En este supuesto, los problemas interpretativos surten del cotejo de varias afirmaciones contenidas en los Comentarios y en el propio texto del MCOCDE de 1977.

Por una parte se constata, con carácter general, que la actividad consistente en el alquiler o cesión en arrendamiento a terceros de bienes materiales o inmateriales confiere en general, a la instalación de negocios donde se lleva a cabo la misma, el carácter de establecimiento permanente ⁷¹⁴. En cambio, el texto del artículo 6.3 del MCOCDE de 1992 y de 1977 -

⁷¹³ Las causas de la exclusión del principio de establecimiento de establecimiento permanente en relación con estas actividades, descansan, como señala VOGEL, K. op cit pag 387 en la dificultad de atribuir los rendimientos a cada uno de los múltiples establecimientos que estas compañías poseen en distintos países.

⁷¹⁴ Comentarios al MCOCDE de 1977 (5.1.8).

equivalente al texto del Proyecto de 1963- preceptúa que "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*" (la cursiva es nuestra). Este párrafo supone por un lado, la calificación de estas rentas como rentas inmobiliarias ; por otro, la aplicación de la regla de distribución y delimitación de las potestades tributarias de los Estados en conflicto de acuerdo con los principios contenidos en el artículo 6, con independencia de la posible existencia de un establecimiento permanente.

En consecuencia, y sin perjuicio del posterior análisis detallado de ambas cláusulas, son varias las cuestiones que deben plantearse en relación con este tipo de rendimientos. En primer lugar, si la actividad cabe calificarse como empresarial a los efectos de la aplicación del concepto de establecimiento permanente. En segundo lugar si, a pesar de la negativa a calificar estos rendimientos y la actividad que los origina como empresariales, puede determinarse la existencia de un establecimiento permanente. Por último, si no resulta posible la reconducción de estas actividades a lo dispuesto en el artículo 7, cuáles son las implicaciones derivadas de la aplicación preferente del artículo 7.

En torno a la consideración del primer tema planteado, la cuestión ha sido objeto de diferentes fallos jurisprudenciales y de diversas posturas y soluciones, no siendo ajenos a las mismas los respectivos ordenamientos internos de cada país ⁷¹⁵.

Atendiendo al derecho interno para la configuración de la actividad como empresarial para el surgimiento de un establecimiento permanente,

⁷¹⁵ Puede traerse aquí a colación la evolución mostrada por la doctrina y la jurisprudencia belga en torno a la identificación de la propiedad inmueble productora de rendimientos como establecimiento permanente. En un principio se consideraba que la propiedad inmueble poseída por un no residente en el país constituía un establecimiento permanente del mismo - fallo de 7 de octubre de 1979 Tribunal de primera instancia de Bruselas y Circular de 7 de febrero de 1972 de las autoridades fiscales belgas-. Esta postura fue corregida posteriormente al entenderse que ni la mera propiedad del inmueble podía constituir un establecimiento permanente, ni las rentas obtenidas por el alquiler podían calificarse como rentas de actividad empresarial -fallos del Tribunal de Apelaciones de Bruselas de 30 de abril de 1973 y 15 de diciembre de 1976, y Circular de las autoridades fiscales de 213 de diciembre de 1977-. Vid todos los pronunciamientos en EDWARDES-KER op cit art 5 pag 23-28.

nada obsta a la calificación de la actividad arrendaticia como explotación económica de acuerdo con el art 8 RIS, cuando ésta se realice por personas jurídicas. La misma conclusión resultaría atendiendo a los Comentarios del MCOCDE puesto que según el párrafo 5.1.8, esta actividad puede conferir, en general a la instalación de negocios el carácter de establecimiento permanente.

Ahora bien, para posibilitar esta calificación de acuerdo con el derecho interno, se necesita de una cierta actividad cualificada atendiendo a las exigencias y clasificaciones que operan en el derecho interno. Esta precisión es necesaria puesto que en principio, según la legislación interna del Impuesto sobre Sociedades, los rendimientos derivados de la cesión o arrendamiento de algún elemento patrimonial aislado de la empresa que no esté afecto a la realización del objeto social merece la calificación de rendimiento derivado de un elemento patrimonial de acuerdo con el art 3.2.b de la LIS y el art 9 del RIS, y no de rendimiento derivado de explotación económica.

En consecuencia, la simple realización de esta actividad no merece de acuerdo con el derecho interno la calificación de explotación económica, por lo que deberá precisarse qué requisitos adicionales se requerirán para que pueda calificarse la misma como empresarial al objeto de su consideración como requisito para el surgimiento de un establecimiento permanente.

El perfeccionamiento de la distinción renta de capital inmobiliario/renta de explotación económica en torno a los rendimientos derivados de las actividades arrendaticias pasa, con carácter general, por exigir el cumplimiento de las condiciones generales de la realización de una actividad empresarial a estas explotaciones; esto es, que la realización de estas operaciones de arrendamiento supongan la ordenación de los elementos y factores personales y productivos que dan lugar a este tipo de rentas, en el territorio en donde pretenda localizarse el establecimiento permanente ⁷¹⁶.

⁷¹⁶ De la misma opinión es TREMBLAY, R op cit pag 38:16 y ss, para el que "...in order for property leased by a non-resident lessor to a lessee in Canada to constitute a permanent establishment of the non-resident lessor, the leasing activities of the non-resident lessor must themselves constitute the carrying on of a business in Canada as opposed to merely giving rise to income from property" (la cursiva es nuestra).

En definitiva consideramos que el criterio que permite conceptuar la distinción en torno a las actividades realizadas por las entidades no residentes consiste en demostrar que la ordenación y la gestión inherentes a la actividad arrendaticia como tal se realiza *en* nuestro territorio ⁷¹⁷. En este supuesto la actividad que tenga lugar en nuestro territorio podrá calificarse como explotación económica al objeto del cumplimiento del requisito exigido por el artículo 5 de los CDI para la existencia de un establecimiento permanente. No será suficiente en cambio, que los bienes objeto del contrato se encuentren en nuestro territorio, ya que en este supuesto las rentas procedentes del arrendamiento de los mismos se considerarán rentas de carácter inmobiliario y por consiguiente no podrán dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente.

Aún así, la cualificación de la actividad a desempeñar en nuestro territorio puede resultar problemática ⁷¹⁸. Existen no obstante determinados criterios normativos en nuestro ordenamiento que pueden ser utilizados como criterio interpretativo a considerar en la calificación de esa actividad como explotación económica considerada de manera independiente. A tal efecto, la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -Ley

⁷¹⁷ Es significativa a este respecto la argumentación empleada en un fallo canadiense concerniente a la interpretación del CDI Estados Unidos-Canadá de 4 de marzo de 1942. En este caso, denominado *Peery Estate Incorporated v. MNR* [52 DTC 202 y ss](recogido por EDUARDES-KER op cit art 5 pag 31.0002), se juzgaba la calificación de unas rentas obtenidas como consecuencia del arrendamiento de una granja propiedad de una entidad norteamericana situada en territorio canadiense, por la que se recibía como pago una parte proporcional de la cosecha. Se concluyó que esas rentas no podían constituir rendimientos de actividad empresarial porque *la actividad empresarial inherente al arrendamiento de esos bienes no se desarrollaba en territorio canadiense y en consecuencia no podía gravarse como tal*. El fallo mencionado concluía que "it is true that, as evidenced by its Articles of Incorporation, the business of the appellant included the buying, selling, and renting of lands and, from the testimony, it apparently carries on quite an extensive business in the State of Utah in renting properties. It is also my opinion that *it was carrying on a part of its business when it rented its Canadian property, but I do not go so far as to say that it was carrying on business in Canada as the lease was signed in the USA and only one property in Canada was being leased*" (la cursiva es nuestra).

⁷¹⁸ En relación con esta delimitación, debe tenerse en cuenta la línea de solución planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Baleares en sentencia de 20 de diciembre de 1991. Aunque referida a una persona física, la sentencia exige que para que la actividad arrendaticia se califique como empresarial no basta con que el objeto de la actividad desempeñada en nuestro territorio consista en "la vigilancia y supervisión del arrendamiento de un único conjunto de bienes constitutivos de una empresa". En este supuesto estaríamos ante actividades de carácter auxiliar que no podrían originar un establecimiento permanente del sujeto titular del bien arrendado situado en nuestro territorio.

18/91- ha instaurado un criterio de distinción en su artículo 40.Uno, que a pesar de su aplicación exclusiva a las personas físicas podría alegarse como criterio distintivo en relación con las actividades realizadas en España por entidades no residentes. A tal efecto el artículo en cuestión toma en consideración la existencia de un local *exclusivamente* destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad arrendaticia y que se tenga al menos una persona empleada con contrato laboral encargado del desempeño de esta actividad ⁷¹⁹.

Como se observa, la distinción en este supuesto entre los rendimientos de actividades empresariales y los simplemente inmobiliarios descansan en un criterio cualitativo -ordenación propia de la actividad- y uno cuantitativo -dedicación de al menos una persona y un local al desarrollo de estas actividades- que constata la existencia del primero -ejercicio de la actividad empresarial *en* un territorio-.

Muchas de estas consideraciones son exigibles igualmente atendiendo a los Comentarios del MCOCDE de 1977. Así, los Comentarios al artículo 5, evitan la aplicación del concepto de establecimiento permanente cuando la actividad arrendaticia se desarrolle en el territorio de otro Estado "sin disponer para esta actividad de arrendamiento de una instalación fija de negocios en el otro Estado ", no pudiéndose considerar como tal "las instalaciones, el equipo, el inmueble o el bien inmaterial cedidos... siempre y cuando el contrato se limite al simple arrendamiento del utillaje" ⁷²⁰ .

⁷¹⁹ Este criterio de distinción es bastante similar al aportado en varios casos americanos. Así ya hemos señalado que en *Peery Estate Incorporated v. MNR.* no se consideraba que existía una actividad empresarial en Canadá porque sólo se había arrendado una propiedad en este país. El Tribunal Supremo americano también ha afirmado en *Elizabeth Herbert* [1958 30TC US] que "such activities would only constitute a business where they went beyond the scope of mere ownership of real property, or the receipt of income from real property", exigiendo que éstas fueran "considerable, continuous, and regular".(tomado de EDWARDES-KER op cit art 5 pag 72 y citado por BAKER,P op cit pag 90).

⁷²⁰ Comentarios MCOCDE 1977 5.1.8. De este Comentario deriva la distinción apuntada en su momento entre los lugares o instalaciones que sirven para el desarrollo del negocio, y las instalaciones que constituyen el objeto mismo del negocio. En el caso excluido por el Comentario del concepto de establecimiento permanente, los bienes objeto de arrendamiento constituyen el objeto del contrato de arrendamiento pero no sirven para el desarrollo de la actividad empresarial. Es por ello que la calificación de un lugar como de negocios presupone a su vez la realización de una actividad empresarial en el mismo.

Aún así, hay que consensuar esta afirmación con las implicaciones del texto del artículo 6.3 del MC citado en su momento. El Comentario a este apartado del artículo 6 se encarga de reiterar que la función del mismo consiste en asegurar la aplicación de la regla general del artículo 6 cualquiera que sea la forma de explotación de los bienes inmuebles. En atención a esta norma, cualquier renta derivada del arrendamiento de bienes inmuebles situados en un determinado territorio deben merecer la calificación de *rentas inmobiliarias* a efectos de la aplicación del CDI.

De acuerdo con esta calificación, cabe plantearse si las rentas obtenidas mediante el ejercicio de actividades arrendaticias que podrían considerarse como explotaciones económicas de acuerdo con la normativa interna y que se adecúan a lo dispuesto en el párrafo 5.1.8 de los Comentarios del MCOCDE, darían lugar al nacimiento de un establecimiento permanente, concurriendo los demás requisitos necesarios.

Para la resolución de esta controversia debe tenerse en cuenta la función del artículo 6.3 en el sistema complejo de atribuciones previsto por el CDI. A tal efecto, el Comentario del MCOCDE de 1977 aclara que esta recalificación, o calificación de estas rentas como *rentas inmobiliarias* tiene como único fin garantizar el derecho de imposición del Estado de la fuente, como prioritario al del Estado de la residencia, pudiéndose ejercer el mismo en cualquier caso ⁷²¹.

Sin embargo este derecho prevalente "no impide que las rentas de bienes inmuebles, si se obtienen por medio de un establecimiento permanente, sean tratadas como rentas de una empresa comercial o industrial" ⁷²². En consecuencia, hay que concluir que en estos supuestos habrá que determinar la previa existencia de un establecimiento permanente a efectos de determinar, no la calificación de las rentas -que en todo caso se considerarán rentas inmobiliarias-, sino el concreto modo de tributación de tales rendimientos.

Por consiguiente, la determinación de la existencia de un establecimiento permanente, de acuerdo con los criterios esbozados en el

⁷²¹ Comentarios al MCOCDE 1977 (6.4).

⁷²² Párrafo 4 de los Comentarios del MCOCDE de 1977 al artículo 6.

artículo 5 de los CDI, no es irrelevante aún en el supuesto de que los rendimientos derivados de la actividad arrendaticia merezcan la calificación de rentas inmobiliarias de acuerdo con el CDI.

La recalificación de estos rendimientos únicamente tiene como finalidad asegurar el derecho del Estado en donde se encuentran los bienes objeto de arrendamiento, derecho que se asegura a pesar de la existencia de un establecimiento permanente.

Por otro lado, esta recalificación de acuerdo con el CDI no supone un cambio en los efectos derivados de la existencia de un establecimiento permanente. El artículo 6 queda así reducido a su función de señalamiento de la jurisdicción del Estado de situación de los bienes, pero no indica ningún modo de tributación específico para este tipo de rendimientos. Esta consecuencia se constata claramente en los Comentarios: "también hay que destacar que las disposiciones de este artículo no prejuzgan la aplicación de las normas de Derecho interno en lo referente a la forma en que las rentas de bienes inmuebles deben ser gravadas" ⁷²³.

Finalmente, el encaje admitido para solucionar la posible colisión entre diferentes partes del Comentario y del texto del MCOCDE pone de manifiesto que el concepto de establecimiento permanente no despliega sus efectos únicamente en relación con actividades que merecen la calificación de empresariales de acuerdo con el CDI, aunque estas actividades deban calificarse como tales de acuerdo con la legislación interna del país que aplica el CDI.

IV.2.3.2.3. Cesión de equipo industrial, comercial y científico. Cesión de contenedores.

Esta es una actividad de naturaleza similar a la examinada anteriormente relativa al arrendamiento de bienes inmuebles, con la única diferencia del objeto del negocio -bien cedido-, por lo que pueden serle aplicables las mismas consideraciones generales en torno a la calificación de esta actividad como empresarial a los efectos de su consideración como uno

⁷²³ Comentarios 6.4 del MCOCDE 1977.

de los elementos integrantes del concepto de establecimiento permanente. En consecuencia podrían formar parte de la actividad normal de un establecimiento permanente siempre que concurren los requisitos examinados.

A tal efecto debe tenerse en cuenta la modificación llevada a cabo por la OCDE en su Comentario en 1992, en la que se incluye dentro de las actividades empresariales que abarca el artículo 5, la de la cesión de equipo industrial, comercial y científico ⁷²⁴. Con ello se desplaza la calificación de las rentas obtenidas por esta cesión del artículo 12 al artículo 7 del MC, o de otra forma; la no calificación de los pagos recibidos por la cesión de estos equipos como cánones, y su consideración como rendimientos generales de actividad empresarial. Esto supone en definitiva la negación del ejercicio de la soberanía fiscal al Estado de la fuente, limitándola a los supuestos en que la empresa posea en ese Estado un establecimiento permanente.

Las razones alegadas por la OCDE para el cambio de calificación son fundamentalmente de tipo práctico. La proliferación de estas actividades en el ámbito internacional aconsejaba su asimilación al resto de operaciones de cesión de bienes materiales, e incluso a la venta de estos bienes, aligerando de este modo la carga fiscal que debían soportar estas operaciones ⁷²⁵. No obstante, a pesar de la modificación del Comentario del MCOCDE, debería estarse a lo dispuesto en el texto de los CDI. En la medida en que éstos sigan incluyendo las rentas de estas operaciones en el artículo dedicado a la

⁷²⁴ El párrafo 8 de los Comentarios al artículo 5.1 ha añadido a las actividades de alquiler o cesión en arrendamiento a terceros de bienes materiales, como instalaciones, equipo, inmuebles, o bienes inmateriales, como patentes, procedimientos de fabricación o similares, la cesión de equipo industrial, comercial o científico. Esta inclusión ha sido consecuencia del informe elaborado por la OCDE bajo el título "L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique" publicado en la obra *Tendances de la fiscalité internationale*. Paris. 1985. pag 10 y ss.

⁷²⁵ Con ello no sólo se limita la posibilidad de gravamen en el Estado de origen de estas rentas para el caso de que existiera esta renta, sino que incluso este gravamen recaería sobre los beneficios netos derivados del ejercicio de estas actividades y no sobre la renta bruta generada por estas operaciones. Vid "L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique" op cit pag 14. No obstante el argumento de asimilación a la tributación de los restantes bienes materiales debe referirse únicamente a los bienes materiales de naturaleza no inmueble, pues en relación con estos bienes se consigue precisamente el efecto contrario: no asegurar la limitación en el Estado de origen de las rentas sino únicamente en el caso de que exista un establecimiento permanente, de manera contraria a la regla expuesta en el artículo 6 MC.

tributación de los cánones, aquéllas deberían tributar como tales y por su renta bruta ⁷²⁶, salvo que las mismas estén efectivamente vinculadas a un establecimiento permanente situado en el Estado de donde proceden las mismas, de acuerdo con las condiciones expuestas por el artículo 12.3 del MC ^{727 728}.

Sin embargo, a pesar de la interpretación literal que se infiere de los CDI, y de la reserva formulada por España al nuevo concepto restringido de canon propuesto por el MCOCDE de 1992, derivando estos rendimientos hacia la tributación de acuerdo con el principio de establecimiento permanente ⁷²⁹, la jurisprudencia española ha seguido los pasos propuestos por la OCDE asimilando estas operaciones a las actividades empresariales de carácter general y no a aquéllas que originan el tratamiento de sus contraprestaciones como cánones de acuerdo con el texto del CDI ⁷³⁰.

⁷²⁶ Vid para una exposición más detallada del problema GARCIA PRATS, F.A. "Los cánones en los Convenios de Doble Imposición y su tributación". RGD num 579/1992. pag 11663 y ss.

⁷²⁷ La misma argumentación es extensible a los demás rendimientos conceptuados como cánones o como intereses en los artículos 11 y 12 de los CDI. Es ilustrativa en este sentido la sentencia americana denominada *Georges Simenon v. Commissioner* (EDWARDES-KER op cit pag 89). Esta declara que "royalties grow out of contracts; the contracts result from negotiations and are business and commercial agreements; the amount of the royalties results from sales. The royalties in issue are, therefore, a type of commercial profits".

⁷²⁸ Este artículo señala que "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". Como se aprecia, el principio de vinculación efectiva de este tipo de rendimientos a un establecimiento permanente es de carácter limitado; sólo se aplica en caso de que el establecimiento permanente situado en un Estado lo sea de una Sociedad del otro Estado con el que el Estado de situación del establecimiento permanente tenga firmado un CDI, y no si la sociedad que tiene el establecimiento permanente no reside en un país con Convenio o si el pago de los cánones están vinculados efectivamente con un establecimiento permanente situado fuera del país. Los efectos derivados de esta vinculación serán estudiados en la tercera y cuarta parte de este estudio.

⁷²⁹ Vid párrafo 38 de los Comentarios al MC de 1992, en donde se expresa la reserva de España a la nueva definición de los cánones, y sobre todo el texto de los CDI en vigor firmados por nuestro país, en donde claramente se atiende a la concepción amplia de canon anterior a la propuesta realizada por el MCOCDE de 1992. Con más detalle PEREZ RODILLA, G. "La fiscalidad de los cánones en el Nuevo Modelo de Convenio de la OCDE. La posición española". Tribuna Fiscal num 32/1993 pag 57 y ss.

⁷³⁰ La reconducción de este tipo de rendimientos hacia el artículo 7, fruto de la consideración de los mismos como procedentes de actividades típicamente empresariales ha sido planteada

En relación con las actividades de arrendamiento de contenedores, deben realizarse una serie de matizaciones aparte de las consideraciones generales en relación con las actividades arrendaticias y su asimilación a las explotaciones económicas. A pesar de la naturaleza jurídica de esta actividad similar a las anteriores, la importancia de esta actividad en el desarrollo del transporte internacional de mercancías aconseja un tratamiento particular. Los Comentarios del MCOEDE de 1977 ya recomendaban su asimilación a las actividades de navegación marítima y aérea internacional ⁷³¹. Posteriormente la OCDE en su informe "L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs" ⁷³² aporta mayores argumentos para esta calificación ⁷³³. Por ello existen diferentes razones que excluyen tal actividad como elemento configurador de un establecimiento permanente al que puedan atribuirse los efectos típicos del mismo regulados por el artículo 7 CDI.

por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 31 de mayo de 1991, en RGD nº 573/1992 pag 6359 y ss. Para ello utiliza una interpretación restringida del concepto de canon asimilándolo únicamente a los rendimientos procedentes de la cesión de los derechos de propiedad intelectual, en contra de lo dispuesto por el propio CDI. Vid para una exposición más detallada, GARCIA PRATS, F.A. "Los cánones en los Convenios de Doble Imposición y su tributación". op cit pag 11673.

⁷³¹ Párrafo 10 de los Comentarios al artículo 8. Sin embargo para SKAAR, A. esta solución sólo se aplicaba cuando esta actividad era incidental o suplementaria respecto de la principal consistente en el transporte marítimo o aéreo internacional, y en caso contrario procedía la aplicación del artículo 5. op cit pag 241.

⁷³² Contenido en el libro *Tendances de la Fiscalité Internationale* op cit pag 20 y ss.

⁷³³ Tras justificar económicamente la oportunidad que brindan las empresas dedicadas al alquiler de contenedores para el tráfico internacional al equilibrar mediante su particular sistema operativo la oferta y la demanda compensando los excedentes o insuficiencias de contenedores la OCDE estima que "l'entreprise fournit donc un service en équilibrant l'offre et la demande de conteneurs à l'échelle mondiale; la location est alors un instrument et non une fin en soi. Comme l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE ni vise que les cas dans lesquels la location constitue une fin en soi, il n'est pas applicable à la location de conteneurs". España, a pesar de plantear una reserva a la anterior argumentación planteada en el informe de 1984 de la OCDE sobre alquiler de contenedores (párrafo 49 del informe) exceptúa de gravamen sus rendimientos siguiendo las recomendaciones del Informe en virtud de las normas contenidas en las leyes anuales de presupuestos. Vid a tal efecto el artículo 23.Tres.e).5. de la Ley 61/78 modificado por el artículo 70 de la Ley 31/1991 de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

IV.2.3.2.4. Actividades agrícolas y forestales.

En relación con la realización de estas actividades, el MCOCDE de 1977 ⁷³⁴ ha establecido que sus rendimientos deben considerarse como rendimientos procedentes de bienes inmuebles -rentas inmobiliarias-. De este modo quedan fuera del ámbito de los rendimientos empresariales previstos en el artículo y en consecuencia del principio del establecimiento permanente. La finalidad de esta derivación consiste en garantizar el gravamen de estos rendimientos en el lugar de obtención con independencia de la existencia de un establecimiento permanente ⁷³⁵.

Sin embargo los Convenios de Doble imposición firmados por España no recogen esta cláusula. Cabe preguntarse entonces si la realización de estas actividades deriva en la existencia de un establecimiento permanente o si esta construcción es irrelevante en nuestro derecho. Al faltar la mención expresa de estas actividades en nuestros CDI, incluso en los firmados de acuerdo con el MCOCDE de 1977, habrá que estar a lo previsto para este tipo de actividades en la legislación interna, puesto tanto el artículo 6 como el art 5 derivan hacia ésta la determinación y calificación de los rendimientos tanto de naturaleza inmueble como empresarial a los efectos del CDI.

En la normativa interna del Impuesto sobre Sociedades, la Ley del Impuesto no contiene una referencia expresa a las mismas, aunque el Reglamento ⁷³⁶ las reconduce a la categoría de explotaciones económicas, al presentar los rasgos característicos definidos en el punto primero del artículo 8 del Reglamento. Hay que tener en cuenta que los Comentarios del MCOCDE de 1977, en la medida en que vulneren lo preceptuado en la letra

⁷³⁴ No así el PCOCDE de 1963 y el MCONU que omiten toda referencia a los mismos.

⁷³⁵ Sin embargo SKAAR, A. op cit pag 242 advierte, como nosotros hacíamos en un apartado anterior que el artículo 6 no impide la aplicación del principio de establecimiento permanente y su asimilación cuando la actividad que explota los bienes inmuebles pueda asimilarse a una actividad comercial o industrial.

⁷³⁶ El apartado 2 del artículo 8 del RIS establece que "en particular, se incluirán entre dichos rendimientos los provenientes de *actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, de construcción, comerciales, de servicios, extractivas, mineras, profesionales y artísticas*" (la cursiva es nuestra). En el mismo sentido se pronuncia la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el artículo 40.Uno segundo párrafo de la Ley 18/91 y en el artículo 59 del RIR.

de los CDI, no podrán ser tenidos en consideración para la interpretación de los mismos. Por todo ello parece claro que en relación con los CDI firmados por España, las actividades agrícolas y ganaderas constituyen actividades empresariales susceptibles de encuadrarse dentro del concepto de establecimiento permanente.

IV.2.3.2.5. Actividades profesionales. La base fija y el establecimiento permanente.

La cuestión principal en relación con este tipo de actividades, consiste en determinar si la realización de las mismas por parte de una entidad o sociedad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, constituye la realización de una actividad empresarial a efectos del concepto de establecimiento permanente definido en el artículo 5 objeto de este apartado. En otros términos, consiste en decidir si la realización de estas actividades quedan gravadas por dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente, lo que depende de la posible calificación de esta actividad como actividad empresarial a efectos de la aplicación del artículo 5 del MC. La decisión de esta cuestión pasa por la delimitación de los conceptos de establecimiento permanente y de base fija, este último recogido en el artículo 14 del MC. Debe decidirse pues, qué efectos se derivan para las sociedades de la existencia del artículo 14 del MC a efectos de una posible delimitación negativa del concepto de establecimiento permanente.

Los Modelos de Convenio no definen qué debe entenderse por base fija, de modo que la aplicación preferente de este concepto sobre el de establecimiento permanente de acuerdo con el artículo 14 de los CDI, lejos de facilitar la delimitación de la figura del establecimiento permanente y de las actividades que dan origen al mismo, plantea problemas y dudas adicionales en torno a las mismas ⁷³⁷.

⁷³⁷ Esta posición adoptada por los Modelos de Convenio consistente en la aplicación preferente de un concepto indeterminado sobre un concepto del que toma sus coordenadas principales y que sí aparece determinado en el propio Modelo es duramente criticada por HUSTON, J. "The Case Against 'Fixed Base'" INTERTAX op cit pag.283 y ss. Este autor reprocha el sinsentido del Comentario del MCOCDE cuando justifica la adopción de un concepto diferenciado. Por una parte admite la construcción de ambos conceptos con base en los mismos principios, aunque no debe procederse a la definición del concepto de base fija, por considerarse inoportuno, aunque estima que deben separarse sus ámbitos de aplicación.

Son pocos los casos internacionales que han abordado el tema de la definición de este concepto ⁷³⁸. El Comentario del MCOCDE de 1977 ofrece no obstante, ciertos elementos indicativos para su definición. Por una parte admite que el concepto comprende "por ejemplo, el gabinete de consulta de un médico o el despacho de un arquitecto o de un abogado" ⁷³⁹. Si bien se examina los ejemplos mencionados constituyen del mismo modo lugares fijos de negocios capaces de constituir un establecimiento permanente ⁷⁴⁰. Por otra parte, el Comentario al MCOCDE apunta determinadas características que pretenden esbozar un intento de definición de la base fija. A tal efecto señala que constituye base fija cualquier "centro de actividad que presente ciertas características de fijeza o permanencia" ⁷⁴¹.

Los elementos tenidos en consideración son equiparables a aquéllos que componen el concepto de establecimiento permanente: lugar de negocios -centro de actividad- que implica consecuentemente el ejercicio de

HUSTON finaliza su disertación sugiriendo que podría considerarse inapropiado realizar una definición separada porque simplemente el concepto de base fija no es un concepto separado.

⁷³⁸ Así, COULOMBE, G. "La imposición de las remuneraciones por servicios personales independientes prestados por no residentes". Informe General. CDFI. volumen LXVIIb. IFA .1982. pag 105, que señala como causa de esta situación la poca conflictividad que plantea este término pese a su no definición. HUSTON, J. "The Case Against Fixed Base" op cit. pag.284 utiliza este hecho para demostrar que en realidad puede ser aplicado el concepto de establecimiento permanente sin problema alguno. HUND, D. "Towards a Revised OECD Model Tax Treaty" INTERTAX 1989. pag 554 y 556 plantea la desaparición del concepto de base fija en favor del concepto de establecimiento permanente teniendo en cuenta su mayor desarrollo y posibilidades de adecuación a las diferentes situaciones, coincidiendo con la postura de HUSTON. Apoyando esta confusión, BAKER, P. op cit pag 224, menciona algunos casos alemanes en los que se ha equiparado este concepto con el de establecimiento permanente. Por su parte, HUSTON, en sus dos trabajos señalados aporta varios casos americanos en los que se demuestra que en una situación típica de aplicación del concepto de base fija, el concepto realmente aplicado fue el de establecimiento permanente -*Georges Simenon v. Commissioner*, 44 TC 820(1965), y la Revenue Ruling 75-131-. Pero si bien se examina, se aprecia como todos los casos citados hacen referencia a actividades desarrolladas por personas físicas directamente y no mediante la constitución de sociedades o entidades con personalidad jurídica.

⁷³⁹ Párrafo 4 de los Comentarios al artículo 14 del MCOCDE de 1977.

⁷⁴⁰ HUSTON, J. op cit pag 284.

⁷⁴¹ Párrafo 4 de los Comentarios al artículo 14 del MCOCDE de 1977. Para HUSTON, J. op cit pag 283, aunque esta precisión del Comentario no puede equipararse a la definición legal de la base fija, aporta más que una simple pista para establecer el significado otorgado a este término.

la misma, siempre que reúna ciertas condiciones de fijeza o permanencia. En atención a estas consideraciones muchos autores han concluido que los dos conceptos debían construirse de forma similar ⁷⁴². No obstante, a pesar del paralelismo la doctrina ha señalado algunas diferencias entre ambos conceptos. En primer lugar se ha observado que la fijeza o permanencia requerida en el caso de la base fija es menor que en el caso del establecimiento permanente ⁷⁴³. Mientras el establecimiento permanente requiere que la actividad empresarial se desarrolle en el lugar fijo de negocios, la existencia de una base fija requiere únicamente que la instalación esté disponible para el propósito de la persona que realiza los servicios ⁷⁴⁴. Esta conclusión puede apoyarse en el propio Comentario de la OCDE que, a diferencia del criterio establecido en torno al establecimiento

⁷⁴² Entre los autores españoles DE LA VILLA GIL, J.M. op cit pag 299 afirma que "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'. Es más, según el mismo autor "la OCDE admite la aplicación analógica de las directrices y criterios establecidos en los artículos 5 y 7 del Modelo", cuando del texto del Comentario del MCOCDE de 1977 sólo se desprende una aplicación de los principios del establecimiento permanente derivados del artículo 7, pero no del artículo 5 que es el que regula las características del concepto de establecimiento permanente. Por su parte GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit pag 175 manifiesta que "en definitiva, la distribución de la potestad tributaria sigue las reglas establecidas para los beneficios empresariales, sin más que sustituir la expresión 'establecimiento permanente' por la de 'base fija'".

Esta equiparación en torno a la configuración conceptual también ha sido puesta de manifiesto en el ámbito internacional. Así ya hemos señalado como los tribunales alemanes se han pronunciado por la construcción analógica de ambos términos. Por su parte COULOMBE op cit pag 104 indica que "las autoridades fiscales de ciertos países, en particular Alemania Federal, Canadá, Dinamarca, Estados Unidos, Italia, Japón y el Reino Unido, han indicado además en forma más o menos oficial que la base fija debe definirse de modo análogo al establecimiento estable en el sentido de las convenciones fiscales". Únicamente Bélgica discrepa de este criterio, si bien también construye el concepto de base fija en torno al concepto de establecimiento permanente aunque tomado de la legislación interna.

⁷⁴³ MICHAUX, E. "An analysis of the notion 'fixed base' and its relation to the notion 'permanent establishment' in the OECD Model" INTERTAX nº 3/1987. pag 71 y ss. También HUSTON, J. "The Case Against 'Fixed Base' " op cit pag 282, aunque BAKER, P. op cit pag 224 lo cite en sentido contrario. MICHAUX destaca además como diferencia importante, que el establecimiento permanente necesita de un mayor equipamiento para la realización de las actividades empresariales que la base fija. Sin embargo no compartimos este criterio, puesto que como señalamos en su momento, el equipamiento dependerá en todo caso del tipo de actividad desarrollada, tanto en el caso de realización de actividades profesionales como en el supuesto de actividades comerciales o industriales. En el mismo sentido BAKER, P. op cit pag 225.

⁷⁴⁴ VOGEL, K. op cit pag 767-768.

permanente, únicamente exige para la configuración de la base fija "ciertas características de fijeza o permanencia" ⁷⁴⁵.

Aún así, es necesario precisar y deslindar de modo más exacto los respectivos campos de aplicación de los conceptos de base fija y establecimiento permanente, pues aun siendo cierta esta construcción conceptual paralela, no lo es menos que la existencia del concepto de base fija y la previsión específica de un artículo dedicado a la misma en nuestros CDI restringe las actividades calificadas como empresariales de acuerdo con la legislación interna que pueden dar lugar a la existencia un establecimiento permanente. A efectos de concretar una solución plausible debe distinguirse el ámbito objetivo y el subjetivo de aplicación del artículo 14.

IV.2.3.2.5.1. Ambito objetivo del artículo 14 MC.

En relación con el primero, el artículo 14 realiza varias precisiones en torno a las relaciones y actividades a las que resulta aplicable, destacándose de las mismas una pluralidad terminológica que dificulta la determinación objetiva del campo de aplicación de este artículo y su posible delimitación con otros artículos del Convenio, entre ellos el dedicado a la definición de establecimiento permanente. Así el artículo 14 del MCOCDE recibe el título de "trabajos independientes" ⁷⁴⁶, mientras que el texto del párrafo 1 del artículo 14 hace referencia a la "prestación de servicios profesionales y otras actividades de naturaleza independiente" ⁷⁴⁷, encargándose el párrafo 2 de definir o aclarar la expresión "servicios profesionales" ^{748 749}.

⁷⁴⁵ En este particular, la traducción española del Comentario del MCOCDE ayuda a sustentar la postura de VOGEL y de MICHAUX, al incorporar el calificativo "ciertas características" que permite comprender los términos caracterizados en un sentido no necesariamente estricto sino de un modo mucho más laxo.

⁷⁴⁶ Cambiando el título adoptado en el PCOCDE de 1963: "profesiones independientes".

⁷⁴⁷ Esta expresión sustituyó a la siguiente contenida en el PCOCDE de 1963: "o el ejercicio de otras actividades independientes de naturaleza análoga".

⁷⁴⁸ La pluralidad terminológica también resulta manifiesta al cotejar los textos francés e inglés de los Modelos -VAN RAAD, op cit pag XI y ss-. Así, el texto francés utiliza las expresiones "professions independantes" y "profession libérale ou d'autres activités inépendantes de caractère analogue" cambiando esta expresión en el Modelo de 1977 por la de "d'autres activités de caractère indépendant". Por su parte la versión inglesa utiliza los

Esta pluralidad de términos dificulta la precisión del alcance de este artículo. Por un lado, la utilización de la expresión "trabajos independientes" sugiere una contraposición del artículo 14 con las actividades recogidas en el artículo 15 de los Modelos de Convenio, dedicado a los "trabajos dependientes" ⁷⁵⁰.

Esta contraposición específica por sí misma la nota calificadora del ámbito objetivo de aplicación de este artículo: la realización de la actividad de manera independiente, ordenando por cuenta propia la actividad misma, sin sujeción a los criterios de otra persona, el empleador. Por tanto el carácter distintivo primario de este artículo reside no en la naturaleza o en el tipo de actividad desarrollada, que puede ser de carácter diverso, sino en la forma en que se preste esa actividad ⁷⁵¹. Esta afirmación se ve reforzada

términos "independent personal services" y "professional services or other independent activities of a similar character" cambiando ésta en el Modelo de 1977 por la de "other activities of an independent character". En la versión de 1992 del MCOCDE permanecen invariables estos términos.

⁷⁴⁹ En relación con los CDI firmados por España, éstos utilizan diversas expresiones. La mayoría de ellos utilizan las expresiones profesiones independientes y servicios profesionales (Bélgica, Brasil, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Holanda, Portugal, Reino Unido, Suecia y Suiza), mientras que otros solo utilizan la expresión servicios profesionales (Alemania, Austria, Japón, Italia y Bulgaria), o servicios profesionales independientes (Marruecos), profesiones independientes, y profesiones liberales (Francia, Rumania, Tunes), servicios personales independientes (Hungría, Polonia, Estados Unidos, China). Otros CDI utilizan la expresión del MCOCDE, trabajos independientes, bien combinándola con la de servicios profesionales (Checoslovaquia, Luxemburgo) o bien con la de profesiones liberales (Noruega). Finalmente el Convenio con la URSS no recoge ningún artículo específico para el gravamen de estas rentas ni tampoco el concepto de base fija.

⁷⁵⁰ Esta contraposición se encuentra presente en el Comentario del Modelo, tanto en el de 1963 como en el de 1977 y de 1992, al afirmar en el párrafo 1 de los comentarios al artículo 14 que "quedan excluidas... las profesiones ejercidas con carácter dependiente, tales como las de médico de una empresa".

⁷⁵¹ De manera muy gráfica afirma DE LA VILLA GIL, J.M. *Convenios fiscales de doble imposición* Tomo XIV-1 de la colección Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Edersa.pag 298 que "la conclusión es que las actividades a que se refiere el artículo 14 comprenden todo tipo de trabajos, profesionales o no, siempre que se presten independientemente. Los "servicios profesionales" no constituyen en sí una modalidad distinta de trabajo. Lo que les diferencia es que son realizados por personas cuya actividad habitual, reconocida oficial y legalmente, es precisamente ésta. El sometimiento al precepto no lo determina el tipo de trabajo, que puede ser cualquiera, sino la forma de prestarlo. Anótese, asimismo, que la terminología del Modelo no es adecuada, pues el artículo 14 considera la independencia como un concepto substantivo (se habla de actividades de naturaleza independiente), cuando en realidad es una forma o modalidad jurídico-económica de prestar o asumir un trabajo, que no afecta, en absoluto, a la naturaleza de éste". También puede verse la opinión del mismo autor en "Rentas del Trabajo" en *Relaciones Fiscales*

por el propio artículo cuando junto a la realización de servicios profesionales, el Modelo incluye también las "otras actividades de carácter independiente" ⁷⁵².

Con esta delimitación efectuada entre el artículo 14 y el artículo 15, se colige que el criterio distintivo de aplicación del artículo 14, y la exigencia o cualificación de la actividad realizada por un no residente para calificar su actuación como establecimiento permanente, se confunden. La ordenación por cuenta propia de la actividad, y como consecuencia la asunción del riesgo por parte del realizador de la actividad, se configuran tanto en un supuesto como en otro como el criterio decisivo de asignación del rendimiento a su ámbito de aplicación propio. En un caso por contraposición al artículo 15 del MC, y en otro por remisión a la normativa interna para la identificación de las características de la actividad empresarial a efectos de la aplicación del artículo 5 MC. A tal efecto señala que "el artículo se refiere a las que se denominan de ordinario 'profesiones liberales', así como a las demás actividades de carácter independiente. Quedan excluidas las actividades industriales y comerciales .." ⁷⁵³.

Una interpretación literal de este precepto supondría limitar el conjunto de actividades que pueden originar la existencia de un establecimiento permanente a aquéllas que tuvieran un carácter "industrial o comercial" ⁷⁵⁴. Sin embargo esta delimitación apuntada por el Comentario

Internacionales op cit. pag 176. VOGEL, K. manual op cit pag 763 por su parte, también destaca la independencia como uno de los factores decisivos de delimitación del concepto recogido bajo la expresión "servicios profesionales"

⁷⁵² La distinción surgió precisamente para discriminar los trabajos independientes de aquellos realizados de forma dependiente por las personas físicas. Así se deduce del Segundo Informe del Comité Fiscal de la OCEE (The Elimination of Double Taxation. 2nd rapport of the Organisation for European Economic Cooperation) citado por MICHAUX, E "An Analysis of the Notion 'fixed base' and its Relation to the Notion 'permanent establishment' in the OECD Model" INTERTAX 3/1987 pag 69). Para ello se intenta asimilarlos a la realización de actividades empresariales. Esta asimilación la realiza la OCDE desechando como punto de conexión para este tipo de actividades la regla de la estancia-permanencia (183 días) y exigiendo la regla de la base fija que a falta de elaboración propia debería equipararse a las categorías exigidas para la realización de actividades empresariales que no es otro COULOMBE, G op cit pag 103.

⁷⁵³ Párrafo 1 de los Comentarios al artículo 14 del Proyecto y del Modelo de Convenio de la OCDE.

⁷⁵⁴ Esta delimitación fue utilizada en algunos Convenios anteriores a los Modelos de Convenio, como el CDI entre Estados Unidos y Bélgica de 9 de julio de 1970. Tomado de

de los Modelos de Convenio no es suficiente para señalar y precisar aquellas actividades que puedan dar lugar a un establecimiento permanente o bien a una base fija, que es el concepto utilizado por el artículo 14. Debe acudirse, como segundo criterio de distinción tanto al contenido y ámbito de las actividades recogidas por el artículo 14 como al ámbito subjetivo de aplicación del mismo.

IV2.3.2.5.2. Contenido y ámbito de las actividades del artículo 14 MC.

La primera operación se ve dificultada por la pluralidad de términos empleados en el mismo. En principio, parece no existir duda sobre el *campo propio* ⁷⁵⁵ de aplicación del artículo 14. Se encuentra destinado de modo principal a cubrir los servicios prestados en el ejercicio/desempeño de las denominadas "profesiones liberales" ⁷⁵⁶. Pero si bien estas operaciones constituyen el arquetipo de operaciones incluidas en este artículo, no son las únicas, ya que el artículo 14 incluye también a "otras actividades de naturaleza independiente" extendiendo considerablemente su ámbito de aplicación. Esta ampliación es producto de la "aparición de nuevas ciencias y nuevos sectores en los cuales se ejerce el ingenio humano" que ocasionan a su vez la ampliación de la gama de actividades que pueden prestarse en forma independiente ⁷⁵⁷.

Sin embargo esta ampliación de la gama de actividades incluidas no supone una referencia general a todas aquellas actividades que puedan

HUSTON,J. "The Case Against Fixed Base" op cit pag 287. Sin embargo para este autor, a pesar de ser éste el dominio hereditario del concepto del establecimiento permanente -hereditary realm-, no debe ser el único supuesto de aplicación del concepto.

⁷⁵⁵ Según denominación de HUSTON,J. ibidem.

⁷⁵⁶ Así se desprende de las continuas referencias a los "servicios profesionales contenidas en los CDI y en los Modelos, o de un modo más directo a las "profesiones liberales" contenida en la versión francesa. Es indicativa en este sentido la definición de "servicios profesionales" que contiene el Modelo de Convenio en el artículo 14.2, y por tanto la mayoría de los CDI, al incluir "las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables".

⁷⁵⁷ COULOMBE,G."La imposición de las remuneraciones por servicios personales independientes prestados por no residentes". Informe General. CDFI. volumen LXVIIb. IFA .1982. pag 89.

llevarse a cabo de forma independiente ⁷⁵⁸. La interpretación de esta cláusula general -"otras actividades de carácter independiente"- debe realizarse por referencia al concepto base del artículo, esto es, a la prestación de *servicios profesionales* con carácter independiente, y sobre todo teniendo en cuenta su contraposición con aquellos servicios que se realizan de modo dependiente, al ser supuestos directamente contemplados en el artículo 15.

De acuerdo con esta interpretación conjunta, podría inferirse que el artículo 14 se aplicará únicamente a aquellas actividades que, no desarrollándose de manera independiente, originaran la aplicación del artículo 15 del MC ⁷⁵⁹. Esta delimitación interpretando conjuntamente los diversos apartados del CDI dedicados a la realización de servicios personales es necesaria, al no existir una definición concreta y precisa de los servicios profesionales en los CDI, pues la referencia del artículo 14.2 de los mismos es meramente aclaratoria y en ningún momento cerrada ⁷⁶⁰.

De la misma se derivan varias notas esenciales. En primer lugar la actividad tiene por objeto la realización de un servicio, excluyéndose por consiguiente la fabricación o procesamiento de bienes por medios industriales y las actividades de comercio. En segundo lugar, el elemento distintivo de estas actividades otorga un carácter predominante al elemento personal en perjuicio del capital; los servicios desarrollados requieren cierta habilidad personal en su ejercicio, que presupone a su vez una habilidad creativa o un entrenamiento cualificado ⁷⁶¹. De esta forma se limita la

⁷⁵⁸ Tal es en cambio, el sentido que parece otorgarle DE LA VILLA, J.M. op cit pag 298." la gama de actividades que pueden comprenderse en tal rúbrica es muy amplia. Abarca cualquier tipo de aquéllas, las que puedan ser objeto de una profesión y las que no. ... El trabajador independiente es empresa que asume directamente sus riesgos."

⁷⁵⁹ VOGEL, K. manual op cit. pag 765: "The consonance of the headings of arts 14 and 15 and the fact that the two used to be combined in one article give rise to the assumption that an activity as envisaged by art 14 must be one which could also come under art 15 if performed dependently".

⁷⁶⁰ Así se deduce de la expresión utilizada por tal artículo: "la expresión 'servicios profesionales' comprende *especialmente...*", con lo que se da a entender que las actividades mencionadas posteriormente constituyen actividades independientes pero son meramente indicativas, sin excluir a otras llevadas a cabo de la misma forma, es decir, mediante la asunción propia del riesgo en su realización.

⁷⁶¹ VOGEL, K. op cit manual pag 765 quien indica, a título meramente indicativo, que una modelo publicitaria o un esteticista, que de acuerdo con la legislación interna alemana desempeñarían una actividad empresarial, deberían quedar gravados en el ámbito

referencia que de forma amplia el artículo 14 efectúa sobre las "actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico" pues una interpretación literal, dejaría el concepto de establecimiento permanente reducido a un núcleo de actividades considerablemente parco.

IV.2.3.2.5.3. Ambito subjetivo de aplicación del artículo 14 MC.

Si éste constituye el principal elemento objetivo distintivo y delimitador de las actividades que darían lugar a la formación de una base fija, excluyendo en consecuencia el surgimiento de un establecimiento permanente, se ha querido delimitar ambos conceptos y ambos preceptos de acuerdo con un segundo criterio, que es el constituido por el elemento subjetivo de aplicación de ambos artículos.

El principal punto de atención reside en determinar si la realización de estas actividades por medio de entidades jurídicas deriva en la existencia de un establecimiento permanente o bien en una *base fija* a efectos del Convenio, y la trascendencia jurídica que supone tal distinción para estas entidades. Debe tenerse en cuenta que, en relación con este tema, la solución planteada a nivel de los CDI es independiente del planteamiento realizado en la ley interna de cada país, en virtud del principio de calificación autónoma de los CDI ⁷⁶².

En atención a las actividades comprendidas por el artículo 14, la mayoría de las mismas de carácter personal, se ha intentado delimitar su ámbito de aplicación restringiéndolo a las actividades realizadas por las personas físicas.

internacional de acuerdo con el artículo dedicado a los servicios profesionales independientes. También MICHAUX, E. "An analysis of the notion 'fixed base' and its relation to the notion 'permanent establishment' in the OECD Model" INTERTAX num 3/1987 pag 70. En contra de la distinción con base en este elemento se pronuncia ERDWG *Zur Abgrenzung der freiberuflichen von der gewerblichen Tätigkeit*. Finanz-Rundschau. 1978. pag 417 y 423. Tomado de SKAAR, A. op cit pag 275.

⁷⁶² Recordemos no obstante, que en derecho interno la figura de la "base fija" se omite en relación con la realización de actividades profesionales, artísticas o deportivas por parte de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, reconduciéndose la realización de las mismas a la figura del establecimiento permanente. Por ello el artículo 7 reconduce y califica la realización de actividades profesionales, artísticas y deportivas como explotación económica constitutiva de un establecimiento permanente y no de una base fija.

Esta interpretación muestra su acuerdo con una comprensión conjunta de los artículos 14 y 15, similar a la aquí planteada, cuyo objeto se concreta, según el título castellano otorgado por el MCOCDE de 1977 ⁷⁶³, en la distinción entre los trabajos realizados de forma dependiente y de forma independiente, estando presente en esta distinción la idea de que estos trabajos son los desarrollados únicamente por las personas físicas ⁷⁶⁴. Esta restricción implicaría, en lo que a nuestro tema se refiere, que cualquier actividad realizada por una persona jurídica o entidad gravada por el Impuesto sobre Sociedades se recondujera al concepto de establecimiento permanente, planteándose la delimitación entre las actividades profesionales y las empresariales únicamente en relación con las personas físicas. De acuerdo con esta postura, el concepto de base fija no afectaría a la delimitación de nuestro objeto de estudio.

Esta postura sería conforme con los criterios propuestos en la legislación interna española. De acuerdo con la misma, la distinción entre el régimen de las actividades profesionales y el de las empresariales es más propio del ámbito de las personas físicas que en el de las personas jurídicas, aunque no se contengan unos criterios delimitadores precisos en la normativa ⁷⁶⁵. Por contra en el ámbito de las personas jurídicas, ambas actividades se encuadrarían dentro del concepto genérico de explotación económica, recogido en el artículo 7. a) de la LIS ⁷⁶⁶, dando lugar en

⁷⁶³ En realidad, tanto la denominación "trabajos independientes" como la de "profesiones independientes" hacen referencia a los servicios realizados por personas físicas.

⁷⁶⁴ Esta idea está presente en el discurso de SKAAR, A. op cit pag 274 cuando afirma que una sociedad o entidad similar no puede prestar servicios personales. Fundamenta esta idea basándose en determinados casos americanos que reconducen la prestación de servicios no industriales ni comerciales por parte de entidades y sociedades, tales como actuaciones, representaciones, shows, etc, al concepto de establecimiento permanente y no de base fija. Puede verse la reproducción de muchos de estos pronunciamientos -Revenue Rulings americanas 58-63, y 67-321 y Letter Rulings americanas 78-21-113, 78-29-023, 78-48-066, 78-43-004, 78-43-132, 78-46-024, 79-08-071, 79-13-077, 79-17-105 entre otras-, en EDWARDES-KER, op cit pag 73, 92 y 117 y ss. Sin embargo SKAAR no tiene en cuenta que en estos casos citados la remisión se realiza simplemente porque los CDI aplicables en cada uno de los supuestos concretos no contemplaban la figura de la base fija como distinta al establecimiento permanente, siendo éste el único concepto aplicable a las sociedades.

⁷⁶⁵ MARTIN QUERALT, J. en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario* 8ª ed. Ed Marcial Pons. 1992. pag 93 y 94.

⁷⁶⁶ Aunque para las entidades no residentes queden englobados bajo el mismo concepto genérico, el artículo 3.2.a de la LIS parece distinguir ambos en relación con las entidades residentes al incluir en la base imponible los rendimientos procedentes "de las explotaciones

cualquier caso, como vimos, a la existencia de un establecimiento permanente.

Sin embargo esta solución que a priori parece plausible debe ser reconsiderada ⁷⁶⁷. En primer lugar, como señalamos, resulta irrelevante la calificación otorgada por la legislación interna, de acuerdo con el principio de calificación autónoma ⁷⁶⁸. En segundo lugar atendiendo a la interpretación del artículo 14 del MC, se observa como el mismo resulta aplicable a *los residentes* en alguno de los Estados contratantes, y no meramente a las personas físicas o a los individuos ⁷⁶⁹. El contenido de esta expresión, aunque se remita a la legislación interna respectiva de los Estados contratantes, abarca a todas las personas, tanto a las físicas como a las jurídicas, sujetas por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga -artículo 4 del MC- ⁷⁷⁰. En

económicas y los derivados de actividades profesionales o artísticas". No obstante, el artículo 8 del RIS incluye las actividades profesionales en el conjunto amplio de explotaciones económicas, de manera similar al artículo 7. a) de la LIS, y en parecida forma actúa el artículo 255.1 RIS al excluir los rendimientos calificados como de actividad profesional obtenidos por personas jurídicas de la retención a cuenta. Vid SANZ GADEA, E. *El Impuesto sobre Sociedades*. op cit pag 123.

⁷⁶⁷ En torno a esta postura DE LA VILLA, J.M. op cit pag 296 sostiene que: "la distinción entre ambos tipos de personas y la incardinación de las físicas en el artículo 14 y de las jurídicas en el artículo 6 -beneficios empresariales- inicialmente no plantea problemas", aunque una interpretación correcta de los CDI impide defender esta postura.

⁷⁶⁸ Ya dijimos que al no existir definición de actividad empresarial en el CDI debía tenerse en cuenta la definición que de la misma otorgaba la legislación interna. Sin embargo, esta remisión no debe prevalecer frente a la exclusión de actividades que *a priori* realiza el propio CDI, pues de otro modo se produciría un conflicto de calificaciones insalvable. Por otro lado, debe tenerse en cuenta que la remisión se efectúa a efectos de la concreción del término actividad empresarial, y no del establecimiento permanente propiamente dicho.

⁷⁶⁹ El Modelo de Convenio del Tesoro norteamericano (MCUSA), del que puede verse una reproducción en VOGEL, K. op cit manual pag 759, en cambio, restringe el ámbito de aplicación de este artículo en consonancia con los argumentos aportados hasta ahora a los *individuos*, reconduciendo en consecuencia cualquier prestación de servicios realizada por una persona sujeta al Impuesto sobre Sociedades (Company Tax) al concepto de establecimiento permanente. En atención a esta circunstancia y a otros motivos ya examinados, HUSTON, J. " 'Fixed Base' in Tax Treaties " 5 The International Tax Journal. october num 1/1978, pag 44, considera que la noción de la base fija debería desaparecer de los Convenios al no tener ninguna justificación aparente, ni responder a ningún criterio práctico, por plantearse problemas comparativos al relacionar las personas físicas y las jurídicas. En el mismo sentido el mismo autor en "The case against 'fixed base' " INTERTAX nº 10/1988 pag 290.

⁷⁷⁰ Defendiendo esta postura puede verse VOGEL, K. op cit. pag 764. En el mismo sentido DE LA VILLA, J.M. Convenios Fiscales de Doble Imposición Tomo XIV. op cit pag 296-297, alegando una interpretación lógico-sistemática de los CDI de acuerdo con los artículos 3.2 y 4.1

consecuencia, del CDI no se infiere una aplicación exclusiva del término *base fija*. a las personas físicas.

En consecuencia, la interpretación lógico-sistemática de los CDI impide deslindar los conceptos de base fija y de establecimiento permanente en torno al elemento subjetivo ⁷⁷¹. El concepto de base fija es aplicable igualmente a las personas jurídicas y demás entidades no residentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades, en relación con la prestación de servicios por parte de las mismas de "carácter personal".

La extensión de este concepto a las personas jurídicas, si bien es admisible que en su origen estuviera destinado únicamente a las personas físicas ⁷⁷², se justifica en atención a la complejidad y desarrollo sufrido por el desempeño de estas actividades de servicios en el mundo moderno, para lo cual se crean organizaciones complejas que lejos de la prestación individual por parte del especialista, comprenden entramadas redes de organizaciones colectivas con forma societaria ⁷⁷³. Por otra parte respondió en principio al deseo de eliminar de este concepto la opción por criterios de sujeción diferentes, criterios que sí se adoptan en otros ámbitos, como en la legislación interna ⁷⁷⁴, como el de la mera estancia del personal como criterio suficiente para el gravamen en la fuente de estas actividades ⁷⁷⁵.

de los mismos. También en "Rentas del Trabajo" *Relaciones Fiscales Internacionales* op cit. pag 174.

⁷⁷¹ El CDI firmado con Brasil se pronuncia explícitamente a favor de esta interpretación, de acuerdo con el Protocolo Adicional (punto 4), en el que se indica que "queda entendido que las disposiciones del artículo 14 se aplicarán, asimismo, si las actividades fueran ejercidas por una sociedad".

⁷⁷² Vid las ponencias contenidas en la obra colectiva *International Taxation of Services*. publicada por la IFA, correspondientes al 43 congreso celebrado en Rio de Janeiro, en 1989. Vol 14.a. Ed Kluwer. 1991.

⁷⁷³ DE LA VILLA, J.M. op cit pag 296-297 y COULOMBE, G. op cit pags 90 y 108-109.

⁷⁷⁴ Vid a tal efecto el apartado dedicado al gravamen de las actividades profesionales en la legislación interna, en el que se observa que, a pesar de la utilización de la misma denominación contiene diferentes puntos de conexión.

⁷⁷⁵ Segundo Informe del Comité Fiscal de la OCEE, tal y como afirma MICHAUX, op cit pag 69. COULOMBE op cit pag 103.

Sin embargo, no se acaba de comprender su finalidad, si bien del propio MC se derivan algunos matices en la construcción de los elementos de ambas definiciones. A pesar de estos matices los elementos constitutivos de ambos conceptos son similares. Por otra parte, y a pesar de la omisión en determinados preceptos del MC del concepto de base fija, a ésta deben serle en principio aplicables los mismos efectos que se derivan del MC para el establecimiento permanente ⁷⁷⁶. Por esta razón no se entiende como el MC dedica dos artículos al gravamen de dos actividades que tienen en común la asunción de riesgo y organización propia de los factores de producción, debiendo tener en cuenta las actividades incluidas en el concepto de base fija con carácter previo a la aplicación del artículo 5 del MC para la delimitación

⁷⁷⁶ A pesar de la dicción de los Comentarios al MCOUDE 1977 y de 1992 (14.3) en torno a los principios que rigen el modo de tributación de las rentas atribuidas a la base fija han surgido las mayores discrepancias en torno a la configuración de este concepto y su posible tratamiento discriminatorio en comparación con el tratamiento jurídico-tributario dispensado al establecimiento permanente por los CDI.

El Comentario número 3 del artículo 14 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." No obstante la doctrina limita el alcance de esta afirmación. Así VOGEL, K. op cit pag 663 precisa que "however, it should be noted that art 7 can be no more than an aid to interpretation because the principles laid down in art 7 cannot be transferred to art 14 in all those instances where the nature of professional services differs from that of business operations". Sin embargo no propone los criterios alternativos de acuerdo con los cuales deba ser interpretado este vacío normativo.

Otros autores analizan en cambio las diferencias de régimen jurídico aplicable a ambos conceptos con mayor detalle, enfatizando el tratamiento discriminatorio sin aparente fundamento de ambos conceptos y preceptos. HUSTON, J. "Fixed Base in Tax Treaties" op cit pag 43 pone de manifiesto las discordancias que se producían en el Proyecto de Modelo de 1963, al no equiparar el tratamiento de ambos conceptos en relación con los intereses, dividendos y cánones directamente relacionados con la base fija o el establecimiento permanente. Estas discrepancias que podían ocasionar un tratamiento discriminatorio por un simple cambio insustancial en la calificación de la actividad han sido solventadas en el MCOUDE de 1977 (cláusulas 10.4, 11.4 y 12.3), apreciando VOGEL, K. op cit manual pag 763 que las deficiencias apreciadas en aquellos CDI en relación con las bases fijas deben ser cubiertas con la referencia a los establecimientos permanentes: "nevertheless, those MC 63 permanent establishment provisos must be understood to have covered fixed bases for professional services as well". De esta manera contradice en cierta manera su anterior aserto aquí citado, en la medida en que utiliza el régimen jurídico del establecimiento permanente no solamente como ayuda interpretativa limitada para la comprensión del régimen jurídico de la base fija, sino que lo aplica analógicamente a la base fija, demostrando que en realidad no existen diferencias en cuanto a la naturaleza jurídica de las actividades cubiertas por ambos conceptos. SKAAR, A. op cit pag 275 enfatiza por su parte las diferentes consecuencias jurídicas que se derivan de distinción de conceptos en relación con el método de eliminación de la doble imposición concreto permitido por el artículo 23 de los CDI en función de cuál sea el concepto aplicable, lo que sin duda puede ocasionar problemas de tratamiento discriminatorio en relación con la aplicación del artículo 24 del MC.

de las actividades de carácter empresarial que pueden originar la existencia de un establecimiento permanente.

Una de las razones de diferenciación entre ambos conceptos podría residir en la reducción de las situaciones objeto de gravamen de acuerdo con el principio de establecimiento referidas a la prestación de servicios profesionales independientes. La equiparación del concepto de base fija se produce, no como afirma la doctrina mayoritaria, con relación al concepto de establecimiento permanente, sino por similitud con la *cláusula general* del concepto de establecimiento permanente. Como dijimos, el concepto de establecimiento permanente en el MC se forma por aluvión no teniendo en cuenta únicamente los elementos de la definición general. Junto a ellos aparecen otro tipo de situaciones y elementos con capacidad para configurar la relación de establecimiento permanente, caso de las obras de construcción y de la denominada cláusula de la agencia. El concepto de base fija se asimila al concepto de establecimiento permanente, pero únicamente en relación con los requisitos esgrimidos en la cláusula general. En atención a este criterio, debería considerarse que la cláusula de la agencia y de las obras de construcción, siempre que la delimitación del requisito de la actividad empresarial fuera idéntica a la formulada en la cláusula general, no son aplicables en relación con las situaciones objetivas a las que resulta de aplicación el artículo 14 del MC.

La confusión entre ambos criterios de sujeción es más evidente, e incluso paradójica, en algunos CDI firmados por España y en el MCONU. Así ocurre con el CDI firmado por España con China. Por una parte mantiene el concepto de base fija que resulta aplicable a los residentes y en consecuencia también a las personas jurídicas ⁷⁷⁷, si bien amplía el gravamen de los servicios personales independientes al supuesto en el que el residente permanezca en el otro Estado contratante durante un período superior a ciento ochenta y tres días en el año natural. Pero por otra parte amplía el concepto de establecimiento permanente, que en todo caso en el supuesto general exige en los CDI la existencia de un lugar de negocios como elemento imprescindible. La ampliación se produce precisamente prescindiendo de este elemento, del lugar de negocios, y en relación con

⁷⁷⁷ Artículo 14.1.a) del CDI China-España.

unas actividades como la prestación de servicios, que en principio tendrían su encuadre dentro del ámbito objetivo de aplicación del artículo 14 del MC, y por tanto se encontrarían mejor calificadas en el artículo dedicado a la base fija ⁷⁷⁸. Al encuadrarlas dentro del concepto de establecimiento permanente confunde y sobrepone ambos conceptos, no pudiéndose delimitar en función de la naturaleza de la actividad realizada ⁷⁷⁹, Junto a la superposición de ambos conceptos, confunde la naturaleza de la actividad que da lugar a la existencia de un establecimiento permanente ⁷⁸⁰.

La confusión deriva del MCONU que incluye como un supuesto específico de establecimiento permanente la prestación de este tipo de servicios, incluyendo los servicios de consultoría ⁷⁸¹, manteniendo al mismo tiempo el concepto de base fija y a su vez el gravamen de los servicios personales independientes por la permanencia física o duración de la prestación del servicio por un determinado tiempo -183 días- ⁷⁸².

En definitiva, se pone de manifiesto, como las relaciones entre los conceptos de establecimiento permanente y de base fija distan de estar

⁷⁷⁸ El artículo 13.3.b. establece que la expresión establecimiento permanente comprende también "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 período o períodos que en total excedan de seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses".

⁷⁷⁹ En este caso, la existencia de una mención específica a este tipo de actividad no perjudica a las consideraciones hechas en torno a la delimitación de la actividad empresarial incluida en el concepto de establecimiento permanente, sino que más bien constituye un supuesto específico de establecimiento permanente distinto de la cláusula general con unos elementos constitutivos específicos. Podría afirmarse que se aplicará exclusivamente a las personas jurídicas, por contraposición al artículo 14 y por las expresiones que utilizan ambos artículos. No obstante, ello no impide que en la misma situación a la persona jurídica también le sea aplicable el artículo 14 puesto que el texto lo refiere a las personas residentes y no únicamente a las personas físicas.

⁷⁸⁰ En realidad podría concluirse que no constituye una confusión

⁷⁸¹ Vid artículo 5.3.b) MCONU similar al transcrito del CDI entre España y China.

⁷⁸² Esta situación podría llevar a la conclusión de que el MCONU opta por la aplicación exclusiva del artículo 14 a las personas físicas, reservando a las personas jurídicas el concepto de establecimiento permanente en todo caso. Pero para ello debería eliminarse la incorrección técnica de aplicar el artículo 14 del MC a todos los *residentes*, cifándolo únicamente a las personas físicas residentes. Las mismas consideraciones serían extensibles al MCOCDE, concluyendo de esta manera en gran parte la polémica doctrinal.

completamente fijadas, situación favorecida sin duda por la base contractual y negociadora sobre la que se desarrollan las normas internacionales tributarias que consituyen la base de este estudio. A pesar de reconducirse la base fija al concepto de establecimiento permanente, es en ocasiones el propio concepto de establecimiento permanente el que asume el propio ámbito objetivo de aplicación de aquél instituto, transformando las condiciones que sirven para la definición del establecimiento permanente .

IV.2.3.3. Requisitos de la actividad empresarial para su consideración como condición necesaria de la definición general de establecimiento permanente.

En este apartado hemos de concretar qué cualidades deben exigirse a la actividad empresarial que, en razón de su naturaleza u objeto, puede dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente.

IV.2.3.3.1. Efectividad.

El primer requisito que debe reunir la actividad empresarial calificada como tal es el de su realización efectiva.

La efectividad de la actividad empresarial implica que no basta la mera disposición de una instalación en otro territorio, aún en el supuesto en que ésta esté perfectamente equipada para que en ella pueda llevarse a cabo la actividad ⁷⁸³. Es por tanto una consecuencia lógica derivada de la exigencia separada de la realización de la actividad empresarial junto con el lugar de negocios como elementos del establecimiento permanente. Pero a su vez constituye una matización de la exigencia ya estudiada en relación con la utilización del lugar de negocios. En atención a la efectividad, no sólo se exige que el lugar de negocios se utilice, sino que debe utilizarse para la realización de la actividad empresarial del sujeto pasivo ⁷⁸⁴.

⁷⁸³ Esta exigencia aparece clara en un caso norteamericano ya comentado, *Consolidated Iron Ores v. Commissioner*, de 10 de abril de 1959, en el que se destaca que una simple dirección en la que no se realiza ninguna operación comercial no puede por sí mismo contribuir a la existencia de un establecimiento permanente. EDWARDES-KER. op cit. pag 75.

⁷⁸⁴ Esta distinción permitió concluir en un caso canadiense de 3 de julio de 1975 relativo a la aplicación del CDI con los Estados Unidos, aunque en relación con una persona física

La realización efectiva de la actividad empresarial no exige, en cambio, la realización de la actividad de modo directo por parte del propio sujeto pasivo ⁷⁸⁵. La no exigencia de una intervención directa del sujeto pasivo en la realización efectiva de la actividad permite que la actividad pueda desarrollarse por empleados de la entidad con independencia de que posean o no capacidad para contratar, siempre claro está en este último caso, en términos de establecimiento permanente configurado de acuerdo con la cláusula general ⁷⁸⁶. Es decir, con referencia a la cláusula general, para la existencia de un establecimiento permanente no se exige que el personal que desarrolla la actividad empresarial tenga capacidad para contratar en nombre de la empresa ⁷⁸⁷.

Siendo indiferente quién lleva a cabo materialmente la actividad, el elemento decisivo para atribuir la actividad a determinado sujeto pasivo consiste en la asunción del riesgo que comporta la ordenación por cuenta propia de la actividad desarrollada ⁷⁸⁸. Aunque la actividad se desempeñe materialmente por un tercero, no le será imputable la misma en la medida en que la desempeñe en nombre de otra persona, que es la que verdaderamente asume la actividad y los riesgos derivados de la misma; en consecuencia será la persona que en definitiva asuma el riesgo la que deba

(*Shahmoon v. MNR* [1975] CTC 2361; 1975 DTC 275. Tomado de EDWARDES-KER, op cit art 5 pag 31.0007), que la simple utilización de las instalaciones de una oficina de una entidad canadiense de la que era presidente no podía considerarse como un establecimiento permanente del sujeto pasivo en Canadá.

⁷⁸⁵ VOGEL, K. op cit manual pag 207. NITIKMAN, J. op cit pag 167. Este último autor desdice la exigencia de determinados CDI firmados por los Estados Unidos en relación con la legislación interna por la que era necesario que la realización de la actividad empresarial por parte del sujeto pasivo se llevara a cabo *activamente*, sin que pueda configurarse como una traba más a la existencia de un establecimiento permanente.

⁷⁸⁶ Los Comentarios del MCOODE de 1977 admiten que "la actividad de la empresa se ejerce principalmente por el empresario o por las personas que tienen con la empresa relaciones de asalariado a empleador (personal). ... Los poderes de que disponen estas personas en sus relaciones con terceros son indiferentes. ...es irrelevante que el agente o el representante estén o no facultados para concluir contratos".

⁷⁸⁷ Vid a tal efecto la Contestación de la DGT de 27 de febrero de 1987 - en CARMONA FERNANDEZ et alii op cit pag 67, 68-.

⁷⁸⁸ Debe tenerse en cuenta que estas características son las predicables de la cláusula general de establecimiento permanente y no aquéllas referidas al concepto de agencia como establecimiento permanente que se analizarán en su momento oportuno.

considerarse como *titular* de aquélla realización efectiva del ejercicio empresarial ⁷⁸⁹.

IV.2.3.3.2. Continuidad.

Configurada la realización de la actividad de carácter empresarial como el elemento primordial en la determinación de la existencia de un establecimiento permanente, en perjuicio del lugar fijo de negocios, la continuidad en este ejercicio constituye la principal cuestión de grado ⁷⁹⁰, aunque no la única, que permite discernir la línea de las actividades que dan lugar a un establecimiento permanente y aquellas que no pueden considerarse como tal.

Ya señalamos en su momento las diferencias existentes entre la continuidad de la actividad a realizar y la fijeza relativa al lugar de negocios ⁷⁹¹. Ambas características guardan especial relación con la determinación de la permanencia del establecimiento, o lo que es lo mismo, con la determinación de la vinculación necesaria entre el territorio y la entidad que lleva a cabo esa actividad. Puede afirmarse que ambos elementos, la fijeza del lugar de negocios y la continuidad de la actividad empresarial derivan de una misma exigencia, la permanencia que configura al establecimiento como tal.

⁷⁸⁹ No debe confundirse en cambio la asunción propia del riesgo de una actividad derivada de la ordenación particular de la misma y de sus factores productivos con la realización de la actividad en un lugar de negocios de otro sujeto; la realización de la actividad en un lugar ajeno no debe impedir la imputabilidad de la actividad a aquella persona que en último término es responsable de su realización. *La existencia del establecimiento permanente debe entenderse referida en todo caso a la persona que asume el riesgo; o dicho de otro modo: la persona que ordena los medios de producción es el sujeto pasivo del que debe predicarse la existencia de un establecimiento permanente.*

⁷⁹⁰ Así lo entienden también las autoridades griegas en una Circular de 7 de abril de 1988 relativa a la interpretación de los CDI en los que Grecia es parte en la que se afirma que las "joint ventures" sólo tributarán en Grecia si forman una base fija o un establecimiento permanente, cuestión que depende del grado de actividad realizado en Grecia por la entidad no residente que forme parte de esa "joint venture". Citado por EDWARDES-KER, op cit art 5 pag 47.5.

⁷⁹¹ WILLIAMS, R. op cit pag 309 y 314.

Así, parece evidente que la permanencia de un lugar de negocios en donde se realiza una actividad se manifiesta principalmente mediante el ejercicio continuado de la actividad en el lugar de negocios. Un lugar de negocios como tal no es permanente más que cuando la actividad o el negocio que en el mismo se desarrolla lo hace de manera continuada ⁷⁹².

Pero la realización de la actividad empresarial de manera continuada exige asimismo el ejercicio *regular* de la misma. Así se deduce de los Comentarios de la OCDE, sin que quepa asimilar esta regularidad con la perpetuidad ⁷⁹³.

Estas dos notas, *continuidad y regularidad*, determinan un nexo suficiente entre la sociedad que lleva a cabo la actividad y el Estado en cuyo territorio se llevan a cabo las actividades, permitiendo excluir aquellas otras que no reúnen un grado razonable de desarrollo ⁷⁹⁴. La mayor dificultad reside en concretar estas dos cualidades. Como consecuencia de la especial configuración de las actividades empresariales en el derecho anglosajón, que atiende a criterios no cualitativos sino cuantitativos ⁷⁹⁵, los tribunales americanos se han pronunciado de una manera más detallada sobre su alcance. Así, será preciso que la actividad se desempeñe de acuerdo con su ejercicio, normal, diario y ordinario ⁷⁹⁶, exigiéndose además que la actividad sea considerable, continua y regular ⁷⁹⁷.

⁷⁹² Así lo expresa GEST,G. y TIXIER,G. op cit pag 226 "l'idee de fixité de l'installation rejoint, dans de nombreux cas, celle de permanence de l'activité exercée par l'entreprise dans l'installation".

⁷⁹³ Los Comentarios del MCOE de 1977 y 1992 (5.1.7) afirman que "además, no tienen que ser permanentes en el sentido de operaciones ininterumpidas, si bien *deben realizarse de una manera regular*"(la cursiva es nuestra).

⁷⁹⁴ VOGEL,K. op cit pag 205. TREMBLAY,R. op cit pag 38:25 comenta, examinando el significado de la expresión "carried on" (realiza...actividad) contenida en la definición inglesa de establecimiento permanente, que "this requirement imports a notion of continuity and regularity which, when added to the notion of a fixed place of business, should render the taxing threshold fairly high".

⁷⁹⁵ Vid SKAAR, A. op cit pag 257. Es lógico por tanto, que en estas coordenadas se perfila de una manera más precisa la continuidad de la actividad empresarial exigida para la existencia de un establecimiento permanente, pues al mismo tiempo constituye en el derecho interno un elemento delimitador de la propia actividad necesaria para dar lugar al mismo.

⁷⁹⁶ Vid por ejemplo el ya comentado *Consolidated Premium Iron Ores v. Commissioner* de 10 de abril de 1959 (EDWARDES-KER op cit art 5, pag 76) en donde se afirma que "the term 'permanent establishment' normally interpreted suggests something more substantial than a

La mayoría de las veces, la comprensión y análisis de la continuidad de la actividad empresarial, necesita de modo inexcusable la referencia al elemento temporal, ya comentado en el apartado dedicado a las relaciones entre la fijeza y la permanencia, siendo aquí reproducibles sus consideraciones. Sin embargo han surgido interpretaciones diversas en torno a su relevancia jurídica.

Como ya vimos, el elemento temporal, concretado en una duración determinada, es simplemente indicativo de aquellas actividades que deben considerarse lo suficientemente importantes o que se han llevado a cabo durante un período razonablemente prolongado para entender que son *directamente vinculables* al territorio en el que se han desarrollado. No se trata de un elemento excluyente puesto que no es completamente asimilable a la continuidad, no integrando la definición del establecimiento permanente en su modalidad general. De este modo, aún no dándose una duración lo suficientemente persistente, puede configurarse un establecimiento permanente teniendo en cuenta únicamente el plan o propósito de realizar una actividad empresarial en un lugar fijo de negocios de ese territorio de modo permanente ⁷⁹⁸.

license, a letterhead, and isolated activities. It implies the existence of an office, staffed and capable of carrying on the day-to-day business of the corporation and its use for such purpose, or it suggests the existence of a plant or facilities equipped to carry on the ordinary routine of such business activity".

⁷⁹⁷ En otro caso (también citado en el texto y por EDWARDES-KER op cit art 5 pag 77 y ss) *Inez de Amodio v. Commissioner* de 21 de febrero de 1962 aparte de repetir los requisitos citados en *Consolidated* se exige que las actividades llevadas a cabo en el lugar de negocios para alcanzar el grado requerido para la existencia de un establecimiento permanente sean "considerable, continuous, and regular". En un intercambio oficial de correspondencia entre Estados Unidos y Luxemburgo de 1964 (EDWARDES-KER op cit art 5 pag 83) se señala que "from our point of view, the term 'a place of management' must be interpreted in the light of the above-cited clause as meaning a 'fixed place of business in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on'. this would imply a degree of continuity and permanency and would prevent the mere casual or temporary use of facilities or premises by a person making management decisions from being held to constitute a permanent establishment".

⁷⁹⁸ Vid en el mismo sentido VOGEL, K. op cit manual pag 207: "The decisive point is the plan on which the place of business is established. Thus, for instance, a place of business should be taken to have been created on a permanent basis even in cases where new circumstances result in its being prematurely abandoned".

Aún así, la fijación de una duración temporal determinada demostrativa de una actividad lo suficientemente continuada debe considerarse como un elemento útil para alcanzar una seguridad jurídica en la aplicación de las normas, confirmando la existencia de un establecimiento permanente en un determinado territorio en estos casos. Esta concreción temporal resulta difícil, habiéndose planteado diversas propuestas y soluciones variadas ⁷⁹⁹.

Se ha intentado equiparar la continuidad mínima exigida para la constitución de un establecimiento permanente con un período de doce meses ⁸⁰⁰. Esta propuesta se basa fundamentalmente en una aplicación analógica de la regla de los 12 meses imperante en relación con las obras de construcción en su consideración como establecimiento permanente ⁸⁰¹. Sin embargo esta propuesta quebranta las anteriores consideraciones en el sentido que implica introducir, aunque de modo indirecto un requisito de duración mínima en la definición general de establecimiento permanente que de ningún modo se deriva de los CDI ni de los Comentarios a los Modelos de Convenio ⁸⁰².

⁷⁹⁹ SKAAR,A. realiza en su obra un amplio repaso a diversos casos internacionales de los que concluye que es imposible sentar a priori una duración temporal mínima que equivalga al requisito de la continuidad, vid op cit pag 209-226.. Pueden verse también las soluciones propuestas en los casos mencionados en el apartado de este trabajo correspondiente al análisis de la fijeza.

⁸⁰⁰ Algunos autores rebajan esta duración temporal mínima a 6 meses (SCHRÖDER "Auslandsbetriebstätten in steuerlicher sicht" Die Steuerliche Betriebsprüfung. 1971. pag 228-229) mientras otros proponen un plazo superior de 9-12 meses (FEUERBAUM *Internationale Besteuerung des Industrieanlagenbaus* 1983. 2ª ed. pag 57). Tomados de SKAAR,A. op cit pag 213.

⁸⁰¹ Así se deriva del General Counsel Memorandum (GCM 39373) del Internal Revenue Service americano en el que se aconseja que el tiempo mínimo de continuidad general para un establecimiento permanente debe ser de un año como en la cláusula de las obras de construcción. Tomado de NITIKMAN,J. op cit pag 167. SKAAR,A. op cit pag 215 deduce este criterio de la Administración norteamericana de un intercambio de notas entre los Estados Unidos y Luxemburgo de 14 y 22 de mayo de 1964. Entre la doctrina WILLIAMS,R. op cit pag 335 admite que "as the only treaty embodiment of the judicial "continuity of activity" test applicable to other fixed places of business, the minimum 12-month duration required for construction/assembly projects *persuasively argues* that other 'fixed places of business' should not be considered 'permanent establishments' unless also continuously used for one year"(la cursiva es nuestra).

⁸⁰² De la misma opinión es NITIKMAN,J. op cit pag 167 apoyándose en la máxima *expressio unius est exclusio alterius*. También SKAAR,A para el que, a pesar de no ser aplicable la máxima anterior, pag 220, vid pie de página siguiente: "The application of the 'duration tests' should be limited to those industries they are expressly intended for. Consequently, no

La función del señalamiento de un plazo de duración temporal debe equipararse con la manifestación indiciaria de un grado de continuidad suficiente exigido para la formación de un establecimiento permanente, concurriendo claro está, el resto de elementos necesarios. Por el contrario, no podrá excluir a priori ninguna actividad que no traspase este umbral temporal, como originadora de un establecimiento permanente ⁸⁰³. El establecimiento permanente puede constituirse como tal, desde el inicio de la actividad en función de la previsión de una duración suficientemente prolongada de aquélla.

Señalados los inconvenientes que conlleva la asimilación de los efectos de la duración temporal a los exigidos en las "obras de construcción", debe observarse no obstante, si es posible establecer algún criterio interpretativo que, teniendo en cuenta la diferencia de régimen jurídico reservado al cumplimiento de este elemento, alcance a cubrir aquella condición de seguridad jurídica. Varias han sido las sugerencias en el contexto internacional, tanto de la doctrina como de las autoridades administrativas ⁸⁰⁴.

analogy can be drawn from the specific thresholds for 'permanence' in the tax treaties" op cit pag 216-217.

⁸⁰³ Aún así diversas han sido las propuestas según las cuales se trataba de establecer un umbral mínimo de duración temporal que se equiparara al requisito de la permanencia. Junto al ya mencionado anteriormente, consistente en la aplicación analógica de las reglas previstas para las obras de construcción, SKAAR, A sugiere un período mínimo entre 6 y 18 meses dependiendo de las circunstancias, el país, y los elementos climáticos, reconociendo que algunos países, como Noruega y Alemania, exigen una duración mas corta. SKAAR, A. fundamenta esta postura señalando que la regla *expressio unius est exclusio alterius* alegada por NITIKMAN, aparte de ser contraria a los criterios interpretativos de los CDI, no impide la exigencia de una duración temporal mínima en relación con la permanencia, puesto que la conclusión de que no se requiere una duración mínima de acuerdo con al regla general es inconsistente con la interpretación convencional del requisito de la permanencia, salvo cuando pueda ser probado que la empresa intentaba realizar su actividad por un período de tiempo indefinido. Pero aún siendo así, el requisito temporal no puede exigirse como elemento de la definición general de establecimiento permanente porque supondría vulnerar el texto y el espíritu del propio Convenio, quebrantando aun más los principios interpretativos del mismo.

⁸⁰⁴ SKAAR, A. op cit pag 219 admite que una duración de 18 meses es suficiente para constatar la existencia de un establecimiento permanente, aceptando la propuesta de la práctica administrativa noruega, similar a varios casos planteados en Japón de acuerdo con su derecho interno, Por su parte las autoridades alemanas exigen un período mínimo de 2 años, criterio que también ha sido seguido por algunos fallos judiciales noruegos y norteamericanos (vid *Johnston v Commissioner* 24 TC 920(1955).)

En nuestra opinión, y teniendo en cuenta la realidad de nuestro ordenamiento jurídico, creemos que debe acudirse a los criterios empleados en la legislación interna para la determinación del alcance y significado de la continuidad. Como indicamos, el RIS -arts 314 y 323- establece una distinción entre los establecimientos permanentes que realizan una actividad continuada y los establecimientos permanentes que realizan una actividad calificada como esporádica. Esta distinción debe constituir, a nuestro entender, un criterio válido para la concreción del significado de la continuidad en relación con la definición de establecimiento permanente, al no estar este elemento definido en los propios CDI, ni poder derivarse unos criterios interpretativos claros del contexto.

Sin perjuicio de las matizaciones que en su momento realizamos, debe considerarse como continua de acuerdo con el RIS toda actividad desarrollada en nuestro territorio a través de un lugar de negocios durante un período superior a tres años. Ahora bien no debe olvidarse la presunción de continuidad que rige en aquél cuerpo normativo por la simple efectividad de la realización de una actividad económica en un lugar fijo de negocios.

El ordenamiento interno ofrece por tanto un criterio normativo similar al fijado en los CDI, si bien ofrece una mayor seguridad jurídica al establecer un criterio temporal claro -duración- que señala los supuestos que en cualquier caso deben considerarse como realización continuada de la actividad ⁸⁰⁵.

La exigencia temporal en relación con la actividad empresarial llevada a cabo a través del lugar fijo de negocios, obliga a determinar finalmente, cuándo deben entenderse iniciadas y concluidas las actividades mencionadas, y si coincide esta fecha con el inicio y fin de la existencia de un establecimiento permanente.

A este respecto los Comentarios del MCOCDE de 1977 son claros: "el establecimiento permanente comienza a existir desde que la empresa inicia sus actividades por medio de la instalación fija de negocios"⁸⁰⁶,

⁸⁰⁵ No obstante, y atendiendo a la práctica administrativa y judicial de otros países podría considerarse la posibilidad de reducir este plazo.

⁸⁰⁶ Comentarios MCOCDE 1977 5.1.10.

contabilizándose a este efecto las actividades de carácter preparatorio realizadas en la instalación ⁸⁰⁷. Por su parte, el establecimiento permanente deja de existir "cuando finalizan todas las operaciones y actividades vinculadas a las anteriores actividades del establecimiento permanente" ⁸⁰⁸ tales como la liquidación de operaciones mercantiles corrientes, mantenimiento y reparación de las instalaciones, sin que produzcan este efecto las simples interrupciones temporales. Se siguen así las mismas indicaciones generales sentadas para las obras de construcción ⁸⁰⁹.

IV.2.3.3.3. Productividad.

La exigencia de que la actividad empresarial tenga carácter productivo para poder dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente ha estado presente explícitamente en algunos CDI y en determinados Modelos de Convenio, si bien no han afectado de modo directo a nuestro país ⁸¹⁰.

Siendo uno de los elementos o requisitos de la actividad empresarial más polémicos, la OCDE intentó poner fin a estas discusiones en sus Comentarios al Proyecto de Convenio. Entendiendo la productividad como la "contribución al beneficio (general o global) de la empresa" ⁸¹¹, el

⁸⁰⁷ Esta matización concreta es seguida por un fallo del Bundesfinanzhof alemán de 30 de enero de 1981 interpretando el Convenio entre Alemania y los Estados Unidos, considerando que existía un establecimiento permanente de un banco en territorio alemán, no desde el momento en que éste comenzó a operar a través de una sucursal allí instalada, sino desde el momento en que empezó sus actividades preparatorias como la transferencia del capital a Alemania, la firma del alquiler del local, la contratación de personal y los trámites para la inscripción de la sucursal. Tomado de EDWARDES-KER op cit art 5 pag 43.

⁸⁰⁸ Comentarios MCOCDE 1977 5.1.10.

⁸⁰⁹ Comentarios MCOCDE 1977 5.1.18.

⁸¹⁰ Ya vimos en el capítulo dedicado a los antecedentes como esta exigencia estaba presente en los Modelos de Convenio de México y de Londres. Como se dijo, la presencia de este elemento para la configuración de la actividad empresarial como requisito y elemento de la existencia de un establecimiento permanente originó en sede doctrinal un amplio debate que dio lugar a dos grandes posturas: la teoría de la pertenencia económica y la teoría de la realización. Vid al efecto BORRAS RODRIGUEZ, A. *La doble imposición* op cit pag 45.

⁸¹¹ Comentarios al PCOCDE y al MCOCDE (5.1.3).

Comentario al PCOCDE de 1963 manifestaba que "en toda empresa comercial bien organizada, cada elemento de la misma contribuye a la productividad" ⁸¹². Debe distinguirse por tanto, la productividad de la empresa, de la obtención de beneficios o de la rentabilidad, característica que únicamente puede predicarse del conjunto de la empresa.

De este aserto se deduce que la productividad es una característica derivada del simple ejercicio de la actividad empresarial, y que ésta, presume a aquélla directamente. En consecuencia se optó por señalar que el carácter productivo no formaba parte de la definición de establecimiento permanente como uno de sus requisitos o elementos integrantes ⁸¹³; del mismo modo, tampoco puede entenderse como distintivo de determinadas actividades empresariales en relación con su facultad para dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente.

En primer lugar, porque la productividad se presume de todos los elementos, instalaciones y lugares de negocio en los que se lleva a cabo la actividad empresarial, puesto que todos ellos contribuyen al beneficio total de la empresa. Cualquier elemento integrante de la empresa cumple la condición de productividad tal como ésta viene definida por el MCOCDE en sus Comentarios.

⁸¹² Comentarios al PCOCDE de 1963 5.1.3. La misma afirmación se contiene en los Comentarios al MCOCDE de 1977 y de 1992 (5.1.3): "en efecto, es evidente que en una empresa comercial bien administrada cada elemento de la empresa contribuye a la productividad del conjunto".

⁸¹³ El MCOCDE de 1977 y el de 1992 (5.1.3) afirma que "quizá podría alegarse que también hubiera sido conveniente mencionar en la definición general el otro elemento característico del establecimiento permanente, al cual se le ha atribuido a veces una cierta importancia en el pasado, esto es, que el establecimiento debe tener un carácter productivo, o sea contribuir a los beneficios de la empresa. Este punto de vista no se ha recogido en la presente definición". En el mismo sentido el PCOCDE de 1963: "en el presente artículo no se ha seguido ese punto de vista". La doctrina también sostiene un criterio similar. VOGEL, K. op cit manual pag 208: "what is *not* (or rather no longer) required is that the place of business must have a '*productive character*', i.e. contribute to the profits of the enterprise". BAKER, P. op cit. pag 90. DENYS, L. "The Concept of Permanent Establishment (in Belgium)" 15 *European Taxation* num 9/1975, pag 295-296, y TIXIER y GEST op cit pag 205 y 226 que diferencian, no obstante, los requisitos de este concepto derivados de los CDI de las características exigidas al establecimiento permanente en los respectivos derechos internos, en donde sí se exige este carácter. En la doctrina española BORRAS RODRIGUEZ, A. op cit pag 45 y ss y ZANCADA PEINADO, F. op cit pag 259 admiten la no exigencia del carácter productivo en la cláusula general del establecimiento permanente de nuestros CDI, si bien éste último confunde su sentido.

En segundo lugar, porque el hecho de que un establecimiento determinado, en principio todos aquellos en los que se realice la actividad, tenga un carácter productivo para la empresa, no implica que puedan atribuirse al mismo una parte de los beneficios de la empresa ⁸¹⁴.

De estas dos afirmaciones se deduce que la productividad no es un elemento ni condición positiva, puesto que no añade ninguna exigencia novedosa o diferente a la construcción del concepto de establecimiento permanente que no se derive de la propia exigencia de la realización de la actividad empresarial en el lugar de negocios. Como todos los elementos de la empresa tienen carácter productivo, este carácter no puede discriminar entre aquéllos al objeto de delimitar el concepto de establecimiento permanente.

Se ha considerado en cambio, que la productividad, pese a no tener una relevancia de carácter positivo o discriminatorio contiene un carácter delimitador de carácter negativo; bien por su relación con el artículo 7 MC que impide la atribución de rendimientos a aquellos establecimientos que carezcan de carácter productivo ⁸¹⁵, o bien porque se encuentra conectada de manera directa con la cláusula exclusoria o de carácter negativo contenida en los MC de la OCDE de 1963 y de 1977/1992 -párrafos 5.3 y 5.4 respectivamente- ⁸¹⁶.

⁸¹⁴ Tal y como proclamaba el PCOCDE de 1963, "no se deduce necesariamente que por el hecho de que en el cuadro general de la organización un establecimiento concreto tenga 'carácter productivo', se le pueda atribuir una parte de los beneficios de la empresa, al objeto de someterlos a imposición en el Estado en que se encuentra"(la cursiva es nuestra).

⁸¹⁵ ZANCADA PEINADO, F. "Una revisión del concepto de establecimiento permanente". en *Estudios de Doble Imposición Internacional* IEF.1979. op cit pag 259:"no se recoge la nota de que el establecimiento permanente tenga que tener "un carácter productivo", según se indica en los propios Comentarios del Modelo de la OCDE, por entender que, dándose los supuestos de hecho para conexas una parte de la empresa a un territorio determinado, hay que presumir que contribuye necesariamente a la formación del beneficio global de la empresa. Sin embargo, las normas del artículo 7º que determinan la forma de atribuir los beneficios al establecimiento permanente, desdicen este aserto ya que si no es productivo por sí mismo no habrá lugar a tributación alguna, al superar sus propios gastos, más los generales que se le imputen, los ingresos que son privativos del establecimiento permanente, como si se tratase de una empresa independiente".

⁸¹⁶ Esta es la postura mantenida por SKAAR, A. op cit pag 282. Este autor afirma que "it must be presumed that activities included in the 'negative list' cannot be income-producing in a narrow sense, although they contribute to the total business activity of the enterprise. Admittedly, the commentaries to the OECD 1963 model treaty require that core business activities contribute to the 'business earnings' of the enterprise, contrary to auxiliary

En contra de la primera postura debe alegarse el propio Comentario de la OCDE ya señalado, del que se desprende que incluso la consideración del carácter productivo de un establecimiento permanente no implica en todo caso la posibilidad de atribuir unos rendimientos al mismo ⁸¹⁷. Es más de este párrafo de los Comentarios se desprende que la definición negativa del establecimiento permanente tiene lugar a pesar de la productividad que se predique o pueda predicarse de la instalación en la que se realizan las actividades con carácter auxiliar o preparatorio. De otro modo se provocaría una contradicción entre la cláusula exclusoria de carácter negativo y la exigencia de productividad tal y como se explica en el párrafo tercero de los Comentarios al artículo 5.1. del MC.

En consecuencia, tampoco es acertada a nuestro entender la segunda relación que equipara el carácter productivo del establecimiento permanente con las características que establece la cláusula destinada al enunciado de supuestos no constitutivos de establecimiento permanente. Según aclaran los Comentarios al MC, alguno de estos supuestos pueden tener carácter productivo y sin embargo no dar lugar al surgimiento de un establecimiento permanente a efectos tributarios ⁸¹⁸. En consecuencia la OCDE desvincula ambas características.

Por tanto, la productividad tampoco es un elemento o condición negativa, porque su ausencia no impide la existencia de un establecimiento permanente. En tal caso, la inexistencia de establecimiento permanente no deriva de la ausencia de la productividad sino de la ausencia de actividad empresarial realizada en el lugar de negocios que permitiría considerar a tal lugar como productivo en caso contrario. O bien por una razón diferente, no

activities (seems to proceed from the discussion in OECD Comm. 1963. art.5 no.4). This expression was also used in the commentaries to the Mexico and London model treaties".

⁸¹⁷ Comentarios al PCOCDE de 1963 y a MCOCDE de 1977 y 1992, 5.1.3 in fine.

⁸¹⁸ Comentarios al PCOCDE de 1963 5.3.12: " es claro que un lugar de negocios que no tenga otra función que asegurar la publicidad, suministrar información o efectuar investigaciones científicas, puede, no obstante, contribuir a la rentabilidad de la empresa" (la cursiva es nuestra). En el mismo sentido se pronuncia el párrafo 24 de los Comentarios al artículo 5.4: "se reconoce que tal instalación de negocios puede contribuir efectivamente a la productividad de la empresa, pero los servicios que presta están tan lejos de contribuir a la obtención efectiva de beneficios, que es difícil atribuir a esta instalación fija de negocios una parte cualquiera de dichos beneficios".

relacionada con la productividad de esa empresa sino con la auxiliariedad o preparatoriedad de la actividad empresarial llevada a cabo, situación que en todo caso los Comentarios se encargan de recalcar, no impide la consideración productiva del establecimiento.

Por consiguiente deben examinarse aquellos elementos que según el Comentario de los Modelos de Convenio de la OCDE determinan la exclusión de determinadas actividades para su posible consideración como elementos integrantes de la definición general de establecimiento permanente.

IV.2.3.3.4. Auxiliariedad y preparatoriedad.

La delimitación negativa de los requisitos de la actividad empresarial considerada como tal al objeto de la existencia de un establecimiento permanente, se centra en el análisis de la *auxiliariedad o preparatoriedad* de la actividad empresarial llevada a cabo a través del lugar de negocios, sin que ésta observe en principio una relación directa con la productividad/improductividad de la actividad realizada en ese lugar. Esta delimitación negativa de la actividad empresarial se desprende del contenido de la cláusula e) del apartado 3 del artículo 5 del PCOCDE de 1963, o de la letra e) del apartado 4 del artículo 5 del MCOCDE de 1977 y del MCONU ⁸¹⁹.

⁸¹⁹ Los Convenios de Alemania, Austria, Brasil, Canadá, Checoslovaquia, Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda, Italia, Japón, Marruecos, Noruega, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia, Suiza, y Tunes contienen cláusulas similares a la recogida en el Proyecto de 1963 de la OCDE. La mayoría de los mismos reproducen el texto de la misma y son pocos los que contienen pequeñas matizaciones o modificaciones del texto. Así, el CDI con Canadá sólo excluye en la letra e) las actividades de carácter preparatorio y no las de carácter auxiliar. El CDI con Noruega contiene algunas aclaraciones en torno al alcance de la exclusión: no se excluyen las actividades realizadas en estas instalaciones si en las mismas también se llevan a cabo operaciones de venta directa de mercancías a los clientes o intermediarios. En cambio el CDI con Rumania permite considerar como actividades excluidas de la aplicación del concepto de establecimiento permanente la venta y depósito de mercancías con ocasión de una feria comercial o exposición.

Por su parte los CDI con Hungría, Luxemburgo, URSS, Estados Unidos, Bulgaria y China siguen la redacción de esta cláusula exclusoria dada por el MCOCDE de 1977. Tan solo el CDI con la URSS, siguiendo su esquema particular contiene una enumeración particular y diferente, aunque claramente inspirada en el Modelo de Convenio citado.

La interpretación de estas cláusulas de acuerdo con sus Comentarios respectivos ⁸²⁰ pone de manifiesto el alcance general y la importancia de las mismas para la determinación de los elementos que conforman la cláusula general de la definición de establecimiento permanente. Sin embargo, debe realizarse una matización en relación con el alcance de este carácter, no sólo en cuanto a la definición de carácter general, sino también en cuanto a la comprensión de esta nota en todos los supuestos enumerados en la denominada cláusula exclusoria o lista de carácter negativo ⁸²¹.

Con independencia de las diferencias observadas en la frase introductoria del mencionado párrafo -5.3 y 5.4 respectivamente- ⁸²², hay que resaltar a los efectos que nos interesan, la importancia reservada a la auxiliariedad y preparatoriedad en ambos textos. Sin negar en ambos casos el alcance general de esta mención, el texto del PCOCDE otorga a la auxiliariedad y preparatoriedad un papel subsidiario, como de cláusula residual o de cierre. Así, la referencia a este carácter en el artículo 5.4.e) del PCOCDE de 1963 aparece por comparación con determinados supuestos específicos de los que toma el carácter y su comprensión: "el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar *otras actividades similares* que tengan carácter preparatorio o auxiliar"(la cursiva es nuestra).

Por un lado parece restringirse el carácter preparatorio o auxiliar a los supuestos mencionados en el párrafo e), de los que tomaría los elementos para configurar su contenido. Por otro, con esta redacción parece destacarse la presunta autonomía de cada uno de los supuestos que se

⁸²⁰ Párrafos 10 al 13 del Comentario al artículo 5 del PCOCDE de 1963 y párrafos 20 a 29 de los Comentarios al artículo 5 del MCOCDE de 1977.

⁸²¹ Según la nomenclatura empleada por SKAAR, A. op cit pag 279.

⁸²² En el PCOCDE de 1963 se señala que "el término establecimiento permanente no comprende", permitiendo una mejor contraposición al enunciado contenido en el párrafo 2 del mismo artículo: "la expresión establecimiento permanente comprende en especial". En cambio en el MCOCDE de 1977 la contraposición no se establece entre la lista positiva y la lista negativa, sino que la lista negativa cobra una mayor importancia al desempeñar un carácter exclusorio general, de las notas definitorias del establecimiento permanente señaladas con anterioridad, tanto las derivadas de la definición general como de los supuestos específicamente señalados: "no obstante lo dispuesto anteriormente, se considera que el término establecimiento permanente no incluye".

excluyen de la definición general de establecimiento permanente y que aparecen enumerados en el párrafo, aplicándose la cláusula general únicamente para cubrir aquellos casos residuales no mencionados explícitamente, pero que se conforman con las mismas características que las mencionadas en el último párrafo ⁸²³.

Esta idea se confirma con el análisis de los Comentarios al párrafo 3 del artículo 5. En ellos se afirma que "este párrafo contiene, en primer lugar, *un cierto número de casos que no deben considerarse establecimiento permanente*, aunque se trate de actividades ejercidas en una instalación fija de negocios; y, al final del apartado e), *una excepción general a la regla enunciada en el párrafo 1*" ⁸²⁴ (la cursiva es nuestra). Del mismo modo parece admitirse el segundo aspecto comentado, la limitación de la naturaleza auxiliar o preparatoria de determinadas actividades a aquellos supuestos enumerados en la letra e) del párrafo tercero del artículo 5: "en segundo lugar, esta redacción da al *principio que inspira los ejemplos del apartado e)* un alcance más amplio y le constituye en una excepción de carácter general a la definición general del párrafo 1" ⁸²⁵ (la cursiva es nuestra).

Esta comprensión concreta del inciso final del artículo 5.3.e) del PCOCDE de 1963 conlleva aparejado un análisis específico de los requisitos de la actividad empresarial al objeto de que ésta pueda dar lugar a un establecimiento permanente. Este análisis específico se refiere en especial a la delimitación negativa de la actividad empresarial. Según el mismo, la delimitación negativa de la actividad empresarial debería tener en cuenta no solamente el criterio general derivado del apartado e) -auxiliariedad o preparatoriedad- sino también la observación de todos y cada uno de los supuestos específicos enumerados en el artículo 5.3. Esta conclusión se inferiría al resultar imposible la deducción de un principio o criterio de

⁸²³ En relación con este tema VOGEL, K. op cit pag 233 plantea una duda interpretativa en relación con la dicción del PCOCDE de 1963: "this wording left *unresolved* (en negrita en el original) the question whether auxiliary activities were to be excluded from becoming a permanent establishment only in those cases where they were similar in character to the activities cited as examples".

⁸²⁴ Comentarios PCOCDE 1963 (5.3.10).

⁸²⁵ Comentarios PCOCDE 1963 (5.3.13).

carácter general derivado del conjunto de este párrafo, al constreñir los efectos de la auxiliariedad y preparatoriedad a los supuestos enumerados en la letra e) del citado párrafo.

Sin embargo, incluso el propio Comentario del PCOCDE de 1963 permite realizar una interpretación alternativa a la realizada hasta este momento. El mismo párrafo de los Comentarios citado anteriormente manifiesta que "dicho de otra forma, la frase final del apartado e) matiza la definición general del párrafo 1 y, cuando se lee *pensando en el espíritu de este párrafo*, permite tener una idea más clara de los elementos que deben concurrir para que exista establecimiento permanente" ⁸²⁶.

Como se deduce, las características que deben tenerse en cuenta para la comprensión del sentido de la expresión *auxiliar o preparatoria* no se reducen a las derivadas de los casos contenidos en el último apartado del párrafo 3, sino que dimanar del *espíritu de este párrafo en general*, por lo que puede afirmarse que todos los supuestos mencionados en el párrafo 5.3 contribuyen a la comprensión de la expresión "auxiliar o preparatorio" por constituir todas ellas, en cierto modo, actividades de carácter auxiliar o preparatorio.

Así, es necesario, y no solamente posible, interpretar la cláusula exclusoria del artículo 5.3 de los CDI firmados al amparo del PCOCDE de 1963 atendiendo al espíritu derivado del párrafo en general ⁸²⁷. Ello supone que, a pesar de la dicción literal de este párrafo, la exclusión o los efectos delimitadores del concepto de establecimiento permanente en relación con cada uno de los supuestos enumerados en este párrafo, *solamente* se producirán en la medida en que las actividades o los objetivos a los que responda la existencia de una instalación fija de negocios en otro territorio con las características mencionadas en el artículo 5.3, conserven o respondan a un carácter auxiliar o preparatorio.

⁸²⁶ Ibidem.

⁸²⁷ Esta postura ha sido mantenida en el caso ya mencionado planteado en Suiza en relación con la aplicación del concepto de establecimiento permanente a las actividades realizadas por una oficina de representación de un banco español en Suiza -fallo del Bundesgericht de 17 de septiembre de 1977, comentado por EDWARDES-KER op cit art 5 pag 63.5 y en European Taxation 1978 pag 100 y ss-.

Por ello es necesario, incluso en relación con los CDI firmados al amparo del PCOCDE de 1963, determinar el sentido de la expresión auxiliar o preparatorio para interpretar y aplicar correctamente cada uno de los supuestos/casos específicamente señalados en el párrafo 5.3 de los mismos.

Estas consideraciones posibilitadas con esta última interpretación del PCOCDE de 1963 en atención a sus Comentarios, pueden ser mantenidas de un modo más firme, tras los cambios operados en el Modelo de Convenio y en sus Comentarios tras la revisión de los mismos realizada por el Comité Fiscal de la OCDE en 1977, que continúan tras la modificación de 1992. En efecto, en el MCOCDE de 1977, el reconocimiento de la auxiliariedad o preparatoriedad cobra un carácter autónomo e independiente en la enumeración del artículo 5.4 -anterior 5.3-, sin relación alguna a supuestos concretos y específicos⁸²⁸. así el artículo 5.4.e) del MCOCDE de 1977 dispone que "se considera que el término establecimiento permanente no incluye:...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".

La mayor importancia otorgada al criterio de la *auxiliariedad o preparatoriedad* no queda reducida al reconocimiento del mismo como un supuesto específico que conlleva la inexistencia de un establecimiento permanente, sino que va más allá de este reconocimiento específico, tal y como ya podía mantenerse en el PCOCDE de 1963. El carácter auxiliar y preparatorio no sólo informa el apartado e) del artículo 5.4 del MC sino que constituye una característica general que debe ser tenida en cuenta en todos y cada uno de los supuestos específicamente enumerados en el párrafo 4 del artículo 5, al efecto de considerarse como excepciones a la definición general del establecimiento permanente por la obsevancia de estas particularidades en el ejercicio de la actividad empresarial llevada a cabo en el lugar de

⁸²⁸ Es más, mientras en el PCOCDE de 1963 se hacía referencia a las actividades de publicidad, suministro de información o a las investigaciones científicas en el propio texto del CDI o del MC dando pie a la introducción de la cláusula residual relativa a las actividades similares de carácter auxiliar y preparatorio, en el MCOCDE de 1977 tan sólo se hace referencia en el MC a las actividades de carácter auxiliar o preparatorio, enumerándose las actividades concretas que aparecían anteriormente en el propio texto del Modelo, únicamente en el Comentario al Modelo de Convenio (Comentarios 5.4.22) como ayuda interpretativa del texto que aparece en el Modelo y en los CDI firmados a su amparo.

negocios. Esta conclusión puede mantenerse con arreglo a varias consideraciones.

En primer lugar por la propia redacción del apartado e) del artículo 5.4 -"...con el único fin de realizar para la empresa *cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio*"(la cursiva es nuestra)-, en atención a la cual se exige que todas las actividades mencionadas en los supuestos anteriores deben considerarse como actividades exclutorias de la existencia de establecimiento permanente, tan sólo en la medida en que se consideren como actividades de carácter auxiliar o preparatorio.⁸²⁹ Esta afirmación se ve corroborada por los Comentarios del MCOCDE de 1977 al párrafo 4⁸³⁰. De manera adicional, la redacción del apartado f) del artículo 5.4 añadido en esta versión del Modelo de Convenio a los supuestos anteriormente enumerados, contribuye a reforzar el carácter general de la auxiliariedad o preparatoriedad como exigencia para la posible exclusión de determinadas actividades realizadas en un lugar fijo de negocios como constitutiva de un establecimiento permanente.

La obligatoriedad de que la combinación de actividades preparatorias o auxiliares, exclutorias del concepto de establecimiento permanente, siga manteniendo un carácter auxiliar o preparatorio -"... a condición de que el conjunto de las actividades del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio"-, confirma este carácter como definitorio de

⁸²⁹ Esta situación es tenida en cuenta de manera implícita por algunas contestaciones de la DGT. Así, por la Contestación de 14 de julio de 1987, en la que se decidió que a pesar de tratarse de un CDI basado en el PCOCDE de 1963 y de que la empresa realizara una de las actividades enunciadas en el artículo 5.3 -actividades de investigación-, no surtía efecto la cláusula exclutoria al no poder calificarse esta actividad como auxiliar puesto que era similar a la realizada por la casa central. No obstante, en otros pronunciamientos la DGT ha seguido una interpretación literal del artículo. Vid por ejemplo la Contestación de 27 de febrero de 1987 -en CARMONA FERNANDEZ et alii, op cit pag 67-, en la que se concluye que una instalación mediante la que se favorecen los contactos y los intercambios industriales y tecnológicos entre diversos industriales, debe considerarse establecimiento permanente porque no se incluye entre las actividades excluidas del artículo 5.3 del CDI equivalente al artículo 5.3 del PCOCDE de 1963.

⁸³⁰ El párrafo 20 de los Comentarios al artículo 5.4 del MCOCDE de 1977 manifiesta que : "este párrafo enumera un determinado número de actividades consideradas excepciones a la definición general... Todas estas actividades tienen como característica común ser, en general, operaciones preparatorias o auxiliares. Así expresamente se indica en la excepción contenida en la letra e), que viene de hecho a restringir de una manera general el alcance de la regla establecida en el párrafo 1".

cualquiera de los supuestos mencionados en el artículo 5.4 para su posible consideración como negación de la existencia de un establecimiento permanente y por extensión como elemento delimitador de carácter negativo de la actividad empresarial en relación con la definición general de establecimiento permanente.

Su no observancia no supone, en cambio, la existencia automática de un establecimiento permanente. Simplemente permite que la actividad empresarial desarrollada en el lugar de negocios con estas características tenga capacidad para poder constituir al mismo como establecimiento permanente de la entidad en el territorio en donde se lleva a cabo esa actividad. El carácter preparatorio o auxiliar solamente condiciona que determinadas actividades no puedan dar lugar a un establecimiento permanente, o dicho de otro modo, que ciertas actividades que reúnan los requisitos válidos para la consideración de la misma como establecimiento permanente -continuidad, efectividad- queden excluidas del ámbito de la definición de establecimiento permanente por tener carácter auxiliar o preparatorio.

Delimitada la función del apartado del MC, debemos adentrarnos en el examen del sentido de la expresión actividad *auxiliar* o *preparatoria* en relación con la aplicación de los CDI, y en concreto de la cláusula de los establecimientos permanentes.

En los MC y en los Comentarios a los mismos no se encuentra ninguna definición de lo que debe entenderse como *actividad auxiliar* o *preparatoria* a los efectos de la interpretación y aplicación de la definición general de establecimiento permanente contenida en los CDI .

Por el contrario el MCOCDE de 1977 efectúa en su Comentario una delimitación del sentido de esta expresión a través de una comparación de la misma con una característica de carácter positivo. "El criterio decisivo consiste 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*" ⁸³¹ (la cursiva es nuestra). De este modo, de acuerdo con el criterio del MCOCDE la comprensión y determinación de las

⁸³¹ Comentarios MCOCDE 1977 (5.4.23). Comentarios MCOCDE 1992 (5.4.24).

actividades empresariales, tanto de carácter auxiliar como de carácter preparatorio, equivale al señalamiento de una característica de la actividad empresarial de carácter inclusorio, consistente en demostrar la esencialidad y significado de la actividad llevada a cabo en el lugar de negocios, que permita discriminar a aquellas actividades que no ostenten tal carácter ⁸³².

Una primera aproximación al concepto de auxiliariadad o preparatoriedad debe tener en cuenta aquellos elementos o características comunes que puedan extraerse del texto del MC y de los Comentarios al mismo con validez general. Del mismo modo deben tenerse en cuenta los criterios con arreglo a los cuales debe construirse el mencionado concepto.

Del Comentario del PCOCDE se deriva que los elementos que definen la auxiliariadad y la preparatoriedad deben interpretarse de manera estricta. "Debe subrayarse que la exclusión sólo puede admitirse si se cumplen íntegramente todas las condiciones exigidas" ⁸³³. La exigencia del cumplimiento de todas las condiciones señaladas en el texto del Convenio implica una restricción en el alcance y en la importancia del elemento de la auxiliariadad o preparatoriedad, lo que a su vez supone un ensanchamiento del concepto general de establecimiento permanente ⁸³⁴.

Este condicionamiento parece chocar en principio con otra exigencia derivada del propio Comentario de PCOCDE, como es, la interpretación

⁸³² SKAAR, A. op cit, en cambio, hace referencia a este criterio de dos modos diferentes: "essential or significant" (pag 282), y "essential and significant" (pag 283). Por nuestra parte creemos que el único criterio contrapuesto y asimilable al de la "auxiliariadad o preparatoriedad" debe ser el de la "esencialidad y significación". Una actividad no podrá ser considerada ni auxiliar ni preparatoria tan sólo en la medida en que pueda determinarse su esencialidad y su significación.

⁸³³ Comentarios PCOCDE 1963 (5.3.12).

⁸³⁴ Esta restricción en el alcance de la expresión "auxiliar o preparatoria" también se observa analizando uno de los párrafos del Comentario del MCOCDE de 1977 al artículo 5.4 en relación con la aplicación de los supuestos enumerados explícitamente. El párrafo 24 señala que "el hecho de que una empresa disponga de una instalación fija de negocios para proporcionar a su clientela piezas de recambio de las máquinas que entrega o mantener o reparar estas máquinas puede constituir, asimismo, un establecimiento permanente, pues evidentemente *tales actividades van más allá de la simple entrega prevista en la letra a) del párrafo 4*" (la cursiva es nuestra). De este modo se observa como el mismo Comentario está alentando a una interpretación estricta del supuesto exclusorio del concepto de establecimiento permanente.

finalista o teleológica del precepto ⁸³⁵. Esta contraposición aparente puede no obstante, ser conciliada para lograr el verdadero sentido de la expresión "auxiliar o preparatorio". Una vez determinadas las condiciones necesarias que permitan determinar la existencia de una actividad con carácter auxiliar o preparatorio, estas condiciones deberán exigirse en cualquier caso y en toda su extensión para excluir la aplicación del concepto de establecimiento permanente cuando se observen sus características generales, pues éste es el espíritu o deseo latente en el texto de los Comentarios, excluir la aplicación del concepto de establecimiento permanente en los menores supuestos posibles, o de otro modo, reducir el ámbito de aplicación de la cláusula exclusoria en la mayor medida posible.

Una vez compaginados estos criterios aparentemente contrapuestos, se impone deducir las condiciones necesarias exigidas para la restricción del concepto de establecimiento permanente. Si se observa detenidamente, se aprecia como una característica común a todos los supuestos mencionados en el PCOCDE de 1963 consiste en la exigencia de que la actividad empresarial se realice "con un único fin" determinado. En cambio esta condición general desaparece en el MCOCDE al introducirse una cláusula acumulativa que permite la combinación de varias actividades de las señaladas en los supuestos anteriores, siempre que se conserve el carácter auxiliar o preparatorio ⁸³⁶. En todo caso y con independencia de la *finalidad*

⁸³⁵ Esta propuesta es destacada por NITIKMAN, J. op cit pag 176: "these specific exclusions are to be read with their purposes in mind". En el mismo sentido debe recordarse aquí la referencia que el Comentario realiza en favor del espíritu del precepto o de los principios que informan el apartado e) del artículo 5.3 del PCOCDE (Comentarios PCOCDE 1963 5.3.13).

⁸³⁶ Mediante la inclusión de esta cláusula -5.4.f MC- se ponen de manifiesto dos notas: la primera, como ya vimos, que la auxiliariedad y preparatoriedad se erige como el criterio rector para la interpretación del párrafo 5.4 en general y la segunda que no es necesaria la realización de una actividad que se ajuste exactamente a las finalidades enumeradas en los diferentes párrafos, por lo que la finalidad específica de la actividad ajustada a los diferentes apartados deja de ser relevante. En cambio la admisión de la combinación de actividades previamente calificadas a priori como auxiliares o preparatorias no supone que esta combinación necesariamente tenga el mismo carácter, pues como afirma VOGEL, K. manual op cit pag 237 "a combination of preparatory or auxiliary activities cannot constitute a permanent establishment unless and until it leads to the emergence of a facility which would be economically viable if separated from the enterprise to which it belongs. This could very well happen: a combination of 'zero-rated' items need in these instances not necessarily result in another 'zero-rated' item". De la misma opinión es SKAAR, A. op cit pag 295 quien señala que en este caso "a combination of activities will create a PE depending upon their commercial significance to the enterprise". En cualquier caso los criterios sentados en el Comentario de la MCOCDE 1977 (5.4.26) pueden despejar en numerosas ocasiones las dudas planteadas.

única de la actividad a realizar en el lugar de negocios, ésta deja de ser una condición necesaria para la calificación como auxiliar o preparatoria de la actividad realizada, aunque en determinados supuestos puede ser un dato a tener en cuenta ⁸³⁷.

Otra de las exigencias derivada del listado de operaciones que impiden la aplicación del concepto de establecimiento permanente, consiste en que la actividad llevada a cabo en el lugar de negocios se realice "para la empresa". Aunque esta condición no aparezca explícitamente en todos los apartados se sobreentiende que la actividad llevada a cabo se realiza únicamente con el fin de favorecer las actividades de la propia empresa ⁸³⁸, o bien sin ánimo de cerrar un ciclo comercial en el lugar de negocios. Tan solo en el apartado c) el artículo 5.4 -anterior 5.3- se hace referencia al mantenimiento de un lugar de negocios para el beneficio directo de otra empresa -el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa. Pero incluso en este caso el Comentario del MC aclara que la transformación por otra empresa debe realizarse *en nombre y por cuenta de la primera* ^{839 840}.

⁸³⁷ Ello es así en virtud de la presunción establecida por la enumeración de supuestos como auxiliares o preparatorios en el texto del CDI. De todos modos hay que tener en cuenta que los efectos producidos por la inclusión de esta cláusula cumulativa en los CDI inspirados en el MCOCDE 1977 pueden derivarse aún con la omisión de la misma, en virtud de la consideración de la "auxiliariedad o preparatoriedad" como condición necesaria y suficiente para la aplicación del párrafo destinado a excluir determinadas actividades del ámbito del establecimiento permanente, tal y como ocurre con los CDI inspirados en el MCONU, y lo mismo podría predicarse en relación con los CDI basados en el PCOCDE de 1963 pues como afirma VOGEL, K. manual op cit pag 238 en este caso debe acudirse a la interpretación del párrafo de acuerdo con su significado y propósito, cual es, que toda consolidación de actividades resultante de la combinación de dos o más actividades preparatorias y/o auxiliares deben seguir sin producir un establecimiento permanente siempre que este ejercicio combinado retenga su carácter auxiliar o preparatorio. SKAAR, A. op cit pag 297 sugiere en cambio, que la opción de seguir el MCONU en donde se excluye la cláusula cumulativa debe ser entendido como que las partes firmantes del Convenio interpretan que la acumulación de actividades preparatorias puede derivar en la existencia de un establecimiento permanente. ("any combination of excepted activities may constitute PE").

⁸³⁸ "It is only where they are exercised for the enterprise itself that such preparatory or auxiliary activities do not constitute a permanent establishment. If they are services rendered for a consideration and for a third party, they will constitute the enterprises main object, and corresponding facilities may well be permanent establishments" VOGEL, K. op cit pag 236-237.

⁸³⁹ Comentarios MCOCDE 1977 (5.4.21).

En relación con esta característica el PCOCDE de 1963 resulta más explícito al exigir "que estas actividades se realicen para la propia empresa". Sin embargo la expresión utilizada por el MCOCDE en el mismo artículo es diferente: "con el único fin de realizar *para la empresa* cualquier otra actividad..." ⁸⁴¹.

No obstante, la diferente redacción responde en ambos casos a la misma exigencia ⁸⁴². Las actividades perpetradas en el lugar de negocios deben realizarse única y exclusivamente para la empresa, impidiendo este concepto la relación directa entre el lugar de negocios y un tercero a efectos de beneficiarse éste último de la actividad realizada en aquél. A nuestro modo de ver, el requisito oculto en esta expresión implica que la actividades realizadas en el lugar de negocios *no deben cerrar un ciclo comercial completo*, expresión que ya analizamos en un apartado concreto al que nos remitimos ⁸⁴³.

Los diferentes CDI entienden esta condición como necesaria para la aplicación de la exclusión del concepto de establecimiento permanente en virtud de la auxiliariadad o preparatoriedad de la actividad empresarial llevada a cabo en el lugar de negocios. Pero en cambio su observancia no

⁸⁴⁰ Hay que tener en cuenta no obstante, que este caso puede dejar de constituir un supuesto excluido de la aplicación del artículo 5.4 cuando se pueda alegar las condiciones expuestas en el párrafo 29 de los Comentarios al artículo 5.4 en cuyo caso la actividad auxiliar realizada por la propia empresa debería unirse a la actividad esencial formando un establecimiento permanente.

⁸⁴¹ La expresión "para la empresa" también se utiliza en ambos MC en el apartado d) del mismo párrafo.

⁸⁴² Las versiones inglesa y francesa utilizan en cambio expresiones similares en ambos Modelos ("pour l'entreprise" y "for the enterprise"), pero dejan clara de igual modo la exclusión de actividades realizadas en favor de terceros. VAN RAAD, K. op cit pag xvi y xvii.

⁸⁴³ Las autoridades belgas conciben este criterio -actividades ejecutadas exclusivamente en interés de la casa central- de manera más amplia, entendiendo que los gastos de la oficina o instalación en cuestión deben ser soportados por la oficina central y no pueden ser cargados o repercutidos por la oficina o la casa central a otras entidades filiales. Tomado de HUYGUE, A.M. "The Special Tax Regime for Belgian Distribution Centers - a Comparison with the Tax Regim for Dutch Distribution Centers and with Similar Tax regimes in Belgium" INTERTAX nº 2/1992 pag 114.

implica la aplicación automática de la cláusula exclusoria ⁸⁴⁴. Dicho de otro modo, se trata de un requisito para poder calificar la actividad llevada a cabo en un lugar de negocios como auxiliar o preparatoria, pero no es una condición suficiente. Esto significa, y en ello consiste la relevancia de esta condición, que cualquier actividad realizada en favor de tercero o de persona distinta, impide la aplicación de la cláusula exclusoria ⁸⁴⁵. En consecuencia, la aplicación de estas cláusulas no debe suponer *per se* la imposibilidad de considerar como establecimientos permanentes a aquéllos que de acuerdo con la legislación interna merezcan la calificación de establecimientos que no cierran ciclo mercantil.

Por tanto, puede afirmarse que el requisito consistente en *no cerrar un ciclo comercial* no constituye una condición separada y paralela a la auxiliariadad o preparatoriedad sino que contribuye a su definición como un elemento o requisito integrante y derivado de la misma.

Con todo, este dato no es suficiente para desentrañar el contenido exacto de la expresión "auxiliar o preparatorio". Al no aparecer en el texto del MC y de los CDI ningún elemento común a los diferentes apartados, la referencia a los Comentarios deviene obligatoria. En sus textos la penetración en el sentido de la expresión mencionada se realiza por una doble vía: en primer lugar recurriendo, según señalamos, a la definición y delimitación de la cláusula contraria -actividad esencial y significativa/principal-; por otro lado exigiendo la interpretación de la cláusula de acuerdo con el propósito o espíritu general derivado del párrafo 5.4.

En relación con la primera de las opciones, se ha recurrido a la comparación del objeto de la actividad realizada en el lugar de negocios del otro país con el objeto general de la empresa ⁸⁴⁶. Esta asimilación pone de

⁸⁴⁴ La importancia de esta afirmación se pone de manifiesto en relación con la posibilidad de atribuir rendimientos al establecimiento permanente por la realización de ciertas actividades que no cierran ciclo comercial y que será tratada en el capítulo oportuno.

⁸⁴⁵ Así lo expresa el Comentario del MCOCDE 1977 (5.4.25). Esta condición corrobora la necesaria interpretación estricta y restrictiva de la exclusión.

⁸⁴⁶ Así lo admiten expresamente los Comentarios al MCOCDE de 1977 (5.4.23): "una instalación fija de negocios cuyo objeto general es idéntico al del conjunto de la empresa no ejerce una actividad preparatoria o auxiliar". En el mismo sentido ha sido admitido por diversos autores como criterio válido de distinción, entro los que puede citarse a SKAAR, A. op

manifiesto la esencialidad de la actividad realizada por lo que se excluye la nota de preparatoriedad y en este sentido ha sido recogida por diferentes fallos jurisprudenciales y administrativos en distintos países ⁸⁴⁷. Aún así entendemos que sólo podrá considerarse como actividad empresarial principal en la medida en que se cumplan los restantes requisitos exigidos a la actividad empresarial para constituir un elemento necesario de la definición de establecimiento permanente, y en consecuencia no podrá predicarse ni su preparatoriedad ni tampoco su auxiliariedad.

cit pag 284. VOGEL, K. op cit pag 236. HUYGUE, A.M. "The special tax regime for Belgian Distribution Centers - a comparison with the tax regime for Dutch Distribution Centers and with similar tax regimes in Belgium" INTERTAX nº 2/1992. pag 114.

⁸⁴⁷ Es significativo el criterio interpretativo mantenido por las autoridades danesas en una Contestación de 30 de noviembre de 1989 del Ligningsrådet -publicada en EDWARDES-KER op cit art 5 pag 33-. En ella se establece que una oficina de ventas de una empresa alemana situada en territorio danés no puede considerarse que reúne un "carácter preparatorio o auxiliar" por el simple hecho de que el personal allí destacado no pueda concluir contratos en nombre de la empresa alemana. El criterio decisivo para excluir el carácter preparatorio o auxiliar consiste en que la actividad desarrollada en el lugar de negocios danés tiene la misma finalidad que la actividad general desarrollada por la empresa en su totalidad. Por lo demás el hecho de que las personas dependientes de la entidad en Dinamarca no pudieran concluir contratos únicamente excluye la posibilidad de formar un establecimiento permanente con arreglo a la cláusula de la agencia pero de ningún modo impide la consideración del establecimiento permanente con arreglo a la cláusula general de manera que el fallo también pone de manifiesto la separación de cláusulas o la formación del concepto de establecimiento permanente en derecho internacional tributario a modo de conglomerado. Por su parte SKAAR, A. trae a colación en su discurso varios casos en los que se pone de manifiesto la no aplicación de la cláusula exclusoria del concepto de establecimiento permanente constituida por el párrafo 4 del artículo 5 al coincidir el propósito o la finalidad de la actividad realizada en el lugar de negocios que pretende erigirse en establecimiento permanente y de la actividad general llevada a cabo por la empresa. Entre ellos destaca la *Revenue Ruling* americana IRS Rev Rul 80-15 1980-1 relativa a una oficina de una firma italiana sita en Estados Unidos dirigida a proteger la correcta utilización de las patentes de la firma italiana en territorio norteamericano. En este caso SKAAR, A de acuerdo con el criterio administrativo señala que solo podía considerarse como establecimiento permanente en el caso en que ésta fuera la actividad general de la empresa.

En España deben mencionarse la Contestación de la DGT de 23 de noviembre de 1987 -recogida por CARMONA FERNANDEZ et alii, op cit pag 63-64-, según la cual una oficina de representación en España no se considera auxiliar si realiza la misma actividad que la empresa principal a pesar de ser aplicable un CDI. El mismo criterio ha sido mantenido por la DGT en otras contestaciones, en especial en las de 14 de julio de 1987 y de 26 de octubre de 1987 -recogidas por CARMONA FERNANDEZ et alii, op cit pags 67-68-, afirmando que las actividades realizadas en España, la promoción de productos alimentarios franceses en el exterior y la realización de actividades de investigación, pese a encuadrarse en alguno de los supuestos del artículo 5.4, al coincidir no deben obstar al surgimiento de un establecimiento permanente en nuestro territorio.

En cualquier caso, hay que dejar constancia de que este criterio tampoco puede considerarse como omnicompreensivo del sentido de la expresión "carácter esencial o significativo" o del "carácter auxiliar o preparatorio" ⁸⁴⁸. Con ser un criterio válido para explicar el carácter "esencial o significativo" de la actividad desarrollada por un determinado lugar de negocios ⁸⁴⁹ resulta ser un criterio parcial de determinación del mismo, que no agota todo su contenido. Aún no pudiendo determinarse la identidad de propósitos del lugar de negocios y la empresa en general, la actividad llevada a cabo en el lugar de negocios puede considerarse como esencial y significativa y en consecuencia evitar la aplicación del artículo 5.4 del MC. El propio Comentario del MCOCD E señala varios ejemplos en los que a pesar de la no coincidencia de propósitos, la actividad desarrollada en un lugar de negocios diferente puede considerarse como esencial y significativa y por consiguiente formar un establecimiento permanente ⁸⁵⁰.

Por consiguiente, al ser el "carácter esencial o significativo" una definición por contraposición de lo que no puede considerarse como "auxiliar o preparatorio" a los efectos de la aplicación de la cláusula exclusoria del concepto de establecimiento permanente -o de otro modo el

⁸⁴⁸ La postura contraria parece ser la sostenida en una Revenue Ruling americana citada por SKAAR pag 286. Esta respuesta administrativa (IRS 72-418 1972-2) se refería a una oficina que un banco alemán establecida en Estados Unidos. La administración americana llegó a la conclusión de que no constituía un establecimiento permanente porque la finalidad de la actividad a realizar por esta oficina no coincidía con el propósito general de la actividad a desarrollar por el banco alemán, dado que no podía concertar préstamos, recibir depósitos, o ejercer poderes fiduciarios.

A diferencia de los casos citados en el pie de página anterior, en este supuesto el test de la coincidencia de intereses no sirve únicamente para evitar la aplicación de la cláusula exclusoria del concepto de establecimiento permanente sino para, una vez determinada la no coincidencia entre el propósito de la actividad general de la empresa y la fijada al lugar de negocios extranjero aplicar de inmediato la cláusula exclusoria y en consecuencia excluir este lugar de negocios de su posible consideración como establecimiento permanente, reinterpreta ndo de manera sensible la función otorgada a este criterio por los Comentarios del MCOCD E.

⁸⁴⁹ A tal efecto es expresiva la versión inglesa del párrafo del Comentario objeto de comentario en el que se señala la validez del criterio "in any case".

⁸⁵⁰ El Comentario del MCOCD E de 1977 (5.4.23) hace mención de las oficinas destinadas a gestionar una empresa o solamente parte de la misma o las encargadas de vigilar y coordinar todos los servicios de la empresa existentes en esa zona como actividades que dan lugar a la existencia de un establecimiento permanente aun siendo diferentes a la marcada con carácter general para la empresa. La consideración de las actividades de dirección como actividad principal también es tenida en cuenta y analizada por SKAAR,A. pag 287-288.

párrafo 5.4 ó 5.3 del MC-, el que el propósito o la finalidad de una actividad no se califique como coincidente con la finalidad general de la empresa no implica necesariamente que la entidad no pueda tener un establecimiento permanente en otro país por el hecho de considerarse su actividad como auxiliar o preparatoria ⁸⁵¹.

El espacio restante se ha intentado delimitar atendiendo a otros criterios. Junto con el test del objeto general de la empresa se han tenido en cuenta otros criterios definitorios de la esencialidad y la significación de las actividades realizadas en el lugar de negocios. Estos criterios tienen en cuenta las diferentes opciones preponderantes en diferentes sistemas normativos pero no responden a un principio único y tan solo intentan poner de manifiesto mediante el señalamiento de ejemplos aquéllos que deben considerarse como "esenciales o significativos" y consiguientemente no auxiliar ni preparatorio ⁸⁵². Sin embargo ninguno de ellos consigue solucionar de manera directa el verdadero problema planteado, cual es el de la definición de la "preparatoriedad o auxiliariadad" a través de una delimitación directa y positiva y no mediante criterios tangenciales.

Finalmente la OCDE parece admitir en sus Comentarios a los MC un criterio alternativo para la determinación del sentido de la expresión "esencial y significativo". Este consiste en la comparación cuantitativa de las actividades totales de la empresa y las realizadas a través de un lugar de negocios situado en un país diferente al de su residencia que pretende calificarse como establecimiento permanente ⁸⁵³. Por tanto es un criterio

⁸⁵¹ Este problema deriva del intento de definición de una característica mediante el señalamiento de ejemplos de la característica contrapuesta a la misma y no mediante la búsqueda de un criterio definitivo y global.

⁸⁵² SKAAR, A. realiza un estudio bastante detallado de los criterios generalmente utilizados para la determinación por exclusión de las actividades que debían considerarse como auxiliares o preparatorias al objeto de la definición de establecimiento permanente. Entre estos criterios destaca el que entiende como actividad principal aquélla que aumenta el valor de la empresa considerada en plano funcionamiento (*going concern test*), o que aumenta el valor de su inmovilizado (*asset value test*), o bien aquélla consistente en considerar como actividad empresarial principal la que consigue reorganizar los recursos de capital (*regrouping of capital resources test*). pag 284 y 324.

⁸⁵³ Este criterio deriva de la relación que los Comentarios de los MC de la OCDE establecen entre la actividad de la instalación fija de negocios y del total o del conjunto de la empresa. "El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades de la instalación fija de negocio constituyen *en sí mismas* una parte esencial de las actividades del *conjunto de la empresa*." - 5.4.23 MCOCDE 77-. "En todo caso, la empresa debe probar que las actividades en cuestión

cuantitativo de carácter *relativo*, en la medida en que no toma en consideración únicamente la actividad realizada en la instalación fija propiamente dicha, sino también su relación con la actividad total de la empresa. Por tanto no se basa en el dato objetivo de la actividad realizada en el lugar de negocios de manera separada sino que considera a la empresa en su globalidad.

La admisión de este criterio señalado por la OCDE en sus Comentarios puede plantear varios problemas en relación con los CDI actualmente en vigor firmados a su amparo, al descansar en criterios de tributación internacional diferentes.

En primer lugar su admisión puede dejar sin efecto la presunción de auxiliariedad y preparatoriedad contenida en cada uno de los supuestos enumerados por el texto de los MC y de los CDI inspirados en aquéllos. En la medida en que la determinación del criterio de delimitación negativo del concepto de establecimiento permanente -la auxiliariedad o preparatoriedad- deba determinarse en atención a la situación global particular de cada empresa, no podrán servir ni siquiera como criterio orientativo, en la medida en que estos supuestos están basados en la naturaleza accesoria de las actividades y las finalidades enumeradas ⁸⁵⁴.

Sin embargo este argumento no sería suficiente para demostrar la inadecuación del criterio puesto que ya hemos comentado la reformulación y el nuevo alcance jurídico que debe otorgársele a la lista de supuestos enumerados en el artículo 5.4 del MC -antiguo 5.3-. Ahora bien, a este inconveniente debería añadirse el posible tratamiento discriminatorio que este criterio cuantitativo relativo podría dispensar a situaciones

tienen carácter preparatorio o auxiliar en el conjunto total de sus operaciones" -5.3.13 PCOCDE 1963-.(la cursiva es nuestra).

⁸⁵⁴ En este supuesto el mantenimiento de un lugar de negocios para almacenar determinadas mercancías puede ser cuantitativamente más importante para la empresa que el lugar de manufacturación de los productos y en consecuencia debería constituir un establecimiento permanente con independencia de su inclusión en el artículo 5.4 del MC. Es ilustrativo el ejemplo citado por SKAAR, A. op cit pag 289, concerniente a los depósitos y almacenes que una empresa minera sueca, LKAB, mantenía en un puerto noruego para el desarrollo de actividades calificadas en principio como "auxiliares y preparatorias" de acuerdo con el artículo 5.4 del MCOCDE de 1977 pero que un Acuerdo entre Noruega y Suecia faculta al estado noruego para someterlas a tributación.

objetivamente similares en atención a la consideración independiente y separada del lugar de negocios ⁸⁵⁵.

No se nos escapa que en determinados casos la admisibilidad de este criterio puede estar plenamente justificado , y que el tratamiento discriminatorio responde en definitiva a una concepción diferente de la empresa y a una manera distinta de enfocar la solución a la multiimposición de la actividad económica internacional ⁸⁵⁶. Simplemente dejamos planteada la duda de la posible adecuación o incompatibilidad de la concepción latente en este criterio de determinación de la esencialidad y la significación de la actividad y en definitiva del "carácter auxiliar o preparatorio" con las consecuencias jurídicas que los CDI imputan al establecimiento permanente, principalmente la consideración de sus relaciones con la casa central *at arm's length*. ⁸⁵⁷.

Por nuestra parte creemos que la determinación de la significación de la actividad empresarial o la determinación de su carácter principal debe realizarse de acuerdo con los criterios arriba examinados que permiten considerar a la actividad empresarial realizada en el lugar de negocios como un criterio admisible y necesario para la constitución de un establecimiento permanente de acuerdo con la cláusula general, esto es: efectividad, continuidad, calificación de la misma de acuerdo con el derecho interno...

⁸⁵⁵ El tratamiento discriminatorio se produciría porque dos actividades similares realizadas en el mismo país en una instalación fija semejante podrían recibir un tratamiento jurídico tributario diferente en función de la contribución relativa de tal actividad a la actividad total de la empresa.

⁸⁵⁶ La mayoría de las afirmaciones del Comentario y el texto de los MC descansa en una consideración de los establecimientos permanentes como criterio de personalización y de atribución de rentas de manera similar o por equipación al resto de centros de imputación. En cambio las afirmaciones objeto de la presente discusión tienen en cuenta a los establecimientos permanentes o a los diferentes lugares de negocios de una empresa, no como centros de imputación separados, sino como centros de imputación independientes que guardan una relación entre sí por su especial relación de dependencia con la casa central por lo que deben comprenderse en relación con la totalidad de la empresa de la que forman parte.

⁸⁵⁷ En torno a la admisibilidad de este criterio para determinar la existencia de un establecimiento permanente en función del criterio de la esencialidad o significación SKAAR se muestra de acuerdo con una solución favorable (positiva). "A PE may be constituted irrespectively of the nature of the activity, if it is *quantitatively* important for the company, in terms of deliveries, number of employees, value of stock of goods, etc, compared to the total activity of the enterprise" op cit pag 290, citando en su apoyo a STORCK *Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht* 1980. pag 149.

En definitiva, del análisis del texto de los CDI, los MC en que se inspiran y los Comentarios que aclaran su contenido, puede afirmarse que resulta difícil precisar el alcance de la cláusula exclusoria que impide la formación de un establecimiento aún concurriendo los requisitos generales exigidos para su existencia.

En todo caso la aplicación de tal cláusula, o del artículo 5.4 -5.3- se restringe en virtud de los elementos generales inferidos de la misma y del Comentario. Así, resulta imposible su aplicación cuando la actividad se realiza para terceros distintos de la propia sede central o de otros establecimientos permanentes que la entidad tenga en otros territorios. Tampoco puede excluirse la existencia de un establecimiento permanente cuando la actividad realizada en el lugar fijo de negocios se dirige a la consecución de los mismos fines encomendados a la empresa en general o implique la realización de actividades de dirección, e incluso se permite su no aplicación en casos en que sea posible comparar la magnitud cuantitativa de la actividad empresarial realizada en el lugar de negocios y la ejecutada por la empresa en general.

IV.2.3.3.5. Los sistemas de atribución de rendimientos y su influencia en la definición del establecimiento permanente .

Por lo visto, resulta imposible establecer un criterio definitivo que asegure el límite entre la existencia/no existencia de un establecimiento permanente atendiendo a la importancia y a la cualidad de la actividad empresarial realizada en un lugar fijo de negocios.

No obstante, para la resolución de los diferentes casos que puedan plantearse sí puede señalarse un criterio general interpretativo de los posibles conflictos surgidos. Este criterio general se infiere tomando en consideración la segunda vía mencionada en su momento: la interpretación de la cláusula de acuerdo con el propósito o finalidad del párrafo 5.4.

En el anterior epígrafe concluíamos que del párrafo 5.4 podía inferirse una característica común a todos los supuestos explícitamente señalados en el mismo, consistente en excluir de su consideración como establecimiento permanente a aquellos lugares de negocios en los que se

realizaba una actividad de carácter auxiliar o preparatorio, sin que ello supusiera vincular esta exclusión a la improductividad o a la no obtención directa de beneficios, desechando la teoría de la realización como criterio válido para la determinación negativa del concepto de establecimiento permanente.

El fundamento de la inclusión de la expresión "auxiliar o preparatorio" en relación a la definición de establecimiento permanente es otro bien distinto siguiendo los dictados de la redacción de los Comentarios a los dos Modelos de Convenio de la OCDE. El Comentario al PCOCDE manifiesta que "es claro que un lugar de negocios que no tenga otra función que asegurar la publicidad, suministrar información o efectuar investigaciones científicas, puede, no obstante, contribuir a la rentabilidad de la empresa. Sin embargo, los *servicios* que estos lugares de negocios prestan a la empresa *se realizan con una antelación tan considerable al momento en que se produce efectivamente el beneficio, que es muy difícil imputar a aquélla una parte del mismo*; en consecuencia, tales lugares no se consideran unidades imponibles" ⁸⁵⁸. El argumento es reiterado en el Comentario del MCOCDE de 1977. "Se reconoce que tal instalación de negocios puede contribuir efectivamente a la productividad de la empresa, pero los servicios que presta están tan lejos de contribuir a la obtención efectiva de beneficios, que *es difícil atribuir a esta instalación fija de negocios una parte cualquiera de dichos beneficios*" ⁸⁵⁹.

Por consiguiente puede concluirse que la delimitación negativa del concepto de establecimiento permanente en función de la naturaleza de la actividad realizada en el lugar de negocios, deriva en último término, de la imposibilidad de atribuir una parte de los rendimientos al establecimiento permanente, impidiendo de esta forma su configuración como centro de imputación y en definitiva la realización del hecho imponible de acuerdo con la normativa aplicable ⁸⁶⁰.

⁸⁵⁸ Comentarios al PCOCDE 1963 5.3.12.

⁸⁵⁹ Comentarios al MCOCDE 1977 5.4.22. Comentarios al MCOCDE 1992 5.4.23.

⁸⁶⁰ A pesar de la aparente novedad de este argumento, el mismo ha sido sostenido de manera implícita por diversos autores. WILLIAMS, R. señala en su trabajo (op cit pag 347) que "the OECD treaties expressly recognize that some preparatory or ancillary business activities are so far antecedent to the realization of profit that no economic income can be allocated to these activities, and that they should, therefore, be permitted without creating a permanent

Este criterio interpretativo de los Comentarios implica admitir que los sistemas de atribución de rendimientos derivados de la aplicación de la normativa interna en relación con la configuración de la base imponible del impuesto al que se somete el establecimiento permanente, así como de los principios emanados de los mismos CDI, constituyen un elemento a tener en cuenta para la definición del establecimiento permanente. El concreto sistema de atribución de rendimientos aplicable en función de los principios derivados de la legislación interna y de los CDI condicionan la delimitación negativa del concepto de establecimiento permanente. En consecuencia, este particular sistema de conformación de la base imponible no solamente constituye un elemento importante para el estudio del régimen jurídico y de la función del establecimiento permanente en el marco de la tributación internacional de las actividades empresariales, sino también para la determinación de los elementos integrantes de la definición del establecimiento permanente.

A su vez, esta interrelación conlleva que la formación de un establecimiento permanente presupone de manera necesaria la realización del hecho imponible por el mismo, no pudiéndose entender el uno sin el otro ⁸⁶¹. La relación entre la existencia de un establecimiento permanente y

establishment even though they are admittedly business activities continuously and regularly conducted through a bona fide fixed place of business in the taxing State". De la misma opinión es NITIKMAN, J. op cit pag 176 al interpretar el artículo 5.4 MC de acuerdo con este criterio: "these specific exclusions are to be read with their purposes in mind, namely, to exclude from taxation profits arising from services that are so antecedent to the realization of the profits that no portion of them can properly be attributed to the services". GEST, G. y TIXIER, G. también reconocen la importancia de este elemento en la delimitación del concepto de establecimiento permanente: "cette conception restrictive de la notion d'établissement stable s'explique surtout par les difficultés pratiques énormes que pose a ventilation des bénéfices d'une entreprise entre les divers établissements stables qu'elle possède dans les Etats différents". op cit pag 222. SPANG HANSEN "Innovations in the Taxation of Enterprises" en *The Revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital*. IFA Seminar. Viena. 1977. 31st Congress Ed Kluwer, también destaca la conexión entre el carácter auxiliar y la regla del artículo 7 del MC.

⁸⁶¹ Es decir, no puede afirmarse que existe un establecimiento permanente al que no le es atribuible ningún rendimiento. En la medida en que se determine la existencia de un establecimiento permanente de una empresa extranjera esto conllevará la atribución directa al mismo de unos rendimientos determinados conforme a la normativa aplicable. Cuestión diferente es que los rendimientos sean positivos o negativos, y en consecuencia también podrían ser cero. Pero en todo caso la atribución de un rendimiento equivalente a cero no es similar a la no atribuidad de rendimiento alguno. El resultado cero es simplemente la consecuencia de la aplicación del sistema de atribución correspondiente que deriva de la propia existencia del establecimiento permanente.

la realización del hecho imponible a través del mismo es simultánea de manera que no sólo la existencia de un establecimiento permanente implica la realización del hecho imponible. También la configuración del hecho imponible por parte del legislador debe tener presente la existencia del establecimiento permanente como centro de imputación ⁸⁶².

En la medida en que sólo pueda determinarse la existencia de un establecimiento permanente cuando puedan atribuirse al mismo determinados rendimientos con arreglo al sistema de atribución aplicable, la atribución de rendimientos no solamente desempeña una función delimitadora de carácter negativo sino que se convierte en un requisito positivo para la existencia de un establecimiento permanente y en definitiva a tener en cuenta en la formulación de su concepto ⁸⁶³. Entiéndase bien, ello no supone que la mera posibilidad de atribuir los rendimientos a un determinado centro de imputación configure al mismo como un establecimiento permanente de la entidad no residente. Simplemente ordena al concreto sistema de atribución de rendimientos como un requisito positivo de la definición de establecimiento permanente que no excluye a los demás ni enerva su necesaria concurrencia, y que surge de la delimitación negativa de la realización de una actividad como necesaria condición para su consideración como elemento de la definición del establecimiento permanente .

Concretado ya el principal elemento que prefigura la barrera/el límite de las actividades que dan lugar a la existencia de un establecimiento permanente, podemos afirmar que los Modelos de Convenio de la OCDE no basan la existencia del establecimiento permanente en la teoría de la realización, pero tampoco en la teoría de la pertenencia económica, sino en

⁸⁶² Este doble requisito se aprecia en el examen de la legislación interna española. La existencia de un establecimiento permanente aparece ligado a la realización de un hecho imponible (art 7.a) . Por otro lado la configuración del hecho imponible tiene en consideración, hasta el punto de ser el criterio distintivo esencial en la tributación de los no residentes, la existencia del propio establecimiento permanente como centro de imputación de las rentas. (art 315 RIS).

⁸⁶³ Esta consideración es tenida en cuenta por FOUCAULT,J.P. en *Jurisclasseur de Droit Fiscal* fascículo 16-3C nº 19 que define el establecimiento permanente como "un organe dépendant d'une entreprise dont le centre de direction est situé a l'étranger, et qui dispose cependant d'une autonomie suffisante pour qu'une fraction des résultats de ladite entreprise lui soit attribuable économiquement et fiscalement" Tomado de GEST y TIXIER op cit pag 223.

la teoría de la imputación o de la atribución de rendimientos. Esta queda desligada del requisito productivo ⁸⁶⁴, y también de la simple relación física con un determinado territorio o de la obtención efectiva de un rendimiento por parte de la actividad realizada en el lugar fijo de negocios ⁸⁶⁵. Sin embargo su estudio se abordará de forma más profunda en la tercera parte de la tesis por lo que allí nos remitimos ⁸⁶⁶.

En estas coordenadas el cambio en los sistemas de atribución de rendimientos implicará la variación del concepto de establecimiento permanente, o mejor dicho, la menor/mayor limitación negativa de este concepto. La evolución y desarrollo de estos sistemas puede suponer la práctica desaparición de esta cláusula exclusoria en la medida en que existan métodos capaces de asignar a aquellos lugares de negocios en donde se realizaba la actividad una parte concreta de los rendimientos de la empresa ⁸⁶⁷.

A pesar de la remisión del estudio del alcance del sistema de atribución de rendimientos y de sus características, de la relación que confirma el propio concepto de establecimiento permanente pueden extraerse algunos condicionantes y elementos del mismo. Si la imposibilidad de atribución de rendimientos está relacionada en el artículo 5.4 de los CDI únicamente con aquellas actividades que no cierran ciclo comercial ello deberá suponer que la existencia de relaciones con terceras personas del lugar de negocios en cuestión presupone la posibilidad de

⁸⁶⁴ A diferencia de lo que opina ZANCADA op cit pag 259 la imputación de rendimientos de acuerdo con el artículo 7 de los CDI no depende del elemento productivo del establecimiento permanente, ni este se configura como elemento decisivo para el sistema de atribución previsto.

⁸⁶⁵ Así lo señala SKAAR,A. op cit pag 283 en relación con la posibilidad de sustituir el artículo 5.4 por un criterio de aprovechabilidad o de obtención de beneficio efectivo (profitable criterion). "The Fiscal Committe did not follw this up because the 'profitable criterion' was found to be irrelevant to the concept of PE".

⁸⁶⁶ El sistema de determinación de beneficios es ciertamente importante para interpretar la existencia de un establecimiento permanente y en consecuencia determinante de la legitimación del Estado en que se sitúa para poder ejercer su poder tributario.

⁸⁶⁷ La adaptabilidad de los sistemas de asignación de rendimientos permitirá la creación de nuevos supuestos de establecimientos permanentes con la realización de determinadas actividades que, de otro modo, deberían considerarse auxiliares o preparatorias por la imposibilidad de atribuirles un rendimiento .

atribuir rendimientos al lugar de negocios en cuestión por las actividades realizadas ⁸⁶⁸.

⁸⁶⁸ Evidentemente esta exigencia no supone ningún pronunciamiento sobre el particular sistema de atribución de rendimientos empleado.

IV.2.4. La conexión entre el lugar de negocios y la actividad empresarial.

Este es el último criterio derivado de la definición general de establecimiento permanente dada por los Modelos de Convenio, según rezan los Comentarios al MCOUDE 1977 ⁸⁶⁹. Al relacionar los dos criterios examinados con anterioridad, lugar de negocios y realización de actividad empresarial, su sustancialidad y comprensión viene determinada en gran parte por los requisitos y cualidades de los elementos ya examinados necesarios para formar parte de esta definición. Por tanto puede afirmarse que la especial configuración de dos elementos principales de la definición de establecimiento permanente, lugar de negocios y realización de actividad empresarial es consecuencia de este tercer criterio, de modo que habrá que examinar qué peculiaridades exigidas al lugar de negocios y a la realización de la actividad, derivan de este tercer elemento.

De acuerdo con las conclusiones del epígrafe referido al examen del lugar de negocios, la calificación del mismo como fijo derivaba en algunas ocasiones de su consideración como permanente. A su vez, el examen de la permanencia demostraba que la fijeza del lugar de negocios era correlativa a otra característica de la actividad empresarial: la continuidad. En la medida en que la actividad empresarial se desarrollara de manera continuada y regular, el lugar de negocios podía considerarse como fijo y el establecimiento merecer el calificativo de permanente.

Por otra parte, quedó dicho que la utilización efectiva de negocios resultaba matizada el requisito del ejercicio de la actividad empresarial, circunscribiendo esta utilización del lugar a la efectiva realización de la actividad empresarial, y no a la mera utilización en favor de la empresa. Es esta precisión, derivada de la necesaria conexión entre el lugar de negocios y la actividad empresarial, la que otorga el calificativo "de negocios" al lugar ⁸⁷⁰.

⁸⁶⁹ Este requisito se remarca en los Comentarios al artículo 5.1, párrafo 2: "*el ejercicio de las actividades de la empresa mediante esta instalación fija de negocios; esto significa normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) ejercen las actividades de la empresa en el Estado en que está situada la instalación fija*" (la cursiva es nuestra).

⁸⁷⁰ En un caso americano (*CIR v. Consolidated Premium Iron Ores Ltd et al.* citado por TREMBLAY, R. op cit pag 38:17), el Tribunal Supremo declaró que "the term 'permanent

Esta conexión necesaria exige que exista una adecuación entre la instalación de negocios y la actividad a realizar. Esta adecuación o especial equipamiento del lugar de negocios, variable en función de la naturaleza, el tipo o el objeto de actividad a desempeñar, fue descartado como un requisito general o determinado del lugar de negocios. Sin embargo la adecuación en función de las circunstancias particulares sí se exige en virtud de este tercer elemento, la necesaria conexión entre los dos primeros. De este modo, el criterio o condición de la conexión facilita la comprensión de los elementos anteriores, desempeñando la función de cierre o complemento necesario para el entendimiento de la definición de establecimiento permanente. Cada elemento toma de este modo su significado, y es comprensible, atendiendo a un juicio conjunto de los restantes elementos.

De acuerdo con la precisión de este elemento por parte del Comentario del MC ⁸⁷¹, bastaría que el ejercicio de la actividad empresarial se llevara a cabo en el Estado en donde se encuentre localizada la instalación fija. No obstante, a pesar de esta exigencia laxa derivada del texto del Comentario, la doctrina y la jurisprudencia han interpretado la misma de manera más estricta ⁸⁷². Esto supone que la actividad para calificarse como elemento válido o conducente a la formación de un establecimiento permanente, debe realizarse en el propio lugar o instalación, o a través de la misma. Esta interpretación no supone una vulneración o conculcación de lo dispuesto en los Comentarios del MCOCDE, sino que deriva del mismo texto de los Modelos de Convenio. Los textos de los CDI o de los MC conectan esta exigencia de dos modos: bien ordenando que la actividad se desempeñe *en* el lugar de negocios o bien que se lleve a cabo *a través de o mediante* ese lugar ⁸⁷³.

establishment' ... implies the existence of an office, staffed and capable of carrying on the day-to-day *business of the corporation* and its use for such purpose, or it suggests the existence of a plant of facilities equipped to carry on the ordinary routine of *such* business activity".

⁸⁷¹ Comentarios MCOCDE 1977 y 1992, 5.1.2, expuesto en el pie de página anterior.

⁸⁷² Vid SKAAR, A. op cit pag 327 y ss.

⁸⁷³ Los CDI firmados por España con Alemania, Austria, Bélgica, Brasil, Bulgaria, Canadá, Checoslovaquia, Dinamarca, Finlandia, Holanda, Japón, Noruega, Portugal, Reino Unido, Suecia y Suiza, hacen referencia a la realización de las actividades *en el* otro Estado contratante. En cambio, los CDI con China, Hungría, Italia, Luxemburgo, Marruecos, Polonia, Rumania, Túnez, URSS y Estados Unidos se decantan por las expresiones *mediante* o *a través* del lugar de negocios.

Este cambio es consecuencia de la diferente orientación dimanante del MCOCDE de 1977. Precisamente éste es el cambio más sobresaliente en la definición de establecimiento permanente que se aprecia en el paso del PCOCDE de 1963 al MCOCDE de 1977, permaneciendo la misma tras la modificación de 1992. Y además la única plasmada en el texto de la definición de establecimiento permanente, habiendo trascendido incluso al texto del MCONU ⁸⁷⁴.

Las diferencias en la definición de establecimiento permanente no han supuesto en la mayoría de los casos consecuencia práctica relevante, no apreciándose en la evolución jurisprudencial y administrativa ningún criterio expreso en este sentido ⁸⁷⁵. No obstante, pensamos que este cambio tiene relativa importancia entendido en el contexto de análisis global realizado hasta ahora de los elementos integrantes de la definición de establecimiento permanente en su modalidad general.

Analizado el elemento determinante y básico para la calificación y concreción de la existencia de un establecimiento permanente se observa el cambio registrado en cuanto a su señalamiento. Tradicionalmente el elemento decisivo fue el de la constatación de la presencia a través de la visualización de una instalación de la empresa no residente o extranjera en este Estado, o dicho de otro modo, la exigencia de la presencia física de la empresa concretada en la existencia de un lugar físico de negocios en un punto geográfico determinado. Pero el propio devenir y desarrollo de las relaciones económicas y empresariales internacionales ha puesto de manifiesto que la concesión de jurisdicción fiscal a un Estado para el gravamen de los rendimientos empresariales debe recaer poniendo mayor énfasis en el segundo elemento, el de la realización de una actividad empresarial que de lugar a esos rendimientos. Esta ha sido al menos la evolución de la práctica y la jurisprudencia internacionales ⁸⁷⁶. En este

⁸⁷⁴ Artículo 5.1. MCONU.

⁸⁷⁵ Vid en relación con la doctrina canadiense TREMBLAY, R. op cit pag 38:21.

⁸⁷⁶ Vid al efecto las matizaciones y ejemplos, comentados en el apartado dedicado al estudio de la fijeza del lugar de negocios, que han aparecido en diversas jurisdicciones internacionales como consecuencia de esta relajación en la consideración estricta de la fijeza y de la atención primordial en el desarrollo efectivo y continuo de la actividad empresarial.

sentido, el lugar de negocios queda configurado como un simple nexo entre el territorio y la actividad pero no es el elemento esencial.

El replanteamiento del equilibrio e importancia de los elementos es consecuencia de la evolución de las formas empresariales y económicas. Al mismo tiempo, pone de manifiesto una mayor conexión efectiva y económica entre la realidad gravada y generadora de un rendimiento y el territorio en el que se entiende realizada esta actividad como punto de conexión. En estas coordenadas, el cambio de la expresión "realizadas en " por "realizadas a través de" corroboraría esta interpretación o esta derivación del punto de atención fijado en el lugar de negocios y su exigencia de fijeza, a la realización efectiva de negocios, de actividad empresarial en un determinado territorio ⁸⁷⁷.

La reformulación de la definición en este sentido, aparte de enfatizar la exigencia de vinculación entre el lugar de negocios y la realización de la actividad, facilita la reorientación y evolución del sentido de la permanencia del establecimiento. Por una parte posibilita la interpretación del requisito de la fijeza de manera más laxa, legitimando la interpretación propuesta de la misma en su momento y ya defendida por algunos autores. No resulta necesario que la instalación en donde se lleva a cabo esté fija no concretada en un punto determinado y específico sino que se admite una cierta movilidad dentro del territorio al modo realizado o presupuestado en relación con los lugares de construcción. Debe tenerse en cuenta no obstante que esta reformulación no supone en ningún caso dejar de lado este importante requerimiento cualificador, admitiendo únicamente una relajación de sus requisitos en favor de la mayor importancia dada a la *realización efectiva, continua y regular de una actividad empresarial*, y en contrapeso a aquélla. Se destaca por tanto la función simplemente mediatizadora del lugar de negocios como lugar o como criterio de localización o de asignación de determinadas rentas, lejos de su consideración como principal elemento a tener en cuenta para la calificación de establecimiento permanente.

⁸⁷⁷ Vid en el mismo sentido WHITE, J.G. "Does existence of a 'permanent establishment' connote 'engaged in a business'?" *The Journal of Taxation*. September. 1967. pag 177.

Por otro lado, ello no debe suponer una exclusión de este elemento - el lugar de negocios- en la configuración del establecimiento permanente. Para ello, es necesario tener en cuenta, aunque sea por adelantado, el sistema concreto de atribución de rendimientos interno e internacional al establecimiento permanente. En estos sistemas, como veremos se destaca la virtualidad e importancia del concepto de rentas vinculadas al establecimiento permanente, elemento decisivo para la configuración del concreto sistema de atribución de rendimientos. En atención a este punto, la función del lugar de negocios se eleva, destacando como criterio de asignación de rendimientos aquél que tenga en cuenta una *conexión específica con un concreto lugar de negocios*, aunque materialmente la operación no se haya realizado en el lugar concreto, muestra de lo cual es el sistema de vinculación efectiva, convirtiéndolo en un centro de imputación impositiva. Por contra, y paralelamente un sistema que tenga en cuenta la relación primordial con el territorio pero no con el lugar específico de negocios pierde relevancia, como es el sistema de la fuerza de atracción.

En relación con esta exigencia, algunos autores han ido más allá exigiendo no sólo una relación entre la actividad y el lugar de negocios, sino una relación tripartita entre el lugar, la actividad y el sujeto que realiza la actividad ⁸⁷⁸. Sin embargo para algunos autores este cambio en la redacción de la definición de establecimiento permanente no tiene consecuencia práctica relevante, o al menos no se ha apreciado en el devenir jurisprudencial o administrativo ⁸⁷⁹. Los mismos requisitos apreciados o exigidos anteriormente en torno a esta conexión deberán ser requeridos tras el cambio en la definición.

Esto implica a nuestro entender en primer lugar, que la conexión requerida también se exigía con arreglo a los CDI firmados anteriormente a

⁸⁷⁸ SKAAR, A. en relación con el estudio de lo que este autor denomina el *right of use test*. op cit pag 156 y ss.

⁸⁷⁹ TREMBLAY, R., quien señala pag 21 que " ..there is no requirement in the model convention that a taxpayer 'have' a permanent establishment. The OECD model requires that an enterprise carry on business in a state through a permanent establishment situated therein. However, no Canadian court appears to have fastened upon this variation in terminology. Also, there is no suggestion in the technical explanation to the Canada-US Convention that any change was intended. In fact, the wording of several of the provisions of the permanent establishment article of the 1977 OECD model convention continues to include the words 'has or have'.

1977 o no inspirados en el MCOCDE 1977, aunque nada observaran los Comentarios al PCOCDE de 1963. En segundo lugar es preciso determinar en qué supuestos o cómo se concreta esta necesaria relación entre el lugar de negocios y la actividad llevada a cabo por el sujeto no residente.

De acuerdo con lo examinado en el apartado referido al examen del lugar de negocios, se infería la necesidad de un determinado poder de disposición sobre el mismo. Este poder de disposición se exige igual en los CDI firmados tras la reformulación llevada a cabo en 1977. Se requiere una facultad de uso, pero no cualquier facultad de uso sino sólo aquélla que facilite el ejercicio empresarial. Sin embargo ello tampoco supone que el lugar de negocios deba ser el sujeto de los negocios, sino simplemente que sea el lugar en el que se desarrollan los mismos⁸⁸⁰, debiendo adecuarse a las necesidades de éstos, adecuación que servirá de referencia para la calificación del lugar como *de negocios*⁸⁸¹.

IV.2.5. El artículo 5.2 del MC. La lista de carácter positivo.

Del análisis de la evolución histórica del concepto de establecimiento permanente se infiere que la cláusula general se ha desarrollado a partir de la enumeración de supuestos típicos considerados en los textos normativos como tales. Aún así, a pesar de la formulación de una definición con requisitos de carácter general, los MC y los diferentes CDI firmados por España contienen un apartado del artículo 5, generalmente el segundo, dedicado a la enumeración de determinados supuestos que se consideran establecimiento permanente. Sin embargo debe decidirse si los efectos que derivan de la misma son equivalentes a las enumeraciones primeramente contenidas en los CDI.

No cabe duda de que, con anterioridad a la formulación de la definición general de establecimiento permanente, los supuestos enunciados en los CDI constituían *per se* establecimientos permanentes⁸⁸².

⁸⁸⁰ SKAAR, A. op cit pag 112.

⁸⁸¹ TREMBLAY, R. op cit pag 38:17, citando la doctrina emanada en *Consolidated Iron Ores*.

⁸⁸² WILLIAMS, R. op cit pag 320 y ss. BORRAS RODRIGUEZ, A. op cit pag 46.

Ahora bien, con la formulación de un concepto general con determinados requisitos que debe cumplir cualquier establecimiento para calificarse como permanente surge la cuestión de saber si estas condiciones también serán exigibles a los ejemplos contenidos en las listas de los CDI. Originariamente algún autor entendió que en cualquier caso las listas enumerativas constituían una *presunción iuris et de iure* de establecimiento permanente⁸⁸³, discrepando tan sólo en cuanto a su carácter abierto o cerrado⁸⁸⁴.

En relación con el texto de los Modelos y Proyectos de Convenio de la OCDE, la interpretación literal del apartado segundo del artículo quinto apoyaría esta conclusión. Este apartado reza: "la expresión 'establecimiento permanente' *comprende en especial*". Esta redacción parece otorgar una calificación automática de establecimiento permanente a los supuestos enumerados en el apartado. Sin embargo, la mayoría de los autores admite que la OCDE ha modificado la naturaleza de esta lista⁸⁸⁵. Se alegan para ello un análisis comparativo de la redacción de este apartado con otros del artículo 5, afirmando que si esta fuera la verdadera intención de la OCDE el párrafo se habría redactado de otro modo⁸⁸⁶.

La verdadera intención de la OCDE es la reflejada en los Comentarios de los Modelos y Proyecto de Convenio. Sin embargo del análisis del Comentario del Proyecto de Convenio la distinción tampoco queda clara. Para la OCDE "este párrafo contiene una enumeración no limitativa de ejemplos que puede considerarse que constituyen, "a priori",

⁸⁸³ LENZ, R. *L'interpretation des traites de Double Imposition* CDFI Vol XII. pag 106. Tomado de XAVIER, A. op cit pag 256. VOGEL, K. op cit manual pag 213. BAKER, P. op cit pag 91, DAVIES, D. op cit pag 116 . SKAAR, A. op cit pag 113. TREMBLAY, R. op cit pag 38:27. GEST, G. y TIXIER, G. op cit pag 224.

⁸⁸⁴ BORRAS RODRIGUEZ, A. op cit pag 46.

⁸⁸⁵ XAVIER, A. op cit pag 256. BORRAS RODRIGUEZ, A. op cit pag 46. VAN RAAD, K. "The 1977 OECD Model Convention and Commentary. Selected Suggestions for Amendment of the Articles 7 and 5" INTERTAX num 11/1991 pag 502.

⁸⁸⁶ Para TREMBLAY, R. op cit pag 38:27. si se buscara una interpretación diferente a la de mera ejemplificación de supuestos solo en el caso de que certifiquen los requisitos de la definición general, se habría utilizado una redacción diferente, similar por ejemplo a la del apartado 5.4 (no obstante lo dispuesto). Lo que también demuestra la prevalencia del artículo 5.1 sobre el 5.2. SKAAR, A. op cit pag 114. por su parte, se basa en la prevalencia del artículo 5.4 sobre el 5.2 y en su posición de entender este último artículo como ejemplos de lugares de negocios y no como ejemplos de establecimiento permanente.

establecimiento permanente" ⁸⁸⁷. De esta redacción se deduce que el Proyecto establece una presunción de establecimiento permanente en favor de los supuestos enumerados en la lista. Sin embargo no queda claro si esta presunción admitirá prueba en contrario o no ⁸⁸⁸.

En este sentido, más precisa resulta la aclaración efectuada por el Comentario al MCOCDE de 1977 ⁸⁸⁹, que continúa tras la actualización de 1992 ⁸⁹⁰. En el mismo se cambia la expresión *a priori*, por la de *prima facie*. ⁸⁹¹ El cambio, aunque parezca irrelevante no lo es si se tiene en cuenta sobre todo otros aspectos del Comentario. De acuerdo con la expresión utilizada por el MC de 1977, los supuestos del artículo 5.2 no constituirían establecimiento permanente automáticamente y en todo caso, sino únicamente *en principio* ⁸⁹², a salvo de su adecuación a los requisitos generales extraídos de la cláusula general del párrafo primero. Este significado resulta avalado por la precisión con la que continúa el Comentario del MCOCDE de 1977 ⁸⁹³. De acuerdo con la misma los supuestos mencionados en el MC y en los CDI no constituirán establecimiento permanente en todo caso, sino únicamente en la medida en que respondieran a los requisitos exigidos por el párrafo primero.

La aclaración efectuada en el Comentario del MCOCDE de 1977 revela que en realidad el apartado 5.2 del MC contiene una presunción *iuris tantum* de establecimiento permanente, en favor de aquellas situaciones

⁸⁸⁷ Comentarios PCOCDE 1963 5.2.7.

⁸⁸⁸ VAN RAAD, K. "The 1977 OECD Model Convention and Commentary. Selected Suggestions for Amendment of the Articles 7 an 5" INTERTAX num 11/1991 pag 501-502.

⁸⁸⁹ Comentarios MCOCDE 1977 5.2.11.

⁸⁹⁰ Comentarios MCOCDE 1992 5.2.12.

⁸⁹¹ El cambio se observa en todas las versiones del Comentario y no únicamente en la versión española, utilizando todas ellas los mismos brocados latinos.

⁸⁹² Este es el significado común atribuible tanto a las expresiones *a priori* como *prima facie*, siendo más preciso el segundo puesto que evita otras interpretaciones.

⁸⁹³ Así se deduce de la frase final del párrafo 12 (12 en MCOCDE 1992) de los Comentarios al artículo 5.2: "Estos ejemplos deben considerarse en función de la definición general dada en el párrafo 1,... de tal manera que las instalaciones de negocios no constituirán establecimiento permanente más que cuando respondan las condiciones estipuladas en el párrafo 1".

que coincidan o pudieran asimilarse a alguno de los supuestos recogidos específicamente por el CDI, contra la cual cabe prueba en contrario ^{894 895}. Siendo ésta la naturaleza que debe otorgársele al apartado de los CDI que siguen el MCOCDE de 1977, cabe cuestionarse si aquéllos que siguen el PCOCDE de 1963 merecerán la misma consideración. A nuestro entender debe llegarse a la misma conclusión en este caso. En primer lugar porque coincide el texto de ambos proyectos. Concordando el texto de los CDI con el de los MC, aquél deberá interpretarse en la medida de lo posible según las aclaraciones efectuadas en el Comentario del MCOCDE de 1977, pues éstas son las indicaciones de la OCDE y de la doctrina ⁸⁹⁶. Por otro lado debe tenerse en cuenta que la interpretación dada por el Comentario del MCOCDE de 1977 también es admisible atendiendo a la letra del Comentario del PCOCDE de 1963, precisando los posibles significados de éste último. El pequeño matiz que introduce el Comentario del MC de 1977, indica que en todo caso será exigible demostrar el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos de la definición general.

La matización incorporada en el MC de 1977 ha llevado a la doctrina a formular que el artículo 5.2 no tiene ningún efecto jurídico, enunciando tan sólo aquellos supuestos que normalmente -frecuentemente- cumplirán las condiciones exigidas por el artículo 5.1 del MC ⁸⁹⁷, decantándose otros por señalar que tan sólo constituyen ejemplos de lugares de negocio y no de establecimiento permanente ⁸⁹⁸. Sin embargo, la observación de los supuestos demuestra que en muchos casos, éstos cumplen con los tres

⁸⁹⁴ En apoyo de esta situación puede alegarse también el párrafo 43 de los Comentarios al artículo 5 del MCOCDE de 1977 y 1992. En el mismo, Italia efectúa una observación, por la que entiende que la lista de ejemplos puede considerarse en todo caso que constituyen a priori establecimientos permanentes, de lo que se infiere que esta no es la interpretación querida por el Comentario ni por el MC de la OCDE.

⁸⁹⁵ El mismo criterio resultaría aplicable en relación con el MCONU. Vid Comentarios al MCONU. artículo 5.2.

⁸⁹⁶ Vid el apartado correspondiente en el capítulo segundo de la tesis. También la recomendación de la OCDE en las Observaciones Generales sobre el Convenio Modelo de 1977, párrafo 30. Vid edición española del MCOCDE 1977. IEF. op cit pag 24.

⁸⁹⁷ VAN RAAD, K. "The 1977 OECD Model Convention and Commentary. Selected Suggestions for Amendment of the Articles 7 and 5" INTERTAX num 11/1991. pag 502.

⁸⁹⁸ SKAAR, A. op cit pag 113. apoyándose en la redacción de los Comentarios.

requisitos y no únicamente con uno. Además así se desprendería de la interpretación literal del artículo 5.2 que se refiere a establecimientos permanentes y no a lugares de negocio.

La prevalencia de la cláusula general sobre los términos y supuestos concretos del artículo 5.2 evita que deban ser analizadas con detalle cada una de las características especiales de los mismos puesto que serán remitidos a las características vistas y analizadas con anterioridad ⁸⁹⁹. Ello evita mayores complicaciones en la medida en que no se definen los supuestos que aparecen en el artículo 5.2 ni en el CDI ni en los Comentarios del MCOCDE ⁹⁰⁰. Por otro lado demuestra como el derecho fiscal internacional construye sus institutos con independencia de las características jurídico mercantiles de las operaciones que pretende gravar. Ello implica atender únicamente a las condiciones tributarias específicas y no a las exigidas por otras partes del ordenamiento jurídico ⁹⁰¹. Por consiguiente es irrelevante la característica o configuración nacional en cada Estado de los conceptos de sucursal, sede de dirección, oficina, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, etc. Además se evitan los problemas que se inferirían de no poder aplicar la cláusula interpretativa del artículo 3.2 del MCOCDE que como vimos tan sólo se remite a la legislación interna de los Estados correspondiente a cada tributo y no al ordenamiento jurídico interno en general ⁹⁰².

⁸⁹⁹ Como afirma EDWARDES-KER, op cit art 5 pag 83 : "from our point of view, the term 'a place of management' must be interpreted in the light of the above-cited clause as meaning a 'fixed place of business in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on'".

⁹⁰⁰ NITIKMAN, J. op cit pag 171.

⁹⁰¹ Estos conceptos en principio no son definidos por los Comentarios del MCOCDE, a salvo de ciertas indicaciones sobre la sede de dirección (5.2.12), los lugares de extracción de recursos naturales (5.2.13), o la prospección de los mismos. Ello supone que el significado de los mismos deberá completarse acudiendo a la normativa interna específica de cada uno de los Estados contratantes. Con ello pues, como vemos, se evita la multiplicidad de significados y la ambivalencia de la expresión establecimiento permanente en atención a los diversos significados de las múltiples expresiones que aparecen en el MCOCDE y que se evitan con esta formación de una cláusula general.

⁹⁰² En muchos casos se daría la situación de no poder aplicar la cláusula y el supuesto específico al no contener la legislación interna correspondiente al tributo o impuesto que sea objeto del Convenio definición alguna del término propuesto por el MCOCDE o el CDI concreto.

No obstante, diversos autores y casos internacionales han pretendido dar definiciones de estos términos con validez internacional o general. En este sentido se entiende por sucursal "todo establecimiento comercial que, en la dependencia de una empresa principal, de la que forma jurídicamente parte ejerce de forma personal, en locales separados, una actividad similar y goza de una cierta autonomía en el mundo económico y en el de los negocios" ⁹⁰³. La definición de la sede de dirección ha sido más polémica y será tratada con mayor profundidad en la última parte de este trabajo ⁹⁰⁴, apareciendo como supuesto para el caso de que sus actividades típicas no se desarrollen en una oficina ⁹⁰⁵. La comprensión de este término también es compleja debido a que ni se define en el CDI, ni en los Comentarios y tampoco en el derecho tributario interno ⁹⁰⁶.

Con todo, es interesante destacar las peculiaridades de uno de los supuestos mencionados en el artículo 5.2 del PCOCDE al que en el MCOCDE de 1977 y 1992 se le dedica un apartado específico, el de los lugares de construcción.

⁹⁰³ BORRAS RODRIGUEZ, A. op cit pag 47. VOGEL, K. op cit manual pag 214 la define como "a legally dependent segment of an enterprise. It has, from an economic and commercial point of view, a certain degree of independence in carrying on the business of the enterprise and its activities are not confined to work of a preparatory or auxiliary character". En sentido parecido SKAAR, A. op cit pag 116. Al ser el supuesto típico de establecimiento permanente su encuadre general en el concepto de establecimiento permanente no ha planteado problemas para la doctrina o ante los tribunales de diferentes países. Vid. WILLIAMS, R. op cit pag 321.

⁹⁰⁴ Para WILLIAMS, R. op cit pag 322 el sentido de esta expresión debe equipararse al término francés *siège de direction*. Sin embargo se plantea la posible confusión de este criterio con aquella que daba lugar a la residencia fiscal en la legislación interna británica - *management and control* -. Para TREMBLAY, R. op cit pag 38:29 "a place of management does involve 'some acts or series of acts which could fairly be described as acts of management'. In the context of the decision, it appears that 'acts of management' relate to the traditional functions of management". Por ello implica que el personal tenga funciones no meramente representativas de la empresa sino autoridad para decidir la política empresarial de la parte de la empresa y no simplemente la política de ejecución decidida en otro lugar.

⁹⁰⁵ Comentarios MCOCDE 1977 5.2.12.

⁹⁰⁶ En un caso internacional se decidieron sus características principales : existencia de oficiales, directores o empleados, cuentas bancarias, o libros contables, reflejo en la lista de teléfonos, nombre o señal, empleado o agente con autoridad general para contratar en nombre del principal. Vid *Consolidated Premium Iron Ores Ltd, v. Comm.* 28TC 127, 151. Tomado de HUSTON, J. y WILLIAMS, L. *Permanent Establishments. A planning primer*. Ed Kluwer. 1993. pag 15. Ahora bien, no se indica que todos estos elementos deban concurrir para que la oficina pueda existir, y sobre todo, para la existencia de un establecimiento permanente configurado a través de esta oficina.

IV.2.6. Lugares de construcción.

La adaptación a las circunstancias específicas concurrentes en el desarrollo de estas actividades, motivó en su día el surgimiento de cláusulas especiales referidas a los lugares de construcción para la formación de establecimiento permanente ⁹⁰⁷. La naturaleza finita de estas actividades contraria en principio a la idea de permanencia latente en el instituto de establecimiento permanente ⁹⁰⁸, y el crecimiento de estas actividades, fundamentalmente en relación con la construcción de infraestructuras y con la explotación de los fondos marinos y de los recursos naturales, aconsejó la introducción en determinados CDI de una cláusula específica dedicada al ejercicio de estas actividades ⁹⁰⁹. Ello se realizó incorporando un elemento temporal a los requisitos de la existencia de establecimiento.

Los Modelos de la OCDE, a diferencia de los de la Sociedad de Naciones, han acogido esta especialidad, si bien en cada uno de ellos se ha optado por una estructura diferente. El PCOCDE 1963 recogía los lugares de construcción como uno de los supuestos que en especial, comprende la expresión establecimiento permanente, es decir, como uno de los ejemplos mencionados por el artículo 5.2 del MC ⁹¹⁰. En cambio, el MCOCDE de 1977, y también el de 1992 dedican un apartado específico a la regulación de estas obras de construcción o montaje como establecimientos permanentes ⁹¹¹.

⁹⁰⁷ Vid capítulo relativo a los antecedentes históricos.

⁹⁰⁸ VOGEL, K. op cit pag 221, para quien las especialidades surgen desde el momento en que es imposible demostrar la permanencia del lugar de negocios. SKAAR, A. op cit pag 344.

⁹⁰⁹ De acuerdo con HUSTON, J. WILLIAMS, L. *Permanent Establishments. A planning primer*. Ed Kluwer. 1993. pag 51. las primeras cláusulas específicas rezaban como sigue: " the site of a building, the construction of which has exceeded or, as far as can be estimated, will exceed a period of 12 months, shall be regarded as a permanent business establishment within the meaning of the Convention".

⁹¹⁰ Siguen esta opción los CDI firmados por España con Alemania, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda, Italia, Japón, Marruecos, Noruega, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia, Suiza, Túnez,

⁹¹¹ Son menos los CDI firmados por España que siguen este Modelo dedicando un apartado específico a la constitución de un establecimiento permanente por la realización de obras de construcción o instalación. Así, los CDI con Bulgaria, Checoslovaquia, China, Hungría, Luxemburgo, y Estados Unidos. También el CDI con la URSS, a pesar de su estructura diferente, dedica un apartado especial a estas actividades, el 4.2 : "un lugar de realización de

Debe estudiarse por tanto el significado de esta diferente estructuración de los establecimientos permanentes formados por la realización de obras de construcción, instalación y montaje.

En principio podría entenderse que en el MCOCDE de 1977 *las obras de construcción* -posteriormente analizaremos su contenido-, constituyen un supuesto específico de establecimiento permanente con unas características y elementos configuradores propios, independientes de los formulados en la cláusula general ⁹¹². En cambio, en los CDI que siguen el PCOCDE de 1963, deberían exigirse en todo caso las condiciones generales formuladas por el primer párrafo, al tomar éste como vimos preferencia sobre la aplicación del apartado segundo. De acuerdo con esta postura los lugares de construcción cuyo período de duración excediera de 12 meses se considerarían tan solo ejemplos a priori de establecimiento permanente ⁹¹³.

La creación de un tipo específico de establecimiento permanente, denominado en ocasiones *ficción de establecimiento permanente* ⁹¹⁴, no supone a nuestro entender que todas las características de la definición general no sean de aplicación a las obras de construcción recogidas en un supuesto aparte, aunque en torno al mismo puedan predicarse algunas especialidades o peculiaridades.

En principio al lugar de construcción le será exigible su desarrollo en un lugar de negocios definido como tal de acuerdo con las características de la definición general ⁹¹⁵. Junto a éste elemento deberá concurrir la

trabajos de construcción o instalación se considerará como establecimiento permanente si la duración de estos trabajos excede de doce meses", omitiendo la expresión *solamente* que aparece en el MCOCDE de 1977 y de 1992.

⁹¹² HUSTON, J. WILLIAMS, L. op cit pag 51: "The OECD Model creates a special category of permanent establishment for 'a building site or construction or installation project'".

⁹¹³ HUSTON, J. WILLIAMS, L. *Permanent Establishments. A planning primer*. Ed Kluwer. 1993. pag52: "the original free-standing provision was reduced to simply an example of a 'fixed place of business'".

⁹¹⁴ SKAAR, A. op cit pag 103 VAN RAAD, K. "The 1977 OECD Model Convention and Commentary. Selected Suggestions for Amendment of the Articles 7 and 5". op cit pag 500 por la observancia de criterios específicos respecto de las condiciones expuestas en la cláusula de carácter general.

⁹¹⁵ SKAAR, A. op cit pag 353 y ss.

realización de una actividad calificada como empresarial, aunque con un requisito adicional cuál es su consideración como obra de construcción ⁹¹⁶. Es precisamente la consideración de la misma como obra de construcción instalación o montaje la que posibilita reconducir el supuesto hacia el apartado específico. También resultan alegables las excepciones previstas en el apartado cuarto del artículo 5 del MCOCDE 1977, pues así se desprende de su dicción.

En la manifestación o prueba de la permanencia es donde residen las especialidades con respecto a la estructura de la definición general y en donde se observa la influencia de los cambios operados por el MCOCDE de 1977 ⁹¹⁷. En el MCOCDE de 1977 no se exige que este lugar de negocios donde se desarrolla la actividad deba de ser fijo, situación que queda corroborada con el examen de los Comentarios ⁹¹⁸. En este caso el requisito de la permanencia queda definido únicamente por el elemento temporal, sustituyendo la duración de la actividad a la fijeza del lugar de negocios ⁹¹⁹. El elemento de la continuidad o de la fijeza queda *sustituido* por un requisito temporal, de duración de la actividad durante un determinado período de tiempo ⁹²⁰, como prueba manifiesta de la permanencia de la empresa que otorgue la jurisdicción fiscal en el Estado en el que se desempeñen las actividades.

⁹¹⁶ Vid a tal efecto la Resolución del TEAC de 6 de mayo de 1988 que rechaza la aplicación de la cláusula específica dedicada a las obras de construcción por no concurrir en la actividad realizada las peculiaridades que le atribuyeran esta calificación específica.

⁹¹⁷ VOGEL, K. op cit manual pag 221.

⁹¹⁸ Vid Comentarios MCOCDE 1977 5.3.19, que recogen el supuesto en el que un proyecto de construcción o de montaje pueda desplazarse de manera continua debido a la propia naturaleza del proyecto, sin obstaculizar su consideración como establecimiento permanente.

⁹¹⁹ VOGEL, K. op cit manual pag 222: " the permanence element is normally replaced by a test of a minimum length of time".

⁹²⁰ En este sentido, las mismas consideraciones serían aplicables para la constitución de un establecimiento permanente a los supuestos recogidos por el MCONU y también por el CDI firmado por España con China en relación a la prestación de servicios durante más de 183 días, constituyéndose como establecimiento permanente teniendo en cuenta los mismos elementos analizados en relación con las obras de construcción. En el mismo sentido vid SKAAR, A. op cit. pag 354.

La duda surge en torno a la relevancia de este elemento en relación con el PCOCDE de 1963 y los CDI que siguen su redacción. En principio al considerarse como un simple ejemplo a priori de establecimiento permanente deberá cumplir las condiciones generales de fijeza exigidas en relación con la cláusula general de establecimiento permanente ⁹²¹. Sin embargo, atendiendo a esta situación no se comprendería la inclusión entre los ejemplos de establecimiento permanente, aún a priori, de las obras de construcción con plazo superior a 12 meses puesto que en ocasiones este período no es suficiente para configurar el elemento de la fijeza de la cláusula general ⁹²². Aceptando esta interpretación, podría concluirse que, siendo de aplicación un CDI adecuado a la redacción del PCOCDE de 1963, podría desestimarse la existencia de un establecimiento permanente en un lugar de construcción que, a pesar de prolongarse por un período superior a 12 meses, debido al carácter únicamente apriorístico -sobre el que cabe prueba en contrario- de esta enumeración, por entenderse que este lugar de negocios no cumple con el requisito de la fijeza.

La solución alternativa consistiría en decidir que el elemento temporal es inherente a la configuración de los lugares de construcción como establecimiento permanente. Este esquema sería predicable tanto de los CDI que responden al MCOCDE de 1977 como al PCOCDE de 1963 ⁹²³. Así, debería entenderse que la referencia a la duración de 12 meses de las obras de construcción del PCOCDE constituiría una *prueba fehaciente* - aunque en ningún momento con carácter sustitutorio- de la *permanencia* de este tipo de actividades, y en principio únicamente de estas actividades

⁹²¹ En este sentido, SKAAR, A. op cit pag 352, para quien " if the treaty mentions construction work in the positive list, the basic rule permanence test will apply".

⁹²² Es significativo el pronunciamiento del TEAC en la Resolución de 6 de mayo de 1988 en la que se desestima la existencia de un establecimiento permanente aunque la actividad se realizó durante un período de 18 meses por entender que un establecimiento permanente no existe más que si la instalación de negocios tiene un cierto grado de permanencia, esto es, si no tiene un carácter meramente temporal. Vid CISS Jurisprudencia Tributaria. ISOC, pag 80/1/C-5 a C-8.

⁹²³ En este sentido podría alegarse la Revenue Ruling americana 77-45 1977-1 CB 413, para la que el elemento temporal es inherente a las obras de construcción para su conformación como establecimientos permanentes, aunque el CDI aplicable no contenga una cláusula específica: 'a construction site of any significant duration is generally considered to constitute a permanent establishment even if a treaty's permanent establishment article is silent as to such site". Vid también HUSTON, J. y WILLIAMS, L. op cit pag 65.

⁹²⁴. Sin embargo, ello podría quebrar con la teoría de la naturaleza meramente ejemplificativa de la cláusula del artículo 5.2 MC y PC de la OCDE, sobre la que cabe prueba en contrario, salvo que se considerara que el artículo 5.2 contiene supuestos con relevancia diferente.

Constituyendo el elemento temporal -duración de la actividad- un elemento imprescindible y típico de la configuración de las obras de construcción como establecimiento permanente, deben precisarse las diferencias existentes entre ambos Modelos en relación con este elemento.

De acuerdo con la redacción del MCOCDE de 1977, la exigencia del cumplimiento de este requisito temporal se considera como una *conditio sine qua non* o elemento imprescindible para la formación del establecimiento permanente, de acuerdo con la redacción del nuevo apartado 5.3 del MC. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituirá establecimiento permanente si su duración excede de doce meses, sin que ello suponga que éste se constituya en el único elemento necesario. En otras palabras, se configura como un requisito necesario aunque no suficiente ⁹²⁵. En cambio, en el MCOCDE, ni puede considerarse como elemento necesario ni suficiente. Esta es la conclusión que se infiere de la interpretación conjunta de los artículos 5.1 y 5.2 teniendo en cuenta la naturaleza y relación entre los mismos. La presunción *iuris tantum* de establecimiento permanente solo desplegará efecto respecto de las obras de construcción cuya duración exceda de doce meses. Pero ello no implicará, al menos desde un punto de vista teórico, que una obra de construcción, instalación o montaje que cumpla con los requisitos derivados de la cláusula general, pueda considerarse como establecimiento permanente, aunque el plazo de duración de la misma fuese inferior a 12 meses ⁹²⁶. Al

⁹²⁴ En el mismo sentido SKAAR, A. op cit pag 216-217; "the application of the 'duration tests' should be limited to those industries they are expressly intended for", aunque toma únicamente en consideración el MCOCDE de 1977. Vid también PELEGRI Y GIRON, J. "Los establecimientos permanentes y los agentes independientes" en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*. Ed Gaceta Fiscal. 1991. pag 172.

⁹²⁵ VOGEL, K. op cit manual pag 221.

⁹²⁶ Esta es también la postura que mantiene GURRY, op cit pag 15 para quien en el PCOCDE la mención a la limitación temporal no produce una inmunidad en relación con aquellas actividades que de otra manera conducirían a la existencia de un establecimiento permanente,

considerarse el supuesto de las obras de construcción incluidas en el artículo 5.2.g. MC como un simple ejemplo de establecimiento permanente a priori, no se excluiría que una obra con una duración menor también pudiera considerarse establecimiento permanente con arreglo a los criterios generales ⁹²⁷. En este sentido, pese a integrarse la definición de establecimiento permanente por el elemento temporal, en el PCOCDE de 1977, éste no constituye una cláusula de mínimas condiciones para que exista establecimiento permanente.

En consecuencia puede concluirse que el MCOCDE de 1977 y los CDI que lo siguen añaden un requisito imprescindible para la existencia de un establecimiento permanente en caso de una obra de construcción. Adición que supone por otra parte la sustitución del elemento de la fijeza/permanencia por este nuevo requisito, el elemento temporal. La incorporación-sustitución de los elementos configuradores del establecimiento permanente permite concluir que tras el MCOCDE de 1977 el apartado dedicado a las obras de construcción supone la formulación de una clase diferente o específica de establecimiento permanente ⁹²⁸.

La aplicación de las especialidades de esta cláusula está relacionada con las actividades que merecen una calificación determinada. Según los

si bien se manifiesta en general por cambiar estos efectos adecuándose a lo dispuesto en el MCOCDE de 1977.

⁹²⁷ Por añadidura, resulta dudoso que los CDI que siguen al PCOCDE puedan ser interpretados de acuerdo con los Comentarios del MCOCDE de 1977 al basarse en un texto y sentido diferente.

⁹²⁸ Esta afirmación, mantenida por la mayoría de la doctrina anteriormente citada, es negada por NITIKMAN, J. op cit pag 176. De acuerdo con este autor: "it may be argued that it is a special inclusionary type of permanent establishment, which need not be read against the background of article 5(1) of the 1981 US Model Treaty. This is a weak argument however, because unlike Articles 5(4) and 5(5) of the 1981 U.S. Model Treaty, Article 5(3) does not say 'notwithstanding the preceding provisions'". Sin embargo, a nuestro entender, a pesar de que no se utilice la misma cláusula que la contenida en los artículos 5.4 y 5.5 -no obstante lo dispuesto anteriormente-, la inclusión de la expresión *sólo constituye* en el apartado 5.3, modificando la anterior cláusula dedicada a los lugares de construcción es suficientemente demostrativa del cambio deseado por la OCDE en su MC. Además, el hecho de que, tal y como sostiene NITIKMAN en su discurso, en algunos casos americanos como el GCM 39373 se haya buscado el posible encuadre de una misma actividad como establecimiento permanente en los artículos 5.1 y 5.3 ni implica que estos deban formar parte de una misma cláusula genérica de establecimiento permanente. Al contrario, al configurarse como supuestos independientes con requisitos propios, deben examinarse todas y cada una de las posibilidades que tiene una actividad de considerarse como establecimiento permanente.

MC de la OCDE, estos criterios diferentes se aplican a las *obras de construcción y de montaje*, pasando en 1977 a denominarse *obras de construcción, instalación y montaje*.^{929 930}. Estos términos no se definen en el propio CDI aclarando tan solo el Comentario alguno de los supuestos⁹³¹. Tampoco se definen en la legislación interna. En atención a estas circunstancias, han sido la jurisprudencia y la doctrina las que progresivamente han ido precisando el contenido de estas actividades, aunque todavía queden supuestos polémicos para los que no existe un criterio determinado.

El Comentario precisa que junto las actividades propiamente dichas de construcción deben tenerse en cuenta la organización y la vigilancia de la construcción cuando se desarrollen por el mismo empresario⁹³². De este enunciado se desprenden varias conclusiones. En primer lugar, que la aplicación de esta cláusula específica solamente será posible cuando exista una actividad de construcción o de instalación propiamente dicha⁹³³. En consecuencia tan sólo será aplicable a otras actividades cuando éstas sean

⁹²⁹ En la versión inglesa, el cambio se produce omitiendo la referencia a las obras de montaje -*assembly project*- e incluyendo la referencia a las instalaciones -*installation project*-.

⁹³⁰ La mayoría de los CDI firmados por España se refieren a las "obras de construcción o de montaje". En cambio algunos prefieren la expresión "obras de construcción, instalación o montaje", en concreto los celebrados con Hungría, Luxemburgo, y Bulgaria, añadiendo el de China a esta referencia las "actividades de inspección relacionadas con la misma", y el de Estados Unidos también incorpora dentro de esta cláusula "las instalaciones o plataformas o barcos de perforación utilizados para la exploración o explotación de recursos naturales". El CDI con Checoslovaquia se refiere a las "obras de construcción o montaje o los proyectos de instalación", el de Polonia a una "obra o un proyecto de construcción", y el de la URSS al "lugar de realización de trabajos de construcción o instalación". El de Tunes incorpora "una obra de construcción u operaciones temporales de montaje o actividades de supervisión que ejerzan en la misma".

⁹³¹ De acuerdo con el Comentario éstas abarcan "no solo la construcción de edificios, sino también la de carreteras, puentes o canales, la instalación de conducciones, la nivelación de terrenos y el dragado". Comentarios MCOCDE 1977. párrafo 5.3.16.

⁹³² Comentarios MCOCDE 1977 5.3.17.

⁹³³ De acuerdo con SKAAR, A. op cit pag 393 "a business activity is a construction task only if by its very nature it is a construction or installation project".

auxiliares o anexas a la principal de construcción ⁹³⁴, y se lleven a cabo por el mismo sujeto, con la única excepción de los subcontratistas ⁹³⁵.

Este criterios se han observado por la Administración española. En concreto, en la Resolución del TEAC de 6 de mayo de 1988 se afirmaba que la especificación de técnicas y la dirección y supervisión de trabajos de soldadura y someter a prueba trabajos de soldadura mediante pruebas no destructivas realizadas in situ . En esta ocasión el TEAC declaró que no podía considerarse como obra de construcción y por tanto no podían aplicársele los criterios configuradores específicos del establecimiento permanente. Se rechazaba esta calificación porque la empresa no aportaba nada a la obra, limitándose a suministrar un servicio consistente. En consecuencia, no basta la mera participación en una obra sino la aportación directa a la misma. De acuerdo con este criterio, algunas actividades relacionadas con las obras de construcción, como las de preparación, planeamiento, control supervisión de la actividad, no podrán considerarse por sí mismas como obras de construcción a los efectos de la aplicación de esta cláusula especial. A pesar de este criterio debe tenerse en cuenta la reserva formulada por España en la reciente actualización del MCOCDE de 1992, en la que encuadra dentro de este apartado específico a las actividades de supervisión de las obras de construcción ⁹³⁶, siguiendo el criterio propuesto por el MCONU ⁹³⁷. No obstante, entendemos que resultará difícil

⁹³⁴ VOGEL, K. op cit manual pag 221 : "it designates not only building or construction work proper, but also all works necessary to complete a building or construction project, including related installation and assemby work".

⁹³⁵ Si bien en este caso, no darán lugar a la aplicación del criterio específico de establecimiento permanente relativo a las obras de construcción, para el subcontratista sino para el contratista que subcontrata, teniéndose en cuenta sobre todo para el cómputo del plazo mínimo al mismo exigido. Vid al efecto Comentarios MCOCDE 1977 5.3.17 y la Resolución del TEAC de 6 de mayo de 1988.

⁹³⁶ Vid el párrafo 49 de los Comentarios al artículo 5 del MCOCDE de 1992, en la que se reserva el derecho a considerar como establecimiento permanente las actividades de supervisión que duren más de 12 meses siempre que se desarrollen en relación con obras de construcción o de instalación cuya duración también supere los 12 meses.

⁹³⁷ Artículo 5.3 MCONU. También los Comentarios al artículo 5.3. *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*. 1980. pag 63 y ss. Los criterios del MCONU los sigue el CDI firmado con Tunes. Debe destacarse que el MCONU recoge junto al criterio temporal otro relativo a la proporción de los costes de la instalación en relación con el precio de la maquinaria o el equipo instalado. Vid *Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*. Nueva York. 1974. pag 17. Comentarios al MCONU, op cit pag 64.

su aplicación en la medida en que ningún CDI firmado por nuestro país - con la excepción del CDI firmado con Túnez- se ajusta a esta reserva.

Aún así, otras actividades que puedan considerarse de naturaleza similar deberán incluirse dentro del apartado concreto destinado a las obras de construcción ⁹³⁸. No obstante se han planteado problemas con las operaciones de exploración y explotación de los recursos naturales. La discusión se plantea principalmente en torno a estas actividades realizadas en la plataforma marina ⁹³⁹, sin que el MCOCDE se pronuncie por una solución o criterio claro ⁹⁴⁰. Estas discusiones se han plasmado en algunos MC como el MCUSA, asimilando los criterios de las obras de construcción a las actividades de exploración y de explotación ⁹⁴¹. No obstante no se comprende como se incluyen estas actividades de explotación de recursos naturales en la cláusula específica de construcción con sus elementos especiales y al mismo tiempo se recoge cualquier lugar de extracción de recursos naturales dentro de la lista ejemplificativa de establecimientos permanentes ⁹⁴².

El plazo temporal recogido por nuestros CDI, se ajusta en la mayoría de los casos al propuesto por la OCDE, que es de doce meses. No obstante,

⁹³⁸ En este sentido se pronuncia SKAAR, A. op cit pag 397 en relación con las actividades de mantenimiento y reparación: 'maintenance and repair tasks constitute construction permanent establishments because these tasks are similar to tasks which would have been permanent establishments constituting if they were part of the actual erection of a building'.

⁹³⁹ SKAAR, A. op cit pag 419 y ss.

⁹⁴⁰ El Comentario MCOCDE 1977 5.2.14 (MCOCDE 1992 5.2.15), indica que en relación con estas actividades los Estados pueden decidirse bien por la inclusión de los mismos como ejemplo de establecimiento permanente, o bien se admita la formación de un establecimiento permanente acudiendo al elemento temporal, lo que supone identificarlos a las obras de construcción.

⁹⁴¹ NITIKMAN, J. op cit pag 172. Este criterio también se establece en el CDI entre España y Estados Unidos. "las instalaciones o plataformas o barcos de perforación utilizados para la exploración o explotación de recursos naturales, sólo constituyen establecimiento permanente si su duración excede de seis meses".

⁹⁴² El artículo 5.2.f. continúa recogiendo a "las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales". En este sentido se observaría una duplicidad calificadora de estas actividades como establecimiento permanente, bien por la concurrencia del elemento temporal y de los restantes requisitos del artículo 5.3, en el supuesto de que estas actividades se desarrollen en la plataforma marítima.

algunos CDI difieren de esta regla general, concretando un plazo mayor ⁹⁴³ o uno menor ⁹⁴⁴. Con la plasmación de un plazo menor en los CDI para las obras de construcción se recogen las propuestas de parte de la doctrina española ⁹⁴⁵, y de la doctrina internacional especialmente de los países en desarrollo, que han tenido eco a través de las propuestas de la ONU ⁹⁴⁶, como consecuencia de los avances tecnológicos y de movilidad industrial. En estos casos, la solución ofrecida por el CDI se ajusta a la reserva formulada por España al MCOCDE en el sentido de permitir el gravamen de las obras de construcción existiendo CDI aunque su duración no exceda de doce meses ⁹⁴⁷.

No obstante, la doctrina se ha mostrado disconforme con la posibilidad de aplicar estos apartados en los que se señala un plazo inferior a doce meses para el gravamen de las obras de construcción existiendo un CDI aplicable. Se alega en contra de esta posibilidad la fijación de un plazo menor que el recogido por la legislación interna para el gravamen de los rendimientos obtenidos mediante establecimiento permanente ⁹⁴⁸. En otras palabras, se niega su aplicación, y en consecuencia la atribución de jurisdicción a las autoridades españolas, en la medida en que aquellos rendimientos obtenidos por la realización de obras de construcción por parte de una empresa americana -y el mismo supuesto sería alegable para una empresa china o tunecina- que se desarrolle durante más de seis meses pero menos de doce meses, no podría aplicarse en la medida en que éste supuesto no constituiría establecimiento permanente en la legislación interna.

⁹⁴³ Artículo 5.3 del CDI con Hungría que adopta un plazo de 24 meses.

⁹⁴⁴ Este es el caso de los CDI con Estados Unidos, China y Túnez. Los dos primeros establecen un plazo de seis meses, mientras que el tercero uno de nueve.

⁹⁴⁵ GARRIGUES WALKER, op cit pag 458, LOPEZ IBAÑEZ, op cit pag 141, que postula incluso su reducción a tres meses.

⁹⁴⁶ Así este es el plazo que recoge el MCONU, 5.3 letra A, y su Comentario, pag 63. También en *Guidelines fo Tax Treaties between Developed and Developing Countries*. 1974. pag 46. También SKAAR, A. op cit pag 383.

⁹⁴⁷ Comentarios al MCOCDE 1992 artículo 5 párrafo 49.

⁹⁴⁸ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. "La técnica tributaria en el Convenio con Estados Unidos" en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*. Editorial Gaceta Fiscal, 1991. pag 138.

Sin embargo, discrepamos en cuanto a la solución ofrecida por varias razones. En primer lugar, porque a pesar de que el CDI aboga por un criterio diferente de la definición de establecimiento permanente debe atenderse al principio de calificación autónoma, por el que, existiendo un CDI aplicable, serán los criterios por el recogidos los que deberán tenerse en cuenta y no los de la legislación interna para determinar cuando existe o no establecimiento permanente ⁹⁴⁹. Por otra parte la calificación diferente no supone la atribución de competencias tributarias a un Estado, en este caso España sobre unas rentas que de no mediar el CDI no podía gravar, puesto que como reconoce el autor mencionado, estas rentas quedarían gravadas en virtud de la legislación interna, aunque fueran obtenidas sin mediación de establecimiento permanente ⁹⁵⁰, por lo que se respeta la denominada naturaleza limitativa de los CDI ⁹⁵¹. Y tampoco se logra que con esta calificación diferente resulte una cuota tributaria mayor que la que resultaría de aplicar directamente la legislación interna, puesto que en algunos supuestos la legislación interna supondría la aplicación de un gravamen sobre la renta bruta o con deducción de gastos determinados.

En consecuencia, atendiendo al principio de calificación autónoma y a los criterios de interpretación de los CDI es éste el que configura la existencia de una actividad como establecimiento permanente debiendo acudir a sus criterios propios de calificación del mismo.

Sin embargo surgen ciertos problemas en torno al cómputo de este plazo. En principio la fijación de un plazo temporal otorga cierta seguridad jurídica para el desarrollo de las relaciones internacionales de este tipo, pero por otro lado debe precisarse los criterios de concreción del inicio y final de las actividades, así como las medidas que eviten la utilización abusiva y fraudulenta de este criterio temporal para evitar la tributación en el país de desarrollo de las actividades.

⁹⁴⁹ El apoyo a la postura sostenida por la doctrina citada en el pie de página anterior, llevaría a la imposibilidad de aplicar el criterio del establecimiento permanente recogido por los CDI en relación con aquellos países que no recojan en su legislación interna el criterio de establecimiento permanente, como es el caso de los Estados Unidos.

⁹⁵⁰ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. op cit pag 138-139.

⁹⁵¹ Vid apartado correspondiente del capítulo segundo.

El inicio de las actividades debe comprender no sólo el inicio del trabajo de construcción propiamente dicho sino también las actividades auxiliares al mismo ⁹⁵². En relación con la finalización de las mismas y por tanto del período relevante para el cómputo del elemento temporal, deben tenerse en cuenta los mismos principios tenidos en cuenta para fijar el inicio ⁹⁵³, contabilizándose también el periodo de prueba y verificación de la obra o instalación ⁹⁵⁴. El período que transcurre entre estas dos fechas deberá considerarse como período de desarrollo de la actividad, excluyéndose únicamente en determinados casos las interrupciones que sufra. No obstante esta exclusión no es general, debiendo computarse como período de desarrollo de la obra las interrupciones intencionales y las esperadas como las estacionales ⁹⁵⁵. En consecuencia tan sólo deberán excluirse las interrupciones inesperadas o extraordinarias, con independencia de que existan razones comerciales para la interrupción.

El cómputo del período temporal se realiza en principio para cada obra y empresa separada ⁹⁵⁶. No obstante el Comentario MCOCDE establece algunas situaciones para las que este criterio general puede sufrir variaciones, con la intención de evitar abusos en la utilización del límite temporal. Así, ya en 1977 se preveía la posibilidad de computar el plazo empleado o utilizado por un subcontratista ⁹⁵⁷. Además contra el fraccionamiento de las actividades, el Comentario formula el criterio de la *unidad de obra* como configurador del elemento objetivo y subjetivo que da

⁹⁵² Comentarios MCOCDE 1977 5.3.18. SKAAR, A. op cit pag 384-395, admitiendo la posibilidad de incluir la fecha de entrega de los primeros materiales. VOGEL, K. op cit manual pag 223.

⁹⁵³ VOGEL, K. op cit manual pag 223.

⁹⁵⁴ En favor de esta postura se manifiesta VOGEL, K. op cit manual pag 223. SKAAR, A. op cit pag 385 que alega que deben incluirse estas operaciones en la medida en que deben considerarse como actividad empresarial que el sujeto está realizando en el país de posible situación del establecimiento permanente por las que recibe un determinado rendimiento. Deberá incluirse en la medida que sea responsabilidad del mismo constructor. op cit pag 386.

⁹⁵⁵ SKAAR, A. op cit pag 389, de acuerdo con los Comentarios al MCOCDE 1977 -5.3.18-, y MCOCDE 1992 -5.3.19-.

⁹⁵⁶ Así se pronuncia el Comentario MCOCDE 1977 5.2.17: "el criterio de los doce meses se aplica a cada obra".

⁹⁵⁷ MCOCDE 1977 5.3.18.

lugar a la existencia de establecimiento permanente y en consecuencia a la obligación tributaria correspondiente ⁹⁵⁸. El criterio delimitador consiste en que las obras formen un "todo coherente en el plano comercial y geográfico". No obstante el Comentario no realiza una precisión ulterior, habiendo realizado los tribunales internacionales una interpretación dispar de lo que debe considerarse por tal unidad de obra ⁹⁵⁹. Aún así, los Comentarios no hacían referencia a la posibilidad de evitar la partición de una misma obra entre diversas entidades vinculadas que no actuaran como subcontratistas entre sí, lo que ha originado situaciones de abuso de Convenio. El Comentario de 1992 no obstante, hace referencia a estas situaciones, si bien deja la posibilidad de reinterpretar el concepto de unidad de obra y de agrupar estas actuaciones a la negociación futura entre los países contratantes. A tal efecto, el CDI entre Estados Unidos y España ya incorpora la mencionada cláusula ⁹⁶⁰.

Los Tribunales españoles se han ocupado de la precisión del concepto de unidad de obra. En concreto la Audiencia Nacional, en sentencia de 6 de abril de 1993. En ella se deniega la existencia de un establecimiento permanente a pesar de que una empresa alemana desarrollara para una empresa española y en España, obras de construcción durante más de 12 años. La Audiencia Nacional desechó el argumento de la

⁹⁵⁸ Comentarios MCOCDE 1977 5.3.17.

⁹⁵⁹ Debe destacarse fundamentalmente la jurisprudencia belga y holandesa seguida mayoritariamente por la doctrina. Vid SKAAR, A. op cit pag 354 y 360. HUSTON, J. y WILLIAMS, L. op cit pag 63. Los criterios concretos fueron promulgados por una sentencia belga del Tribunal de Apelaciones de Amberes de 12 de abril de 1984 (1984 AFT 12, pag 223, citada por EDWARDES-KER op cit art 5 pag 28.5002), recogiendo el acuerdo alcanzado por las autoridades belgas y holandesas en este punto (Bulletin der Belastingen num 2533 1975, pag 2533, citado también por EDWARDES-KER op cit art 5 pag 28.5001). Las reglas emanadas de este acuerdo entendían en primer lugar que las actividades de construcción desarrolladas en diferentes lugares o en distintos plazos de tiempo por el mismo contratista se considerarían un mismo proyecto de construcción si se desarrollaban bajo un mismo contrato. En segundo lugar, aún existiendo diferentes contratos, debía considerarse que existe un todo coherente o un único proyecto de construcción si existe unidad de ejecución. Se observa por tanto, como el tribunal belga sigue criterios de definición de la unidad de obra distintos de los enumerados por el Comentario del MCOCDE.

⁹⁶⁰ El artículo 5.3 último párrafo del mencionado CDI dispone 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 simultáneamente".

identidad de sujetos contratantes como criterio para definir la unidad de obra a tener en cuenta para el cumplimiento del período temporal. Por el contrario, acudiendo a una interpretación lógica y sistemática, el criterio determinante residió en la identidad de objeto de cumplimiento de los contratos firmados por las partes. Teniendo los dos contratos firmados por las partes un objeto diferente y habiéndose celebrado en diferente fecha y con un tiempo de duración también distinto debía concluirse que cada uno daba lugar a una obra de construcción independiente, que debía cumplir por sí mismo el plazo de los 12 meses fijado en el CDI.

IV.2.7. La enumeración de actividades excluyentes del concepto de establecimiento permanente. El artículo 5.4 del MCOCDE.

Junto con la lista positiva o enumeración de supuestos que constituyen establecimiento permanente, los CDI firmados por España, sin excepción alguna ⁹⁶¹, un párrafo dedicado al señalamiento de determinados casos que no constituyen establecimiento permanente o dicho de otro modo, de determinadas actividades y objetivos que no se incluyen en la definición de establecimiento permanente.

Sin perjuicio del examen realizado anteriormente de esta cláusula en relación con el análisis de la auxiliariedad y preparatoriedad de la actividad empresarial, siendo reproducibles aquí sus consideraciones, el propósito de este apartado estriba en determinar el carácter y naturaleza de esta enumeración, tal y como realizamos con la enumeración de carácter positivo, así como del examen de su contenido, al objeto de facilitar su interpretación y aplicación. En otras palabras, la importancia de este apartado radica en decidir si, al igual que sucede con la lista enumerativa de carácter positivo, nos encontramos ante una lista meramente indicativa, pero no constitutiva de los supuestos, actividades y objetivos que deben excluirse del ámbito de aplicación del concepto de establecimiento permanente, o si por el contrario, nos encontramos ante supuestos concretos que constituyen *per se* exclusiones a la definición general de

⁹⁶¹ Incluso el CDI con la URSS que no contiene lista positiva.

establecimiento permanente, bien sea con carácter exclusivo o simplemente indicativo.

La interpretación estrictamente literal del apartado 5.3 ó 5.4 ⁹⁶² del MC, no admite alternativa posible. Los supuestos mencionados en tal párrafo no se *comprenden* ⁹⁶³, o no se *incluyen* ⁹⁶⁴ en el término establecimiento permanente. En consecuencia, de una primera aproximación al párrafo se deriva que las actividades enumeradas explícitamente en cada uno de los párrafos constituyen supuestos excluidos del concepto de establecimiento permanente, o mejor dicho, supuestos que excluyen la aplicación de la definición general de establecimiento permanente. Por tanto, esta consideración les otorgaría un carácter constitutivo exclusorio, o delimitador negativo del concepto de establecimiento permanente. Esta interpretación se ve reforzada por el hecho de la aplicación preferente de esta cláusula sobre la definición general del párrafo 1 del artículo 5, en virtud de su especialidad ⁹⁶⁵. Esta conclusión es más rotunda teniendo en cuenta la redacción dada al párrafo 5.4 por el MCOCDE: "no obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo", por lo que no sólo toma preferencia frente a la cláusula general sino también frente a las especialidades aplicables a las obras de construcción ⁹⁶⁶.

La mayoría de los comentaristas han seguido principalmente este criterio de interpretación de este párrafo, aún manteniendo un criterio diferente en relación con la enumeración positiva, y con independencia de la función asignada al criterio de la *auxiliariedad o preparatoriedad*, para con la definición general de establecimiento permanente ⁹⁶⁷.

⁹⁶² Al no reservar un apartado específico para las obras de construcción, el PCOCDE de 1963 regula las actividades exclusorias en el artículo 5.3 del Proyecto.

⁹⁶³ PCOCDE 1963 artículo 5.3 .

⁹⁶⁴ MCOCDE 1977 artículo 5.4.

⁹⁶⁵ VOGEL, K. op cit manual pag 233.

⁹⁶⁶ No obstante los Comentarios MCOCDE 1977 (5.4.20) y 1992(5.4.21) únicamente especifican que "este párrafo enumera un determinado número de actividades consideradas excepciones a la definición general enunciada en el párrafo 1".

⁹⁶⁷ VOGEL, K. op cit manual pag 233 y 236-237, 238. A pesar de reconocer la importancia general del criterio de la auxiliariedad o preparatoriedad, atribuye a la lista del artículo 5.4 un carácter constitutivo, si bien no exhaustivo: 'what is made clear is that the list of

Sin embargo, y tal como manifestamos en relación con la cláusula positiva, la apreciación de unos criterios o elementos con validez general para la definición de establecimiento permanente, deben impregnar de su sentido cada uno de los supuestos enumerados o listados explícitamente ⁹⁶⁸. en relación con la enumeración de supuestos excluyentes del concepto de establecimiento permanente, la obtención de un criterio general en atención al cual debe interpretarse la exclusión, supone que todos y cada uno de los supuestos enumerados en el artículo deban considerarse como exclusorios, tan sólo de manera condicionada, en la medida en que reúnan los requisitos exigidos y derivados de esta cláusula general. Ello es así aún más en la medida en que esta característica general del concepto de establecimiento permanente se haya inferido de la suma de los supuestos enunciados, al objetivar las características inmanentes y comunes que en ellos concurren ⁹⁶⁹.

Por consiguiente, al realizar una interpretación de los casos mencionados explícitamente de acuerdo con los criterios generales objetivados y extraídos de la propia lista enumerativa, la lista de supuestos deja de tener un carácter constitutivo, ni aún de carácter abierto. Por el contrario, los supuestos especificados sólo constituyen *ejemplos* de actividades y casos que deben suponer la no aplicabilidad del concepto de establecimiento permanente, *en la medida en que* respondan a los criterios y requisitos derivados de la noción de auxiliariedad y preparatoriedad ⁹⁷⁰. Esta interpretación se adecúa a lo establecido por el Comentario del MCOCDE de 1977 al artículo 5.4 . "La redacción de este apartado hace inútil una amplia enumeración de excepciones. Además el apartado incorpora una excepción

exceptions is not meant to be exhaustive, but is designed to include the whole variety of the range of auxiliary activities" pag 234. DE LA VILLA, J.M. op cit pag 107.

⁹⁶⁸ Ello debe suponer que, por ejemplo, una empresa dedicada a la cesión de lugares de negocio para el almacen de productos para terceros, pueda tener un establecimiento permanente, a pesar del artículo 5.4. c del MCOCDE de 1977, siempre que se cumplan los requisitos generales de la definición de establecimiento permanente.

⁹⁶⁹ Ya vimos en su momento como derivamos la necesidad de interpretar todos los supuestos mencionados en el artículo 5.4 MCOCDE , de acuerdo con el criterio de la auxiliariedad y preparatoriedad, y cómo esta interpretación era la correctamente aplicable tanto en los CDI inspirados en el PCOCDE 1963 como en aquéllos redactados conforme al MCOCDE 1977.

⁹⁷⁰ GURRY, op cit pag 16.

general a la definición del párrafo 1, y en relación con éste párrafo, ofrece un criterio más selectivo que permite la definición de lo que constituye un establecimiento permanente " 971.

La lista enumerativa se subordina al cumplimiento de la característica general derivada de la propia lista en relación con la determinación de las actividades empresariales excluidas del ámbito de aplicación del concepto de establecimiento permanente 972.

Estas afirmaciones plantean la siguiente alternativa. Siendo que los supuestos enumerados en el párrafo cuarto del artículo 5 MCOCDE no implica automáticamente la exclusión del concepto de establecimiento permanente, es decir no suponen una presunción iuris et de iure de inaplicación de tal concepto, habrá que decidir si aún así pueden constituir una presunción iuris tantum o bien simplemente meras indicaciones de aquellas actividades que normalmente tienen carácter auxiliar o preparatorio, pero que en todo caso ésta habrá de determinarse con arreglo a los criterios definatorios del mismo sin que tenga efecto jurídico alguno la enumeración 973. De acuerdo, con la redacción del MC y de los CDI, y de las aclaraciones que de los mismos realizan los Comentarios debe concluirse que los supuestos mencionados en el artículo 5.4 gozan de una presunción iuris tantum de exclusión del concepto de establecimiento permanente 974. Ahora bien, esta presunción cesará en sus efectos cuando se demuestre su disconformidad con el criterio general extraído del párrafo cuarto del artículo 5 del MC, y no pueda demostrarse la auxiliariedad o preparatoriedad

971 Comentarios MCOCDE 1977 artículo 5.4.22. Comentarios MCOCDE 1992, artículo 5.4. 23.

972 GURRY op cit pag 16, efectúa una observación interesante en relación con la versión inglesa del MCOCDE de 1977. En vez de utilizar la expresión "*shall be deemed not to include*", el MC se decanta por afirmar "*shall not be deemed to include*". Ello implica otorgar una fuerza no tan decisiva a la definición de carácter negativo, con la que es posible concluir que no será sólo establecimiento permanente únicamente en la medida en que reúna las condiciones generales de exclusión.

973 En definitiva supone plantear de manera paralela la cuestión planteada por VAN RAAD, "The 1977 OECD Model Convention and Commentary. Selected Suggestions for Amendment of the Articles 7 and 5" op cit, pag 500 en relación con la lista de carácter positivo tras el MCOCDE de 1977.

974 Los Comentarios del MCOCDE siempre hacen referencia a los mismos como *excepciones* a la definición general de establecimiento permanente del párrafo 1. Vid Comentarios MCOCDE 1977 5.4.21 y 5.4.23.

de las actividades llevadas a cabo a través del lugar de negocio que se incluyan en alguno de los supuestos específicos del artículo 5.4 MC.

IV.3. La cláusula de la agencia.

Los MC y los CDI incorporan junto con la cláusula general y los apartados relacionados con ella, tales como los dedicados a la *lista positiva*, los lugares de construcción y la *lista negativa*, unos párrafos dedicados a consagrar la existencia de establecimiento permanente a través de la actuación empresarial mediante la utilización de personas representantes de la empresa -no residente, en principio-. Estos apartados han sido calificados por algunos autores como *cláusula de la agencia*⁹⁷⁵, agrupando los tres últimos apartados del artículo 5 del MC a efectos de un estudio sistemático, y en el mismo sentido utilizaremos esta denominación⁹⁷⁶. Con esta referencia asumimos el término *agencia* en su sentido comercial amplio y no en el de su acepción técnico-jurídico estricta, entendiendo por la misma aquella actuación por la que una persona denominada representante actúa en nombre de otra persona⁹⁷⁷.

La inclusión de la actuación empresarial a través de una *agencia* en otro país como constitutiva de establecimiento permanente se contiene ya en los primeros Proyectos de Convenio de la Sociedad de Naciones⁹⁷⁸.

⁹⁷⁵ Utilizamos así, la nomenclatura escogida por SKAAR, A. op cit pag 463. En cambio otros autores denominan a este conjunto de apartados de modo diferente. WILLIAMS, R. L. HUSTON, J. "Agency Permanent Establishments- The Black Hole of Tax Treaties" 10 Tax Planning International review. num 10. October. 1992. lo denomina *agency permanent establishments* (agencia establecimiento permanente), ROBERTS, S. I. "The Agency Element of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View" (part One and Two). INTERTAX num 9-10/1993. pag 396 y ss los califica de *agency element* (el elemento de la agencia).

⁹⁷⁶ Con esta denominación, que en principio parece oponerse a la denominación de *cláusula general*, no prejuzgamos las relaciones entre los distintos apartados del artículo 5 de los MC y de los CDI que serán analizados en el transcurso de este apartado.

⁹⁷⁷ Esta acepción ha sido la recogida por la doctrina. Vid SKAAR, A. op cit 463, para el que debe distinguirse el sentido corriente -todo aquél representante que actúa en nombre de otra persona-, del sentido legal -todo aquél que realiza actos legales en nombre de otro-, TREMBLAY, R. op cit pag 38:36, tomando este concepto de FRIDMAN, G.H.L. *The Law of Agency* 5ª ed. Butterwords. Londres. 1983. pag 9. También ha sido utilizado en este sentido por la jurisprudencia de determinados países: vid por todos el caso canadiense *Pullman v. The Queen*. 83DTC 5080 (FCTD): "An agent is one who acts for somebody else". En el mismo sentido fue incorporada la expresión en el Proyecto de Convenio de la Sociedad de Naciones de 1928, pasando de aquél a los Proyectos de Londres y de México y de éstos a los trabajos de la OCEE y de la OCDE.

⁹⁷⁸ Vid al efecto el capítulo dedicado a los antecedentes históricos del concepto de establecimiento permanente. En el Proyecto de Convenio de 1928 aparece como una de las

Progresivamente la referencia a la agencia se separa del apartado general del establecimiento permanente, conteniéndose en apartados separados, que van a sufrir una evolución propia ⁹⁷⁹. De este modo su regulación se independiza de las características generales, agrupándose su positivización en torno a la figura del *representante permanente* ⁹⁸⁰. No obstante se recogían ambos supuestos bajo la denominación genérica de establecimiento permanente, al reservar los MC y los CDI identidad de efectos para ambos supuestos de hecho.

Aunque la regulación en apartados separados proceda de los trabajos de la Sociedad de Naciones, la separación formal de ambas *cláusulas* o grupos configuradores dentro del concepto de establecimiento permanente no se plasma específicamente hasta la redacción del MCOCDE de 1977. En el apartado 5.5 del MC se hace referencia a las condiciones de existencia de un establecimiento permanente por el ejercicio de la actividad empresarial a través de representante, *con independencia* de aquéllas que dan lugar a la existencia de un establecimiento permanente de acuerdo con el párrafo primero. Este es el significado que cabe atribuirle a la expresión "no obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2" que aparece en el encabezamiento del párrafo quinto ⁹⁸¹.

De acuerdo con esta interpretación, la conformación de un establecimiento permanente de acuerdo con este párrafo - junto con los siguientes, párrafos 5.6 y 5.7, en la medida en que se efectúan remisiones en

manifestaciones del establecimiento permanente. Vid al efecto SHORT, A. "Permanent Establishment and Agencies". 11 Canadian Tax Journal. 1963. pag 387-393. En consecuencia, no puede afirmarse que en su concepción original se incorporara para ensanchar las posibilidades de existencia de un establecimiento permanente a actividades no realizadas a través de un lugar fijo de negocios, como sostiene SKAAR, A. op cit pag 463, sino que constituía una manifestación de los mismos.

⁹⁷⁹ Dicha regulación autónoma tiene lugar en el Proyecto de Convenio de la Sociedad de Naciones de 1933. Vid al efecto SHORT, A. "Permanent Establishment and Agencies" 11 Canadian Tax Journal. 1963. pag 389 y ss.

⁹⁸⁰ SKAAR, A. op cit pag 473. SHORT, A. op cit pag 390-191.

⁹⁸¹ En el mismo sentido se ha pronunciado la doctrina. Vid SKAAR, A. op cit pag 468. NITIKMAN, J. op cit pag 258.: "this kind of activities need not be measured against the fixed-place-of-business-test".

este sentido ⁹⁸²-, es paralela e independiente ⁹⁸³ respecto a aquélla que se establece por la concurrencia de los elementos que se infieren de la cláusula general. Esta circunstancia implica que los requisitos contenidos y extraídos de los párrafos 5.5 y siguientes del MCOCDE no deben añadirse a los elementos que contiene la cláusula general sino que *sustituyen* a aquéllos en la formación del establecimiento permanente ⁹⁸⁴.

La independencia de los factores constitutivos de establecimiento permanente en la cláusula de la agencia con relación a la cláusula general supone que ambas configuraciones son aplicables al mismo tipo de situaciones, por lo que una empresa que decida actuar en otro país mediante representante puede mantener en aquél un establecimiento permanente tanto por la aplicación de los requisitos de la cláusula general, como por los requisitos que se infieren de la denominada *cláusula de la agencia*. Es decir, la separación de los elementos estructuradores del establecimiento permanente relacionados en torno a la actividad de representación, no arrastra para sí determinadas actividades o actuaciones de las empresas,

⁹⁸² El artículo 5.5 MCOCDE establece que las personas que pueden originar la aplicación de la denominada *cláusula de la agencia* son aquéllas distintas de las personas a las que resulta de aplicación el párrafo 6, por lo que resulta necesaria la integración de ambos párrafos en el estudio y configuración de la cláusula. Mención específica merece el apartado 5.7, en el que, si bien no se efectúa ningún tipo de remisión a la cláusula de la agencia o a los párrafos 5.5 y 5.6 MC sí se contiene esta remisión en los Comentarios al MC -artículo 5.7.40-. Por ello se estudiarán las peculiaridades que conciernen a esta representación específica entre matriz y filial en un apartado separado.

⁹⁸³ Algunos autores entienden incluso que su aplicación se encuentra subordinada frente a la prevalencia de la cláusula de carácter general. Se apoyan para ello en el Comentario MCOCDE 1977 5.5.34. "The provisions for the agency PE can only be seen as *lex specialis* to the basic rule insofar as they explicitly replace or alter the provisions of the basic rule". SKAAR, A. op cit pag 470, consecuente con su concepción de la cláusula de la agencia como *ficción* de establecimiento permanente. En el mismo sentido VOGEL, K. op cit manual pag 247, y LENZ, R. op cit pag 333. No obstante entendemos que esta discusión es un tanto irrelevante por cuanto, la importancia del reconocimiento del establecimiento permanente no reside en el hecho de su mismo reconocimiento y las distintas vías que dan lugar a su existencia sino en los efectos que el ordenamiento prevé una vez precisada esta existencia, con independencia de los criterios y elementos configuradores del mismo.

⁹⁸⁴ Así se pronuncia el Comentario MCOCDE 1977, 5.5.34. "...El párrafo 5 ofrece solamente un criterio de recambio para determinar si una empresa posee un establecimiento permanente en un Estado".

como ocurre con la configuración de las obras de construcción como establecimiento permanente ⁹⁸⁵.

Debe tenerse en cuenta no obstante, que esta precisión se incluye únicamente en el MCOCDE de 1977 pero no en el PCOCDE de 1963. Deberá decidirse por tanto, si las afirmaciones anteriores afectan también a los CDI que se han firmado siguiendo el enunciado del PCOCDE ⁹⁸⁶. Para ello no puede olvidarse la diferente redacción de los párrafos correspondientes, y las dificultades en este caso para ajustar los CDI firmados en observación de un modelo anterior con arreglo a lo dispuesto en los Modelos posteriores. A pesar de que el Comentario del PCOCDE no aclare la autonomía configuradora de los elementos contenidos en los párrafos 5.4 y 5.5 en relación con el concepto de establecimiento permanente ⁹⁸⁷, esta conclusión puede extraerse de los Comentarios al 1977, así como de la actualización de los mismos llevada a cabo en 1992 ⁹⁸⁸. En sus primeros párrafos dedicados a la explicación de la agencia como constitutiva de establecimiento permanente, aclara que "el texto del párrafo ha sido nuevamente redactado para precisar el sentido de la disposición correspondiente que figuraba en el

⁹⁸⁵ No pueden acumularse los elementos de ambas cláusulas en relación con las actividades realizadas mediante representante a efectos de su posible consideración como establecimiento permanente, sino que basta con el cumplimiento separado de una de ellas. Así se desprende de los Comentarios al MCOCDE 1977 5.5.34: "Si se puede demostrar que este establecimiento permanente existe en el sentido de los párrafos 1 y 2 (con las reservas del párrafo 4), no es necesario demostrar que el supuesto de la persona encargada está incluido en el párrafo 5". En el mismo sentido SKAAR, A. op cit pag 468.

⁹⁸⁶ Este es el caso de la mayoría de los CDI españoles, que siguen la redacción dada al párrafo por el PCOCDE y no la del MCOCDE de 1977. Así, tan sólo los CDI con Hungría, Luxemburgo, Estados Unidos, Bulgaria y China siguen la redacción del último modelo. Por el contrario, el resto de CDI firmados por España -Alemania, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Checoslovaquia, Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda, Italia, Japón, Noruega, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia, Suiza y Túnez-, aún siendo posteriores algunos de ellos a la redacción del MCOCDE, se decantan por lo que a este punto se refiere, y sin entrar en las particularidades de algunos de ellos, por la redacción primera de la OCDE.

⁹⁸⁷ Hay que tener en cuenta que, al no reservar un apartado específico dedicado a las obras de construcción, los apartados 5.4 y 5.5 del PCOCDE de 1963 y de los CDI que lo siguen, son los correspondientes a los apartados 5.5 y 5.6 del MCOCDE de 1977 y de 1992. Por tanto, y con el ánimo de evitar confusiones, debe aclararse que las referencias numéricas en las que nada se indique, van referidas a los párrafos del MCOCDE de 1977 y no a los del PCOCDE 1963.

⁹⁸⁸ Además, también pueden alegarse los Comentarios al PCOCDE atendiendo a los elementos exigidos por la cláusula general que no son necesarios en la configuración del establecimiento permanente a través de la actuación por medio de representante, tal y como analizaremos posteriormente.

Proyecto de Convenio de 1963, sin otra modificación de fondo que la relativa a la extensión de las actividades de la persona que constituyen una excepción". Por tanto, si ésta es la única modificación en cuanto al fondo patente en la nueva redacción, cabe pensar que las mismas conclusiones adoptadas en relación con el MCOCDE 1977 y su redacción son también predicables del PCOCDE 1963 y de los CDI que siguen su tenor. De este modo se confirma que el párrafo 5.5 se destina a regular las condiciones por las que se considera "que la empresa tiene un establecimiento permanente por el hecho de que una persona actúe por cuenta de ella" ⁹⁸⁹. En consecuencia, debe estimarse que la independencia de cláusulas y de elementos configuradores, sin que esta suponga la imposibilidad de aplicar la cláusula general a este tipo concreto de actividades, también es predicable respecto del PCOCDE de 1963 y de los CDI que lo toman como modelo.

En apoyo de la configuración independiente del establecimiento permanente atendiendo a los párrafos 5.5 y ss del MCOCDE, puede aducirse la no necesidad de determinados elementos requeridos en la cláusula general, sin que por otro lado implique el desconocimiento de todos ellos. Así ocurre en relación con la existencia necesaria de un lugar fijo de negocios. Siendo uno de los elementos evidentes y principales en la cláusula general, el mismo no es necesario para la formación de un establecimiento permanente con arreglo a la cláusula de la agencia ⁹⁹⁰. Así se pronuncian al menos los Comentarios, tanto del PCOCDE 1963 como del MCOCDE 1977 ⁹⁹¹, siendo admitido por la doctrina con carácter general ⁹⁹².

⁹⁸⁹ MCOCDE 1977 5.5.30. El enunciado es similar al del Comentario del PCOCDE 1963 5.4.14. : "parece necesario, de conformidad con la práctica internacional seguida hasta ahora, atribuir a ciertas categorías de personas la cualidad de establecimientos permanentes, a causa de la actividad que realizan, aun en el caso de que la empresa no tenga instalación fija de negocios".

⁹⁹⁰ De este modo se observa una vez más, una configuración independiente del concepto de establecimiento permanente por la cláusula de la agencia, en los CDI y en la legislación interna. Como se recordará, la legislación interna exigía en cualquier supuesto de representación como establecimiento permanente la concurrencia de esta representación con la realización de la misma en un lugar de negocios. Ello no es óbice para que en caso de conflicto, deba prevalecer, de acuerdo con los criterios enunciados en el capítulo segundo, los elementos configuradores autónomos enunciados en el CDI.

⁹⁹¹ El Comentario al PCOCDE 5.4.14 establece que "parece necesario...atribuir a ciertas categorías de personas la cualidad de establecimientos permanentes, a causa de la actividad que realizan, aun en el caso de que la empresa no tenga instalación fija de negocios ". Por su parte el MCOCDE de 1977 -5.5.30-, aclara que "una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si existe en él una persona que actúa por su cuenta en determinadas

Esta circunstancia queda reflejada en la actualidad en el texto del MCOCDE de manera indirecta. En ellos se indica, en relación con la exclusión de las actividades cuya prestación no presuponen la formación del establecimiento permanente, que serán aquéllas que "de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios", no habrían calificado al mismo como de establecimiento permanente, por lo que cabe concluir que no es necesario que éste concorra junto con los restantes elementos.

Con todo, las dificultades estriban en la concreción de los elementos que conforman la cláusula de la agencia y más precisamente su contenido ⁹⁹³. En esta situación colaboran, junto con la dudosa relación entre los distintos apartados del artículo 5 MC, la confusión producida por los cambios en los Comentarios a los mismos, y la decisión sobre la relevancia e influencia del derecho interno de los países firmantes del CDI que regulan los aspectos materiales de esta representación ⁹⁹⁴.

Del examen del artículo 5.5 MCOCDE 1977 y 5.4 PCOCDE 1963, se infiere que el elemento principal de esta cláusula gira en torno al elemento personal: se forma un establecimiento permanente por la actuación de una *persona* ⁹⁹⁵ como representante de otra ⁹⁹⁶. De esta asunción se deriva otro de los elementos, la *actuación de esa persona* que le confiere un

condiciones, aunque la empresa no disponga en este Estado de una instalación fija de negocios en el sentido de los párrafos 1 y 2" (la cursiva es nuestra).

⁹⁹² SKAAR, A. op cit pag 472. WILLIAMS, R. op cit (the tax lawyer) op cit pag 338, que incluso sostiene que el lugar fijo de negocios de un agente es el de su principal. También en WILLIAMS, R. y HUSTON, J. *Permanent Establishments. A planning primer*. Ed Kluwer. 1993. (en adelante op cit libro) pag 82-83.

⁹⁹³ Distintas han sido las propuestas doctrinales que examinaremos en relación con el análisis particular de cada uno de los elementos requeridos para la formación de un agente establecimiento permanente.

⁹⁹⁴ A diferencia de lo que ocurre con la cláusula general, el Comentario a los Modelos de Convenio, no ha desglosado los elementos necesarios para la constitución de un establecimiento permanente con arreglo a esta cláusula.

⁹⁹⁵ El significado de esta expresión utilizada en el artículo 5.5 MCOCDE deberá trasladarse de lo dispuesto en el artículo 3.1 MCOCDE. Vid VOGEL, K. op cit manual pag 245.

⁹⁹⁶ Tanto el PCOCDE como el MCOCDE son claros en este sentido. De acuerdo con los mismos, "una persona que actúa en un Estado contratante... se considera que constituye un establecimiento permanente".

determinado grado, matizada en cuanto al alcance de la misma y por la naturaleza de las actividades a realizar, en consonancia con lo dispuesto en el párrafo 5.5 MC ⁹⁹⁷ . Según el mismo, esta persona debe ostentar y ejercer "habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa" ⁹⁹⁸ .

La conjunción de estos dos elementos debe suponer no obstante, un tercer elemento que debe entenderse implícito en la cláusula de la agencia. Con la actuación del agente en los términos y condiciones exigidos por los párrafos de la cláusula de la agencia, la *empresa representada debe desarrollar* en el país de actuación del agente *una actividad de carácter empresarial* . Este elemento debe quedar configurado en cuanto a su naturaleza y condiciones de manera similar a lo exigido en relación con la cláusula general. Solamente así encuentra justificación el cambio de redacción operado en el MC relativo a la exclusión de determinadas operaciones ⁹⁹⁹ , con el fin de delimitar las actividades que, en cualquier caso, no darán lugar al surgimiento del instituto del establecimiento permanente; o de otro modo, a la equiparación de aquellas situaciones que proporcionan un rendimiento imputable al establecimiento permanente y gravable del

⁹⁹⁷ La redacción de estos condicionantes es diferente en los dos textos de la OCDE. Sin perjuicio de un estudio en profundidad en el apartado correspondiente, la naturaleza y ejercicio de esta actividad es similar en ambos textos, exigiendo que la representación ejercida presuponga la capacidad para concluir contratos en nombre de la empresa representada. No obstante existe divergencia en relación con la potestad que debe retener el representante .

⁹⁹⁸ Aunque el PCOCDE 1963 establezca una definición diferente se infieren los mismos elementos. En este se indica que "una persona que actúa ...se considera que constituye establecimiento permanente...si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa,..".

⁹⁹⁹ Es cierto que la exclusión de determinadas actividades de la cláusula de la agencia, viene referida a las actividades del agente o representante. En el PCOCDE 1963 se excluye el supuesto en el que el agente vea limitadas sus actividades a la compra de bienes o mercancías para el principal. En el MCOCDE 1977 dan lugar a la existencia de un establecimiento permanente "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*". Aunque la versión castellana pueda parecer confusa, los textos inglés y francés ponen de manifiesto que la referencia es a la actividad desempeñada por el agente y no la de la empresa principal la que no debe tener carácter auxiliar. Pero aún así, no es menos cierto que las actividades realizadas por el agente, se tendrán en cuenta tan solo en la medida en que sean imputables al principal y que este es tenido en consideración únicamente en función de las actividades que el representante realiza en su nombre, por lo que, aún siendo materialmente realizadas por el agente, tienen el mismo significado que las realizadas por cuenta propia por la propia empresa principal.

mismo modo en el país de realización de las actividades. En este sentido, con la aceptación de este elemento, que presupone que las mismas condiciones señaladas en la cláusula general, son exigibles respecto de la cláusula de la agencia, se garantiza la aplicación de los mismos efectos jurídicos a las empresas que alcancen un nivel similar de penetración económica en un determinado territorio, con independencia de cuáles sean los métodos o elementos elegidos para su incursión.

Por consiguiente, debe analizarse en primer lugar, el elemento personal, precisando aquellos supuestos excluidos y las características de las personas que reúnen este requisito. Delimitadas las personas que comprenden el ámbito subjetivo de aplicación de esta cláusula específica de establecimiento permanente, deben estudiarse las condiciones y requisitos de las actividades que deben desarrollar estas personas ¹⁰⁰⁰, y el alcance de las mismas. En relación con la misma, debe hacerse especial mención a la interrelación entre la actividad del agente y la actividad empresarial de la entidad representada.

IV.3.1. El elemento personal. Ambito subjetivo de aplicación de la cláusula de la agencia. El agente independiente y el agente dependiente.

La actuación de una persona en nombre de una empresa del otro Estado contratante constituye el elemento primordial en torno al cual se construye la cláusula de la agencia. En efecto, la fijación de este elemento ha sustituido progresivamente al elemento físico -lugar de negocios- como elemento generador de la demostración de la integración económica de una empresa en un Estado merecedora de la calificación a efectos jurídico-tributario-internacionales como establecimiento permanente ¹⁰⁰¹. Esta

¹⁰⁰⁰ Aunque en la doctrina, ambos elementos se hayan confundido e interrelacionado debe tenerse en cuenta, al menos a efectos expositivos, su configuración independiente. Esta configuración independiente se vislumbra de forma clara en la redacción del PCOCDE 1963 "una persona que actúa en un Estado contratante-con las características propias-... se considera que constituye establecimiento permanente si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa".

¹⁰⁰¹ SKAAR, A. op cit pag 481. Esta sustitución se observa incluso en la evolución de los Proyectos de Convenio. Si en un principio la constitución de un establecimiento permanente se reservaba a la agencia, con posterioridad esta función se otorga a la representación personal, a la actuación empresarial mediante un agente. Esto es así hasta el punto que en la actualidad

sustitución deja por resolver, no obstante, algunos problemas relativos a la determinación de los criterios de conexión entre la empresa y un determinado territorio que serán examinados con posterioridad.

La determinación del ámbito subjetivo de aplicación de la cláusula de la agencia debe partir del análisis del artículo 5.5 MC y de sus diferencias con el artículo 5.4 PC, así como de sus relaciones con los siguientes párrafos del artículo 5 MC. No obstante, la referencia a la persona debe entenderse de acuerdo con el artículo 3.1.a. del MCOODE de 1977 ¹⁰⁰², siendo irrelevante que esta persona sea física o jurídica. Tampoco es exigible, a pesar de la denominación utilizada por la doctrina, que el representante merezca la calificación formal de *agente* de acuerdo con el derecho interno de los países contratantes, pues nada se exige al respecto en los MC. En ellos tan sólo se hace referencia a la actuación de una *persona*, sin que deba merecer calificación específica alguna de acuerdo con la normativa interna ¹⁰⁰³. Al contrario, la cualificación de esta persona se consigue con el cumplimiento de los requisitos jurídico-tributarios propios señalados en el texto del MC.

En principio, de acuerdo con el PCODE de 1963, podría entenderse que las condiciones configuradoras especiales del establecimiento permanente son aplicables únicamente a aquellas actuaciones por medio de una persona "salvo que se trate de un agente independiente comprendido en el párrafo 5". La interpretación de este enunciado, sin duda avalado por

los MC y los CDI se refieren únicamente a esta representación personal, habiendo desaparecido de los mismos la referencia a la agencia, siendo utilizada esta denominación únicamente a nivel doctrinal.

¹⁰⁰² SKAAR, A. op cit pag 481. VOGEL, K. op cit manual pag 245.

¹⁰⁰³ De la misma opinión es TREMBLAY, R. op cit pag 38:39 "Therefore it is not a necessary precondition to the application of article 5(5) that a person referred to therein be technically an 'agent' ".

Esta situación trae como consecuencia, en relación con nuestro derecho interno, que la condición de agente establecimiento permanente no tenga que ser desempeñada exclusivamente por los denominados agentes comerciales, o por los agentes que someten su actuación a la Ley 12/1992 de 27 de mayo sobre Contrato de Agencia, promulgada en nuestro país para adaptar la Directiva del Consejo de 18 de diciembre de 1986 (86/653/CEE) relativa a la coordinación de los derechos de los Estados miembros en lo referente a los agentes comerciales independientes. De este modo, la calificación jurídico tributaria internacional se separa de la calificación jurídico-material que la persona representante de la empresa merezca en el Estado donde lleve a cabo su actividad.

los comentarios al mismo ¹⁰⁰⁴, ha llevado a la doctrina a entender que la operación de la actividad empresarial a través de agentes independientes no puede constituir en ningún caso un establecimiento permanente; o dicho de otro modo, únicamente los agentes *dependientes* pueden originar la aplicación de la cláusula y en consecuencia los efectos que de la misma derivan ¹⁰⁰⁵.

De este modo, la función del artículo 5.6 MC -o más propiamente el 5.5 PC, aunque coincidan en su enunciado-, consistiría en delimitar de modo negativo aquellos supuestos a los que pueden ser de aplicación las condiciones específicas y propias denominadas *cláusulas de la agencia*, originando de este modo un establecimiento permanente con arreglo a un criterio diferente. Dicho de otra manera, la aplicación de la cláusula de la agencia quedaría reducida a los denominados *agentes dependientes*, que, aunque no se haga referencia a los mismos en el texto del MC, se definirían por exclusión de los agentes independientes ¹⁰⁰⁶.

Sin embargo, entendemos que el análisis del MCOCDE 1977 así como de los artículos del PCOCDE 1963 revela que no debe ser esta la función otorgada a la diferenciación entre los agentes independientes y los denominados *agentes dependientes*. En principio, la dicción del artículo 5.5 MCOCDE de 1977 no excluye la posibilidad de que los agentes a los que el MC denomina independientes, puedan tener la consideración de establecimiento permanente a efectos de la aplicación del CDI que sigue el MC. El artículo 5.5 tan sólo indica que a aquellas personas que gocen de un

¹⁰⁰⁴ El párrafo 5.4.16 de los Comentarios al PCOCDE 1963 afirman que "los agentes independientes no constituyen, por tanto, establecimientos permanentes". En uno de los párrafos siguientes -5.4.21- se vuelve a leer: "es evidente que agentes independientes, que representan de hecho a una empresa distinta, no pueden constituir establecimiento permanente".

¹⁰⁰⁵ Apoyándose en estas consideraciones, parte de los autores consideran que la utilización de un agente independiente para la realización de las actividades de representación constituye una acción segura -safe harbor- para evitar la tributación de la empresa en el país de realización de las actividades. Vid WILLIAMS, R. op cit pag 343, WILLIAMS, R. y HUSTON, J. op cit pag 139. VOGEL, K. op cit manual pag 245 mantiene que: "the agent concerned must be dependent on the enterprise he represents".

¹⁰⁰⁶ La denominación, aunque no aparezca en el texto de los MC, la ha tomado la doctrina de los Comentarios al MCOCDE y al PCOCDE, comentario que también utiliza la expresión *agentes o representantes de contrato*.

estatuto independiente se les aplicará el párrafo 6 del artículo 5 del MC. Es por tanto imprescindible interpretar de manera conjunta los apartados 5 y 6 para entender el significado de la delimitación efectuada por el MC entre los agentes independientes, o atendiendo a la letra del mismo, a las personas que gozan de un estatuto independiente, y los agentes dependientes.

El apartado 5.6 MC -5.5 PC- excluye en principio la posibilidad de originar un establecimiento permanente a aquellas actuaciones en las que intervengan determinadas personas a las que se les reconozca un estatuto independiente ¹⁰⁰⁷. Sin embargo, de este párrafo no puede deducirse que esta exclusión sea automática y surta efectos en cualquier caso ¹⁰⁰⁸. Como el párrafo indica, los agentes independientes o con estatuto independiente no constituirán establecimiento permanente "siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad". A sensu contrario, ello implica que, en la medida en que su actuación exceda el marco ordinario de su actividad, la imposibilidad de aplicar la cláusula de la agencia como constitutiva de establecimiento permanente dejará de tener vigor ¹⁰⁰⁹.

Otra cuestión diferente es la que consiste en decidir si con el cumplimiento de estas dos condiciones, que se trate de un agente independiente y que realice actividades fuera del marco ordinario de su actividad, el agente puede considerarse como un establecimiento permanente. En principio, de la lectura del artículo 5.5 MC parecería desprenderse una conclusión positiva o en favor de su admisibilidad. Si a los agentes o personas con estatuto independiente se les aplica el párrafo 6, tal y como reza el artículo 5.5 MC, bastaría el cumplimiento de lo dispuesto

¹⁰⁰⁷ De la redacción del párrafo se infiere que los agentes mencionados tienen un estatuto independiente: "cualquier otro que goce...".

¹⁰⁰⁸ La misma conclusión se desprende de las versiones francesa e inglesa del MC.: "ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant.", " shall not be deemed merely because it carries o business through...or any other agent of an independent status".

¹⁰⁰⁹ La existencia de un doble requisito para la no participación de la condición de establecimiento permanente, o de un requisito añadido al de la consideración del agente como independiente aparece de forma más clara en el Comentario al MCOCDE 1977 5.6.36. : " Una persona *sólo* se incluirá en las disposiciones del párrafo 6 -esto es, no constituirá establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúe- si:

a) es independiente de la empresa, jurídica y económicamente ; y
b) actúa en el marco ordinario de su actividad cuando obra por cuenta de la empresa". (la cursiva es nuestra).

en el mismo para que se dieran las condiciones de existencia de establecimiento permanente. Pero aunque se cumplan las condiciones del artículo 5.6 MC, la función de este apartado no consiste en la determinación de los requisitos necesarios para la existencia de un establecimiento permanente.

Al contrario, el papel asignado al artículo 5.6 MC consiste, como acabamos de expresar, en la especificación de determinados supuestos que no constituyen un establecimiento permanente, por lo que, no concurriendo los mismos se podrá afirmar que no puede excluirse la existencia de establecimiento permanente por el cumplimiento de los mismos, pero no que existe definitivamente un establecimiento permanente ¹⁰¹⁰. Para aseverar tal afirmación deberán examinarse los presupuestos constitutivos de este instituto de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.5 MC, puesto que es éste el que determina las condiciones de existencia de establecimiento permanente en relación con la actuación mediante representante, tanto para los agentes *con estatuto independiente*, como para los agentes *dependientes*.

La interdependencia y exclusión mútua entre los conceptos de dependencia e independencia -agente dependiente e independiente- no es por tanto la misma en el MCOCDE de 1977 y en el PCOCDE de 1963. En el MCOCDE 1977, la dependencia no se define por exclusión de la independencia, sino por exclusión del artículo 5.6 MC, es decir, en relación con aquellos agentes independientes que a su vez no cumplan determinados requisitos añadidos, como la actuación dentro del marco ordinario de las actividades ¹⁰¹¹. En este sentido la expresión agente dependiente se utiliza para designar a todo aquél agente que puede constituir un establecimiento permanente, incluyendo aquellos agentes

¹⁰¹⁰ Admitiendo esta solución se haría de peor condición la actuación a través de agente independiente, que no necesitaría de los requisitos del artículo 5.5 MCOCDE 1977 para constituirse en un establecimiento permanente. Por otro lado esta conclusión sería antagónica con la práctica internacional tradicional que viene admitiendo de manera restrictiva la posibilidad de que los agentes de carácter independiente puedan constituir un establecimiento permanente.

¹⁰¹¹ Vid en este sentido TREMBLAY, R. op cit pag 38:39.

independientes o con estatuto independiente a los que no resulta de aplicación del artículo 5.6 MC o 5.5 PC ¹⁰¹².

A partir de estas consideraciones se infiere que la distinción entre la independencia y la dependencia de los agentes no actúa como criterio de delimitación subjetivo para la aplicación de la *cláusula de la agencia*. Ello es debido a que la exclusión de determinadas personas no se produce únicamente con arreglo a esta calificación ¹⁰¹³. Por otro lado, la mencionada distinción no precisa aquellas situaciones de representación en las que un agente debe quedar excluido de su posible consideración como establecimiento permanente. Ello es debido a la no correlación entre los conceptos de dependencia e independencia en el MCOCDE 1977. De este modo, la delimitación negativa se concreta mediante el cumplimiento del segundo requisito, relativo a la naturaleza de la autoridad/representación y ejercicio de las actividades por parte del representante. En definitiva, el elemento decisivo que determina la existencia de un agente establecimiento permanente consiste en decidir si este agente que actúa en nombre de la empresa tiene facultad para contratar en nombre de la empresa y ejerce habitualmente esta facultad.

Siendo éste el elemento decisivo, la distinción entre los agentes independientes y los agentes dependientes únicamente es relevante en relación con el cumplimiento de algunas condiciones adheridas a la básica que regula las condiciones de la representación y de actuación de la misma. Aunque el MCOCDE no imposibilite la formación de un establecimiento permanente por la actuación a través de un establecimiento permanente, en este caso, el agente deberá actuar fuera del ejercicio ordinario de sus negocios, además de cumplir con las condiciones normales de autoridad y ejercicio de la actividad exigida al resto de los agentes ¹⁰¹⁴. La delimitación

¹⁰¹² Vid Comentario MCOCDE 1977 5.5.31.

¹⁰¹³ En el mismo sentido TREMBLAY, R. op cit pag 38:39 "any person of independent status may constitute a deemed permanent establishment, with the exception of an independent agent who satisfies the requirements of article 5(6)". SKAAR, A. op cit pag 465.

¹⁰¹⁴ A la misma conclusión se llega tras el examen de las versiones inglesa y francesa de los MC. La versión francesa excluye tan solo a los agentes independientes de la aplicación de la cláusula propia "a condition que" se cumpla el segundo de los requisitos del 5.6 MC. La versión inglesa, aún no siendo tan tajante en el texto de 1963 - "shall not be deemed ... where such persons..."-, equipara los efectos a la francesa en la revisión llevada a cabo tras 1977 -"shall not be deemed... provided that such persons"-.

negativa entonces, no tiene lugar por las condiciones de carácter subjetivo o por el ámbito personal de aplicación sino en función de las condiciones que presiden la actuación de estos representantes. Por tanto, la relevancia de la distinción entre agente dependiente y agente independiente se reduce al señalamiento de diferentes requisitos cuantitativos, añadidos en relación con los agentes independientes que hacen referencia a las condiciones particulares de su actuación como representantes de la empresa a la que se le atribuirá la existencia del establecimiento ¹⁰¹⁵.

Las mismas conclusiones son predicables del PCOCDE de 1963, a pesar por una parte de su contradicción con determinados apartados del Comentario al mismo ¹⁰¹⁶, y por otra de tratarse, en este caso sí, de términos correlativos. No es posible declarar la inadecuación genérica de los agentes independientes para su consideración como establecimientos permanentes, pues el PCOCDE de 1963 sólo se refiere al agente independiente "comprendido en el párrafo 5". Por otro lado la exclusión solo se predica cuando el agente actúe dentro del marco ordinario de su actividad, por lo que es posible, a priori, que un agente independiente que actúe fuera del marco ordinario de sus actividades merezca la calificación de establecimiento permanente para la empresa representada, al igual que ocurría con el MCOCDE de 1977. De otro modo el inciso final del apartado 5.5 PCOCDE quedaría desprovisto de su significado.

¹⁰¹⁵ Apoyando esta postura puede citarse a ROBERTS, S. op cit pag 402. al considerar como establecimiento permanente al agente que concluye habitualmente contratos en nombre del representado siempre que estos contratos no sean preparatorios o auxiliares, incluso aunque el agente sea un comisionista que concluya otros contratos en su propio nombre para el representado, o ejerza estos poderes también en relación con otros representados, con independencia de su consideración como independiente o dependiente.

¹⁰¹⁶ No obstante a pesar de estas afirmaciones el propio Comentario al PCOCDE reconoce que "esto exige que tales agentes independientes obren en el marco ordinario de su actividad", entendiéndose de esta forma el artículo 5.5 PC de la misma forma que el MCOCDE 1977. Comentarios PCOCDE 1963 5.5.20.

IV.3.1.1. La definición y el contenido de las expresiones agente independiente y agente dependiente.

Fijada la relevancia de la distinción que apuntan los MC entre los diversos tipos de representación de la empresa, vamos a adentrarnos en el análisis del contenido de estas expresiones ofrecidas como disyuntiva por la doctrina. El texto del MC y del PC no contienen definición alguna de lo que deba entenderse por estas expresiones. Por otro lado debe tenerse en cuenta, según se concluyó en el apartado anterior que la expresión agente dependiente, de acuerdo con la denominación utilizada por la doctrina, hace referencia a un grupo subjetivo diferente en ambos textos. En el PCOCDE, la expresión *agente dependiente* se utiliza por la doctrina para aglutinar a aquellas personas que actúan representando a la empresa y que no merecen la calificación de independiente. Por contra, en el MCOCDE la expresión aglutina a aquellos agentes o representantes a los que resulta de aplicación directamente las condiciones del artículo 5.5 para su consideración como establecimiento permanente, es decir, aquellos agentes que no tengan la condición de independientes que actúen en el marco ordinario de sus negocios. Es decir, la dicotomía agente independiente/agente dependiente no actúa como términos correlativos, incluyendo el segundo término también a los agentes independientes que actúen fuera del marco ordinario de sus actividades. En todo caso, y aun teniendo presente esta diferencia de significado de la dependencia en ambos modelos, diferencia que no repercute sustancialmente en la exigencia de elementos configuradores distintos, sino que solo influye en la calificación formal de determinados sujetos, la "dependencia" se subordina, de una o de otra manera a la definición de la independencia del agente. En consecuencia es necesario concretar el significado de esta expresión, teniendo presente que incluso la denominación es diferente en ambos textos ¹⁰¹⁷.

Diversas han sido las propuestas formuladas por la doctrina para llenar este vacío interpretativo que concrete el significado de ambas expresiones. Algunas de ellas pretenden recoger el significado que el derecho interno de los Estados contratantes guarda para estas expresiones

¹⁰¹⁷ Mientras el PCOCDE se refiere a los *agentes independientes*, así como su Comentario, que también emplea la expresión *mediador que goce de un estatuto independiente*, el MCOCDE los denomina *agentes que gocen de un estatuto independiente*.

¹⁰¹⁸ ¹⁰¹⁹. Sin embargo, esta referencia puede plantear dificultades técnicas. En primer lugar, debido a la falta de recepción de estos criterios clasificatorios en el derecho interno ¹⁰²⁰, que opten por una distinta categorización de la actuación por cuenta de otra persona -representación-. Por otra parte, aún existiendo una denominación similar en el derecho interno, la remisión puede quedar sin efecto por contrariar lo dispuesto en el artículo 3.2 MC. Como vimos, este artículo limita los supuestos de remisión a la legislación interna para la determinación del significado de las expresiones y términos que aparecen en el texto del MC, al significado contenido en la legislación reguladora del tributo que origine la aplicación del CDI. Esta limitación puede suponer una traba a la remisión, en la medida en que la recepción de esta categoría se encuentre en otros sectores del ordenamiento ¹⁰²¹.

Una propuesta alternativa a la primera consiste en la conformación de la independencia/dependencia en relación con los restantes requisitos exigidos por la cláusula. Esta es una de las posiciones mantenidas recientemente ¹⁰²², según la cual la dicotomía dependencia/independencia

¹⁰¹⁸ Así lo sugiere TREMBLAY, R. op cit pag 38:39, que cita algunas sentencias canadienses que han adoptado este criterio, tales como *Masri v. MNR* 73 DTC 5367 (FCTD). No obstante esta remisión no debe suponer la equiparación de la agencia dependiente a una relación laboral de carácter dependiente. Vid SKAAR, A. op cit pag 504.

¹⁰¹⁹ De acuerdo con esta propuesta, la independencia del agente debería definirse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 12/1992. El mismo, dedicado a la regulación de la *independencia del agente*, estipula en su párrafo segundo que "se presumirá que existe dependencia cuando quien se dedique a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, no pueda organizar su actividad profesional ni el tiempo dedicado a la misma conforme a sus propios criterios". Por su parte el párrafo primero excluye de la condición de agente "los representantes y viajantes de comercio" así como a "las personas que se encuentren vinculadas por una relación laboral, sea común o especial, con el empresario por cuya cuenta actúan".

¹⁰²⁰ ROBERTS, S. op cit pag 400 y ss acude no obstante, a la distinción operada en muchos países de derecho civil entre representación directa y representación indirecta, aunque esta remisión pueda plantear algunos problemas de acuerdo con el texto del MC.

¹⁰²¹ Esta condición técnica impediría la remisión a la Ley del Contrato de Agencia, para la concreción de la expresión *agente independiente*. Además debe tenerse en cuenta, como vimos, que la LIS hace referencia a los agentes en general sin diferenciar o distinguir aquéllos que actúan de manera independiente o dependiente.

¹⁰²² Esta es la posición principal mantenida por ROBERTS, S. op cit pag 396 y ss, *passim*. En cierto modo también es sostenida por SKAAR, A. op cit pag 509-510 al referir la definición de la independencia a la exigencia de autoridad general y control del riesgo empresarial,

del agente equivale a la posibilidad/imposibilidad de firmar contratos en nombre de la empresa que vinculen jurídicamente a la misma ¹⁰²³. La persona que actuando como representante, por su cuenta, de la empresa principal no tenga capacidad para vincularla jurídicamente debe considerarse como independiente y por tanto no podrá constituir un establecimiento permanente ¹⁰²⁴.

Sin embargo, esta posición parte a nuestro entender, de una premisa errónea consistente en amalgamar dos de los elementos que configuran el establecimiento permanente de acuerdo con la cláusula de la agencia: el carácter independiente o dependiente del representante que actúa en nombre de la empresa principal, y la facultad del mismo para contratar en nombre de la misma y en consecuencia para vincularla jurídicamente en la relación ¹⁰²⁵. Esta interrelación resulta imposible en la medida en que

definiendo la dicotomía en función del significado de la expresión *ejercicio ordinario de los negocios*, op cit pag 516.

¹⁰²³ De acuerdo con ROBERTS, S. op cit pag 408-409 "under Paragraph 31 of 1977 Article 5 Comm, an independent agent is an intermediary who does not conclude contracts in the name of the foreign enterprise, i.e., does not bind the foreign enterprise to the contract"... "the principal characteristic of independence is that the contracts are not concluded in the name of the foreign enterprise".

¹⁰²⁴ En un planteamiento parecido NITIKMAN, J. op cit pag 259, entiende que en el caso de la representación por medio de un agente independiente no existe un establecimiento permanente porque existen dos relaciones jurídicas, la que relaciona al principal con el agente y la que une al agente representante con el tercero.

¹⁰²⁵ El análisis de ROBERTS, S. parte de la comprensión de la cláusula de la agencia desde el punto de vista de los países de derecho civil. Analizando la estructura de los contratos (supuestos) típicos de representación existentes en la mayoría de estos países, llega a la conclusión de que la dicotomía planteada en los MC entre dependencia e independencia encuentra su justificación en la distinción operante en el derecho civil entre representación directa y representación indirecta. El establecimiento de este paralelismo cae en el error de no reconocer el verdadero origen de la distinción entre dependencia e independencia, fruto de las presiones de los países anglosajones, en especial del Reino Unido, en el intento de amoldar la redacción de los MC al derecho interno británico. Vid al efecto SKAAR, A. op cit pag 473, citando a CARROLL, "US Tax Treaties with the European community Member Countries: Corporate Aspects". Tax Management Portfolios. 1975. pag 41.3. También HELLGAR, C.D. CDFI Vol XXXIV.a. 1957. op cit pag 249 y WILLIAMS, R. y HUSTON, J. op cit libro pag 128. Esta crítica no supone el desconocimiento de la influencia de la distinción entre representación directa y representación indirecta en la formulación de la cláusula de la agencia existente en los CDI, aunque esta distinción sea desconocida en los países de derecho común. En líneas generales, la representación directa supone que la conclusión de contratos por parte de la agencia vincula de manera directa a la empresa representada con el tercero. En cambio, la representación indirecta reconoce la facultad de representación aunque la persona responsable del cumplimiento frente al tercero es el agente representante y no la empresa representada. Sin embargo, la influencia de esta distinción existente en los países de derecho civil no

ambos elementos parten de criterios definitorios diferentes, por lo que es posible encontrar un agente que se califique como independiente que tenga capacidad para contratar en nombre de la empresa y viceversa ¹⁰²⁶. La superposición de ambos elementos aparece de forma explícita en el texto de los propios Modelos. Solamente *cuando* una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente poderes que la faculten para concluir contratos, con el cumplimiento de los restantes requisitos, puede constituir un establecimiento permanente. La utilización de la expresión *cuando* ¹⁰²⁷ demuestra que se trata de condiciones que no aparecen necesariamente de manera conjunta sino que poseen unos presupuestos independientes ¹⁰²⁸.

De este modo, entendemos que la comprensión del significado de la expresión *agente independiente* o *agente con estatuto independiente* debe facilitarse atendiendo a una interpretación de los MC o de los CDI de acuerdo con el contexto de los mismos. Dos factores deben ser tenidos principalmente en cuenta. El primero, la elaboración de un criterio general a partir de la enumeración de supuestos que aparecen en el artículo 5.6 MC. En segundo lugar, la comprensión que merece esta expresión en los Comentarios del Proyecto y Modelos de la OCDE.

El artículo 5.6 MC -5.5 PC- enumera como supuestos excluidos de la aplicación de la cláusula de la agencia, con el cumplimiento de las dos

trasciende a la distinción entre la independencia y la dependencia del agente, sino que contribuye en el establecimiento de un nuevo factor o criterio definidor de la cláusula de la agencia, la posesión por parte del agente de la facultad para contratar *en nombre de la empresa*, elemento ajeno a nuestro entender a la distinción entre agentes dependientes e independientes.

¹⁰²⁶ Así lo pone de manifiesto BORRAS RODRIGUEZ, A. op cit pag 50-51, para quien la dependencia debe ser un criterio diferente del poder para concluir negocios: 'puede existir un representante dependiente sin poder para concluir negocios'.

¹⁰²⁷ La misma conclusión se desprende del análisis de las versiones francesa e inglesa del MC - " lorsqu'une personne agit pour le compte d'une entreprise et dispose ... de pouvoirs..."-, - "where a person other than... is acting ... and has ... an authority to conclude contracts...".

¹⁰²⁸ La misma apreciación se deduciría del texto del PCOCDE 1963, a pesar de que se omite la expresión *cuando*, pero supedita la calificación de los agentes que no sean independientes como establecimiento permanente, a la condición de que posean y ejerzan la facultad para contratar en nombre de la empresa representada : "se considera que constituye establecimiento permanente si tiene y ejerce habitualmente ...poderes para concluir contratos en nombre de la empresa".

condiciones examinadas, al *corredor, comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente*. El inciso final de esta cláusula -"cualquier otro ... que goce"- otorga en principio el carácter de agentes independientes a los dos supuestos enumerados primeramente, de los que pueden extraerse una serie de condiciones generales o elementos que definan al establecimiento permanente. Esta interpretación *eiusdem generis* ¹⁰²⁹, se dificulta en la medida en que estos términos tienen un contenido diferente en función del país y ordenamiento que se tome como referente, pues el MC no se encarga de definirlos ¹⁰³⁰. Las dificultades planteadas por la dispersión de significados, en la medida en que la diversidad interpretativa de los CDI puede provocar inseguridad en la aplicación de los mismos, por lo que este instrumento debe ser utilizado con cautela ¹⁰³¹. Con todo, la extracción de unas pautas generales debe ser compatible con el inciso final de la expresión: "que gocen de un *estatuto independiente*". Del mismo se infiere que la característica debe ir referida a la configuración personal general del representante y no a las particulares relaciones existentes entre el representante y la empresa representada ¹⁰³².

¹⁰²⁹ La interpretación *eiusdem generis* es propuesta también por ROBERTS, S. op cit pag 400 y 414 y ss y por NITIKMAN, J. op cit pag 259. El criterio propuesto por este autor atiende fundamentalmente a la realidad jurídica subyacente a la actuación de los representantes. En relación con los agentes dependientes, tan solo tiene lugar una transacción jurídica, entre el principal y el tercero, mientras que en relación con los agentes independientes ocurren dos transacciones, entre el principal y el agente por un lado y el agente y el tercero por otro. Sin embargo, esta matización no es del todo cierta en la medida en que la actuación de algunos agentes considerados como independientes no genera dos relaciones jurídicas, pues no se encuentran capacitados para realizar transacción jurídica alguna, limitándose a acercar a las partes sin intervenir en el negocio jurídico. Tal es el caso de los corredores, mediadores o intermediarios. Vid en el mismo sentido ROBERTS, S. op cit pag 413 y ss.

¹⁰³⁰ Esta situación se pone de manifiesto por ROBERTS, S. op cit pag 412 y ss. Así los términos utilizados en la versión inglesa *broker*, y *general commission agent* responden a un contenido jurídico material reservado a los *courtiers* o a los *commissionnaires générales*, que son las figuras reconocidas en la versión francesa.

¹⁰³¹ Para un estudio parcial de las consecuencias tributarias previstas para los diferentes tipos de representación existentes en nuestro derecho interno vid DURAN-SINDREU BUXADE, A. "Delimitación conceptual en el ámbito tributario de los representantes de comercio, agentes comerciales e intermediarios en general" (I y II) Carta Tributaria. Monografías. 1989. nums 84-85. ESTEVE ENRECH, A. "Análisis jurídico-fiscal de los servicios de mediación o representación prestados por apoderados, 'managers', agntes y representantes de artistas". Impuestos num 1/1991. pag 7 y ss. En todo caso, se deduce que deberán examinarse las consecuencias jurídico tributarias caso por caso, no solamente para los propios representantes, sino también en relación con las implicaciones para la empresa representada.

¹⁰³² Disentimos de la postura sostenida por ROBERTS, S. op cit pag 414, para quien la interpretación *eiusdem generis* conduce a la conclusión de que la característica general de los

La inducción del significado de la expresión *agente independiente* partiendo de los restantes instrumentos que integran el contexto del Convenio es más factible en cuanto que incorpora más elementos de juicio, pero se dificulta en la medida en que existen elementos contradictorios en los Comentarios de los distintos Modelos.

Así, el Comentario del PCOCDE 1963 introduce algunos elementos contradictorios con el propio texto del PCOCDE. Mientras el PCOCDE delimita las personas incluidas en el artículo 5.4PC -5.5MC- por exclusión de los agentes independientes, el Comentario se dedica fundamentalmente a la concreción de los agentes que se constituirán en base para la formación de un establecimiento permanente por su carácter de agentes dependientes. El Comentario PCOCDE afirma que "sólo pueden considerarse establecimientos permanentes las personas que, tanto desde el punto de vista jurídico como del económico, dependen de la empresa por cuenta de la cual efectúan transacciones" ¹⁰³³. Opta de este modo por una definición de la exclusión del artículo 5.4 PC, por exclusión a su vez, al referirse únicamente a los agentes dependientes. El único intento por definir la expresión agente independiente por sí misma aparece en otro párrafo al referirse a los mismos como aquéllos que "representen de hecho a una empresa distinta" ¹⁰³⁴. Esta alusión, compatible con la anterior convierte en agentes independientes a todos aquéllos que mantengan una independencia jurídico-formal, con independencia de las relaciones económicas, fácticas o de control que operen entre representante y representado. Por otra parte se equipara el significado de la expresión utilizada por el texto del MC, tanto en

agentes específicamente nombrados coincide en la imposibilidad de contratar en nombre de la empresa principal. El mismo ROBERTS, S. reconoce que esta característica es desconocida en los países de derecho común y que incluso en ocasiones, cuando al establecimiento permanente se le reconoce la posibilidad de formar un establecimiento permanente, esta condición puede vulnerarse en los países de derecho civil, opción admitida implícitamente en los MC.

¹⁰³³ Comentarios PCOCDE 5.4.15.

¹⁰³⁴ Comentarios PCOCDE 5.5.21. Aunque la versión castellana se decante por la utilización de la forma verbal subjuntiva, *agentes independientes que representen..* y no por el indicativo, no debe interpretarse en el sentido de entender esta afirmación como una condición que deben cumplir los agentes independientes sino una descripción de una de sus características. A este respecto la versión inglesa del Comentario es más clarificadora: "agents of an independent status, representing as they do a separate enterprise,...". El mismo criterio lo sigue el Comentario en el párrafo 5.5.15, en el que afirma que en caso de actuación por medio de un agente independiente "nos encontramos en presencia de dos empresas distintas".

el artículo 5.5 por referencia a los agentes, como en el artículo 14 en relación con la "prestación de servicios profesionales u otras actividades de naturaleza independiente".

El Comentario del MCOCDE 1977 sigue la estructura del MCOCDE en torno a la definición de ambos términos. Define los *agentes dependientes*, por exclusión, abarcando aquéllos que no tengan la condición de agentes independientes ¹⁰³⁵, actuando por su parte unos criterios propios de definición de la independencia. Precisa al efecto, que se considera independiente tanto si la independencia es de carácter jurídico como económico ¹⁰³⁶. Además establece unos criterios de comprensión tanto de la independencia jurídica como de la independencia económica ¹⁰³⁷.

De acuerdo con los mismos, el criterio relevante para definir la independencia jurídica reside en la asunción del riesgo por parte del agente, en relación con las actividades desarrolladas en el ejercicio de la representación ¹⁰³⁸. La asunción del riesgo en esas operaciones implica en último término la ordenación propia de las actividades de representación. A su vez, justifica la admisión de los empleados como agentes dependientes

¹⁰³⁵ Comentario MCOCDE 1977 5.5.31: "Las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente para la empresa son los agentes dependientes, esto es, las personas, empleadas o no, que no son agentes independientes de los comprendidos en el párrafo 6".

¹⁰³⁶ Comentario MCOCDE 1977 5.6.36: "una persona sólo se incluirá en las disposiciones del párrafo 6 ... si...es independiente de la empresa, *jurídica y económicamente*" (la cursiva es nuestra).

¹⁰³⁷ Comentarios MCOCDE 1977 5.6.37.

¹⁰³⁸ "Otro criterio importante consistirá en determinar si el riesgo del empresario debe ser soportado por la persona o por la empresa que representa". Comentarios MCOCDE 1977 5.6.37. En el mismo sentido, apoyando la definición de la independencia jurídica de acuerdo con el criterio de la asunción del riesgo, DE LA VILLA GIL, J.M. op cit pag 109. SKAAR, A. op cit pag 465 por su parte, entiende que la dependencia legal debe definirse como "the power to instruct the agent" VOGEL, K. op cit pag 133 distingue entre la dependencia material y la dependencia personal estimando que solo en el último caso puede hablarse de dependencia a efectos del MC. Para WILLIAMS, R. y HUSTON, J. op cit libro pag 131 "legal independence of a foreign enterprise is a more uncertain concept than economic independence but essentially relates to the status of the agent as an independent contractor", definido por el Comentario en relación con la asunción de riesgo empresarial de la actividad. Estos autores aportan varios casos internacionales que siguen el mismo criterio formulado por el Comentario MCOCDE.

1039, e incluso de aquellos que no siéndolo no asumen el riesgo de las operaciones ¹⁰⁴⁰.

El MCOCDE exige además, que para la calificación del agente como independiente no baste la simple independencia jurídica, o la constitución de una empresa distinta, sino que debe demostrarse la independencia económica. Aunque la definición de la misma aparezca en términos difusos ¹⁰⁴¹, la adición al concepto de independencia jurídica repercute de manera amplia en la configuración del elemento personal de la cláusula de la agencia ¹⁰⁴². Debe tenerse en cuenta a estos efectos, que la situación de

¹⁰³⁹ Debe tenerse en cuenta no obstante que la actuación de los empleados de una empresa en un determinado territorio no los convierte por sí mismos en establecimientos permanentes de la empresa aunque sí constituyan agentes dependientes de aquélla. Con esta condición solo se cumple el primero de los elementos derivados de la cláusula de la agencia, siendo necesaria la concurrencia de los restantes requisitos configuradores. De esta manera se pone de manifiesto la necesaria concurrencia de elementos diversos, y la no configuración unitaria de la cláusula de la agencia en torno a un único elemento. Vid en el mismo sentido WILLIAMS, R. op cit pag 338. TREMBLAY, R. op cit pag 38:50.

¹⁰⁴⁰ Vid Comentarios MCOCDE 1977 5.5.31. En el mismo sentido la doctrina SKAAR, A. op cit pag 504 VOGEL, K. op cit manual pag 245. En el mismo sentido se pronuncia la jurisprudencia de diferentes países. Por todos, SKAAR, A. op cit pag 504 menciona el caso alemán *Orange Dealer*, Bundesfinanzhof BStBl 1964 III 76, por el que un empeado de una empresa española actuando en Alemania se consideró que constituía un establecimiento permanente de la empresa española.

¹⁰⁴¹ De acuerdo con el Comentario MCOCDE 5.6.37 "la independencia de una persona en relación con la empresa representada se aprecia en función de la amplitud de las obligaciones que le afectan frente a ésta". Como manifestación de la dependencia económica esgrime el hecho de que "las actividades comerciales que ejerce por cuenta de la empresa están sometidas a instrucciones detalladas de ésta o a su control general". La mayoría de los autores coincide en señalar que la independencia económica puede definirse en relación a la independencia relativa del representante de la empresa representada, en relación con la fuente de ingresos del negocio. Una prueba de ello recae en el número de representados de los que se ocupa el representante. En este sentido VOGEL, K. op cit manual pag 258. WILLIAMS, R. y HUSTON, J. op cit libro pag 134. Para SKAAR, A. op cit pag 465 existe dependencia comercial como la "merging of business interests, between the agent and the principal". Algunos autores, como NITIKMAN, J. proponen varios criterios de acercamiento para analizar cada situación concreta, op cit pag 266. La jurisprudencia también sigue estos criterios. vid por todas el caso inglés *Fleming v. London Produce Company Ltd.* High Cout Chancery Div. 1968. citado por WILLIAMS, R. y HUSTON, J. op cit libro pag 134.

¹⁰⁴² No obstante no puede suponer, aunque esta sea la opinión mantenida por ROBERTS, S. op cit que un agente *independiente* que este sometido a instrucciones detalladas de la empresa representada constituya un establecimiento permanente con independencia de que carezca de poder para contratar en nombre de la empresa, porque éste aparece en todo caso en el artículo 5.5 MC como elemento indispensable para la constitución de un establecimiento permanente de acuerdo con la cláusula de la agencia.

control o la posesión del capital de otra empresa no supone por sí mismo la consideración de las empresas como dependientes económicamente ¹⁰⁴³.

Así, a diferencia del criterio resultante del PCOCDE 1963, un representante que organice por cuenta propia su actividad, aunque esté sujeto a instrucciones detalladas de la empresa por cuya cuenta actúa no puede considerarse como agente independiente a efectos de la aplicación del CDI ¹⁰⁴⁴. Las diferencias han sido puestas de manifiesto por la doctrina ¹⁰⁴⁵, pero interesa despejar las dudas en torno a la admisibilidad de las mismas, así como las posibilidades de interpretar los CDI basados en el PCOCDE de acuerdo con las conclusiones que se infieren del MCOCDE de 1977.

En principio el Comentario del MCOCDE efectúa una restricción del sentido de la expresión *agente dependiente*, en comparación con el PCOCDE 1963, puesto que en éste el agente dependiente debía respetar tanto la dependencia jurídica como la económica ¹⁰⁴⁶. Esta concepción era consecuente con la definición de independencia como empresa distinta. Sin embargo el cambio producido consiste en la reformulación del concepto de agente *independiente*. A la independencia jurídica se le añade la existencia de la independencia económica como componente de la definición de este elemento. La lectura de los nuevos Comentarios no sugiere que la calificación como independiente en uno de los dos aspectos mencionados por el párrafo facilite la consideración del agente como independiente sino que para ello deben satisfacerse ambos requisitos ¹⁰⁴⁷.

¹⁰⁴³ Vid los Comentarios al artículo 5.7 MCOCDE.

¹⁰⁴⁴ El cambio en la calificación no repercute en la eliminación total de la posibilidad de configurar esta actuación como establecimiento permanente, pero sí en la exigencia de diferentes requisitos para dicha configuración.

¹⁰⁴⁵ NITIKMAN, J. op cit pag 267, SKAAR, A. op cit pag 506,507. ROBERTS, S. op cit pag 491.

¹⁰⁴⁶ Se respetaba así el criterio mantenido ya en los Proyectos de Convenio de la sociedad de Naciones, para los que un agente de buena fe con estatuto independiente requería la absoluta independencia tanto desde el punto de vista legal como económico. SOCIEDAD DE NACIONES. *Double Taxation and Tax Evasion*. General Meeting of Government Experts. 1928. pag 12.

¹⁰⁴⁷ ROBERTS, S. op cit pag 491.

Se opera ciertamente una restricción de la excepción, y consecuentemente una ampliación del elemento subjetivo al que le resulta de aplicación del artículo 5.5 MC. Los efectos de esta modificación en el Comentario del artículo 5.6 MC afectan al cambio de calificación de aquellos agentes con independencia jurídica pero dependientes económicamente de la empresa representada. En principio este cambio puede contravenir de manera indirecta lo dispuesto en el párrafo 5.5.30 de los Comentarios del mismo MC ¹⁰⁴⁸. De la afirmación allí vertida, se deduce que el interés del MC no residía en modificar las condiciones subjetivas de aplicación de esta cláusula sino tan sólo el alcance de las actividades que constituyen una excepción.

Sin embargo la contradicción es tan sólo aparente. Por un lado podría alegarse que el mantenimiento del sentido y espíritu del texto afecta únicamente al párrafo 5.5 y no al párrafo 5.6. Pero incluso atendiendo a una interpretación conjunta de los Comentarios del PCOCDE 1963 debe concluirse que el MCOCDE no sólo no modifica el espíritu del texto y Comentarios del PCOCDE sino que incluso viene a confirmarlo. Junto con el otorgamiento de un significado propio el PCOCDE alega el antecedente del Proyecto de Convenio de la Sociedad de Naciones como elemento a tener en cuenta en la concreción del significado de estos términos ¹⁰⁴⁹. Precisamente el recurso a este antecedente ¹⁰⁵⁰, pone de manifiesto que el Comentario MCOCDE 1977 no sólo no contradice el espíritu del PCOCDE 1963 y de su comentario, sino que incluso aclara el sentido de sus términos ¹⁰⁵¹. Por ello, debe omitirse el sentido dado al contenido de la dependencia a

¹⁰⁴⁸ Este párrafo especifica que los cambios operados por el MC de 1977 respecto del PCOCDE responden a la precisión del sentido de la disposición correspondiente que figuraba en el Proyecto de Convenio de 1963 y que en ningún momento significan un cambio en el espíritu del mismo. El cambio en la redacción afecta únicamente a la "extensión de las actividades de la persona que constituyen una excepción".

¹⁰⁴⁹ Comentario PCOCDE artículo 5.4.19, en el que se remite al artículo V párrafo 4 del Protocolo de los Proyectos de Méjico y de Londres. A su vez, el Comentario 5.4.15, se remite al Informe del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones de 1928

¹⁰⁵⁰ El informe en cuestión afirma que un agente de buena fe con estatuto independiente requeriría la absoluta independencia tanto desde el punto de vista legal como económico: "a bona-fide agent of independent status is intended to imply absolute independence, both from the legal and economic points of view". Sociedad de Naciones *Double Taxation and Tax Evasion. General Meeting of Government Experts*. 1928. pag 12.

¹⁰⁵¹ En el mismo sentido, SKAAR, A. op cit pag 507. NITIKMAN, J. op cit pag 267.

efectos de la aplicación del artículo 5.4 PCOCDE en el Comentario artículo 5.4.15 ¹⁰⁵², e interpretarse de acuerdo con las consideraciones presentes en el MCOCDE 1977, por exclusión de la independencia tal y como aparece definida en este Modelo.

IV.3.2. La actividad realizada por el representante. Naturaleza y alcance de la autoridad conferida al representante.

La presencia y actuación del elemento personal, como sustituto del lugar de negocios no constituye elemento suficiente en la conformación de un establecimiento permanente ¹⁰⁵³. Como el MC en general y el artículo 7 del mismo reserva a ambas situaciones los mismos efectos, el artículo 5.5 MC trata de garantizar que el nivel de penetración económica de la empresa a la que se le otorga la calificación de establecimiento permanente sea similar en cualquier situación. Para ello enumera una serie de requisitos referidos a la actuación de esta empresa a través de un representante. Las condiciones se refieren tanto al tipo de actividad de representación como al modo de llevar a cabo la misma.

La situación de representación queda garantizada al exigir que la persona actúe *por cuenta de* la empresa principal. La redacción de los MC pretende abarcar aquellas situaciones en las que el resultado de la actividad de la persona representante repercute en la esfera de la empresa representada. La vinculación derivada de esta exigencia es de carácter amplio y engloba a cualquier tipo de representación ¹⁰⁵⁴. Este requisito debe

¹⁰⁵² En el mismo sentido SKAAR, A. op cit pag 507: "it seems reasonable to conclude that the commentaries to the 1963 model cannot be interpreted literally in this respect".

¹⁰⁵³ Comentarios PCOCDE 5.4.19.: "sólo se considera establecimiento permanente a una categoría de agentes con contrato *que reúnan determinadas condiciones*".

¹⁰⁵⁴ Con ella se encuadra tanto la representación directa o la representación indirecta o mediata, según la cual el representante actúa en nombre propio, a pesar de representar los intereses del representado. Vid al efecto DIEZ-PICAZO, L. y GULLON, A. *Sistema de Derecho Civil*. Vol 1. 5ª ed. Ed Tecnos. 1984. pag 503. Resulta difícil concretar las figuras y negocios jurídicos que cumplen con este requisito, dada su variedad, que abarca desde la esfera civil o mercantil hasta la laboral. No obstante el señalamiento de unas reglas generales facilita el encuadramiento de estas figuras diversas -mandato, arrendamiento de servicios, comisión, mediación, corretaje, agencia, contrato de trabajo,...-, que en muchas ocasiones

predicarse tanto de las personas que deban merecer la calificación de agente dependiente y del agente independiente. De otro modo, esta consideración constituye una característica de su situación personal, que se predica de cualquier persona que actúe en representación de otra o en favor o interés de aquélla. Se trata por tanto, del reconocimiento de la necesidad de un poder genérico de representación, sin precisar las facultades exigidas para el ejercicio de esta representación ¹⁰⁵⁵.

No obstante, no debe producirse la confusión de este elemento con el de la actuación del representante con *capacidad para contratar en nombre del representado* ¹⁰⁵⁶. Esta distinción aparece formulada de manera clara en la redacción de los textos de la OCDE y en los CDI que los siguen: "cuando una persona...actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza...poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa" (la cursiva es nuestra) ¹⁰⁵⁷. Es esta actuación en nombre de una empresa y su nexo con la capacidad para contratar la que aparece, a nuestro entender, como el criterio calificador de la genérica acción de representación, actuando como elemento discriminador decisivo y requisito básico para la consideración de la actividad de representación genérica como propicia para la formación de un establecimiento permanente de la empresa representada. La calificación se refiere a las características de la autoridad y poderes poseídos y ejercidos por el representante.

El MC no exige tan sólo la posesión de este específico poder o autoridad en la relación de representación, sino que éste debe ser ejercido y

responden a creación jurisprudencial o se encuentran sujetas al principio de autonomía de la voluntad.

¹⁰⁵⁵ SKAAR, A. op cit pag 490 parece no obstante, otorgar a esta característica la cualidad de elemento delimitador de la cláusula de la agencia : "the qualifying characteristic of an agency is the authorization to act on behalf of somebody else".

¹⁰⁵⁶ Vid al respecto Comentarios MCOCDE 1977 5.5.33. Aunque finalmente éste sea también el texto que recoge el MCONU -artículo 5.5.a-, en sus estadios precedentes se produjo una discusión acerca de cual debería ser su formulación apropiada, confundiendo en cierto sentido ambos elementos. Vid ONU *Tax Treaties Between Developed and Developing Countries*. Second Report. Nueva York. 1970. parte primera. pag 9 .

¹⁰⁵⁷ La misma conclusión es aplicable al texto del PCOCDE: "una persona que actúa ..por cuenta de una empresa ...se considera que constituye establecimiento permanente... si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa...".

de manera habitual. Las actividades en las que se debe manifestar esta autoridad específica, a las que debe referirse el poder ejercido, constituyen a su vez otro de los elementos delimitadores de la cláusula de la agencia, si bien la redacción de los textos del PCOCDE y el MCOCDE difiere en este sentido, diferencia que no carece de relevancia ¹⁰⁵⁸. Mientras el PCOCDE excluye únicamente las actividades destinadas a "la compra de bienes o mercancías para la misma", el MCOCDE lo extiende a los supuestos en los que la actividad del representante se limite a "las mencionadas en el párrafo 5.4", que no den lugar a la existencia de un establecimiento permanente de acuerdo con la cláusula general.

IV.3.2.1. El alcance del poder de representación. La facultad para contratar .

Como hemos manifestado, el otorgamiento al representante de la facultad para contratar en nombre de la empresa, junto con su ejercicio habitual, consituye un elemento principal y necesario, delimitando negativamente la definición de establecimiento permanente por lo que a la denominada cláusula de la agencia se refiere ¹⁰⁵⁹. Solamente los agentes, tanto los dependientes como a los independientes que cumplan con el requisito añadido, a los que la empresa les haya concedido esta facultad podrán considerarse como establecimientos permanentes.

El sentido de la expresión *facultad para contratar* como la capacidad para vincular legalmente a la empresa con los actos del representante. Debe sin embargo interpretarse de manera conjunta e inseparable con la expresión *en nombre de la empresa*, evitando de este modo un juicio incorrecto de ambos términos y en especial del segundo ¹⁰⁶⁰. La inclusión de

¹⁰⁵⁸ Vid al respecto Comentarios MCOCDE 1977 5.5.30 y Comentarios MCOCDE 1992 5.5.32.

¹⁰⁵⁹ Es significativo el párrafo 5.5.31 de los Comentarios al MCOCDE 1977: "El párrafo 5 supone, pues, que solamente las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente para la empresa de la que dependen". También el Comentario PCOCDE 1963 pag 5.4.16.

¹⁰⁶⁰ En el Segundo Informe de la ONU sobre Convenios de Doble Imposición entre países desarrollados y países en desarrollo se duda sobre el sentido que debe otorgársele a la expresión "en nombre de". "Some members expressed concern whether the phrase 'in the name of' in the OECD Draft Convention required the agent to name his principal or whether the OECD Draft Convention extended to contracts signed by an agent, but which bound the principal. On the other hand, there was considerable uncertainty whether transactions carried

la expresión *en nombre de la empresa* exige de forma clara que los efectos de lo actuado por el representante deben repercutir de manera directa e inmediata en la esfera jurídica del representado ¹⁰⁶¹. Con esta característica se excluye del ámbito de aplicación de la cláusula del establecimiento permanente a aquéllos representantes que pese a defender o procurar el interés de su representando actúan en nombre propio ¹⁰⁶².

Es precisamente esta vinculación directa de la empresa representada la que justifica su gravamen y su consideración a efectos tributarios, en la medida en que a través de ésta es ella y no el representante la que participa directamente en la vida económica del país en el que se desarrollan las actividades ¹⁰⁶³. La persona representante se convierte en mero sustituto de la empresa principal en el ejercicio inmediato de las actividades, si bien los efectos de las mismas le son imputables a la empresa principal, que es considerada como si actuara por sí misma ¹⁰⁶⁴. De este modo el

out by the agent, 'on behalf of ' the principal would establish legal liability of the principal. Some members from developing countries expressed themselves in favour of retaining the words 'on behalf of' because of their traditional use". Vid ONU *Tax Treaties between Developed and Developing Countries*. Second Report. Part one. Nueva York, 1970. pag 9. La interpretación conjunta de ambas expresiones debe evitar que la referencia a la actuación *en nombre de la empresa* se entienda como la persona encargada de firmar el contrato, o la persona que debe aparecer nominalmente en el contrato, o la empresa beneficiaria de la firma del contrato, sino aquélla que resulta vinculada al cumplimiento del mismo.

¹⁰⁶¹ La doctrina es unánime en este sentido. Vid SHORT, A. "Allocation of Income Agencies" 12 Canadian Tax Journal. 1964. pag 135. SKAAR, A. op cit pag 502. NITIKMAN, J. op cit pag 257 y 261. ROBERTS, S. op cit pag 406.

¹⁰⁶² Esta distinción es especialmente relevante en los países de derecho civil, tal y como pone de manifiesto ROBERTS, S. op cit pag 400 y ss y passim, quien reconoce la importancia de este requisito, aunque lo relacione a la dicotomía independencia/dependencia que los Modelos incorporan como elemento separado al de la facultad para contratar en nombre de la empresa, tal y como hemos examinado. En definitiva la incorporación de este elemento traslada a los Modelos la distinción entre representación directa y representación indirecta o mediata. Vid al efecto en relación con nuestro derecho interno DIEZ-PICAZO, L. y GULLON, A. op cit pag 515.

¹⁰⁶³ Comentario PCOCDE 1963 pag 5.4.16.: "Sólo debe atribuirse este carácter (de establecimiento permanente) a los agentes con contrato que, dado el alcance de sus poderes o la naturaleza de los negocios en que intervengan, permitan a la empresa que los empleó tener una actividad comercial o industrial determinada en el Estado donde aquéllos operen". De acuerdo con esta justificación ROBERTS, S. op cit pag 406, que relaciona el artículo 5.5 con el artículo 7.3 del MCOCDE.

¹⁰⁶⁴ ROBERTS, S. op cit pag 405 : "the intermediary's activities are deemed to be made by the foreign enterprise".

representante desaparece como empresa propia a la que le son atribuibles sus actuaciones ¹⁰⁶⁵.

No obstante, existen dudas en relación con la determinación del grado de autoridad de la que debe disponer el representante para *vincular* a la empresa principal que sea suficiente para salvar el requisito previsto por el artículo 5.5. MC ¹⁰⁶⁶. En algunos casos internacionales se ha discutido principalmente si el poder de revocación del principal a la actuación del agente así como la sumisión de su actividad al control final por parte del principal podría contravenir el requisito enunciado en el MCOCDE, existiendo propuestas dispares ¹⁰⁶⁷. En principio no se exige que la autoridad de la que dispone el representante tenga un alcance general ¹⁰⁶⁸, bastando un apoderamiento especial o específico, referido a determinados negocios específicos, aunque en este caso deberá tenerse en cuenta que el mismo sea

¹⁰⁶⁵ Este es el mismo discurso seguido por NITIKMAN, J. op cit pag 259, que prevé la imposibilidad de aplicar la cláusula del establecimiento permanente en aquellas situaciones en las que existen dos empresas distintas, y por tanto dos transacciones, una entre representado y representante y otra entre representante y tercero.

¹⁰⁶⁶ Con carácter general la doctrina admite que la realización de pedidos en favor de la empresa a precios fijos y fijados por la empresa sujetos a la aprobación sustantiva de la casa central no conlleva el ejercicio de la autoridad exigido por el MCOCDE. Por todos WILLIAMS, R, y HUSTON, J. op cit libro pag 83-84.

¹⁰⁶⁷ El poder discrecional para vender y comprar acciones en nombre de una empresa extranjera (sociedad de inversiones) constituye requisito suficiente de acuerdo con la Revenue Ruling americana 55-282, 1955-1 CB 634 -Citada por EDWARDES-KER, op cit art 5 pag 69-. En un caso canadiense *Placrefid Ltd. v. MNR* 86 DTC 1327 (TCC) citado por TREMBLAY, R. op cit pag 38:42, se deniega la existencia de un establecimiento permanente cuando el agente posee únicamente el poder para ejecutar los contratos en nombre de otro de acuerdo con las instrucciones recibidas por aquél, y necesita de una autorización específica del principal antes de realizar la firma. En cambio, en *Jan Casimir Lewenhaupt* 20 TC 151 (1953), citado por EDWARDES-KER op cit art 13, un tribunal americano entendió que el hecho de que el agente consultara con su principal antes de cada acción importante no impedía otorgar al mismo la consideración de establecimiento permanente.

¹⁰⁶⁸ Para MARTIN OVIEDO, op cit no es necesario un poder general sino tan sólo la disposición y ejercicio habitual de cualquier tipo de poder con el que ligar jurídicamente a la sociedad. El requisito del poder general se exigía en algunos CDI anteriores a los Modelos de la OCDE, que cambian la referencia al poder general por la del poder suficiente de una manera indeterminada: "solo debe atribuirse este carácter a los agentes con contrato que, *dado el alcance de sus poderes* permitan a la empresa que los empleó tener una actividad comercial o industrial determinada". No obstante la doctrina estima que los efectos prácticos de este cambio son menores. Vid por todos WILLIAMS, R. op cit pag 339 : "it would seem sufficient under both the OECD and other treaty definitions that a dependent agent need not have 'completely unfettered' authority, but only sufficient authority to bind the enterprise's participation in the business activity of the other country".

capaz de superar el requisito de la habitualidad. Junto a este matiz se ha discutido si la facultad para contratar en nombre de la empresa se satisface únicamente cuando el agente tiene el poder para estampar la firma y vincular de esta manera a la empresa principal, o incluso en aquellos supuestos en los que el agente tiene facultad para negociar el contrato quedando supeditada la firma final a la aprobación del principal ¹⁰⁶⁹. Entendemos que a pesar de la redacción literal del precepto, éste debe interpretarse atendiendo a su espíritu por lo que, en la medida en que la actuación del agente vincule a la empresa principal, aquél cumplirá con el requisito señalado por el artículo 5.5 MC. La matización es importante, no tanto para el cumplimiento del requisito de la autoridad del agente, sino para la determinación de la conexión de la actividad del agente con el territorio.

El seguimiento del criterio de la firma del contrato, aparte de no encontrarse respaldado por el Comentario MCOCDE ¹⁰⁷⁰, provoca la

¹⁰⁶⁹ Esta discusión se ha propiciado sin duda alguna por la redacción de los textos oficiales del MCOCDE y del PCOCDE -versiones inglesa y francesa-, cuyo matiz no ha trascendido a la versión castellana del Instituto de Estudios Fiscales. Mientras esta última hace referencia únicamente a la *facultad para contratar*, los textos oficiales de la OCDE se refieren a la *facultad o poder para firmar contratos* -"pouvoirs de ... conclure contrats", y "authority to conclude contracts"-. La mayoría de los autores se pronuncian en favor de incluir dentro del poder de vinculación tanto a la firma del contrato como a la facultad para llevar a cabo las negociaciones del contrato que posteriormente vincularán a la empresa. Vid en este sentido SKAAR, A. op cit pag 491 y 494.: "an agency PE should be attributed to the country where the major part of the business activities is performed. Normally this will be the country where the contract is negotiated". En contra de la admisión del poder para negociar los contratos como manifiestación del poder para contratar se pronuncia NITIKMAN, J. op cit pag 265 : "the nexus between a country and a foreign taxpayer is created not by negotiating to do business, but by doing business". A nuestro entender la solución debe tener en cuenta el nivel de vinculación jurídica que la actividad del agente, consista en la mera estampación de la firma o en el detalle de los términos del contrato, represente para el principal, teniendo en cuenta su poder de revocación. En este sentido, debe rechazarse en principio cualquier solución meramente formal, pues este es el criterio que se desprende de los Comentarios al MCOCDE 5.5.32. En este párrafo se admite que la imposibilidad de firmar el contrato por parte del agente, o la firma de este en un lugar distinto -en un Estado diferente-, no excluye la posibilidad de considerar la actividad desarrollada por el representante como conferida de la facultad para vincular a la empresa principal. No obstante deberían fijarse unos principios interpretativos de alcance multilateral, pues la imprecisión en este sentido puede dar lugar a la reclamación legítima de varios Estados para gravar las rentas derivadas de estas operaciones. En contra de la postura del Comentario del MCOCDE se pronuncia NITIKMAN, J. op cit pag 264, para quien la facultad para concluir contratos se revela como suficiente para la creación de un establecimiento permanente si se cumplen los restantes requisitos.

¹⁰⁷⁰ MCOCDE 1977. 5.5.32. vid anterior pie de página.

posibilidad de escapar a la tributación dada las facilidades y medios de comunicación existentes en la actualidad ¹⁰⁷¹. En cambio, la admisión del criterio de la negociación, puede encontrarse ante la dificultad de determinar el verdadero lugar de realización de las mismas. Por ello, lejos de ofrecer una solución válida general, es mejor ofrecer una pauta de conducta a la que deberá acudirse caso por caso, y que deberá respetar el criterio de la vinculación jurídica de la empresa principal. Para ello deberá atenderse a la verdadera relación jurídica existente entre representado y representante, analizando los derechos y obligaciones que corresponden a cada parte ¹⁰⁷².

En este sentido, puede ser necesario el recurso a la legislación interna de cada país, al objeto de determinar el contenido de esta relación jurídica. Sin embargo, esta remisión no se efectúa con la finalidad de precisar el significado de los términos que configuran el requisito objeto de examen perteneciente a la cláusula de la agencia. Al contrario, la referencia al derecho interno es necesaria para precisar si el supuesto concreto merece la calificación de establecimiento permanente por reunir los requisitos necesarios y entre ellos el de la facultad para contratar. La remisión es una operación necesaria en la medida en que el régimen jurídico de la autoridad o representación se concreta de acuerdo con las reglas del resto del ordenamiento interno ¹⁰⁷³, pero ello no supone la concreción de los elementos integrantes de la cláusula de la agencia atendiendo a las

¹⁰⁷¹ Vid WILLIAMS, R. y HUSTON, J. op cit libro pag 93 que aconsejan el no otorgamiento de poderes para firmar contratos en favor de los empleados que actúen en otro país.

¹⁰⁷² Con esta finalidad en mente, la doctrina ha formulado la admisibilidad del criterio de la *apparent authority*. De acuerdo con esta formulación, el criterio decisivo consiste en la constatación de que el representante ostenta el poder para contratar en nombre de la empresa y que lo utiliza de manera efectiva, aunque este poder no se encuentre reconocido formalmente en ningún contrato o documento jurídico. vid SKAAR, A. op cit pag 490-492. VOGEL, K. op cit manual pag 245-246. NITIKMAN, J. op cit pag 261. WILLIAMS, R y HUSTON, J. op cit libro pag 88. La jurisprudencia también ha respaldado este criterio: vid TREMBLAY, R. op cit pag 38:46 que alega una decisión de un tribunal holandés (Lower Court of Amsterdam, de 20 de junio de 1978). En este caso un residente en Holanda actuaba como representante comercial de una empresa suiza. Sin embargo, se descubrió que *de facto*, el agente holandés tenía en la práctica autoridad para negociar las condiciones y para firmar los contratos en nombre de la compañía suiza, aunque formalmente este poder se reservara a ésta. Esta autoridad real o fáctica fue decisiva para la consideración del agente como establecimiento permanente.

¹⁰⁷³ Y aún así, tan sólo en la medida en que esta formalización de poderes sea respetada en la realidad de las relaciones.

particularidades que el ordenamiento interno prevea sobre la regulación de la representación ¹⁰⁷⁴. Los elementos integrantes de la cláusula de la agencia aparecen definidos con claridad meridiana en el MC y en los Comentarios de manera imperativa, por lo que no es necesaria la referencia al derecho interno para la comprensión de la cláusula de la agencia en lo que a este requisito se refiere ¹⁰⁷⁵.

IV.3.2.1.1. Ejercicio efectivo del poder para contratar. Actividades excluidas.

Por otra parte, el poder para contratar en nombre de la empresa no debe encontrarse únicamente reconocido de manera formal ¹⁰⁷⁶, sino que debe ser ejercitado por parte del representante, siendo éste un dato más decisivo que el del mero reconocimiento formal de la representación o del hecho del apoderamiento ¹⁰⁷⁷. Además este poder, debe ir referido a las actividades comerciales de la empresa ¹⁰⁷⁸, excluyéndose en principio el poder para contratar referido a las operaciones internas empresariales, tales como la contratación de personal para la empresa ¹⁰⁷⁹. El fundamento de

¹⁰⁷⁴ La referencia es necesaria en definitiva, en la medida en que el régimen jurídico de la autoridad se encuentre regulado en el contrato de representación o en las normas internas que regulan el poder de representación.

¹⁰⁷⁵ Una visión distinta parece sostener ROBERTS, S. op cit pag 503, para quien la remisión y referencia de pronunciamientos de países que mantienen una tradición jurídica distinta sobre el contenido de esta cláusula de la agencia, debería realizarse con cautela, en la medida en que la normativa que regula los criterios materiales de las relaciones de la representación puede responder a principios y criterios diferentes. Sin embargo, por las razones expuestas, entendemos que no debe existir inconveniente alguno en aceptar las interpretaciones que basándose en los postulados propios del MCOCDE, se hayan efectuado en países de derecho común para la comprensión de este elemento integrante de la cláusula de la agencia.

¹⁰⁷⁶ WILLIAMS, R. op cit pag 340.

¹⁰⁷⁷ Vid como ejemplo la aceptación de la doctrina de la *apparent authority* en pie de página anterior correspondiente.

¹⁰⁷⁸ Comentarios MCOCDE 1977. 5.5.31. : "la persona dispone de poderes suficientes para vincular a la empresa en las actividades comerciales en que interviene en el Estado considerado". Apoyando esta posición VOGEL, K. op cit manual pag 245. WILLIAMS, R. y HUSTON, J. op cit libro pag 87.

¹⁰⁷⁹ En este sentido se pronuncia el Comentario MCOCDE 1977. 5.5.32. Una opinión contraria manifiesta SKAAR, A. op cit pag 502, para quien, el ejercicio de esta autoridad puede cumplir con los requisitos del MC si la legislación interna del país lo admitiera, si bien la reducción de

esta restricción es el mismo que fundamenta la restricción de la admisibilidad del ejercicio de representación a aquellos supuestos en que se ostente y ejerza un poder para contratar en nombre de la empresa.

En la medida en que con la existencia de un establecimiento permanente se pretende gravar la actividad comercial de la empresa principal, el ejercicio del poder de contratar por parte del agente, debe ir referida al cumplimiento de aquélla y de las finalidades propuestas por la misma. De este modo, aunque no se exija que la actividad del representante tenga carácter empresarial, el ejercicio de la autoridad por parte del agente sí debe poner de manifiesto la actividad empresarial del principal.

Este mismo criterio es el que ha presidido la revisión de la redacción del artículo 5.5 del MCOCDE 1977, en relación con el artículo 5.4 del PCOCDE de 1963, por lo que se refiere a la delimitación de las actividades excluidas de la aplicación de la cláusula específica de la agencia ¹⁰⁸⁰. Por ello, en la medida en que responden a criterios y fundamentos diferentes, los CDI que siguen el enunciado del PCOCDE no podrán interpretarse de acuerdo con los criterios formulados por el MCOCDE ¹⁰⁸¹. Tras el MCOCDE de 1977 las actividades que delimitan negativamente la existencia de un establecimiento permanente en la cláusula de la agencia se equiparan a aquéllas que cumplen la misma función en relación con la cláusula general ¹⁰⁸². Con ello se equipara la delimitación negativa de las actividades que sirven de delimitación negativa al concepto de establecimiento permanente; el criterio de la auxiliariedad y preparatoriedad es válido como regla general

las actividades sobre las que ejercer el poder para contratar a las *actividades externas* -poder externo- se acomoda mejor al principio de neutralidad.

¹⁰⁸⁰Esta afirmación queda patente tras la lectura de los Comentarios al MCOCDE 1977 5.5.30 y MCOCDE 1992, 5.5.31.

¹⁰⁸¹ Tan sólo los CDI con Bulgaria, China, Checoslovaquia, Hungría, Luxemburgo, Polonia, Túnez, URSS, y Estados Unidos siguen el MCOCDE 1977. El resto sigue las pautas del PCOCDE.

¹⁰⁸² El PCOCDE 1963 excluía únicamente las actividades "limitadas a la compra de bienes o mercancías para la principal", en consonancia con el criterio expuesto en el artículo 7.5 PCOCDE 1963. En cambio el MCOCDE amplía la lista a aquéllas que en el la cláusula general excluyen la existencia de un establecimiento permanente, es decir a las recogidas en el artículo 5.4 MCOCDE.

para cualquier tipo de establecimiento permanente ¹⁰⁸³. Aún así, la auxiliariad debe predicarse de las actividades realizadas por el representante, los contratos firmados por el mismo, o de las actividades que sirven de base a los mismos ¹⁰⁸⁴. Ahora bien esta calificación, aun referida a las actividades del agente, debe concluirse por comparación con las *actividades principales* de la empresa, es decir con las actividades ordinarias de la actividad principal, y no con la actividad ordinaria del representante. Ello significa que siendo relevantes estas actividades ejercidas, en la medida en que se entienden realizadas y atribuidas a la empresa principal, son las actividades de éste las que deben tenerse en cuenta.

IV.3. 2.1.2. *El ejercicio ordinario de la actividad.*

Como hemos afirmado, la actuación de los agentes que merecen la calificación de independientes no tiene vetada la posibilidad de constituir la base para la formación de un establecimiento permanente. El MCOCDE sólo excluye esta posibilidad cuando el agente independiente desarrolle la representación dentro del marco ordinario de su actividad. A sensu contrario, cuando el agente calificado como independiente, tanto jurídica como económicamente, exceda en su representación el marco ordinario de su actividad podrá calificarse como *dependiente* a efectos de la aplicación del artículo 5.5 MC cumpliendo con uno de los requisitos de la cláusula de la agencia ¹⁰⁸⁵.

¹⁰⁸³ En relación con la concreción de estas actividades auxiliares debe tenerse en cuenta el diferente alcance de las mismas tomando en cuenta el MCOCDE y el MCONU. Este último sigue un criterio ya defendido por los Proyectos de la Sociedad de Naciones, en especial el de 1928, entendiéndose como constitutiva de establecimiento permanente la situación en la que un agente, a pesar de no disponer de tal autoridad, mantenga habitualmente un depósito de mercancías desde el cual manda y recibe pedidos. Al ser el carácter de estas actividades y requisitos en el MCONU de carácter constitutivo, este supuesto sería claramente un establecimiento permanente. No obstante, en el MCOCDE debería salvar el requisito de la auxiliariad. Este es al menos el parecer de SHORT, A. "Permanent Establishments and Agencies" op cit pag 387.

¹⁰⁸⁴ De acuerdo con ROBERTS, S. op cit pag 398, la auxiliariad puede referirse a las materias y actividades objeto del contrato.

¹⁰⁸⁵ En el mismo sentido VOGEL, K op cit pag 259 : "they would, therefore, not constitute a permanent establishment of the enterprise represented unless the agent had also an authority, in law or in fact, to conclude contracts covering such extraordinary transactions". En sentido contrario, SKAAR, A. op cit pag 521 para quien "the agent will be considered as

Diversas interpretaciones de esta cláusula han intentado otorgarle un significado concreto, pudiéndose clasificar las diversas tendencias en aquéllas que completan el mismo teniendo en cuenta las actividades normales o típicas de la propia empresa ¹⁰⁸⁶, la comparación de éstas con las actividades ordinarias o standards en la línea de negocios que desarrolla el agente ¹⁰⁸⁷, o el recurso a la definición por la asunción de otros elementos integradores de la cláusula de la agencia ¹⁰⁸⁸.

La referencia a la actividad propia del agente puede ser útil en la medida que ponga de manifiesto la especialidad y extraordinariedad de una actividad ejercida por un agente a efectos de considerarla apartada de su curso ordinario de los negocios ¹⁰⁸⁹. En consecuencia, la pauta ofrecida por el desarrollo normal y ordinario de la actividad de representación de manera independiente, que normalmente podría desempeñar cualquier persona que ejerza este tipo de actividades constituirá el elemento de comparación que determine el contenido de este requisito de calificación de

acting outside the course of his ordinary business, thus constituting an agency PE, if he performs an activity different from the activity he normally performs himself" (la cursiva es nuestra).

¹⁰⁸⁶ SKAAR, A. op cit pag 516. En contra cita este autor una decisión del Bundesfinanzhof alemán de 1975, que impide la comparación de una actividad concreta realizada por un agente con el resto de su actividad de representación.

¹⁰⁸⁷ SKAAR, A. op cit pag 517 y ss. VOGEL, K. op cit manual pag 243 y 258, NITIKMAN. J. op cit pag 263. En la jurisprudencia internacional este parece ser el criterio mayoritariamente seguido. Así, el Tribunal Supremo holandés (Hoge Raad), BNB 1971/43, entendió que el standard de comparación debía estar formado por el ejercicio normal de los negocios por parte de otros sujetos y no por parte del sujeto investigado, un corredor de seguros que ofrecía pólizas de una empresa no residente a sus clientes en un stand situado en un aeropuerto. A pesar de limitarse a ejercer las actividades del modo pactado con la empresa principal, explicar el contenido de las pólizas, firmar los contratos, y recaudar las primas, se entendió que constituía un establecimiento permanente por exceder de la actividad normal llevada a cabo por otros corredores de seguros. A un criterio similar se ha llegado en el Reino Unido (*Fleming (H.M. Inspector of Taxes) v. London Produce Co. Ltd.* 44 TC 582 (1968) citado por SKAAR, A. op cit pag 518, y en Bélgica (Resolución de la Cour de Cassation de 25 de noviembre de 1969) citado en EDWARDES-KER, op cit art 5 pag 22.

¹⁰⁸⁸ En este sentido, SKAAR, A. op cit pag 519 y ss recurre a la comparación del mismo con la definición de la dependencia a efectos de la aplicación de la cláusula de la agencia. Por su parte, ROBERTS, S. op cit pag 488-489, considera este elemento como ayuda para la definición de la *facultad para contratar en nombre de la empresa* como elemento esencial de la definición de la agencia establecimiento permanente.

¹⁰⁸⁹ En el mismo sentido SKAAR, A. op cit pag 521.

los establecimientos permanentes ¹⁰⁹⁰. No obstante, deberán tenerse en cuenta las particularidades específicas de la actividad representada, pues resulta difícil establecer unas pautas de comportamiento generales ¹⁰⁹¹.

Por otro lado, resulta imposible mantener la definición del *marco ordinario de la actividad* de un agente independiente, por referencia al criterio de la dependencia ¹⁰⁹². Ello es así en la medida en que el entendimiento de la expresión *agente independiente* se realiza, al menos tras el MCOUDE 1977 por exclusión de aquellas personas y actividades que no se consideren agentes independientes, o que mereciendo esta calificación actúen fuera del marco ordinario de su actividad. Por consiguiente, no es posible utilizar el criterio que pretende definirse para delimitar el elemento definidor. En cambio, resulta interesante la consideración del requisito de la facultad para contratar en nombre de la empresa principal, al efecto de verter alguna luz en la aclaración del sentido de esta expresión.

La capacidad para contratar en nombre de la empresa supone la vinculación jurídica directa de la empresa principal como consecuencia de la actuación del representante. A pesar de la calificación de un representante como independiente, porque así se refleje del examen de su actividad de representación, en la medida en que se otorgue al mismo la potestad para vincular directamente a la empresa principal deberá reconsiderarse esta situación a efectos de su calificación. La empresa principal no aceptará la vinculación a no ser que otorgue unas instrucciones lo suficientemente

¹⁰⁹⁰ La referencia a las actividades normales desempeñadas en general en el ejercicio de esta actividad no debe verse modificada por la alteración sufrida por la versión inglesa del Comentario del MCOUDE en 1992. Con anterioridad se establecía que la no consideración del agente como dependiente tenía lugar cuando "he acts in the ordinary course of *this* business when acting on behalf of the enterprise". Tras la modificación el requisito exige la actuación "in the ordinary course of *his* business.". A pesar de que el cambio podría alegarse para defender que la comparación debe establecerse con las actividades *propias y normales* del sujeto objeto de comparación, pensamos que no se desvirtúa la interpretación ampliamente consensuada consistente en relacionar las actividades objeto de examen con aquellas que constituyen el desarrollo *standard* de la profesión. Por otra parte, con la modificación del texto inglés, la OCDE únicamente pretende equiparar éste a las versiones anteriores del mismo texto existentes en otras lenguas. vid al efecto la traducción española del IEF. pag 89,

¹⁰⁹¹ SKAAR, A. op cit pag 521.

¹⁰⁹² Esta es la postura sostenida por SKAAR, A. op cit pag 522 : "with recourse to the general 'dependence test' of the agency clause, no agency PE is constituted if the agent's activity is unusual for the industry and performed in an independent manner".

detalladas al representante. En la medida en que así ocurra, podrá hablarse de una dependencia económica o de hecho entre las partes por lo que deberá procederse a la recalificación del agente y en consecuencia se posibilite su consideración como agente independiente ¹⁰⁹³. En este sentido debe interpretarse también el Comentario MCOCDE 1977 ¹⁰⁹⁴.

Esta solución encuentra justificación atendiendo al fundamento que preside la elaboración de la cláusula específica de la agencia-establecimiento permanente. En la medida en que el representante sea capaz de realizar negocios de los que responderá directamente la empresa principal, solamente existe una empresa que obtiene rendimientos de esta actividad y en consecuencia deberá ser ella la que responda a las consecuencias jurídico-tributarias ligadas a la realización de estas actividades, al desaparecer la figura del agente independiente, que en este caso actúa como mero ejecutor de la voluntad de la empresa principal ¹⁰⁹⁵. En este supuesto, a pesar de la calificación formal del agente como independiente, debería possibilitarse la constitución de un establecimiento permanente y ello se consigue mediante la inclusión del requisito del ejercicio de la actividad en su marco ordinario.

De esta consideración derivan importantes consecuencias. En primer lugar, pone de manifiesto que el requisito del alcance de la autoridad de representación, la facultad para contratar en nombre de la empresa contribuye, aún de manera indirecta, a la definición del concepto de

¹⁰⁹³ Esta postura es aceptada por SKAAR, A. op cit pag 515, para quien el agente independiente debería considerarse dependiente si su actividad va dirigida a la realización de los negocios del principal.

¹⁰⁹⁴ El Comentario MCOCDE 1977 5.5.37 establece que "no se puede decir que una persona actúa en el ejercicio normal de sus propias actividades si en sustitución de la empresa realiza actos que económicamente entran más en la esfera de dicha empresa que en la de sus propias actividades mercantiles". ROBERTS, S. op cit pag 491 prefiere hablar en cambio en estos supuestos en los que el agente esté capacitado para vincular jurídicamente a la empresa de dependencia legal. Para ello se apoya en los Informes de la Sociedad de Naciones de 1929 y 1930. en ellos se establecía que "the only agents dependent on an enterprise are those having sufficient powers to conclude contracts binding upon that enterprise". . Así llega a la conclusión de que "such an intermediary, as in the case of a courtier and a commissionaire, qualifies as an agent of an independent status only if he does not habitually conclude contracts in the name of the foreign enterprise".op cit pag 489. No obstante, los resultados prácticos son los mismos que los derivados de la propuesta en el texto.

¹⁰⁹⁵ En este sentido ROBERTS, S. op cit : "intermediaries who concludes contracts in the name of the foreign enterprise 'cannot be said to act in the ordinary course of their business'".

dependencia de los agentes, pues según las consideraciones anteriores, cualquier persona con capacidad para contratar en nombre de otra persona podrá considerarse como agente dependiente de la misma a efectos de la aplicación del CDI y de su posible consideración como establecimiento permanente. En atención a la misma, debe señalarse que su observancia exime de la búsqueda del elemento personal ¹⁰⁹⁶, pues esta calificación se otorga de modo automático como consecuencia del ejercicio de estos poderes, quedando la existencia de un establecimiento permanente a merced de los restantes elementos configuradores.

IV.3.2.2. La habitualidad como permanencia del agente-establecimiento.

El ejercicio de la autoridad conferida al representante para actuar en nombre de la empresa no debe ser aislado o meramente esporádico ¹⁰⁹⁷. Al contrario, los Modelos de la OCDE establecen un nuevo requisito añadido a los anteriores; el poder debe ejercerse de manera habitual ¹⁰⁹⁸. Ello implica que no es suficiente la ostentación y el ejercicio del poder específico por parte del representante sino que su ejercicio debe graduarse ¹⁰⁹⁹.

La graduación, plasmada en el requisito de la habitualidad se refiere a la continuidad en el ejercicio de los poderes de representación y de las facultades específicas que califican al agente como establecimiento permanente. La concreción de su significado se ha realizado de manera diversa por parte de la doctrina. Algunos autores abogan por su sentido

¹⁰⁹⁶ Esta debería ser la interpretación que se desprende del Comentario MCOCDE 1977 5.5.31 cuando establece que "solamente las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente para la empresa de la que dependen".

¹⁰⁹⁷ WILLIAMS, R. op cit pag 340.

¹⁰⁹⁸ Artículo 5.5. MCOCDE : "ostente y ejerza habitualmente poderes". En el mismo sentido el artículo 5.4 PC. Los Comentarios confirman esta característica. El Comentario PCOCDE 1963 5.4.16 in fine establece de forma clara que "el empleo de la expresión 'establecimiento permanente' a propósito de una persona presupone que esta persona ejerza sus poderes de manera habitual y no sólo ocasionalmente". Los Comentarios del MCOCDE 1977 indican que la facultad o poder para contratar debe utilizarse *repetidamente* -5.5.31-, precisando con posterioridad que los poderes deben ser ejercidos habitualmente a la luz de la situación comercial real -5.5.32-.

¹⁰⁹⁹ VOGEL, K. op cit manual pag 246.

ordinario ¹¹⁰⁰, definiéndolo en función de los hábitos de la empresa en concreto, por lo que deberá decidirse caso por caso, y atendiendo al sector específico de los negocios ¹¹⁰¹. La habitualidad, entendida en este sentido, hace referencia a la frecuencia con la que el representante debe ejercer su autoridad ¹¹⁰². En este sentido, su determinación debe realizarse en atención a la frecuencia con que se ejerza la autoridad y no por la duración de las mismas ¹¹⁰³. No puede medirse por la duración de las actividades, sino por la repetición de las mismas o la frecuencia de esta repetición; no es relevante el período durante el cual se ha ostentado el poder, sino la frecuencia con la que esta representación ha sido ejercida. Por ello, para la fijación de este requisito pueden tenerse en cuenta los presupuestos que definen la continuidad de la actividad empresarial en la cláusula general del establecimiento permanente. Aún teniendo presupuestos diferentes, el fundamento de ambos requisitos es similar.

A pesar de referirse a la actividad del representante, con este requisito lo que pretende ponerse de manifiesto es la permanencia de la empresa principal en el territorio de actuación del representante ¹¹⁰⁴. Ello es

¹¹⁰⁰ NITIKMAN, J. op cit pag 263 para quien la habitualidad (habitually) significa "to become a habit".

¹¹⁰¹ De la misma opinión es SKAAR, A. op cit pag 527, según el que la frecuencia debe medirse en función de la naturaleza de la actividad empresarial representada. También VOGEL, K. op cit manual pag 246.

¹¹⁰² VOGEL, K. op cit manual pag 246-247, admite que a efectos de considerar la habitualidad de la representación de una misma empresa pueden tenerse en cuenta las actividades de representación ejercidas por diversos agentes. En esta postura late la misma fundamentación precisada en el texto, la de demostrar la permanencia de la actividad de la empresa principal a través del ejercicio habitual de su representación por parte de los agentes.

¹¹⁰³ No obstante, SKAAR, A. propone la aplicación de la "permanence test" concluyendo que una duración menor de 6 meses no podrá dar lugar a la consideración de la representación como habitual, op cit pag 469.

¹¹⁰⁴ En el mismo sentido se pronuncian WILLIAMS, R. y HUSTON, J. op cit libro pag 81-82. "all that is required is that one or more persons exercise the requisite contractual authority within the source country with a sufficient degree of 'permanence' (the 'habitual' exercise of authority). En contra de la significación de la habitualidad como permanencia de la actividad empresarial de la empresa principal vid SKAAR, A. op cit pag 525-527, para quien la habitualidad solo pone de manifiesto la necesaria relación entre la actividad empresarial y un determinado territorio pero no la permanencia de la actividad.: "the agency may be permanent from an objective point of view, although it does not involve the principal in business activities in the other state on a regular basis". Aún así debe tenerse en cuenta que de los datos tenidos en cuenta por el MC para configurar la representación como establecimiento

así en la medida en que la actuación del agente es la única posibilidad que tiene la empresa no residente de manifestar su actividad económica en este país, por lo que, exigiendo una continuidad al representante, quiere asegurarse la presencia firme de la empresa principal a efectos de su gravamen, y no una mera presencia esporádica de la misma. La habitualidad del ejercicio de la representación repercute indirectamente en la permanencia de la actividad empresarial ejercida por la empresa principal, y es éste el dato que debe tenerse en cuenta en la configuración y decisión de la existencia de este requisito.

IV.3.3. La conexión del agente con el territorio. El lugar de realización de la actividad como elemento de conexión.

La ausencia del lugar fijo de negocios como elemento necesario para la formación de un establecimiento permanente de acuerdo con la cláusula de la agencia dificulta el establecimiento de la conexión necesaria que los Estados deben encontrar para localizar al agente en su territorio y derivar de esta existencia los efectos previstos por el CDI. Estando ausente aquel lugar fijo de negocios, los puntos de conexión deberán partir de la relación del agente con el territorio, si bien su plasmación puede ser problemática.

A pesar de tomar a la persona representante como constatación de la empresa representada, el MC desecha cualquier calificación jurídico tributaria personal del mismo como manifestación de la vinculación entre el representante y el territorio del Estado en cuestión. El MC no exige que el representante sea residente en el Estado en el que se le considere agente a efectos de la aplicación del artículo 5.5 MC. Esta situación se expresa con mayor claridad en el artículo 5.7 MC, en relación con la posibilidad de que las sociedades vinculadas actúen como representantes ¹¹⁰⁵. Por tanto sólo es necesario que una persona actúe en un Estado con ciertos requisitos como

permanente, la habitualidad es el único signo que manifiesta la permanencia de la empresa en un determinado Estado, aún entendida como ejercicio y no como una mera prolongación temporal de las actividades.

¹¹⁰⁵ El artículo 5.7 MCOCDE, que será objeto de análisis en el próximo apartado, admite que la sociedad representante pueda ser "residente del otro Estado, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera)".

representante directo de la empresa principal, omitiéndose la vinculación personal del representante con el Estado contratante en la configuración de la cláusula de la agencia. El Comentario no aborda las consecuencias derivadas de esta omisión, aunque asume implícitamente su no consideración como requisito configurador del agente representante ¹¹⁰⁶, siendo esta postura reconocida por la doctrina ¹¹⁰⁷.

Ello permite que el representante, con independencia de su configuración como persona física o jurídica, pueda ser tanto residente o nacional del país, o simplemente actuar mediante establecimiento permanente en el mismo, o incluso que carezca del mismo en el lugar de actuación, en el supuesto de que las actividades de representación ejercidas por el agente en este territorio no alcancen el nivel mínimo de actividad económica y demás condiciones exigidas para su constitución ¹¹⁰⁸. A pesar de que algún autor considere necesaria la existencia de un domicilio fijo para el desarrollo de las actividades de representación por parte del agente ¹¹⁰⁹, ésta no es la conclusión que se desprende de los Comentarios al MC. Como figura en el párrafo anteriormente citado ¹¹¹⁰, la conexión establecida se estructura en torno al lugar de operación de los agentes, pero sin exigir que los mismos tengan un domicilio o un lugar preciso y fijo desde donde deba entenderse efectuada la actuación ¹¹¹¹.

¹¹⁰⁶ Así se desprende del Comentario al PCOCDE -5.4.16- que regula esta relación no en virtud del Estado de la residencia del agente, sino en función del lugar de realización de las actividades por el mismo: "sólo debe atribuirse este carácter a los agentes con contrato que, ...permitan a la empresa que los empleó tener una actividad comercial o industrial determinada en el Estado donde aquéllos operan " (la cursiva es nuestra).

¹¹⁰⁷ SKAAR, A. op cit pag 484-485, VOGEL, K. op cit manual pag 248, WILLIAMS, R. y HUSTON, J. Tax Planning International Review op cit pag 22 y 26. Alguno de ellos, como SKAAR, A. op cit pag 486 alegan en favor de esta omisión su fácil vulnerabilidad.

¹¹⁰⁸ SKAAR, A. op cit pag 485: 'A sufficient connection also exists when the agent company has a PE through which it represents the principal enterprise. In the case where the agent company does not have a PE, the habitual abode of an employee will suffice for an agency PE'.

¹¹⁰⁹ SKAAR, A. op cit pag 484 "the agent constitutes an agency permanent establishment even if he is merely travelling around, provided that he has his habitual abode in the country".

¹¹¹⁰ Comentarios PCOCDE 1963 5.4.16.

¹¹¹¹ En apoyo de esta conclusión debe alegarse el enunciado del artículo 5.7 MCOCDE, que considera a efectos de la aplicación de la cláusula de la agencia la situación de representación

Desvirtuada la posibilidad de fijar estas actividades en función de la residencia o el domicilio del agente, los intentos por encontrar una vinculación sólida entre el representante y el territorio son más difíciles, debiendo descansar en la *realización* de la actividad de representación en un determinado territorio ¹¹¹². A tal efecto debe tenerse en cuenta que esta atracción fiscal a un determinado Estado debe ser lo suficientemente relevante para que se reconozca no solamente por este Estado sino también por el otro Estado contratante en el que reside la empresa principal.

El cambio en la fijación del elemento de conexión con un Estado determinado trae importantes consecuencias en relación con la configuración del establecimiento permanente. En primer lugar introduce un elemento de aleatoriedad en la fijación de esta relación, aún intentando establecer el verdadero nexo entre la competencia tributaria y el territorio donde se generan realmente los rendimientos. La atribución de esta función a la realización de las actividades de representación en un determinado lugar confiere una importancia añadida a la determinación de las actividades que deben considerarse como tales.

Por ello cobran importancia las reglas de concreción del lugar de ejercicio de esta autoridad, que en ausencia de criterios específicos y concretos aducidos por el comentario del MC deberán formularse paulatinamente por la jurisprudencia. En definitiva, la búsqueda de esta conexión reabre el dilema existente entre el lugar de la firma de los contratos y el lugar de desarrollo de la negociación, como lugar de desarrollo de la actividad de representación. Aunque el Comentario parece decantarse por el criterio de realización efectiva de la actividad de representación, siempre que dé lugar a la creación del establecimiento permanente, esta pauta puede entrar en conflicto en especial en aquellos países cuyos ordenamientos reconocen el origen de las rentas en el lugar de celebración

de una empresa de un Estado Contratante, por parte de otra empresa que en el otro Estado sea residente, o simplemente realice actividades en el mismo (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera).

¹¹¹² Vid en este sentido el Comentario PCOCDE 1963 5.4.16 anteriormente citado.

de los contratos que las originan ¹¹¹³, por no mencionar las dificultades en la fijación de estas actividades de negociación en un único lugar.

A su vez, esta conexión revaloriza la importancia jurídica de la concreción del elemento indeterminado de la habitualidad en el ejercicio de las actividades de representación. Ausente cualquier conexión física o personal con un territorio, la demostración del ejercicio *habitual* por parte de un Estado permitirá al mismo reclamar la jurisdicción fiscal sobre estas rentas; aparte de servir como referente para la observación de la permanencia de la empresa principal en ese Estado.

IV.3.3.1. Repercusiones sobre la consideración general del establecimiento permanente.

Finalmente, el desplazamiento de la nota esencial definidora del establecimiento permanente hacia elementos distintos de los formulados en la tradicional cláusula general permite cuestionar su justificación y validez actual. De acuerdo con la cláusula de la agencia no es necesaria la existencia de un lugar fijo de negocios en un determinado territorio para que un Estado ejerza la competencia tributaria sobre las rentas de carácter empresarial de una empresa no residente en su Estado. Por el contrario, su ejercicio queda legitimado por la simple localización en su territorio de una persona -en principio, un tercero- en su territorio que ejerza en el mismo actividades de representación capaces de vincular jurídicamente a aquella empresa, por entender que esta representación implica una participación directa de la propia empresa. Siendo así, ¿qué razonamiento impediría el gravamen de aquella empresa cuando la participación en la vida económica de la empresa no se realice mediante representante sino directamente? ¹¹¹⁴.

¹¹¹³ Vid al efecto la normativa del Reino Unido que distingue a efectos de los puntos de conexión de las rentas obtenidas por las personas no residentes entre el *trade with* y el *trade within*. SKAAR, A. op cit pag 490 se pronuncia en contra de esta posibilidad, precisando que debe tenerse en cuenta donde se ha llevado a cabo la parte principal de la actividad.

¹¹¹⁴ Esta situación ha sido admitida por la doctrina. Vid SKAAR, A. op cit pag 487, que alega el posible quebrantamiento del principio de neutralidad caso de no admitirse. En la doctrina americana ROBERTS & WARREN U.S. *Income Taxation of Foreign Corporations and Nonresident Aliens*. 1966. pag IX-151.

En principio no podría alegarse el razonamiento utilizado por la OCDE para excluir las actividades realizadas a través de agente independiente ¹¹¹⁵. En el caso de los agentes independientes la razón asiste en la medida en que existe una empresa diferente interpuesta que impide la atribución directa a la empresa principal. Pero en el supuesto aquí planteado nos encontramos con el caso opuesto al de la agencia independiente. La distinción de empresas no existe sino que es la propia empresa la que, por sí misma, efectúa las operaciones y actividades encomendadas al agente dependiente en el supuesto típico de la cláusula de la agencia.

Por otro lado se alega la existencia de razones lógicas y compulsivas en contra de la consideración de la realización directa de la actividad por parte de los principales como constitutiva de establecimiento permanente ¹¹¹⁶. En este caso deben hacerse una serie de consideraciones. Aún existiendo casos que así lo admiten, éstas son previas a la formulación de los textos de la OCDE ¹¹¹⁷, y en ningún caso se hace referencia a la cláusula de la agencia como justificadora de la existencia del establecimiento permanente por la realización de la actividad por parte del titular y no mediante un representante dependiente ¹¹¹⁸. Por otro lado, la consideración de la actividad propia del titular como establecimiento permanente del mismo tiene unas implicaciones diferentes en el caso de las personas físicas y de las personas jurídicas ¹¹¹⁹. Ello es así, en la medida en que las personas jurídicas para su actuación por cuenta propia, para la realización de su propia

¹¹¹⁵ De acuerdo con el Comentario MCOCDE 1977 5.5.31 esta exclusión esta destinada a no entorpecer las relaciones económicas internacionales y facilitar el comercio internacional.

¹¹¹⁶ WILLIAMS, R. y HUSTON, J. libro op cit pag 124-125.

¹¹¹⁷ El caso más famoso citado por la mayoría de los autores es la Revenue Ruling americana 56-165, 1956-1 CB 849, en EDWARDES-KER, op cit art 5 pag 70-71. En ella se considera que la realización por parte del titular de la actividad empresarial de una actividad en Estados Unidos sin lugar fijo de negocios, consistente en la demostración de un producto para las explotaciones forestales.

¹¹¹⁸ Algunos autores citan también otras Revenue Rulings americanas (58-63, 1958-1 CB 624 y 60-249 1960-2 CB 264) que consideraban como establecimiento permanente la entrada en Estados Unidos de caballos para su participación en caballos. No obstante, la doctrina ha criticado el pronunciamiento administrativo recogido en estos casos . Vid SKAAR, A. op cit pag 487, WILLIAMS, R. y HUSTON, J. op cit libro pag 125.

¹¹¹⁹ Precisamente, los casos en los que se ha planteado el problema se refieren exclusivamente a las personas físicas.

actividad, necesitan de la actuación material de otra persona, generalmente física, por lo que no puede hablarse en ningún caso propiamente de actividad directa de la sociedad sino en todo caso de sus representantes.

Con todo, debe tenerse en cuenta la posibilidad de actuación de las sociedades a través de sus empleados, sin necesidad de interposición de un agente independiente y sin el requisito del lugar fijo de negocios, para la constitución de un establecimiento permanente en el lugar de realización de estas actividades, siempre claro está, que los empleados cumplan con todos los elementos definidos en la cláusula de la agencia. En estos casos, puede hablarse de *participación directa* de la sociedad sin lugar fijo de negocios, en la medida en que el empleado es un simple *dependiente* de la sociedad y actuará en representación y nombre de ésta; dicho de otro modo, tan sólo ignorando las específicas relaciones que rigen la actuación de las personas jurídicas puede alegarse que esta participación de la sociedad no se lleva a cabo por la misma empresa. De este modo, las operaciones comerciales de una sociedad en un determinado país tienen un criterio de sujeción alternativo al de la existencia de un lugar fijo de negocios a su disposición.

Siendo esto cierto, alcanza mayor importancia si cabe la concreción del significado de la expresión *habitualidad* referida al ejercicio de la actividad de representación, y de manera indirecta a la conclusión de contratos en nombre de la empresa en un determinado territorio ¹¹²⁰ Será esta situación y no el establecimiento o posesión de un lugar de negocios, la situación *mínima* que deberán tener en cuenta las empresas operando en varios países a efectos de calcular su responsabilidad tributaria en cada uno de ellos. La realización *habitual* de operaciones comerciales supondrá el nivel mínimo de actuación empresarial que legitime a los Estados a ejercer su jurisdicción fiscal en relación con las actividades empresariales y el tope que deberán tener en cuenta las empresas para poder escapar a la tributación en el Estado de la fuente donde realizan operaciones empresariales.

¹¹²⁰ Esta consideración parece haberse tenido en cuenta en un caso americano, *Inez de Amodio v. Commissioner* op cit -en EDWARDES KER op cit-. En este caso se concluyó que una empresa extranjera poseía un establecimiento permanente por la realización de una actividad empresarial sin representante de manera *regular, sustancial y continua*. Citado por ROYSE, R. y RASHKIN, M. "Effectively Connected Income in a Global Economy" 6 Tax Notes International 15/1993. pag 927.

IV.3.4. La relación matriz-filial como constitutiva de establecimiento permanente.

Los CDI que siguen al MCOCDE y al PCOCDE incluyen un apartado en el artículo 5, generalmente el último, dedicado específicamente a regular la influencia de la relación entre matriz y filial sobre el concepto de establecimiento permanente. Con esta regulación, la OCDE sigue el criterio que la Sociedad de Naciones adoptó en sus Proyectos de Convenio de Londres y de México ¹¹²¹. En ellos se quebraba definitivamente la vieja idea de que las filiales constituían un supuesto de establecimiento permanente de las sociedades matrices no residentes ¹¹²². Ello llevó a parte de la doctrina a entender que el concepto de filial era excluyente del concepto de establecimiento permanente ¹¹²³

La idea que preside esta construcción, denominada por la doctrina *anti-single-entity clause* ¹¹²⁴, parte del criterio de que la existencia de una personalidad jurídica diferente implica una consideración tributaria separada de la misma de acuerdo con los principios generales de tributación comunmente establecidos ¹¹²⁵. Por ello, el hecho de que una sociedad esté controlada por una sociedad no residente no conviere a aquélla en simple

¹¹²¹ Comentarios PCOCDE 1963 5.6.22.

¹¹²² Vid a tal efecto el capítulo dedicado al estudio de los antecedentes históricos del instituto. La eliminación de las filiales del concepto de establecimiento permanente se produjo en el Informe del Comité de Expertos Gubernamentales de la Sociedad de Naciones sobre la doble imposición de 31 de octubre de 1928 (artículo 5), aún con la opción del delegado español. Vid ACOSTA, R. "Medidas unilaterales para evitar la doble imposición" en Memoria de la Asociación Española de derecho Financiero de 1959. Madrid.1960. pag 475. La inclusión dentro del mismo concepto era posible en la medida en que se equiparaba los conceptos de sucursal y filial a efectos fiscales porque respondían a unos mismos criterios de unidad de dirección y capital así como en el control extranjero. Vid REUTER op cit pag 478.

¹¹²³ ZANCADA PEINADO, F. op cit pag 255. VOGEL, K. op cit INTERTAX pag 88. FROMMEL, S.N. *Imposición de Filiales, Sucursales y Subsidiarias en Europa Occidental, Canadá y los Estados Unidos*. Edersa. 1981. pag 63.

¹¹²⁴ VOGEL, K. op cit manual pag 264.

¹¹²⁵ Esta es la opinión de WILLIAMS, R. y HUSTON, J. op cit libro pag 144. No entramos a considerar, por exceder del alcance de este trabajo, los criterios que en la actualidad plantea la reformulación de este principio en la esfera tributaria internacional, como el establecimiento del principio de transparencia fiscal internacional, o la vuelta a un sistema unitario configurado en torno a la idea de grupo, que lógicamente suponen un quebranto al criterio de separación en atención a la distinta personalidad jurídica.

establecimiento permanente de la sociedad no residente en el Estado de la residencia de la filial ¹¹²⁶. Por el contrario, los últimos Proyectos de Convenio de la Sociedad de Naciones, al separar a la filial del concepto de establecimiento permanente, la asimilan e incluyen en el instituto de las sociedades residentes, equiparando el régimen jurídico tributario de aquéllas al de éstas. En la medida en que se garantiza el gravamen de las sociedades filiales, al considerarlas como residentes, no es preciso acudir al instituto del establecimiento permanente. ^{1127 1128}

Imposibilitada la consideración de la filial como establecimiento permanente de la sociedad matriz no residente, la actual regulación de los CDI incide en la posible configuración como establecimiento permanente de la utilización e interposición de una sociedad controlada o que ejerce el control como base para la realización de operaciones propias ¹¹²⁹. Para ello se determina la función que desempeña la situación de control o posesión del capital en otra sociedad como elemento que modifique la posible configuración del establecimiento permanente, sustituyendo o enervando la necesaria concurrencia de alguno de sus elementos integrantes. Este matiz se desprende también de la redacción de los MC. Estos no solamente plantan la posibilidad de que la filial sea un establecimiento permanente de la matriz, sino que las actuaciones de la matriz en un Estado que no tiene porque ser su Estado de residencia pueden constituir un establecimiento

¹¹²⁶ Vid Comentarios PCOCDE 5.6.22 : "desde punto de vista fiscal, la filial constituye una entidad jurídica independiente".

¹¹²⁷ Destacado como elemento importante en esta relación la existencia de una persona jurídica independiente, la no configuración de la filial como establecimiento permanente puede ser la misma que la que excluye al resto de los agentes independientes, señalado en el Comentario 5.5.31.

¹¹²⁸ Tener en cuenta que la filial en la medida en que actúe en su nombre ya se garantiza su tributación en el Estado de la filial, al considerar a la misma como residente en este Estado, y lo que se pretende es atraer a este Estado ciertas actuaciones que la matriz realiza o que se realizan para la matriz, y que de realizarlas ella personalmente o un agente dependiente o independiente en su nombre, darían lugar a la existencia de un establecimiento permanente de la matriz en el Estado en que se llevan a cabo las operaciones. Por tanto, deberán tenerse en cuenta las actuaciones que la filial realiza para la matriz o dicho de otra manera las operaciones que realiza la matriz utilizando a su filial o viceversa pero en todo caso en nombre de la sociedad no residentes.

¹¹²⁹ Como pone de manifiesto SKAAR, A. op cit pag "Source-state taxation of a foreign enterprise's business activities with related domestic companies is the kind of taxation at source which the subsidiary clause is specifically designed to prevent".

permanente de la filial, extendiendo el Comentario las consideraciones a las actuaciones de la filial en favor de otra filial del mismo grupo ¹¹³⁰. En consecuencia el interés no reside en el gravamen de la sociedad que materialmente ejecuta las operaciones sino en el de la sociedad que se beneficia de estas operaciones y que intenta escapar a la tributación mediante la interposición de una persona interpuesta pero controlada.

No obstante, los MC regulan esta situación particular sin definir qué debe entenderse por control. El artículo 5.7 MC -5.6PC- se aplica a las sociedades que controlen o sean controladas por la sociedad que realiza las actividades en un determinado territorio, pero no se especifica en qué debe consistir este control. El Comentario aporta un elemento de precisión pero no el suficiente como para definir la situación concreta a la que resultará de aplicación el apartado en cuestión. La situación de control se refiere a la pertenencia del capital social de una entidad por parte de otra entidad, pero no se aclara qué porcentaje de participación determina esta situación de control ¹¹³¹. Tampoco es terminante la relación de las sociedades a las que resulta de aplicación el artículo 5.7 MC con el ámbito subjetivo de aplicación del artículo 9 MC -empresas asociadas-, pues la nomenclatura utilizada es dispar, aunque la referencia genérica a la situación de control podría abarcar tanto la participación en el capital, en la dirección o en el control de la otra sociedad ¹¹³². Aún así la referencia a la interpretación conjunta tampoco resulta definitiva porque no se señala con claridad el criterio concreto de definición de la misma por lo que la referencia a la legislación interna es insalvable.

La imprecisión en cuanto al ámbito objetivo de aplicación no es significativa. Ello es así atendiendo a los efectos que el propio MC otorga a la situación de control entre dos sociedades. La respuesta de los MC es tajante. La situación de control ejercido por o sobre una sociedad residente en uno de los Estados contratantes a otra sociedad que actúa o reside en el otro

¹¹³⁰ Comentarios PCOCDE 5.6.24. Comentarios MCOCDE 1977 5.7.41.

¹¹³¹ El Comentario MCOCDE 1977 5.7.39 precisa que "una filial no debe ser considerada como dependiente de la sociedad matriz por el solo hecho de *que el capital pertenezca a esta última*".

¹¹³² Si los Comentarios MCOCDE 1977 se refieren a la participación en el capital, el Comentario al PCOCDE 1963 menciona la dirección común de ambas sociedades como ejemplo del control. 5.6.22.

Estado no constituye un establecimiento permanente de aquélla en el segundo de los Estados contratantes ¹¹³³ .

La situación de control o de posesión del capital de una sociedad en otra no constituye en principio, elemento definidor o configurador único del establecimiento permanente. El descubrimiento de tal control entre dos sociedades no implica la creación de un establecimiento permanente de una de las sociedades en el Estado donde realiza sus actividades la otra

Pero por otra parte, la relación de control tampoco impide por sí misma la formación de un establecimiento permanente por la utilización de la otra sociedad controlada ¹¹³⁴. Esta es la interpretación que se desprende de la redacción de los diversos Modelos. Ambos señalan que el estado de control *no convierte por sí solo* ¹¹³⁵ en establecimiento permanente de la otra a cualquiera de estas sociedades. La inclusión de la expresión "por sí solo" en una sentencia de contenido negativo indica que el requisito de control, no es un requisito suficiente pero que a su vez no impide la formación de un establecimiento permanente. En consecuencia, el control entre dos sociedades diferentes no impide que una actúe como establecimiento permanente de la otra a pesar de la relación de vinculación existente entre las mismas y lo que es más importante, a pesar de la personalidad jurídica separada de cada una de ellas. Sin embargo con ello no se perturba ninguna de las posibles configuraciones del establecimiento permanente que aparecen en el MC pues la formación de un establecimiento permanente existiendo una personalidad jurídica separada se encuentra admitida por el mismo. En este punto de la discusión podrían relatarse dos conclusiones.

¹¹³³ En el mismo sentido se pronuncian diversos párrafos de los Comentarios al MC. En el PCOCDE 1963 5.6.22. : "ni siquiera el hecho de que la actividad de la filial sea dirigida por la sociedad matriz basta para convertir a aquélla en establecimiento permanente de ésta", repitiéndose esta fórmula en el Comentario al MCOCDE 1977, 5.7.39. A su vez este Comentario, revela en el párrafo dedicado a la definición de la dependencia a efectos de la cláusula de la agencia que "una filial no debe ser considerada como dependiente de la sociedad matriz por el solo hecho de que el capital pertenezca a esta última".

¹¹³⁴ ACOSTA, R. op cit pag 475.

¹¹³⁵ Las mismas consideraciones derivan de la redacción de los Comentarios En el MCOCDE 1977 5.6.37. se afirma que "una filial no debe ser considerada como dependiente de a sociedad matriz por el solo hecho de que el capital pertenezca a esta última". El PCOCDE y el MCOCDE 1977 utilizan otras expresiones similares.

La primera, la imposibilidad de negar la virtualidad de las situaciones de vinculación entre sociedades como base para la creación de un establecimiento permanente. Ahora bien, en estos casos la configuración del mismo tendrá en cuenta únicamente las actividades *atribuibles* a una persona no residente realizada a través o mediante la utilización de otra persona distinta interpuesta. De la primera consideración se infiere la segunda.

El texto del MC, a pesar de dejar abierta la posibilidad de configurar un establecimiento permanente sobre la base de la vinculación existente entre dos sociedades, no efectúa ninguna remisión a la cláusula concreta con arreglo a la cual debe estudiarse esta situación. No obstante, la admisibilidad del establecimiento permanente existiendo dos personas jurídicas diferentes, y encauzado por la actuación de una en favor de la otra, debe concluir en la remisión de la conformación del establecimiento permanente con arreglo a la cláusula de la agencia. Así lo corroboran los Comentarios al MC ¹¹³⁶ y asiente la doctrina ¹¹³⁷. Esta remisión no impide sin embargo, que con arreglo a la situación de control entre dos sociedades vinculadas pueda constituirse un establecimiento permanente de acuerdo con las restantes cláusulas configuradoras del mismo ; el artículo 5.7 MC no impide ninguna de estas situaciones pero en sus posibilidades se remite específicamente a la cláusula agencia, lo que no es óbice que, cumpliendo los elementos propios de cada cláusula surja un establecimiento permanente con arreglo a la misma ¹¹³⁸.

¹¹³⁶ Comentarios PCOCDE 5.6.23, Comentario MCOCDE 1977 5.7.40.

¹¹³⁷ SKAAR, A. op cit pag 542. WILLIAMS, R. y HUSTON, J. op cit libro pag 144.

¹¹³⁸ Así, tal y como observamos en el apartado correspondiente, la actuación directa de una de estas sociedades utilizando las instalaciones de la otra pueden constituir aquéllas en lugar fijo de negocios de la primera para su consideración como establecimiento permanente. Por otra parte, en algunos CDI se establece explícitamente la posibilidad de que la actuación directa de las filiales repercuta en la consideración de la matriz como establecimiento permanente. En concreto, el CDI con Estados Unidos, en su artículo 5.3 segundo párrafo precisa 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 simultáneamente". En el mismo sentido se pronuncia el Comentario MCOCDE de 1992, admitiendo la inclusión de esta cláusula en los CDI de acuerdo con las negociaciones bilaterales -5.3.18-.

La remisión a la cláusula de la agencia debe entenderse realizada de manera incondicional. Es decir, a pesar de la situación de control ni se añaden ni se sustituyen ni se eliminan requisitos de aquella configuración¹¹³⁹. Así, la actuación en nombre de la sociedad representada no debe llevarse a cabo por otra sociedad residente en el Estado en donde se configure el establecimiento permanente; es más, en relación con el artículo 5.7 MC se clarifica en mayor medida este elemento. Por otro lado, la matización del artículo 5.7 MC ayuda en la definición de lo que debe entenderse como agente independiente. En este sentido, la situación de control no impide la configuración de una representación como independiente, tanto en su aspecto legal como en su aspecto económico.

Pero de otra parte debe tenerse en cuenta que con independencia de este control, deberá tenerse en cuenta la particular y concreta actuación entre estas dos empresas. Estas actuaciones deberán examinarse de acuerdo con la cláusula de la agencia, como si la filial o la matriz fuera un tercero independiente y desvinculado¹¹⁴⁰. Ello supondrá que la persona que realiza las operaciones deberá asumir el riesgo de las operaciones, así como de la fijación de los criterios de actuación de la empresa tales como los precios de

¹¹³⁹ El Comentario del PCOCDE 1963 es más clarificador al respecto que el del MCOCDE 1977 : "Si por ejemplo, la filial, actuando en virtud de poderes recibidos, concluye contratos de venta en nombre de la sociedad matriz, la filial será considerada establecimiento permanente".

¹¹⁴⁰ Este es el criterio propuesto por SKAAR, A. op cit pag 553. Tras examinar varios casos internacionales en los que se planteaba la cuestión este autor afirma que se crea un establecimiento permanente filial cuando la sociedad matriz por sí misma hubiera cumplido todos los requisitos para la existencia de un establecimiento permanente si la transacción no se hubiera llevado a cabo mediante una sociedad vinculada. De los casos americanos examinados por SKAAR, *National Carbide Corp v. Commissioner* 336 US 422(1949) y *Bollinger v. Commissioner* 108 S. Ct. 1173(1988). los criterios propuestos para la constitución de un establecimiento permanente son : la sociedad debe operar en nombre y por cuenta del principal, debe vincular al principal por sus acciones, debe transmitir el dinero recibido al principal, debe considerarse si la renta recibida se atribuye a los servicios de los empleados del principal o a las instalaciones del principal, o debe considerarse el propósito de los negocios.

Por otra parte, este también es el criterio de los Comentarios al MCOCDE 1977 5.7.40. : "una filial constituirá un establecimiento permanente ...si la filial no puede considerarse como agente independiente y si dispone de poderes que ejerce habitualmente facultándola para concluir contratos en ombre de la sociedad matriz". Consecuente con su postura ROBERTS, S. op cit pag 494 critica que el Comentario parezca deducir la necesaria concurrencia de ambos elementos, pero ya hemos manifestado como, en la medida en que responden a criterios definitorios diferentes deben exigirse ambos, tal y como se infiere también del artículo 5.5 MC.

reventa ¹¹⁴¹, pues de otro modo podría dar lugar que es otra la persona que está realmente actuando mediante la imposición de una persona interpuesta ¹¹⁴². El desarrollo de esta teoría a través de la concreción de factores de base que demuestren esta relación podría evitar en numerosos casos la utilización de sociedades filiales intermedias constituidas para evitar la tributación de la sociedad filial ¹¹⁴³.

¹¹⁴¹ En este sentido WILLIAMS, R. y HUSTON, J. op cit libro, pag 144.

¹¹⁴² Aunque la matización parezca irrelevante como veremos en el Estado de situación de la sociedad filial o dominada, pues en cualquier caso se ve asegurada la imposición en el mismo de los rendimientos imputables al mismo, no lo es para el caso del Estado de residencia de la otra sociedad representada. A no ser que este Estado posea normas para la aplicación de la transparencia fiscal a nivel internacional, la constitución de una filial en otro país impedirá al Estado el gravamen de las rentas imputables al mismo. Sin embargo, si la actuación a través de esa filial puede considerarse como un establecimiento permanente de la sociedad residente en el otro Estado, en este caso la sociedad matriz, el Estado de residencia de esta sociedad podrá gravar, en la medida en que se lo permita su legislación, los rendimientos que aunque operados mediante la actuación de la filial sean atribuibles a la matriz. Además, la aplicación de los precios de transferencia puede tomar otro cariz como veremos en el apartado oportuno.

¹¹⁴³ SKAAR, A. op cit pag 548, que propone la aplicación de un criterio consistente en examinar si la sociedad interpuesta (empty subsidiary) acumula los factores necesarios que a ella se le encomiendan.

TERCERA PARTE.
IMPLICACIONES JURIDICO-TRIBUTARIAS
DE LA EXISTENCIA DE UN
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

La formulación del criterio del establecimiento permanente en los albores del presente siglo, tal y como estudiamos en el capítulo dedicado a los antecedentes normativos de la figura, vino a precisar la competencia de los poderes tributarios de varios Estados, generalmente dos, cuya reclamación fiscal recaía sobre la misma relación económica o comercial de carácter internacional. En concreto, el criterio del establecimiento permanente surge como regla de atribución y distribución de competencias tributarias ante la colisión de las pretensiones de dos Estados.

El desarrollo de las argumentaciones teóricas acerca de este criterio, junto con motivos pragmáticos ¹¹⁴⁴, motivará la delimitación del alcance de las esferas tributarias de los Estados en colisión, denominados Estado de la fuente y Estado de la residencia. ¹¹⁴⁵

El reconocimiento de las posiciones de ambos Estados se plasma actualmente en la mayoría de los Convenios de Doble Imposición aplicables, siguiendo las pautas establecidas por el artículo 7 de los diferentes Modelos

¹¹⁴⁴ Vid los informes preparados en el seno de la Sociedad de Naciones *Taxation of Foreign and National Enterprises. A study of the tax systems and the methods of allocation of the profits of enterprises operating in more than one country*. vols 1 a 5 Ginebra, en donde se hace referencia ya a ambos tipos de argumentaciones. Esta duplicidad de consideraciones estará presente posteriormente en todas las elaboraciones tributarias internacionales, fundamentalmente en los diferentes Modelos de Convenio, tanto los de la OCDE, como el de la ONU.

¹¹⁴⁵ El conflicto de atribuciones fiscales atinentes a unos mismos hechos con relevancia jurídico-tributaria se planteó desde los primeros momentos de manera bilateral, y por ello se optó por buscar una solución bilateral a estos conflictos, los Convenios para evitar la Doble Imposición. Este planteamiento bilateral prosiguió en los trabajos de la OCDE y de la ONU, informando la perspectiva de la elaboración teórica para la resolución de los problemas. Esta perspectiva ha trascendido en la doctrina que también utiliza el dualismo Estado de residencia-Estado de la fuente como base para sus elaboraciones. Vid a tal efecto BORRAS RODRIGUEZ, A. *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*. IEF. 1974. PIRES, M. *International Juridical Double Taxation of Income*. Ed Kluwer 1989. FERNANDER PEREZ, J.R. "Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de Convenios y recomendaciones existentes" en *Estudios de Doble Imposición Internacional*. Madrid. 1979. GORDON, R. "Taxation of Transnational Income: an introduction to Theory, Practice, and Problems". (OCDE. Draft de 10 de enero de 1993). KINGSON, CH. "The Coherence of International Taxation" 81 *Columbia Law Review*. num 6/1981. pag 1151 y ss. LENZ, R. op cit pag 286. SKAAR, A. op cit pag 11. RICHMAN, P. (posteriormente MUSGRAVE, R.) *Taxation of Foreign Investment Income. An Economic Analysis*. The Johns Hopkins Press. Baltimore. 1963. pag 24.

de Convenio seguidos por estos Tratados hoy en día vigentes, tanto los de la OCDE-en sus versiones de 1963 y de 1977- como el Modelo de la ONU ¹¹⁴⁶.

En el párrafo primero del citado artículo se reconoce el derecho del denominado Estado de Residencia para gravar los rendimientos de carácter empresarial obtenidos por las empresas de los respectivos Estados contratantes, al disponer que

"Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado," ¹¹⁴⁷

Seguidamente el mismo precepto es el encargado de reconocer el ejercicio del poder tributario del Estado en el que se sitúa el establecimiento permanente cuando señala que

"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" ¹¹⁴⁸.

Desde una óptica exclusivamente interna, el ordenamiento jurídico de cualquier Estado, y en concreto el español, se preocupa

¹¹⁴⁶ Este sólo contiene la especialidad, a la que se hará referencia posteriormente, relativa a las rentas atribuibles al establecimiento permanente, pero ninguna en cuanto a la relación de países competentes tributariamente en la materia.

¹¹⁴⁷ La mayoría de los CDI firmados por España siguen esta redacción. Tan solo el CDI con la antigua URSS contienen un principio diferente reconociendo en primer lugar la competencia del Estado de situación del establecimiento permanente para gravar estas rentas: Así, el artículo 5.1 de este CDI dispone que "las rentas obtenidas en un Estado contratante por una persona residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en el primer Estado contratante sólo si han sido obtenidas por medio de un establecimiento permanente y sólo en la medida en que puedan atribuirse a la actividad de este establecimiento permanente".

¹¹⁴⁸ Seguimos la redacción dada al precepto por el MCOCDE de 1977, en relación con el cual el PCOCDE 1963 -en la redacción que aparece del Proyecto de Convenio en *Doble Imposición Internacional* IEF 1972. op cit pag 86- observa pequeñas matizaciones : "efectúe operaciones " por "realice su actividad".. o "en este último caso" por "si la empresa realiza su actividad de dicha manera". En cambio no se observan matizaciones ni diferencias en la versión inglesa. El texto francés tan sólo contiene una diferencia: "imputables au dit etablissement stable" en vez de "imputables á cet etablissement stable".

fundamentalmente de dos situaciones en relación con la regulación jurídica de los establecimientos permanentes relacionados con el mismo, con independencia del señalamiento de los criterios y elementos que configuran la definición de este instituto:

En primer lugar, de la determinación de las obligaciones tributarias y situación jurídica de una sociedad no residente en el Estado -residente en otro Estado- que actúa en el territorio del primer Estado a través de un establecimiento permanente, así como la configuración del propio establecimiento.

Seguidamente, de las consecuencias jurídico-tributarias derivadas para una sociedad considerada residente en este Estado cuando realice operaciones total o parcialmente en otros países a través de establecimientos permanentes situados en un territorio distinto al del Estado en cuestión ¹¹⁴⁹
1150.

La regla básica promovida desde una perspectiva internacional, consiste por tanto, en atribuir la competencia para gravar las rentas de carácter empresarial al Estado de la residencia de la entidad -denominada *empresa de ese Estado contratante*-, a no ser que la entidad en cuestión realice sus actividades empresariales en el Estado de la fuente mediante un establecimiento permanente, en cuyo caso este Estado retiene su competencia. Esta regla conocida como *criterio del establecimiento*

¹¹⁴⁹ Como pone de manifiesto GARBARINO, C. *La Tassazione del Reddito Transazionale*. Padova. 1990. pag 209, aunque referido al ordenamiento italiano, y citando a GALLO, "La stabile organizzazione" en *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*. Roma 1986. pag 149, el ordenamiento interno suele prestar poca atención al tratamiento de los rendimientos obtenidos por establecimientos permanentes de empresas residentes situados en el extranjero, debido a la vigencia del principio de tributación por renta mundial de las empresas residentes.

¹¹⁵⁰ Un tratamiento completo del régimen jurídico tributario de los EP relacionados con un determinado Estado exigiría no obstante tener en cuenta la relación producida por el establecimiento permanente con el otro Estado con el que mantiene relaciones: con el Estado de residencia de la sociedad, en el caso de los establecimientos permanentes de empresas no residentes situados en nuestro territorio, y con el Estado de situación para el caso de establecimientos permanentes que las sociedades residentes en nuestro país mantienen en el extranjero. No obstante, este tratamiento excedería de los propósitos del presente estudio tal y como aparece delimitado en la introducción, por cuanto exigiría analizar las peculiaridades de todos y cada uno de los ordenamientos jurídicos que regulan cada uno de estos establecimientos en función de cual fuera su país de situación o de residencia.

permanente ¹¹⁵¹, se ha aceptado ampliamente en el ámbito internacional ¹¹⁵², si bien existen opiniones formuladas en contra de los efectos que despliega la misma, por quebrar gravemente los intereses de los países en desarrollo ¹¹⁵³. Aún así, se tomará en este estudio como punto de partida al objeto de determinar las consecuencias que de la misma se derivan desde la perspectiva internacional así como su observancia en el ordenamiento interno.

Las conclusiones alcanzadas en el capítulo anterior carecerían de relevancia si el ordenamiento jurídico no vinculara a las mismas el nacimiento de determinadas consecuencias jurídicas. La recepción en nuestro ordenamiento del criterio de sujeción del establecimiento permanente exige el análisis de las consecuencias y efectos jurídicos vinculados a su existencia. De no ser así, la delimitación jurídico-conceptual del instituto carecería de sentido. Es más, es justamente la configuración de un determinado régimen jurídico por las normas relacionado con la figura del establecimiento permanente, el que justifica la concreción de los criterios que dan lugar a su existencia, criterios que han sido examinados en los capítulos anteriores.

¹¹⁵¹ VOGEL, K. manual op cit pag 316, lo denomina "permanent establishment principle". Sin embargo no hay que confundir el principio o criterio del establecimiento permanente con el concepto del mismo, pues ambos vienen señalados en diferentes preceptos, aunque tengan una repercusión mutua. No obstante vid en este sentido, *Shepard's Tax Dictionary*, definición de permanent establishment, que señala que el artículo 7 de los MC es el encargado de elaborar el concepto.

¹¹⁵² Como señala DE LA VILLA, J.M. *Convenios Internacionales de doble imposición* op cit pag 130 "el principio del establecimiento permanente no es una concesión a los países menos desarrollados sino un *criterio* unánimemente admitido". Así, como observamos en la introducción histórica, la mayoría de las organizaciones internacionales y autores que han estudiado el fenómeno de la imposición internacional han acudido a este criterio como delimitador de la competencia de los diferentes Estados en conflicto en relación con las rentas de carácter empresarial. (Sociedad de Naciones, OCDE, ONU).

¹¹⁵³ El principal grupo de oposición al criterio del establecimiento permanente se centraba, como vimos, en los países del denominado Grupo Andino, si bien en la actualidad algunos de ellos están reconsiderando su postura y aceptando las premisas del MCONU que parte de la aceptación de este principio. Vid bibliografía en pie de página correspondiente. Desde otra perspectiva, el principio del establecimiento permanente ha sido puesto en duda como criterio de sujeción válido en atención a la realidad económica internacional a la que se aplica Vid a tal efecto, ZANCADA PEINADO op cit pag 263, JOHNSON op cit pag 181 y SKAAR op cit pag 559, 571.

Las implicaciones jurídico tributarias derivadas de la existencia de un establecimiento permanente afectan a un doble orden de ideas. En primer lugar, a las consecuencias que para las entidades que extienden más allá de las fronteras sus actividades supone la calificación de las mismas como actuación mediante establecimiento permanente. En segundo lugar en cuanto delimita el alcance de los poderes tributarios de los Estados en relación con estas actividades a efectos de su imposición directa.

El estudio de los efectos jurídicos enumerados en primer lugar tiene como objetivo la determinación de las reglas que presiden la tributación de la actuación de los establecimientos permanentes. Surgido este criterio para dirimir el conflicto entre los denominados Estado de la fuente y Estado de la residencia, la perspectiva del estudio debe ser también doble. Por un lado el régimen previsto para los establecimientos permanentes de empresas extranjeras situados en el territorio en el que se aplica la legislación, y por otro, los efectos que se derivan según el ordenamiento jurídico de un país cuando una empresa considerada residente en este país posee un establecimiento permanente fuera de sus fronteras.

Al ceñirse el objeto de estudio propuesto al ordenamiento jurídico tributario español, esta doble perspectiva supone el análisis del régimen jurídico previsto para los establecimientos permanentes de empresas extranjeras situados en territorio español, -situación a la que suele referirse normalmente esta expresión-, así como los establecimientos permanentes de empresas españolas situadas en el extranjero según se deriva de nuestras normas ¹¹⁵⁴.

La peculiar composición de las normas que regulan el instituto del establecimiento permanente y su peculiar integración obliga a vertebrar la estructura de este estudio atendiendo al origen de la norma que procura las consecuencias jurídicas. De este modo, deben distinguirse los efectos promovidos por la aplicación de las normas internas por un lado, y las

¹¹⁵⁴ No obstante, con la intención de buscar un posible cauce a las lagunas de nuestro ordenamiento interno, o bien porque las cuestiones referidas puedan afectar a la interpretación de los CDI, se tendrán en cuenta las soluciones previstas en otros ordenamientos o se hará referencia a soluciones propuestas en algunos fallos internacionales, siempre que sea posible su traslación al ordenamiento español, y en la medida en que puedan responder a una línea interpretativa común de los CDI.

consecuencias derivadas de la aplicación e integración de los CDI. Es en este aspecto donde se ponen de manifiesto las mayores especialidades y diferencias entre la legislación interna y los CDI en torno a la configuración del establecimiento permanente ¹¹⁵⁵.

El examen de esta realidad jurídica permitirá comprender y analizar con mayor precisión el ámbito de actuación legítima de los Estados en torno al criterio del establecimiento permanente. Dicho de otro modo, una vez examinado el alcance de la normativa en relación con la sujeción y modos de la misma para los sujetos intervinientes en el ámbito económico internacional, es posible configurar los conceptos con base en los cuales, se organiza y delimita la asignación del poder tributario a los diferentes Estados.

En la medida en que la atribución de rendimientos al establecimiento permanente por parte de los CDI a través de reglas imperativas precisa las rentas y rendimientos asignables al mismo, está configurando al mismo tiempo el ejercicio de las competencias tributarias por parte del Estado, por lo que de los criterios de atribución también se derivan importantes consecuencias para la determinación de la función del establecimiento permanente en cuanto al ejercicio de la jurisdicción por parte de los Estados se refiere. Sin embargo, la delimitación del poder tributario de los Estados debe completarse con un estudio en profundidad de la función del establecimiento permanente en la actualidad, teniendo en cuenta las modificaciones habidas en la estructura de nuestro ordenamiento jurídico, por lo que se completará en la cuarta parte de este estudio.

Este orden de estudio es por otra parte lógico de acuerdo con el método de análisis inductivo del ordenamiento jurídico tributario planteado al inicio de este trabajo, desechando cualquier punto de partida apriorístico que no sea el estudio de la realidad jurídico-positiva existente,

¹¹⁵⁵ De todos modos ya vimos en antecedentes como la legislación interna se vio influenciada en gran medida por los trabajos de la OCDE y por la entrada de nuestro país en esta organización, lo que promovió un cambio conceptual en la comprensión del fenómeno tributario internacional en nuestro ordenamiento.

informada por los principios que rigen la materia, tanto en la esfera nacional como en la internacional ¹¹⁵⁶.

¹¹⁵⁶ No obstante debe actuarse con cautela en relación con la consideración de estos principios del orden internacional como principios vinculantes jurídicamente, sin perjuicio de su carácter informador e interpretativo. No así en relación con los principios constitucionalizados a los que el Tribunal Constitucional ha reconocido una aplicación directa e inmediata. Vid a tal efecto la STC de 28 de abril de 1982 y la extensa bibliografía al efecto. Por todos GARCIA DE ENTERRIA, E. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Civitas Madrid. 1981.

Tal planteamiento es, sin embargo, el que parece sostener el trabajo de MARTHA *The Jurisdiction to Tax in International Law*. Kluwer. 1989, al partir únicamente de premisas de aceptación casi general no refrendadas por los distintos ordenamientos jurídicos, y proyectarlas al ámbito internacional como principios integrantes de la costumbre internacional. Sin embargo su método obvia cualquier proceso inductivo, al objeto de descubrir las reglas de jurisdicción fiscal y tributaria que se aplicarían en ausencia de CDI, otorgando a su decisión un carácter apriorístico. op cit pag 2-3.

CAPITULO QUINTO. PRINCIPIOS INFORMADORES DE LA TRIBUTACION INTERNACIONAL.

El desarrollo de un cuerpo normativo destinado a cubrir los aspectos tributarios internacionales viene respaldado por una serie de objetivos de carácter general, fundamentadores de su existencia. Desde el inicio, la elaboración de las diversas figuras, y entre ellas fundamentalmente la del establecimiento permanente, se justifica con el fin de eliminar la multiimposición, denominada técnicamente doble imposición internacional ¹¹⁵⁷, que sufrían las actividades económicas, fundamentalmente empresariales de carácter transnacional.

Según la opinión mayoritaria de los autores, no puede establecerse ningún principio con validez general perteneciente al derecho internacional, que limite la acción de los Estados en materia tributaria o impositiva ¹¹⁵⁸, en cuanto a la extensión de sus normativas. Partiendo de la clásica distinción entre eficacia y extensión de la ley en el espacio ¹¹⁵⁹, las normas tributarias de un determinado Estado pueden repercutir sobre hechos ocurridos en otro territorio o sobre personas relacionadas de modo más directo con otra jurisdicción fiscal. No obstante, es la propia limitación

¹¹⁵⁷ En relación con el análisis de este concepto vid BORRAS RODRIGUEZ, A. *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*. IEF. 1974. PIRES, M. *International Juridical Double Taxation of Income*. Ed Kluwer. 1989.

¹¹⁵⁸ Para CHRETIEN, M. *A la reserche du droit International Fiscal Commun* 1955. pag 208-212 (Tomado de NORR) no existe ninguna regla de derecho internacional que limite la extensión de la jurisdicción fiscal de cualquier Estado. En el mismo sentido se pronuncia NORR, M. "Jurisdiction to Tax and International Income" *Tax Law Review* nº 17/1962 pag 431 añadiendo que los países son libres para adoptar cualquier regla de jurisdicción fiscal que escoja. En el mismo sentido JOHNSON, op cit pag 10. En opinión de QURESHI, A.H. "The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General Intrnational Law" *BIFD* nº 1/1987 pag 21 la jurisdicción fiscal legislativa de los Estados se encuentra relativamente libre de cualquier limitación de acuerdo con el Derecho Internacional. Una opinión contraria defiende MARTHA, R.S. *The Jurisdiction to Tax in International Law* Ed Kluwer, para quien son las normas de derecho internacional las que delimitan la esfera de eficacia de las leyes tributarias nacionales.

¹¹⁵⁹ BERLIRI, A. *Principi di Diritto Tributario*. Volume I. Ed Giuffré. 1967. 2ª ed. pag 172-173. Seguido en España entre otros por MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO *Curso de Derecho Financiero y Tributario* Ed Tecnos. 3ª ed. pag 209..

de la eficacia de las normas tributarias por la configuración territorial del Estado la que determina el alcance de la extensión de las leyes, necesitadas en todo momento de un punto de conexión con el territorio del Estado que ejerce el poder tributario, instrumentado jurídicamente mediante la definición del aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible del impuesto ¹¹⁶⁰.

Teniendo en cuenta la imposibilidad de construir una teoría que delimite la acción tributaria de los Estados con base en el respeto a las acciones tributarias de los demás Estados, enmarcada en el seno del derecho internacional público, la eliminación de la doble imposición y la consecución de unas normas tributarias internacionales justas responde al deseo de favorecer las relaciones económicas internacionales como medio para lograr el progreso y el bienestar social.

Esta perspectiva de mejora del comercio y las relaciones económicas internacionales como factor importante para el desarrollo global de los diferentes pueblos es, por tanto, necesaria para comprender el fenómeno tributario internacional, su elaboración y su evolución posterior.

Así, en un principio se iniciaron los trabajos de investigación bajo los auspicios del Comité Financiero de la Sociedad de Naciones por recomendación de la Cámara de Comercio Internacional ¹¹⁶¹ para evitar la doble imposición y desarrollar las relaciones económicas internacionales. Del mismo modo, los trabajos de la OCDE en materia de tributación internacional y fundamentalmente en materia de doble imposición internacional tienen como objetivo la "remoción del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los países miembros de la OCDE" ¹¹⁶², dentro del fin global de esta organización tendente a la "realización de la mayor expansión posible de la economía y

¹¹⁶⁰ Vid GARCIA PRATS, F.A. *Presupuestos genéricos de la tributación de los no residentes en España*. Valencia 1991. cap IV (inédito).

¹¹⁶¹ International Chamber of Commerce. Resolution No. 11 of the Inaugural Congress. 1920., que aconsejaba iniciar estudios en este campo para finalizar con los *demonios de la doble imposición*. Tomado de SKAAR, op cit pag 78.

¹¹⁶² Observaciones Generales al Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963. párrafo 3. Doc C(63)87.

empleo en los países miembros así como elevar su nivel de vida, todo ello manteniendo la estabilidad financiera, para contribuir así al desarrollo de la economía mundial", y también "a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, de conformidad con las obligaciones internacionales" ¹¹⁶³.

Junto a este objetivo consistente en la eliminación de la doble imposición internacional, la doctrina ha señalado como fines concretos a conseguir por las normas tributarias internacionales la eliminación de la discriminación fiscal de los sujetos pasivos extranjeros, el favorecimiento de la inversión en los países en desarrollo por medios fiscales, así como la mitigación de la evasión y elusión fiscal internacional por medio de la utilización abusiva de los CDI ¹¹⁶⁴. El propio Modelo de Convenio de la OCDE, en la actualización operada en 1992 pone de manifiesto en su introducción esta pluralidad de objetivos que tratan de alcanzarse con los CDI ¹¹⁶⁵, lo que ha llevado a cambiar el nombre del Modelo ¹¹⁶⁶

Sin embargo, estos fines tienen un carácter relativo en relación a la construcción del derecho internacional tributario, dependiendo de la situación y de los objetivos concretos marcados por cada país. Dicho de otro modo, puede que en un país predominen unos sobre otros, o que incluso algunos no lleguen a existir, sin que por ello se desvirtúe el significado de las normas de derecho internacional tributario.

Por otro lado, estos objetivos múltiples responden a dos finalidades básicas y genéricas, la consecución de un sistema tributario internacional

¹¹⁶³ Artículo 1(fines) de la Convención de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico firmado el 14 de diciembre de 1960 en París.

¹¹⁶⁴ KNECHTLE, A. *Basic Problems in International Fiscal Law*. Ed.HFL . Londres. (traducción inglesa) pag 20. MUSGRAVE, P. *Taxation of Foreign Investment Income*. op cit pag 5 y ss.

¹¹⁶⁵ El párrafo 16 de la introducción del MCOCDE de 1992 precisa que: "in recognition of the fact that the Model Convention does not deal exclusively with the elimination of double taxation but also addresses other issues, such as the *prevention of tax evasion and non-discrimination*, subsequently decided to use a shorter title which did not include this reference"(la cursiva es nuestra).

¹¹⁶⁶ El Modelo de 1992 se denomina Modelo de Convención/Convenio Fiscal sobre la Renta y el patrimonio *Model Tax Convention on Income and Capital*. A pesar de ello las denominaciones de los CDI firmados continúan vigentes.

equitativo y neutral, por cuya proyección lograr el desarrollo de la sociedad que inspira en definitiva la construcción de esta rama jurídica ¹¹⁶⁷. Son por tanto, estos principios de equidad y neutralidad, los que adquieren un verdadero carácter orientador y delimitador de la materia objeto de estudio y del enfoque de la misma ¹¹⁶⁸.

V. 1. El principio de equidad.

La formulación del principio de equidad toma la influencia de los estudios llevados a cabo por la doctrina alemana de finales de siglo pasado ¹¹⁶⁹, así como de los autores norteamericanos de esta centuria ¹¹⁷⁰, en relación con la exigencia de una tributación genérica, universal e igualitaria.

¹¹⁶⁷ KNECHTLE, A. *Basic Problems in International Fiscal Law*. Ed. HFL. Londres. (traducción inglesa) op cit pag 19-20, menciona como los objetivos generales que tiene asumidos el derecho internacional fiscal la "tributación equitativa" y la "neutralidad de la tributación en relación con la competencia internacional y la libertad de movimientos. (equitable taxation y 'neutrality' of taxation in regard to international competition and freedom of movement". VOGEL, K. "Worldwide vs. source taxation of income- A review and re-evaluation of arguments" INTERTAX num 8-11/1988 *passim* también considera estos dos principios como fundamento sobre el que examinar el alcance de la aplicación de las normas tributarias desde el punto de vista internacional. SKAAR, op cit pag 26 por su parte señala: "certain aspects of neutrality in taxation have been discussed as the leading principle for international taxing jurisdiction". Vid también McINTYRE, M. *The International Income Tax Rules of the United States*. Butterworth Legal Publishers, 2ª ed. 1991. pag 1-9. En la doctrina económica norteamericana los profesores Richard y Peggy MUSGRAVE (antes Peggy RICHMAN), son quienes han desarrollado estos dos principios como orientadores de la legislación tributaria internacional. En este sentido vid MUSGRAVE, R. "Criteria for Foreign Tax Credit" en *Taxation and Operations Abroad. Symposium 1960* pag 83 y ss. y RICHMAN, P. (MUSGRAVE, P) *Taxation of Foreign Investment Income. An Economic Analysis*. 1963.

¹¹⁶⁸ Estas finalidades son ya mencionadas como propias del Derecho Internacional Tributario por el Informe del Grupo de Economistas de la Sociedad de Naciones realizado en 1923: "equitable distinction of burdens and interference with economic intercourse..." pag 5.

¹¹⁶⁹ WAGNER, A. *Lehr- und Handbuch der politischen Okonomie, Vierte Hauptabteilung: Finanzwissenschaft, Zweiter Teil: Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und Allgemeine Steuerlehre* 2ª ed. Leipzig. 1890. pag 380. Tomado de KNECHTLE, A. *Basic Problems in International Tax Law* op cit. pag 19.

¹¹⁷⁰ MUSGRAVE, P. *Taxation of foreign investment income. An economic analysis*. 1963 cap II pag 15. MUSGRAVE, P. *United States Taxation of Foreign Investment Income, Issues and Arguments* 1969, notando sin duda la influencia del concepto de renta elaborado por HAIG, R. *The Federal Income Tax*. Columbia University Press. New York. 1921 y por SIMONS, H. *Personal income taxation; the definition of income as a problem of fiscal policy*. The University of Chicago Press. 1938, trasladando los efectos de su concepto genérico de renta al plano internacional.

Como manifestación del principio constitucional de igualdad tributaria recogido en la mayoría de los ordenamientos constitucionales ¹¹⁷¹, el principio de equidad a nivel internacional parte de la base de un *tratamiento igualitario de aquellos sujetos pasivos que se encuentren en circunstancias semejantes* ¹¹⁷². Esta expresión se ha matizado, según MUSGRAVE, como la exigencia de igual tributación de los residentes cualquiera que fuera el origen de las rentas ¹¹⁷³. Por contra VOGEL entiende que esta idea adolece de una simplificación excesiva, puesto que la obtención de renta en un mismo país y en un país extranjero son situaciones difícilmente comparables ¹¹⁷⁴; es posible que la renta obtenida en un Estado extranjero por un sujeto residente en otro Estado no se reciba en el Estado de la residencia ni tan siquiera se llegue a disfrutar en el mismo, e incluso cabe la posibilidad de reinvertir la misma en el Estado de obtención o en otro Estado diferente, sin mencionar el diferente riesgo que puede existir en cada país para la obtención de esas rentas.

Por otra parte, el principio de equidad internacional debe informar la distribución de rentas efectuada en el Convenio de Doble Imposición entre ambos Estados -cuestión que debe ser abordada en la siguiente sección-, y que en relación con el régimen jurídico tributario aplicable a los contribuyentes con establecimiento permanente en otro país implica el análisis de los métodos de atribución y reparto de beneficios y gastos entre los diferente Estados bajo su prisma ¹¹⁷⁵.

Sea cual sea el contenido y las exigencias del principio de equidad en la esfera tributaria internacional, lo cierto es que su proceso de construcción

¹¹⁷¹ En el ordenamiento tributario norteamericano, el principio de igualdad referido a la materia tributaria se interpreta por el Tribunal Supremo como "the relevant inquiry is whether the inconsistent tax treatment is directly related to, and justified by significant differences between the two classes". [*Davis v. Michigan dept of the Treasury* 489 US. 803, 816 (1989)]: vid GOLDBERG, pag 60.

¹¹⁷² KNECHTLE op cit pag 19: "equality of right does not mean absolute equality, but equal treatment of all taxpayers in *comparable factual circumstances*".

¹¹⁷³ Tomado de VOGEL, K. INTERTAX op cit pag 394.

¹¹⁷⁴ VOGEL, K. INTERTAX op cit pag 396.

¹¹⁷⁵ JOHNSON, op cit pag 17-18.

interpretativa necesita de un estudio comparativo de diversas situaciones ¹¹⁷⁶. Atendiendo a esta circunstancia, el análisis de los objetos de comparación adquiere una importancia decisiva a fin de discernir el posible quebrantamiento de la equidad impositiva internacional. La determinación de estas situaciones comparables constituye un análisis prioritario del contenido del propio principio de equidad en la medida en que vertebra las condiciones de dicho principio. Para ello debemos examinar los postulados que derivan de nuestro ordenamiento en relación con estas exigencias de comparabilidad, cuestión que será analizada en los apartados siguientes.

V. 2. El principio de neutralidad.

Este principio está mayormente relacionado con la idea matriz de la elusión de cualquier obstáculo que pueda impedir el libre comercio y la expansión internacional de la actividad económica. La proyección de esta idea en el campo económico tiende a la consecución de sistemas tributarios eficientes que logren una asignación perfecta de los capitales.

La neutralidad tributaria como objetivo a nivel internacional, pretende la consecución de la no interferencia de las leyes tributarias sobre la distribución de los factores de producción por las fuerzas de mercado, y en especial para la consecución de la libre circulación internacional de capitales ¹¹⁷⁷. El estudio de la neutralidad tributaria ha sido abordado de modo primordial por la ciencia económica, aprovechando sus métodos de estudio para la elaboración de los criterios de asignación eficiente del capital ¹¹⁷⁸.

¹¹⁷⁶ VOGEL, K, INTERTAX op cit pag 393. . KNECHTLE op cit pag 19.

¹¹⁷⁷ Vid al efecto la Directiva del Consejo de Ministros de la CEE de 24 de julio de 1988 sobre libre circulación de capitales.

¹¹⁷⁸ Desde principios de la década de los 60 algunos aspectos de la neutralidad en la tributación han sido tomados en cuenta como uno de los principios líderes en la atribución de jurisdicción tributaria en el campo internacional. Esta corriente ha estado encabezada por los profesores MUSGRAVE, que en diferentes escritos han formulado y desarrollado la necesidad de mínima interferencia de los tributos en el desarrollo del comercio y las transacciones internacionales. Vid al respecto MUSGRAVE, R. "Criteria for Foreign Tax Credit" in *Taxation and Operations Abroad*. Symposium. 1960. pag 84. MUSGRAVE, P *Taxation of Foreign Investment Income*. 1963. pag 8. MUSGRAVE/MUSGRAVE "Inter-Nation Equity" en *Modern Fiscal Issues*. Ed Bird/Head. 1972. pag 63. La cuestión ha sido abordada de la misma manera por FLICK "Methoden zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern" Finanzarchiv n° 21/1961 pag 86,98 citado por SKAAR, op cit pag 26.

Sin embargo su estudio no puede permanecer ajeno a las consideraciones jurídicas, desde el momento en que ha pasado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico como criterio informador del mismo. Así, se desprende de la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, modificadora en parte de las relaciones fiscales que afectan a los establecimientos permanentes ¹¹⁷⁹, al referirse a "los nuevos objetivos de eficiencia y neutralidad asignados al sistema fiscal" ¹¹⁸⁰.

A la misma conclusión se llega de la atenta observación de los criterios que rigen la aplicación y establecimiento de ciertas Directivas comunitarias en materia tributaria y que también afectan al régimen jurídico de los establecimientos permanentes .

La Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (90/435/CEE) señala en su Exposición de Motivos la importancia de establecer para los grupos de sociedades de Estados miembros unas normas fiscales neutras respecto a la competencia con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional". El régimen fiscal de estos grupos es importante en la medida en que la comparación de los mismos con las sociedades con

Destacando la importancia de estos trabajos VOGEL,K. "Worldwide vs. Source Taxation of Income- A Review and Re-Evaluation of Arguments" op cit INTERTAX. 1988.

¹¹⁷⁹ Entre otros contenidos la aclaración de los principios que deben presidir las relaciones entre casa central y establecimientos permanentes, de acuerdo con el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, modificado por la ley 18/91.

¹¹⁸⁰ En sentido parecido se pronuncia la Ley 29/1991 En su Exposición de Motivos se lee que el régimen tributario previsto en la Ley "responde a un principio básico: la neutralidad. La regulación contenida en la presente norma no estimula la realización de las operaciones antedichas, pero tampoco las obstaculiza, porque su ejecución no origina carga tributaria alguna, ni otro beneficio fiscal que el consistente en el diferimiento de aquélla.

La neutralidad se alcanza a través de dos técnicas tributarias:

a) 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.

b) Las entidades adquirentes deben valorar los elementos recibidos, a efectos fiscales, por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión".

El concepto de neutralidad que parece deducirse de esta Exposición de Motivos es el de no surgimiento de carga tributaria alguna, por la realización de determinadas operaciones, difiriendo simplemente el nacimiento de la misma.

establecimientos permanentes pueda ser necesario y conveniente para la delimitación del posible tratamiento discriminatorio de alguno de ellos.

Por su parte, la Exposición de Motivos de la Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 (90/434/CEE) también tiene en cuenta la elaboración de un sistema fiscal neutro para las operaciones de fusión, escisión y aportación de activos. Aunque la neutralidad en este caso se predique de la operación de fusión, escisión y aportación de activos, el argumento es interesante en la medida en que la realización de estas actividades dé lugar al nacimiento o desaparición de establecimientos permanentes en un territorio concreto. E incluso la previa Propuesta de Directiva [Com (69) final de 15 de enero de 1969], mencionaba la problemática concreta de la tributación de los establecimientos permanentes y el régimen concreto que a ellos les afecta como obstáculo *en sí mismo* a la realización de fusiones, constando el interés del estudio del régimen tributario del establecimiento permanente bajo el prisma de la neutralidad ¹¹⁸¹.

Por último, la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen por el que las empresas asumen las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situados en otros Estados miembros [Com (90) 595 final], admite que la *neutralidad de elección* entre una filial y una sucursal no puede garantizarse "si el régimen de deducción de las pérdidas registradas por las filiales extranjeras es menos favorable que el

¹¹⁸¹ La propuesta de Directiva señalaba en su Exposición de motivos que "no basta con respetar los dos principios anteriores para resolver totalmente el problema. El hecho de que las fusiones deben entrañar normalmente la creación de establecimientos permanentes ha llevado a la Comisión a examinar -con ocasión del estudio del problema particular de las fusiones- la cuestión, más general, de la imposición de una sociedad con establecimientos permanentes en el extranjero. Dicho examen ha permitido observar que, a despecho de los acuerdos destinados a evitar la doble imposición, la situación dista mucho de ser satisfactoria, tanto para el país en que radica la sede de la sociedad, como en los Estados en los que están situados esos establecimientos. Resulta por tanto, indispensable mejorar esta situación con objeto de que conserven su sentido las medidas aceptadas en el momento en que se produce la fusión. Y ello, porque *un régimen fiscal desfavorable a dichos establecimientos constituiría otro obstáculo capaz de frenar el movimiento de fusiones*" (la cursiva es mía). Tomado de GOTA LOSADA, A. *Tratado del Impuesto de Sociedades*. Tomo I. Banco Exterior de España. Servicio de Estudios Económicos. Madrid. 1988. pag 165. GOTA LOSADA añade, op cit pag 166 que era impensable la aplicabilidad del derecho interno de cada país, por falta de neutralidad, en la medida en que los Estados con legislación más favorable atraerían inversiones por medio de los procesos de concentración. De ahí la necesidad de establecer una normativa comunitaria de obligado cumplimiento conteniendo las normas fundamentales que respetara la neutralidad de tratamiento..

aplicado a los establecimientos permanentes". En realidad con esta referencia se pone de manifiesto cómo el principio de neutralidad debe entenderse conjuntamente con el de la interdicción del tratamiento menos favorable o exclusión del tratamiento discriminatorio. De este modo se logra la interrelación de los principios que rigen el derecho internacional tributario.

En relación con la vertebración de este principio los autores han otorgado al mismo un contenido variado. A tal efecto se ha distinguido entre la neutralidad exportadora y la neutralidad importadora ¹¹⁸². Según los profesores MUSGRAVE la primera se alcanza cuando los inversionistas pagan el mismo importe en concepto de tributo por la misma cantidad invertida, sea cual sea el lugar en el que efectúen la inversión. Por contra la neutralidad en la importación de capitales exige que los capitales, sea cual sea su procedencia o país de origen deben competir en igualdad de condiciones en el mercado de capitales de un determinado país. La primera se decanta por el predominio de la tributación en el Estado de residencia y por los impuestos directos personales y genéricos. La segunda en cambio se decanta por el predominio de la tributación preferente en el país de la fuente.

Los profesores MUSGRAVE toman preferencia por la neutralidad exportadora, puesto que según ellos es la única que asegura que los flujos de capitales disponibles a un determinado nivel tributario se asignen internacionalmente de la manera más eficiente posible, teniendo en cuenta que no es posible obtener una neutralidad fiscal internacional total, dadas las diferencias de las estructuras fiscales, los tipos impositivos y los servicios públicos prestados en cada país ¹¹⁸³.

Las tesis de Peggy y Richard MUSGRAVE han sido replanteadas por otros autores, tanto en torno a los efectos de la diferenciación como los propios conceptos de los que parten los profesores norteamericanos. Así

¹¹⁸² MUSGRAVE, op cit utiliza las expresiones "capital export neutrality" y "capital import neutrality". GARBARINO, C. op cit pag 67-69 las denomina *neutralità interna* y *neutralità esterna*.

¹¹⁸³ Tomado de VOGEL, INTERTAX op cit.

HORST ¹¹⁸⁴ y GARDENBERGER ¹¹⁸⁵ replantean los efectos que se atribuyen a las diferentes categorías neutralidad en la tributación internacional, en incluso la propia validez del concepto, poniendo de manifiesto que ni la neutralidad exportadora ni la importadora ofrecen una solución plausible a la determinación y exigencia de neutralidad de los impuestos, que sólo se logra teniendo en cuenta unas variables teóricas que nunca se dan en la realidad. TURE ¹¹⁸⁶ señala que la neutralidad únicamente implica que cada Estado debe respetar el grado y la forma de no neutralidad que ha causado en otro Estado la existencia del derecho tributario que posee.

Por su parte, VOGEL ¹¹⁸⁷ replantea el contenido de la neutralidad desaprobando la diferenciación entre neutralidad importadora y neutralidad exportadora, puesto que en la medida en que esta formulación tiene en cuenta únicamente las consecuencias que se derivan para la importación o exportación, esta consideración parcial implica la no neutralidad. Por ello se decanta por formular un concepto de neutralidad válido entre Estados (inter-nations neutrality). Para ello recoge la formulación de TURE que intenta salvar la diferencia entre los sistemas tributarios (impuestos, tipos impositivos...) de los diferentes países y formular un concepto válido a todos ellos y no sólo a un conjunto homogéneo de los mismos.

De acuerdo con esta postura, VOGEL señala que la neutralidad entre los Estados significa que ningún Estado debe utilizar sus poderes fiscales para cambiar los precios en el otro Estado en la medida en que esto ocurriera de no existir tributos. Esta concepción implica que la neutralidad no tiene en cuenta únicamente la acción e influencia del sistema fiscal, sino la actuación

¹¹⁸⁴ HORST "A Note on the Optimal Taxation of International Investment Income" *The Quaterly Journal of Economics* num 94/1980, pag 793.

¹¹⁸⁵ "Kapitalexportneutralität versus Kapitalimportneutralität" en *Aufsätze zur Wirtschaftspolitik* 7. Forschungsinstitut für Wirtschaftspolitik an der Universität Mainz. 1983. Tomado de VOGEL, K. INTERTAX, op cit.

¹¹⁸⁶ TURE, "Taxing Foreign Source Income" en *Taxation of American business abroad*. 175 pag 78.

¹¹⁸⁷ INTERTAX. op cit.

global del Estado, tanto en su vertiente recaudatoria como en su vertiente de gastos o de servicios prestados por el mismo ¹¹⁸⁸.

El planteamiento de VOGEL viene a dificultar la comprensión del concepto y fundamentalmente el reflejo del mismo en los distintos ordenamientos estatales. Por otra parte, sitúa al mismo fuera de la órbita del derecho internacional tributario, en cuanto que introduce elementos ajenos a la realidad tributaria de los Estados (gasto público, servicios públicos), debiéndose encuadrar en el derecho financiero internacional o en el derecho internacional público. Aún así, la concepción mantenida por VOGEL es similar a la derivada de la exigencia de neutralidad importadora. El concepto de neutralidad mantenido por VOGEL exige que el sujeto pasivo que conduce una empresa en otro país o mercado y utiliza las facilidades de ese otro Estado (public goods) esté seguro de que no va a ser sometido a tributación más que otro que bajo las mismas circunstancias utiliza las mismas facilidades con la misma extensión ¹¹⁸⁹.

Todos los intentos de determinación del criterio de la neutralidad toman como base la comparación de varias situaciones teóricas con arreglo a las cuales se establecen los criterios definitorios del mismo. Se observa así que, al igual que sucede con el principio de equidad, el proceso de construcción interpretativa de la neutralidad necesita de un estudio comparativo de diversas situaciones.

De esta manera se pone de manifiesto la interdependencia de ambos principios en la comprensión del fenómeno internacional tributario ¹¹⁹⁰.

¹¹⁸⁸ "The reference base for establishing neutrality therefore should not be if a slight overstatement is permitted- the allocation which would be achieved hypothetically if there were no taxes, but that which would be achieved if there were no State influence, neither positive nor negative, on investment" pag 314.

¹¹⁸⁹ En todo caso el defecto de MUSGRAVE no deriva de la complejidad de su planteamiento sino en señalar que las consecuencias que se derivan de las distintas dimensiones del concepto de neutralidad, la tributación mundial y la tributación en la fuente, son, en la generalidad de los casos, una *exigencia propia* de esta neutralidad; y no solo eso, sino que el concepto de neutralidad no sufre ningún quebrantamiento por los efectos derivados de la formulación del principio de renta mundial o de la tributación en la fuente en determinados casos.

¹¹⁹⁰ Así lo pone de manifiesto KNECHTLE op cit pag 20: "equitable taxation and taxation which is 'neutral' in its effects on international competition are interdependent." "Therefore, in so far as it contributes to putting the principle of fiscal justice into practice, International Fiscal Law also assists in achieving 'neutrality' of taxation in transnational economic activity".

Esta interdependencia entre ambos principios rectores de la construcción de la normativa internacional tributaria repercute en la comprensión del principio de no discriminación, que toma así su fundamentación de la interrelación de ambos, de acuerdo con las situaciones objetivas comparadas tomadas en consideración. Sobre esta base comparativa se asienta este principio, el de no discriminación, que repercute de manera directa en el establecimiento del régimen jurídico-tributario del establecimiento permanente. En el siguiente apartado se estudia si las condiciones expresadas de manera teórica y general como principios inspiradores se cumplen con la aplicación de las normas jurídicas y en qué manera se reflejan las condiciones generales de su contenido.

V. 3. El principio de no discriminación.

El principio de no discriminación ha alcanzado un desarrollo considerable en la construcción del derecho internacional tributario como informador de las situaciones materiales de los sujetos involucrados en la obtención de rentas de dimensión internacional, siendo uno de los que mayor atención ha recibido por parte de la doctrina ¹¹⁹¹.

La formulación de este criterio toma como fundamento la interrelación de los principios examinados con anterioridad, postulándose su aplicabilidad directa a partir de la positivización del mismo en el

¹¹⁹¹ Han sido varios los autores que han dedicado un esfuerzo especial a la comprensión del principio de no discriminación en el derecho internacional tributario. Así puede verse. O'BRIEN, J.G. "The Nondiscrimination Article in Tax Treaties" *Law and Policy in International business*. Vol 10/1978 nº 2 pag 545 y ss. GIFFORD, W. "Permanent Establishments and the Nondiscrimination Clause" en *Income Tax Treaties* Ed. by J.E. Bischel. Practising Law Institute. 1978. pag 419-443. VAN RAAD, K. "Non-Discrimination" BTR 1981. pag 43-48. VAN RAAD, K. *Non discrimination in International Tax Law Series on International Taxation*. nº 6. Kluwer Law and Taxation Publishers. 1986. VAN RAAD, K. "Issues in the Application of Tax Treaty Non-Discrimination Clauses" BIFD nº 8-9/1988 pag 347-351. OLIVER, J.D.B. "Discrimination Again" BTR 1984. pag 196-203. JONES, J.A. et alii "The Non-Discrimination Article in Tax Treaties" BTR nº 10-11-12/1991. pag 359-385 y 421-452. GOLDBERG, S.H. y GLICHLICH, P.A. "Treaty -Based Nondiscrimination: Now You See It Now You Don't" *Florida Tax Review*. num 2/1992 vol I. pags 51-113. VAN HOORN "Diferencias en el tratamiento fiscal entre inversionistas nacionales y extranjeros y efectos de los Convenios Internacionales" CDFI Sidney 1978 Vol LXIIIb. BURGERS, I. y BETTEN, R. (editors) *The Taxation of Permanent Establishments* IBFD. 1993. passim.

ordenamiento jurídico. Pero aún siendo un principio de aplicabilidad directa, o precisamente por esto, es el principio que a nivel internacional, tanto doctrinal como jurisprudencialmente, mayores discrepancias ha provocado en cuanto a su interpretación ¹¹⁹². Aún así, su repercusión en la doctrina española y en los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales referidos a la tributación internacional ha sido escasa ¹¹⁹³.

Hay que constatar no obstante, que el principio de no discriminación, aún informando el régimen jurídico del establecimiento permanente, no dota al mismo de un contenido jurídico sustancial *per se*, sino que éste deriva tan solo de la comparación hipotética que debe mantenerse con la situación teórica que sirva de referencia y objeto de comparación. De ahí la importancia en encontrar este parangón al que asomar el régimen jurídico tributario del establecimiento permanente y la importancia que esta comparación tiene en la elaboración del mismo ¹¹⁹⁴.

El principio de no discriminación puede entenderse como una de las derivaciones del principio de igualdad tributaria proclamado en la Constitución. En este sentido el Tribunal Constitucional entiende que el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad sino sólo aquella desigualdad que no sea razonable y carezca de fundamentación, es decir, cualquier desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria ¹¹⁹⁵. Por otro lado el principio de no discriminación puede ser aplicado como exigencia derivada del ordenamiento comunitario. Así los artículos 7 y 52

¹¹⁹² En este sentido O'BRIEN op cit pag 612 afirma que "nondiscrimination articles of tax treaties are a most confusing area of the tax law".

¹¹⁹³ DE LA VILLA GIL, J.M. op cit pag 414 y ss. MARTINEZ-GENIQUE, A. *Discriminaciones fiscales internacionales* XX SEDF Madrid 1973. pag 642-663.

¹¹⁹⁴ Para JONES et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit, desde el momento en que dos sociedades se encuentran sujetas a un régimen fiscal diferente no pueden encontrarse en las mismas circunstancias legales, y en consecuencia es razonable afirmar que la comparación es imposible. "the Commentary's therefore implies that if no such hypothetical taxpayer can exist, such as a non-resident State A national in cases where State A nationals are taxed as residents, the comparison should not be attempted." pag 364-5.

¹¹⁹⁵ MARTIN QUERALT, J y LOZANO SERRANO, C. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 3ª ed. pag 142. En este sentido vid las sentencias del Tribunal Constitucional 8/86 de 14 de enero, o la de 26 de abril de 1990.

del Tratado de Roma, principalmente ¹¹⁹⁶, han sido considerados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas como contenido mínimo de tratamiento equitativo a respetar por el régimen tributario de los diferentes impuestos estatales en su vertiente internacional por lo que respecta a las sociedades e individuos comunitarios ¹¹⁹⁷.

Junto a estos dos sectores del ordenamiento en los que se ha juridificado el principio de no discriminación con alcance general, deben considerarse los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición. Son éstos las únicas normas jurídicas que recogen específicamente el *principio de no discriminación en materia tributaria relativo al tratamiento de las relaciones transnacionales*. Generalmente suelen recoger los criterios adelantados por la OCDE en sus Modelos de Convenio ¹¹⁹⁸, en el artículo dedicado al principio de no discriminación, el artículo 24 ¹¹⁹⁹. Aun así, no puede aceptarse todavía como un principio general de Derecho Internacional universalmente reconocido ¹²⁰⁰, debiendo tener en cuenta sus

¹¹⁹⁶ VAN RAAD *Non discrimination...* op cit pag 39 sugiere también, la posible aplicación en materia fiscal de los artículos 92 y 94 como contenido específico del principio de no discriminación en materia fiscal en el ámbito comunitario europeo.

¹¹⁹⁷ Vid la sentencia 270/83 Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa que será objeto de análisis en un apartado posterior.

¹¹⁹⁸ La cláusula de no discriminación, que ya se contenía en los Modelos de la Sociedad de Naciones de Londres y de México en el artículo XVI bajo la denominación de principio de tratamiento equitativo (*equal treatment*), ha aparecido en todos los Modelos de Convenio de la OCDE con pocas modificaciones.

La cláusula de no discriminación por motivo de nacionalidad ha experimentado algunas modificaciones a lo largo de los diferentes proyectos y Modelos de Convenio de la OCDE que serán examinados en el momento oportuno.

Con relación a la Clausula de no discriminación del establecimiento permanente la redacción ha permanecido invariable desde la redacción dada por el PCOCDE de 1963, con la única diferencia de englobar en un solo párrafo los anteriores 23.4 y 24.4, en el 24.4 del MCOCDE de 1977.

¹¹⁹⁹ Esta clausula tuvo su origen en Tratados de naturaleza no tributaria, en concreto en los Convenios de amistad, comercio y cooperación firmados a lo largo del S. XIX como instrumentos destinados a favorecer el comercio entre los países. Vid los Comentarios al MCOCDE 24.1.2. GIFFORD, op cit pag 421. GOLDBERG, op cit pag 53, VAN RAAD, K. *Non discrimination* op cit pag 213, VOGEL, manual op cit pag 1098. JONES et alii, "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 360.

¹²⁰⁰ VOGEL, K. manual op cit pag 1101-1102. GOLDBERG, S. señala incluso, op cit pag 51 y 55,56 que no todos los países aceptan ni tan siquiera la propia existencia del artículo que el MCOCDE reserva al principio de no discriminación, citando los casos de Australia, Nueva Zelanda o Japón. A pesar de ello, el CDI de España con Japón contiene este precepto. Según la

presupuestos únicamente en los casos en que derive del CDI o de otra norma directamente aplicable.

Por todo ello es preciso distinguir, dentro del principio informador de no discriminación, las distintas parcelas del ordenamiento de donde surge el contenido jurídico-material de este principio, conformando una pluralidad de situaciones jurídico-tributarias entre los establecimientos permanentes que operan en España y los establecimientos permanentes de sociedades residentes que actúan en el extranjero.

V.3.1. La no discriminación tributaria en sede constitucional.

La no discriminación tributaria de las relaciones transnacionales operadas mediante establecimiento permanente encuentra, en sede constitucional, su fundamento y legitimación directa en los principios de justicia tributaria proclamados por el artículo 31 de la Constitución y en concreto en el principio constitucional de igualdad tributaria.

El Tribunal Constitucional ha interpretado los mismos de un modo integrado, de manera que no puede agotarse el sentido de los mismos en el principio de capacidad económica ¹²⁰¹. La protección constitucional debe tener en cuenta los demás principios y valores recogidos en nuestro texto fundamental, incluso aquéllos de carácter no tributario ¹²⁰².

El Tribunal Constitucional no se ha pronunciado sobre el contenido y alcance del principio de no discriminación y del más genérico principio de igualdad tributaria en relación con el régimen jurídico tributario de los establecimientos permanentes. Sin embargo es posible reflejar el contenido

postura de estos países, de este modo se posibilita una acción mayor del ordenamiento interno para combatir el fraude y la evasión fiscal.

En sentido contrario parece pronunciarse en cambio, DE LA VILLA, J.M. op cit pag 416 para quien "es un principio de exención general y admisión indiscutible".

¹²⁰¹ Sentencia TC 8/1986 de 14 de enero.

¹²⁰² La interpretación conjunta de los principios constitucionales tributarios ha sido pregonada por el Tribunal Constitucional entre otras, en la STC de 25 de enero de 1983.

de estos principios señalado por el Alto Tribunal sobre las situaciones objeto de nuestro estudio.

Nuestro más alto Tribunal ha entendido la interdicción del tratamiento discriminatorio como una consecuencia directamente derivada del principio de igualdad tributaria ¹²⁰³. En concreto, y como derivación de este principio, se exige que a dos supuestos de hecho iguales deben de aplicarse consecuencias jurídicas iguales ¹²⁰⁴. La igualdad-desigualdad en los supuestos de hecho viene definida por la ausencia de arbitrariedad o la existencia de fundamento racional en la utilización o introducción de elementos diferenciadores entre los mismos. Dicho de otra manera, en tanto no sea posible distinguir dos supuestos de hecho en virtud de un criterio racionalmente fundado, no puede existir una previsión discriminatoria del ordenamiento en relación con las consecuencias jurídico-tributarias que se deriven de ese tratamiento. Por tanto la racionalidad en la distinción del teórico objeto de comparación es la que permitirá admitir el supuesto tratamiento diferenciado, pero eso sí, siempre que esta consecuencia jurídica que resulte de tal distinción sea adecuada y proporcionada al fin que se pretende con la configuración del tratamiento diferenciado, introduciendo de este modo el Tribunal Constitucional un elemento de proporcionalidad en la disquisición sobre los objetos de comparación como contenido del principio constitucional de igualdad ¹²⁰⁵. Ahora bien, estas consideraciones no deslegitiman cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundamentadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados ¹²⁰⁶.

Siendo estos los criterios genéricos enunciados por el Tribunal sobre el alcance del principio de no discriminación como manifestación del

¹²⁰³ Vid entre otras la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990.

¹²⁰⁴ La sentencia del TC de 26 de abril de 1990 en su fundamento jurídico noveno señala que "el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional".

¹²⁰⁵ Por todas vid STC de 26 de abril de 1990. Fund jur 9º.

¹²⁰⁶ STC de 26 de abril de 1990. Fund jur 9º.

principio de igualdad, la aplicación de los mismos a las situaciones en que se encuentran las sociedades no residentes que actúan mediante establecimiento permanente en nuestro país puede chocar con algunas dificultades interpretativas y aplicativas. La comprensión de la dimensión internacional del principio de igualdad tributaria, referida en concreto a la legitimidad constitucional del régimen jurídico tributario reservado por nuestro ordenamiento a la actuación en nuestro país mediante establecimiento permanente debe partir no obstante, de la delimitación del alcance de la relación existente entre el principio de igualdad tributaria y el principio de igualdad ante la ley proclamado por el artículo 14 CE. Esto es así porque la interdicción de las situaciones jurídico-tributarias discriminatorias carentes de justificación objetiva y razonable se reconducen al principio de *igualdad ante la Ley* reconocido en el artículo 14 de nuestra Norma Fundamental ¹²⁰⁷.

Al limitar este artículo el alcance de su contenido únicamente a *los españoles*, el principio de igualdad tributaria configurada como explicitación del principio general de igualdad ante la ley en el ámbito tributario dejaría al tratamiento de los establecimientos permanentes desvinculado de este principio en la medida en que afectara a personas no nacionales de nuestro país. Esta postura ha sido sostenida jurisprudencialmente en algún país europeo ¹²⁰⁸ y encuentra algún defensor entre nuestra doctrina ¹²⁰⁹. De

¹²⁰⁷ Así lo reconoce la sentencia de 26 de abril de 1990: "a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable". No obstante en una primera sentencia, la STC 27/1981 de 20 de julio se reconoce la no necesaria correlación entre ambos principios. "Es por ello -porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad- por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución", criterio mantenido con posterioridad en otras sentencias.

¹²⁰⁸ Esta conclusión se alcanzó en una decisión del Bundesfinanzhof alemán de 15 de septiembre de 1972 -tomado de EDWARDES-KER op cit art 24 pag 19-. De acuerdo con este tribunal una sociedad residente y nacional en Francia no podía invocar el artículo 3 de la Constitución alemana en el que se reconoce el principio de igualdad ante la ley, en contra de un tratamiento tributario diferenciado y que la sociedad francesa entendía discriminatorio. El tribunal alemán entendió que este artículo solo podía ser invocado por los nacionales y en consecuencia no protegía a los extranjeros del posible tratamiento diferenciado conferido por la ley interna. El caso enjuiciado no es directamente trasladable a nuestro derecho por cuanto la Constitución alemana recoge tan sólo el principio general de igualdad ante la Ley -"todos los hombres son iguales ante la Ley"-, pero no recoge un artículo específico dedicado a los principios constitucionales tributarios como lo hace nuestra Constitución.

acuerdo con esta postura la expresión *todos contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas* contenida en el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental debería circunscribirse a *todos los españoles* o a todos los residentes en España ¹²¹⁰.

En apoyo de esta postura podría alegarse la ubicación del propio artículo 31 en la sección Segunda del Capítulo Segundo del Título Primero referida a los *Derechos y Deberes de los Ciudadanos* ¹²¹¹.

De este modo la garantía de tratamiento no discriminatorio únicamente se extendería a los españoles. Sin embargo esta conclusión encuentra difícil acomodo en relación con la configuración actual de nuestro sistema tributario. Por una parte porque los diferentes impuestos sobre la renta en nuestro país han abandonado el criterio de sujeción de la nacionalidad, optando por el criterio de la residencia. De este modo, trasladando sobre este sistema tributario configurado en torno a la noción capital de la residencia fiscal, los esquemas de igualdad ante la ley basados en la contraposición nacionalidad-extranjería pueden llegar a producirse situaciones paradójicas. Así, quedaría amparado por el principio de igualdad un sujeto residente que fuera español pero se permitiría un tratamiento desigual que afectara a ese residente por el hecho de no ser español o al menos no supondría la vulneración del principio de igualdad ante la ley plasmado en la Constitución ¹²¹². Podría ocurrir incluso que, en el ámbito

¹²⁰⁹ vid a este respecto GARCIA MARTIN, J.A. "La Constitución y los criterios de distribución de los tributos" en *Hacienda y Constitución*. IEF. 1979. pag 381. LEJEUNE VALCARCEL, E. "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria" en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. EDERSA. 1980. pag 151, por su parte reinterpreta el alcance del artículo 14 proyectado sobre el ámbito tributario, reconduciéndolo en torno al criterio de la residencia: "Pues bien, partiendo de este dato, entendemos que la igualdad ante la Ley y el más amplio mandato de promover la igualdad de hecho no debe entenderse referido tanto a los españoles cuanto a los residentes en España".

¹²¹⁰ De acuerdo con la postura de LEJEUNE VALCARCEL. *ibid*.

¹²¹¹ En opinión de GARCIA MARTIN, J. A. op cit pag 382 "esta confusión entre derechos y obligaciones de los hombres y de los ciudadanos enturbia el alcance real del artículo 31, que quedaría, de seguirse esta tesis, limitado tan sólo, como fuente de obligaciones y como garantía de justicia, a los ciudadanos-españoles".

¹²¹² Esta comparación es la que lleva a reinterpretar a LEJEUNE VALCARCEL el artículo 14 de la Constitución por referencia al sistema tributario y al principio de igualdad del artículo 31 como referido a las personas residentes. Pero aún así subsistiría el problema en relación con las personas no residentes. Entendido el principio de igualdad tributaria como lo hace

del Impuesto sobre Sociedades, una sociedad extranjera con deseos de realizar una actividad en nuestro país, podría salvar esta falta de garantías simplemente constituyendo una sociedad filial en nuestro país de acuerdo con nuestras leyes. La cuestión es ciertamente relevante debido al proceso de interrelación y globalización económica mundial ante el que se encuentran todos los países ¹²¹³.

De todos modos, la cuestión que debe resolverse consiste en decidir si es admisible desde el punto de vista constitucional el tratamiento tributario discriminatorio recibido por las sociedades nacionales, aún controladas por capital extranjero, y el tratamiento que recibe la sociedad extranjera operando directamente en nuestro país mediante establecimiento permanente. ¿Es suficiente el criterio formal de la nacionalidad para permitir cualquier/un tratamiento diferenciado entre las mismas?

Es cierto que el artículo 14 sólo garantiza la igualdad ante la Ley de los españoles y el Tribunal Constitucional así lo entiende en relación con la comprensión del principio de igualdad tributaria. Sin embargo la necesaria interpretación conjunta del principio de igualdad tributaria con los restantes principios constitucionales informadores del ordenamiento tributario puede impedir la posibilidad de establecer el tratamiento discriminatorio mencionado, o al menos graduar su alcance.

Por un lado debe tenerse presente la actual configuración del principio de generalidad. A diferencia de anteriores textos fundamentales españoles, el artículo 31 omite toda referencia a los españoles ¹²¹⁴, por lo que

LEJEUNE VALCARCEL, se permitiría un tratamiento discriminatorio de aquellas personas que, no residiendo en nuestro país, no tuvieran nacionalidad española.

¹²¹³ Vid OCDE *From Marshall Plan to Global Interdependence. New Challenges for the Industrialized Nations*. Paris.1978.

¹²¹⁴ Desde la Constitución de 1812 el principio de generalidad venía referido únicamente a las personas de nacionalidad española. Así, su artículo 8 señalaba que "también está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción a sus haberes, para los gastos del Estado" y el artículo 339 que "las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno". En el mismo sentido se pronuncian los siguientes textos fundamentales, llegando a sostener el artículo 9 del Fuero de los Españoles que "los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica" y en el mismo sentido se pronunciaba la Ley de Principios del Movimiento Nacional de 17 de mayo de 1958 en el que se significaba que "todos los españoles tienen derecho ... a una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas fiscales".

no puede prescindirse de este factor. La alusión genérica del artículo 31.1 debe incluir a cualquier persona que según el ordenamiento y de acuerdo con los principios constitucionales, se encuentre capacitado para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, sea por su situación objetiva, por su situación subjetiva o por ambas ¹²¹⁵, y con independencia de su nacionalidad ¹²¹⁶. La combinación de los diferentes criterios constitucionales debe impedir por tanto, que un simple criterio formal como la nacionalidad pueda justificar por sí misma una diferencia de trato jurídico tributario, pues podría suponer una vulneración del principio de capacidad económica y del principio de generalidad. Consecuencia de ello ha sido el cambio del tradicional criterio de sujeción, la nacionalidad, por otro más acorde con estos criterios materiales, como es la residencia fiscal ¹²¹⁷.

Es cierto que el artículo 14 solo garantiza la igualdad ante la Ley de los españoles. Pero esta afirmación no conlleva necesariamente la admisión de cualquier posible discriminación contra los extranjeros; simplemente afirma de modo positivo la igualdad de todos los españoles ante la Ley ¹²¹⁸. Es cierto, por otro lado, que el artículo 31 se encuentra situado en la sección dedicada a la regulación de los derechos y deberes de los *ciudadanos*, pero también debe señalarse que en esta misma sección se encuentran regulados derechos que también son aplicables a los extranjeros, y que determinados deberes y derechos cuyo alcance se restringe específicamente a los españoles contienen fórmulas a este respecto ¹²¹⁹.

¹²¹⁵ Vid CORTES DOMINGUEZ, M. *Ordenamiento tributario español*. 4ª ed Ed Civitas. Madrid. 1985. pag 92. SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO *Notas de Derecho Financiero* Tomo I. Vol 2. pag 184.

¹²¹⁶ MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO, op cit pag 139. GARCIA PRATS, *Presupuestos generales de la tributación en España de las rentas obtenidas por los no residentes*. op cit cap III.

¹²¹⁷ Vid la interesante discusión sostenida en su momento entre CORTES DOMINGUEZ y SAINZ DE BUJANDA, sobre la adecuación del criterio de sujeción de la residencia, sustituto del de la nacionalidad, al principio personal de aplicación de las normas. SAINZ DE BUJANDA, F. "Análisis jurídico del hecho imponible" en *Hacienda y Derecho*. Tomo IV. pag 405 y ss, y CORTES DOMINGUEZ, M. *Ordenamiento Tributario Español* op cit pag 114 y ss.

¹²¹⁸ Vid LEJEUNE VALCARCEL, E. op cit pag 152.

¹²¹⁹ LEJEUNE VALCARCEL, E. op cit pag 149. Cuando no se quiere establecer la limitación contenida en el título se utilizan fórmulas más generales como la contenida en el artículo 31.: todos (art 31), "el hombre y la mujer" (art 32), "se reconoce el derecho" (art 33), expresiones en las que no se puede deducir limitación alguna por razón de nacionalidad y residencia.

Si en el ámbito tributario interesa toda manifestación de capacidad económica gravable, es lógico que este sea gravado con independencia de quienes sean sus actores, siempre teniendo en cuenta los límites de acción territorial del propio Estado, y por tanto que la nacionalidad desaparezca como criterio que fundamente en sí mismo la existencia de esa capacidad económica. Pero por otro lado, también es cierto que si no debe tenerse en cuenta la misma en el momento de la configuración jurídico-tributaria de los diferentes hechos imposables, difícilmente constituirá posteriormente un criterio razonablemente válido de justificación de un trato legal diferenciado. Por ello, el artículo 14 de la Constitución raramente será obstáculo a la aplicación de los principios que proclaman la justicia tributaria en el artículo 31.1, en aras de la consecución de la igualdad real preconizada en el artículo 9.2, que atiende para la consecución de la misma al individuo y a los grupos en que se integra, y no tan solo a los nacionales españoles ¹²²⁰.

En consecuencia, el logro de la justicia tributaria, erigida en fundamento último de la exacción tributaria llevada a cabo por los poderes públicos, debe suponer el respeto a los principios constitucionales y entre ellos el de no discriminación con independencia de los sujetos involucrados en la relación jurídico tributaria.

V.3.2. El principio de no discriminación derivado de los Convenios de Doble Imposición.

Los Convenios de Doble Imposición firmados por España contienen una cláusula dedicada a evitar que los ordenamientos tributarios internos traten determinadas situaciones de modo discriminatorio. Estas cláusulas siguen como dijimos los criterios establecidos por la OCDE en su Proyecto y en su Modelo de Convenio ¹²²¹. En el Modelo de Convenio así como en los CDI se contienen varias cláusulas independientes prohibiendo el

¹²²⁰ En sentido contrario LEJEUNE VALCARCEL, E. op cit pag 131-132.

¹²²¹ Los Convenios firmados por España básicamente siguen el texto dictado en el PCOCDE de 1963. Las especialidades se pondrán de manifiesto en el apartado dedicado a cada una de las cláusulas.

tratamiento discriminatorio. No se trata por tanto de una regla o principio de carácter general sino de varios preceptos con un contenido específico, limitado e independiente.

Aunque una de ellas esté directamente relacionada con el tratamiento jurídico tributario de los establecimientos permanentes en el país de su situación, la denominada cláusula de no discriminación del establecimiento permanente ¹²²², la mayoría de los autores se han pronunciado en favor de la aplicación simultánea y perfectamente compatible al establecimiento permanente de ésta con otros de los apartados contenidos en el artículo ¹²²³.

Atendiendo a estas circunstancias, el principal objeto de debate en relación con la determinación del contenido del principio de no discriminación derivado de las cláusulas contenidas en los CDI consiste en delimitar el trato permitido o excluido por cada una de ellas. Si como observamos, la aplicación del principio de no discriminación necesita del cotejo de dos o más situaciones, una de las cuestiones fundamentales consiste en la determinación del objeto de comparación en cada cláusula.

V.3.2.1. La cláusula de nacionalidad.

La cláusula de nacionalidad aparece normalmente en el apartado primero del artículo dedicado a la prohibición del tratamiento discriminatorio. Es el único apartado que basa su comparación en torno al criterio de la nacionalidad, pues los restantes se refieren a la distinción entre los residentes y los no residentes.

En lo concerniente a la cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad, el PCOCDE de 1963 disponía que:

¹²²² En expresión de VAN RAAD, *K Non Discrimination...* op cit pag 125.

¹²²³ VAN RAAD, *K. Non Discrimination...* op cit pag 75. VOGEL, *K. manual* op cit pag 1105, GOLDBERG, *S. op cit pag 88*. Resultan significativas las palabras de O'BRIEN op cit pag 549: "The provision (24.1 MCOODE) also offers the same protection to enterprises of a contracting state, whether or not such enterprises are engaged in trade or business in the other state and whether or not such enterprises maintain permanent establishments in the other state. "

"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".

El MCOCDE de 1977 añadió al PCOCDE de 1963 la segunda frase:

"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" ¹²²⁴.

La actualización del MCOCDE efectuada en 1992 ha añadido a la expresión "en las mismas condiciones" -*in the same circumstances* en la versión inglesa- la matización "con particular referencia a la residencia" -*particularly with reference to residence*- ¹²²⁵.

En un sistema tributario basado en la residencia como criterio fundamental de sujeción personal, la cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad intenta evitar la utilización de este motivo como

¹²²⁴ El MCONU sigue la redacción dada por el MCOCDE 1977.

¹²²⁵ La mayoría de los CDI firmados por España vigentes en la actualidad siguen el texto del PCOCDE de 1963. A éste, los CDI con Alemania, Francia, Marruecos y Suiza añaden un segundo párrafo del siguiente tenor: " En particular, los nacionales de un Estado Contratante que puedan ser sometidos a imposición en el territorio del otro Estado Contratante podrán beneficiarse en las mismas condiciones que los nacionales de este último Estado de las exenciones, desgravaciones, deducciones y reducciones fiscales concedidas en función de las cargas familiares". Como se aprecia esta cláusula no afecta a las sociedades al referirse exclusivamente a los beneficios fiscales concedidos por razones familiares. El CDI con Polonia explica el alcance de las condiciones de comparación, exigiendo que "los requisitos concomitantes a los que los ciudadanos del otro Estado estuvieren o pudieren estar sujetos en las mismas circunstancias". El CDI con Polonia es interesante además, en cuanto que incluye una cláusula que impide la interpretación del principio de no discriminación como si se tratara de la cláusula de nación más favorecida (art 24.7 CDI Polonia-España).

Los Convenios con China, Hungría, Luxemburgo, Tunes y Estados Unidos siguen el texto del MCOCDE de 1977. Entre éstos, tan solo el CDI con los Estados Unidos difiere del modelo para adecuar la cláusula a las peculiaridades del sistema impositivo personal americano, que sigue como regla general el criterio de la nacionalidad. Por ello dispone que "esta disposición se aplicará a personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes. Sin embargo, a los efectos de la imposición de los Estados, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 24, un nacional de los Estados Unidos y un nacional de España que no sea residente de los Estados Unidos no están en las mismas circunstancias" . El CDI con la URSS limita la aplicación de la cláusula de nacionalidad del principio de no discriminación a las personas físicas nacionales de cualquiera de los Estados contratantes, sean o no residentes en ellos".

objeto de diferenciación tributaria . Desde el momento en que los sistemas tributarios de la mayoría de los países eligen como criterio fundamental de sujeción personal la residencia, algunos autores concluyen que la cláusula en cuestión carece de especial trascendencia, siendo relevante básicamente para las sociedades ¹²²⁶.

La cuestión fundamental se centra en estudiar de qué manera los establecimientos permanentes pueden invocar la misma a efectos de configurar su régimen jurídico. Para ello debe precisarse aquella situación objetiva con la que deben ser comparados los establecimientos permanentes al objeto de admitir la posible justificación o injustificación del tratamiento diferenciado; en otras palabras hay que responder a la respuesta siguiente: ¿Qué condiciones deben cumplirse para que un establecimiento permanente de un Estado Contratante situado en el otro Estado contratante pueda alegar la cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad recogida en el art 24.1 MCOCDE?

V.3.2.1.1. La nacionalidad de la sociedad que posee el establecimiento permanente .

Los CDI exigen en primer lugar que la sociedad a la que pertenece el establecimiento permanente sea nacional en el Estado que tenga firmado un CDI con el Estado de situación del establecimiento permanente, a efectos de aplicar su cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad. No se exige por el contrario que la sociedad que posee el EP en un Estado contratante sea residente en el otro Estado contratante.

¹²²⁶ Esta situación ha motivado que los autores pongan en entredicho la importancia de esta cláusula. Por ejemplo, VAN RAAD "Issues in the Application..." BIFD op cit pag 349 afirma que "the prominent position of this clause in the provision on non-discrimination can be considered slightly odd since, apart from States which employ fractionality as a jurisdictional basis for full tax liability, *nationality does not score high among circumstances on which States base differentiations in taxation*"(la cursiva es mía). También en *Nondiscrimination in International Tax Law*. op cit pag 75. VOGEL, K. manual op cit pag 1104: "Since in most States, the distinction between taxation of 'domestic' and 'foreign' individuals is based on residence, the rule of non-discrimination on the grounds of nationality is of relatively little importance in practice where individuals are concerned".

Al respecto ha existido un debate doctrinal ciertamente enconado¹²²⁷, que, aunque no referido directamente a la posibilidad o imposibilidad de aplicación de la cláusula del art 24.1 a los establecimientos permanentes, sí puede restringir a determinados establecimientos permanentes el acceso a este derecho, en función de cómo se entienda la expresión "sociedad nacional". La polémica surge en torno a la interpretación de la definición que los CDI y los Modelos de Convenio dan de esta expresión, prevista de manera específica en algún apartado concreto del CDI¹²²⁸.

Como criterio general puede afirmarse que los CDI efectúan una remisión a la legislación mercantil de cada país para la concreción de qué sujetos tienen derecho a la cobertura de la mencionada cláusula. Este es al menos el criterio que parece desprenderse de los preceptos contenidos en los CDI firmados por España y en la traducción española del MCOCDE. Esta indica que "el término nacionales significa...todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones *constituidas conforme a la legislación*

¹²²⁷ El debate se ha establecido entre aquellos que sostienen una interpretación restrictiva del término sociedad nacional, reducida a aquella constituida y registrada en un determinado Estado, y aquellos que entienden que la determinación del sentido debe dejarse en manos de la legislación de cada uno de los países. En favor de la primera postura se encuentra JONES, A. et alii "The Non-Discrimination Article...", que, tras analizar las varias posibilidades, alega una mayor precisión del término francés empleado por los MC de la OCDE -constitués-, frente a la redacción inglesa -state from which company derives its status-, más general e imprecisa y que puede dar lugar a variadas interpretaciones. Esta ha sido la postura mayoritaria en algunos fallos administrativos y jurisprudenciales: vid al efecto las sentencias citadas por VOGEL, K. manual op cit; entre otras, la sentencia del Bundesfinanzhof BStBl.II 595,596 (1975).

Por el contrario, VOGEL, K. manual op cit pag 1107-1108 entiende que esta postura es contraria al derecho de muchos países de derecho continental que siguen el criterio del domicilio social o de la sede de dirección, alegando en favor de esta ampliación varias sentencias francesas y belgas. GOLDBERG, S. op cit pag 86 se muestra partidario de que la sociedad pueda alegar tantas cláusulas de no discriminación como nacionalidades pueda alegar en virtud de ambos criterios.

A nuestro parecer es mucho más adecuada la expresión inglesa al respetar la distinta tradición jurídica de los países continentales y anglosajones.

¹²²⁸ Aunque el PCOCDE de 1963 y el MCOCDE de 1977 emplazaran este apartado/definición a continuación de la cláusula de no discriminación, pues en realidad éste es su particular y concreto ámbito de aplicación, tan solo algunos CDI firmados por España siguen esta directriz: Alemania, Austria, Bélgica, Brasil, Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda, Luxemburgo y Suiza. El resto lo/la emplaza entre las definiciones generales del Convenio, tal y como se sigue en la actualización del MCOCDE de 1992.

vigente en un Estado Contratante" (la cursiva es mía), conteniendo los CDI disposiciones/fórmulas similares ¹²²⁹.

En atención a este enunciado, debe ser la ley interna española ¹²³⁰ y la correspondiente del Estado en cuestión que haya firmado el CDI que pretenda aplicarse ¹²³¹, las que establezcan cuando una sociedad se considere nacional. A tal efecto, la ley española emplea un criterio múltiple y mixto para su definición.

El artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas -RD de 22 de diciembre de 1989-, en combinación con los artículos 6 y 7 ¹²³² señalan como criterios determinantes de la nacionalidad el del domicilio social, dejando atrás dudas interpretativas ¹²³³, y el de la sede central o principal establecimiento o explotación ¹²³⁴.

¹²²⁹ Algunos siguen el texto de los Modelos y otros divergen, siendo las redacciones más comunes las siguientes: "sociedades cuya condición de tales derive de las Leyes vigentes en España" (Alemania, Austria), "sociedades constituidas de acuerdo con las leyes" "de acuerdo con la legislación" "constituidas conforme a la legislación en vigor en un Estado Contratante", "cuya condición jurídica de tales resultare del derecho vigente en un Estado Contratante", "todas las Sociedades (con o sin personalidad jurídica) que reciban su condición de tales por aplicación de las leyes de cualquiera de los Estados contratantes", "sociedades o asociaciones que ostenten tal condición, en virtud de las leyes en vigor en España".

¹²³⁰ Para los establecimientos permanentes de empresas extranjeras situados en España que quieran hacer valer esta cláusula.

¹²³¹ A alegar por los establecimientos permanentes de empresas españolas situados en aquel país.

¹²³² Artículo 5: *Nacionalidad*. "1. Serán españolas y se registrarán por la presente Ley todas las Sociedades Anónimas que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar en que se hubiesen constituido.

2. Deberán tener su domicilio en España las Sociedades Anónimas cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro de su territorio."

Artículo 6. *Domicilio*. "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. "

Artículo 7." 1. La sociedad se constituirá mediante escritura pública que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil. Con la inscripción adquirirá la sociedad anónima su personalidad jurídica....".

¹²³³ A pesar de la redacción confusa del artículo 28 del Código de Comercio y su aparente contradicción con el artículo 15 del mismo cuerpo normativo, la posición dominante en la doctrina y en los pronunciamientos jurisprudenciales entendía que las sociedades adquirirían la nacionalidad con base en un doble criterio, siempre que estuvieran constituidas al amparo de nuestra legislación y domiciliadas en España, cualquiera que fuera el lugar de constitución. En

Aquellas sociedades que cumplan con estas condiciones podrán alegar el CDI firmado por España con el país en el que tengan un establecimiento permanente situado, a efectos de evitar el tratamiento discriminatorio por razón de nacionalidad, siempre que cumplan el segundo de los requisitos insertos en la cláusula.

Por otro lado, los establecimientos permanentes, siéndoles de aplicación la cláusula, podrán compararse/asimilarse a cualquiera de las sociedades que cumplan con alguno de los requisitos mencionados, pues basta la comparecencia de uno para otorgar a la sociedad la nacionalidad en España ¹²³⁵.

V.3.2.1.2. Comparación con los nacionales del Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

En este requisito descansa el objeto material de comparación de esta cláusula. Su determinación permite decidir en qué situaciones un nacional del otro Estado contratante, con un establecimiento permanente en el Estado donde se efectúa la comparación, se encuentra sometido a algún impuesto u obligación relativa al mismo no exigido o más gravoso que aquél al que está o puede estar sometido el nacional del Estado en cuestión objeto de comparación.

opinión de CALVO CARAVACA, A.L. en la obra conjunta GONZALEZ CAMPOS, J.D. et alii, *Derecho internacional privado. Parte especial*. Ed Centro de Estudios Superiores Sociales y Jurídicos Ramón Carande. 5ª ed. Madrid. 1993. pag 153 el análisis de los distintos preceptos del Código de Comercio permitía llegar a la conclusión de que conforme a la reglamentación interna vigente no se concebía una sociedad española con domicilio en país extranjero ni una sociedad extranjera con domicilio principal en España.

¹²³⁴ En este sentido, la reforma de 1989 de la Ley de Sociedades Anónimas ha venido a introducir un nuevo criterio en nuestra legislación. A tal efecto vid CALVO CARAVACA, A.L. op cit pag 154 y ss.

¹²³⁵ Por ejemplo, el tratamiento tributario del establecimiento permanente de una sociedad nacional de otro Estado, podrá compararse con el régimen previsto para las sociedades cuyo domicilio social esté situado en nuestro país, o bien con las que tengan su sede central de dirección o principal establecimiento o explotación en nuestro país.

La búsqueda de la situación objetiva que debe servir para la comparación teórica destinada a establecer el posible tratamiento discriminatorio se encuentra ante dos obstáculos principales.

V.3.2.1.2.1. Nacional comparable.

En primer lugar, por lo que respecta a la situación particular del ordenamiento español, nos encontramos ante una multiplicidad de situaciones objetivas englobadas bajo la condición de sociedad nacional del Estado en el que se lleva a cabo la comparación. Según vimos en el anterior subapartado, existen multiplicidad de situaciones o de sociedades que pueden catalogarse como sociedades nacionales en España o sociedades españolas, y que en principio muestran absoluta validez como objeto de comparación.

Afortunadamente esta amplia gama de situaciones reconocidas por la legislación mercantil como proveedoras del estatuto personal del *status* jurídico a la sociedad en cuestión de acuerdo con el ordenamiento jurídico español, se pueden englobar todas bajo una misma categoría jurídica tributaria en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. De acuerdo con el artículo 9 de la LIS, cualquiera de las situaciones que dan lugar al reconocimiento de la nacionalidad española de la sociedad, también le otorgan la condición de residente a efectos tributarios¹²³⁶. A partir de esta uniformidad se facilita la comparación. Es decir, cualquiera que sea el objeto

¹²³⁶ BORRAS, A. *La doble imposición internacional...* op cit pag 35. Aunque esto no suponga la asimilación perfecta entre los criterios de nacionalidad y residencia a efectos fiscales. De acuerdo con CALVO CARAVACA, A.L. op cit pag 154 aquella sociedad que tenga domicilio social y efectivo en el extranjero pero se constituya en nuestro país o en otro conforme al derecho español de sociedades no puede considerarse como nacional española. Podría discutirse, de acuerdo con la interpretación alternativa sostenida por JONES et alii "The Non-Discrimination Article...", op cit, su nacionalidad española a efectos fiscales interpretando los CDI en el sentido de otorgar primacía al texto francés del MCOUDE sobre el inglés, entendiendo que cualquier sociedad constituida con arreglo a las leyes de un país es nacional en el mismo. Sin embargo en esta conclusión se observa la incongruencia de la interpretación de JONES et alii, puesto que el CDI se remite a la legislación interna de cada país y no tiene ningún criterio automático o propio de definición de la nacionalidad de las sociedades, cuestión que excede la intención de estos Convenios Internacionales. En cualquier caso, esta sociedad también se consideraría residente a efectos fiscales en virtud del artículo 9.a) de la LIS que otorga esta condición a todas las sociedades constituidas en nuestro país, con independencia del lugar de su domicilio social y de su sede de dirección central, siempre sin perjuicio de la aplicación de un CDI y de su regla de solución de conflictos para los casos de doble residencia.

de comparación escogido, o cualquiera que sea la sociedad tomada en consideración, ésta siempre tendrá la condición de residente de acuerdo con la legislación tributaria española, pues cualquiera de los criterios escogidos por el legislador mercantil español deriva en la calificación de esta sociedad nacional española como residente a efectos fiscales.

La posición tributaria del nacional del otro Estado contratante que posee un establecimiento permanente en nuestro país deberá compararse pues, en todo caso, con una sociedad nacional española a efectos mercantiles y residente en nuestro país a efectos fiscales.

V.3.2.1.2.2. Mismas condiciones.

Con todo, la mayor dificultad reside en precisar el sentido de la expresión "*que se encuentren en las mismas condiciones*". El Comentario del MCOCDE ofrece una guía interpretativa de este requisito/esta exigencia: "La expresión '*se encuentren en las mismas condiciones*' 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 hecho similares*" (la cursiva es nuestra) ¹²³⁷. De este modo, la verificación de "las mismas condiciones", pasa según la aclaración del Comentario, por la interpretación de la expresión "condiciones de derecho y hecho similares" ¹²³⁸.

Para algunos autores, la similitud de condiciones existentes en las situaciones objeto de comparación deriva de la propia esencia del principio de no discriminación, y por tanto su exigencia resulta supérflua y redundante ¹²³⁹. Sin embargo como se ha puesto de manifiesto

¹²³⁷ Comentarios MCOCDE 1977 24.1.3.

¹²³⁸ La versión inglesa hace referencia a "in substantially similar circumstances both in law and in fact".

¹²³⁹ VAN RAAD, K. *Non Discrimination....* op cit pag 88, y "Issues in the Application..." pag 350; O'BRIEN op cit pag 558-561. Para VAN RAAD "Identity of all facts except for the aspect protected by the non-discrimination provision is a postulate for determining whether discrimination occurs. The requirement of similarity in factual circumstances is therefore superfluous. The required similarity flows from the very concept of specific non-discrimination". "Issues in the Application..." BIFD op cit pag 350.

recientemente, esta exigencia de condiciones similares no es irrelevante y precisa el objeto de comparación ¹²⁴⁰.

El análisis de este requisito se ha dividido en sus dos partes, en consideración del resto de las cláusulas de no discriminación.

V.3.2.1.2.2.1. *Mismas condiciones de hecho*

La referencia a las mismas condiciones de hecho no ha planteado especiales problemas. A pesar de la redacción del art 24.1 MCOCDE que exige que las condiciones, tanto las de hecho, como las de derecho, sean las mismas, la explicación del Comentario permite suavizar esta expresión. Al referirse a condiciones *similares* de hecho, no necesariamente idénticas, está admitiendo que pequeñas diferencias de hecho en las mismas no obstaculizan el acceso a esta cláusula ¹²⁴¹. Sin embargo algún autor que se pronuncia en el mismo sentido se muestra posteriormente contrario a esta interpretación, alegando el propio texto del MCOCDE -que se refiere a las *mismas* condiciones- y a la referencia de las mismas contenida en otro lugar de los Comentarios ¹²⁴², solicitando una modificación del art 24.1.3 del MCOCDE clarificando la postura y exigiendo la identidad de supuestos de hecho ¹²⁴³. Con esta postura se logra reducir el alcance de esta cláusula a

¹²⁴⁰ Afirma JONES et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 362-363, que la referencia a "en las mismas condiciones" es necesaria para permitir que no todas las consecuencias jurídicas derivadas de la existencia de una diferencia por motivos de nacionalidad queden cubiertas por este precepto. Así, esta referencia expresa impide que un Estado A que somete a los nacionales como a los residentes, por su renta mundial, tenga en cuenta de manera similar a un nacional suyo de A, residente en el Estado B, y a un nacional de B residente en su propio Estado, por estar en las mismas circunstancias legales otras que la nacionalidad. En el mismo sentido debe interpretarse la reserva formulada por los Estados Unidos al art 24.1 del MCOCDE 1977 (Comentarios 24.60).

¹²⁴¹ GOLDBERG op cit pag 86. El mismo sentido parecen otorgarle JONES et alii "The Non-Discrimination Article ..." op cit pag 361, aunque después se decanten por una opinión más estricta.

¹²⁴² "La imposición aplicada a nacionales y extranjeros que se encuentren en *situación idéntica* debe ser semejante" Comentarios MCOCDE 1977 24.1.10.

¹²⁴³ JONES et alii "The Non-Discrimination Article ..." op cit pag 365.

La misma interpretación también puede encontrarse en un caso de Nueva Zelanda, en el caso *Commissioner of Inland Revenue v. United Dominions Trust Limited*. 1973. (Tribunal de Apelaciones 1 NZTC 61.028) de 16 de julio de 1973 (en adelante *United Dominions Trust*), citado por EDWARDES-KER op cit art 24 pag 23 y ss. En ese caso el juez manifiesta que "the important words in deciding the first issue are 'in the same circumstances'. The word 'same' carries the connotation of uniformity of exactness in comparison. The phrase does not

supuestos prácticamente inverosímiles en la medida en que siempre es posible encontrar algún pequeño matiz con base en el cual *justificar* un diferente tratamiento ¹²⁴⁴.

Sin embargo creemos que la interpretación dada por el Comentario al MCOCDE de 1977 no da pie a prescindir de la cláusula en la mayoría de las ocasiones por una simple diferencia en los hechos tomados en consideración ¹²⁴⁵. Aún siendo conscientes de la importancia que el alcance de esta cláusula pueda tener en la acción de política fiscal de un Estado, en la medida en que determina la sujeción de la misma a unos principios generalmente acordados restringiendo su ámbito de libre decisión, la obstaculización del acceso a la misma no puede justificarse jurídica ni teóricamente en una simple diferencia fáctica sin consecuencias en el resultado económico que quiera gravarse.

La alegación de las condiciones similares de hecho en el Comentario debe ir referida por tanto, a las características fácticas similares conducentes a la realización del presupuesto de hecho del que deriva el surgimiento de la relación jurídica tributaria, que no puede ser discriminatoria según la cláusula en cuestión. Para ello debe otorgarse a esta cláusula de una necesaria flexibilidad de interpretación, de manera que se posibilite su

ordinarily mean roughly similar circumstances: it means in substantially identical circumstances, and in Art XIX(1) it means in substantially identical circumstances in all areas excepto nationality". Continua advirtiendo que "in this context there can be no doubt that the sole purpose of art XIX(1) is to prevent discrimination against 'nationals' as such. Those words...should be construed in the sense of 'in substantially identical circumstances' -that is, identical as regards all matters (except nationality) which are relevant from the taxation point of view to the notional comparison which art XIX(1) requires to be made. If the Article is not so construed, then the result can easily be to make it apply in terms to a situation which is no really a case of discrimination on the grounds of nationality, but is in truth a case of discrimination based on some other ground such, in particular, as non-residence".

¹²⁴⁴ JONES et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 364-365.

¹²⁴⁵ El texto inglés refuerza esta conclusión indicando que sólo es necesario que sean "substantially similar" y no "completely similar" o simplemente "similar", permitiendo mayores diferencias formales o accidentales. Aunque la traducción oficial del MCOCDE realizada por el IEF (1978, y doble imposición internacional 1972) omita la referencia a *substantially*, existe una copia al castellano del MCOCDE realizada por la propia OCDE en 1963 en la que se realiza una traducción literal del párrafo inglés: "que en relación con la aplicación de la legislación fiscal se encuentren en condiciones de hecho y de derecho substancialmente similares". Vid OCDE *Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio*. 1963. C(63)87. Copia mecanografiada.

aplicación aún cuando se realicen hechos o actividades diferenciados pero que den lugar a la aplicación de la norma con las mismas consecuencias legales ¹²⁴⁶.

Aún así la apreciación de estas circunstancias no puede realizarse de manera independiente de las condiciones de derecho similares a las que se alude en el mismo párrafo de los Comentarios. La similitud en las condiciones de hecho y de derecho no puede entenderse de manera separada, puesto que una es consecuencia de la otra en la medida en que el sistema tributario deriva su legitimidad de la observancia de determinados principios reconocidos en la mayoría de los países ¹²⁴⁷.

V.3.2.1.2.2.2. Condiciones de derecho

La dificultad real reside sin embargo, en dilucidar qué entiende el Comentario y el MC en general por *condiciones de derecho similares*. Se ha indicado que este requisito es contrario a la propia cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad, puesto que ésta determina en la propia relación objeto de comparación una diferencia jurídica sustancial incompatible con aquella exigencia ¹²⁴⁸. Derivando esta argumentación en la imposibilidad de alegación de esta cláusula por los nacionales de otro Estado, el mismo autor sugiere el rechazo del requisito de las condiciones de derecho similares en la interpretación del artículo 24.1 del MCOCDE ¹²⁴⁹.

¹²⁴⁶ Vid en este sentido la Revenue Ruling americana 74-239, 1974-1 C.B. 372.: "Generally, the nondiscrimination clause found in the income tax conventions entered into by the US is interpreted to mean that the citizens of one of the contracting States residing within the other contracting State shall not be subject to the payment of more burdensome taxes than the citizens of such other State in *similar (comparable) circumstances*". (Puede verse en EDWARDES-KER op cit art 24 pag 31.). El mismo sentido es empleado en pronunciamientos posteriores (Letter Ruling 80-30-005, EDWARDES-KER op cit art 24 pag 33).

¹²⁴⁷ GOLDBERG op cit pag 87: " If the factor that is being contested is the basis for alleged discrimination, then that factor alone should not be determinative, yet some questions that seem factual, such as residence, may really be mixed questions of fact and law. Perhaps that is what the OECD Commentaries mean here".

¹²⁴⁸ VAN RAAD "Issues in the Application..." BIFD op cit pag 350.

¹²⁴⁹ Ibid. En cambio vid la argumentación en contra sostenida por JONES et alii en favor de su necesidad. "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 363-364.

Las razones esgrimidas por este autor son válidas, en tanto que una exigencia incluida en el Comentario del MCOCDE no tiene la virtualidad ni la naturaleza jurídica necesaria como para anular los efectos de un principio contenido en una norma jurídica internacional de carácter bilateral. Ahora bien, es necesario precisar el significado de esta expresión con el fin de configurar la situación objetiva de comparación que permita decidir en qué supuestos y con que condiciones un establecimiento permanente puede exigir un tratamiento no discriminatorio, entendiendo por tal, la obligación de recibir el mismo trato que reciben los nacionales del país que aplica el Convenio ¹²⁵⁰.

Resulta evidente por un lado, que la diferente nacionalidad motiva una situación legal distinta, de la que derivan consecuencias jurídicas importantes que impiden catalogar las situaciones objeto de comparación como condiciones de derecho similares. Pero las condiciones de derecho similares que alega el Comentario del MCOCDE no pueden relacionarse con cualquier peculiaridad jurídica que diferencie al nacional y al extranjero, sino que *esta peculiaridad jurídica debe estar referida necesariamente a la dimensión tributaria derivada de la norma impositiva que deba resultarle aplicable.*

Teniendo en cuenta que las condiciones similares del nacional y del extranjero repercuten en el presupuesto de hecho que debe tener en cuenta la norma para su configuración jurídica, y que éstas deben respetar en cualquier caso las exigencias más elementales derivadas de los principios constitucionales de capacidad económica y de igualdad reconocidos por la mayoría de los ordenamientos tributarios de los diferentes países, la similitud en las condiciones de derecho debe suponer la necesaria formulación de la relación tributaria en términos similares; en otras palabras, en la exigencia de un impuesto con la misma naturaleza jurídica a aquellas situaciones que al estar en unas mismas condiciones -o en condiciones similares- manifiestan una capacidad económica semejante que

¹²⁵⁰ Este es el contenido de la expresión negativa del artículo 24.1 "no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto y 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", tal y como aclara el Comentario MCOCDE 1977 24.1.9.

merece un trato equitativo en términos tributarios ¹²⁵¹. Esta argumentación no debe ser malinterpretada. No significa que un Estado en cuestión pueda liberarse de su reclamación por los particulares con una simple planificación del ordenamiento jurídico tributario según la cual se prevean diferentes consecuencias jurídicas para ambas situaciones objeto de comparación, pues ésta es precisamente la situación que trata de prevenir el propio principio. Antes al contrario, la propia existencia de la cláusula de no discriminación en un CDI debería servir como contrapunto a la posible utilización abusiva e interesada del sistema fiscal de un Estado contratante por parte de ese Estado en perjuicio de los nacionales del otro Estado contratante. Por otra parte, ya vimos la necesaria relación de proporcionalidad que deberá existir entre el planteamiento de situaciones jurídico tributarias y las distintas realidades a las que responden, como consecuencia del principio constitucional de igualdad tributaria.

Esta parece ser también la opinión que se deriva de algunos pasajes del Comentario de la OCDE. Resulta especialmente relevante la observación formulada por los Estados Unidos al Comentario en cuestión ¹²⁵². Teniendo en cuenta el especial sistema de imposición personal existente en los Estados Unidos, basado indistintamente en la residencia y en la nacionalidad, este país entendía que sus ciudadanos no residentes no estaban en la misma situación que los demás no residentes, *ya que este país grava a sus ciudadanos no residentes sobre su renta mundial* ¹²⁵³. El criterio decisivo según esta observación, parece ser la sujeción por renta mundial o no,

¹²⁵¹ Una postura contraria parece adoptar EDWARDES-KER op cit art 24 pag 15.5001 en su comentario a la sentencia de la Corte de Casación belga de 30 de junio de 1988 criticando que "It is debatable whether this difference in fiscal treatment should of itself disqualify a taxpayer from arguing that another difference in fiscal treatment is discriminatory; the very essence of the taxpayer's complaint was that a difference in fiscal treatment is discriminatory -one such difference can scarcely justify another".

¹²⁵² Comentarios MCOCDE 1977: 24.60.

¹²⁵³ Con base en estas premisas el CDI firmado entre USA y España, entiende a efectos de la aplicación de la cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad, siguiendo el MCUSA de 1981, que los nacionales de USA no residente en Estados Unidos no se encuentran en las mismas condiciones que un nacional de España no residente en Estados Unidos.: "Sin embargo, a los efectos de la imposición de los Estados, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 24 (deducciones por doble imposición) un nacional de los Estados Unidos que no sea residente de los Estados Unidos y un nacional de España que no sea residente de los Estados Unidos no están en las mismas circunstancias" (art 25.1).

situación que deriva tanto de la situación fáctica como de la jurídica ante la norma tributaria, la que concreta la observancia de la similitud en las condiciones de derecho ¹²⁵⁴. La misma postura sostienen implícitamente JONES et alii, aunque lleguen posteriormente a una interpretación estricta de la expresión *mismas condiciones* ¹²⁵⁵.

De acuerdo con estas consideraciones, debería concluirse que la cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad debería ser perfectamente alegable por las sociedades extranjeras que operen en otro país a través de un establecimiento permanente, en la medida en que la imposición resultante para este establecimiento permanente reúna unas características similares -una naturaleza jurídicamente similar- a las que recaen sobre los nacionales del país en que se encuentra situado el establecimiento permanente, principalmente la imposición por renta mundial sobre la renta obtenida por el mismo por la realización de las mismas actividades. En este caso podría decirse que el establecimiento permanente se encuentra en las mismas condiciones de hecho y de derecho, en la medida en que los presupuestos de hecho tenidos en cuenta por la ley tributaria para el surgimiento de la obligación tributaria sean los mismos, principalmente la obtención de un rendimiento derivado de la ordenación por cuenta propia de los factores de trabajo y capital. Este no ha sido, en cambio, como veremos a continuación, el argumento mayoritariamente sostenido por la doctrina ni por la jurisprudencia.

V.3.2.1.2.2.3. Opiniones jurisprudenciales y doctrinales.

La jurisprudencia española no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión, aunque sí se han pronunciado los tribunales en otros

¹²⁵⁴ A la misma conclusión, aunque empleando otros términos se llega de la observación de los Comentarios al MCOCDE 24.1.4, cuando equipara a los nacionales del otro Estado no residentes de su territorio con los nacionales no residentes y no con los nacionales residentes, en función tanto de su situación personal y fáctica como de la recepción de esta situación por las normas jurídicas, en este caso recogido bajo la situación de la residencia/no residencia de las personas físicas, que actúa como aglutinante de los dos requisitos.

¹²⁵⁵ Para JONES et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 364 "the two taxpayers must be placed, from the point of view of the application of the ordinary taxation laws and regulations, in substantially similar circumstances both in law and fact. An obvious example of similar circumstances is that both taxpayers are, for example, taxed as residents, or both taxed as non-residents. "

países. En estos países el planteamiento difiere en función del sistema fiscal del mismo. Así, en un caso belga, tras un fallo originario estimatorio, la Corte de Casación negó la posibilidad de aplicar el artículo 24.1 del MCOUDE a los establecimientos permanentes porque no se encontraban en las mismas condiciones que las sociedades residentes ¹²⁵⁶. Sin embargo, lejos de basarse en razones meramente formales, el motivo esgrimido por la Corte para esta negativa fue el que la sociedad nacional se hallaba sujeta por su renta mundial, mientras que la sociedad no residente con un establecimiento permanente estaba sujeta a un impuesto de carácter limitado ¹²⁵⁷. Por ello, aunque denegara la aplicación en el caso concreto a un establecimiento permanente, no imposibilitaba su consideración cuando las condiciones fueran similares, es decir, en caso de que la legislación tributaria previera un alcance tributario equiparable de ambas situaciones ¹²⁵⁸.

¹²⁵⁶ El Tribunal de Apelaciones de Bruselas en sentencia de 13 de enero de 1987, entendió que un establecimiento permanente de una empresa francesa situado en Bélgica recibía un tratamiento tributario diferenciado contrario al artículo 25 del CDI entre Francia y Bélgica, según resultaba de su comparación con una sociedad regida por el derecho belga y por tanto de esta nacionalidad. Por el contrario el Tribunal de Casación argumentó que no había tratamiento discriminatorio porque no se encontraban en las mismas condiciones, "because the former was only subject to the tax on non-residents and not to the corporate income tax suffered by Belgian companies". Sentencia de 30 de junio de 1988. Ambas citadas por EDWARDESKER op cit pag 15 y ss (art 24 MCOUDE).

¹²⁵⁷ "A French company with a Belgian branch and which was subject to the (limited) tax on non-residents was not 'in the same circumstances' as a Belgian company subject to (unlimited) corporate income tax on its worldwide income".

¹²⁵⁸ El propio JONES et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 365 entiende que en el caso citado no se realizó la comparación como hubiera sido debido, pues de este modo debería haberse concluido la existencia de tratamiento discriminatorio contrario al artículo del CDI por razones de nacionalidad. Entienden estos autores que la comparación en estos casos debía de haberse llevado a cabo entre una sociedad domiciliada en Bélgica con su sede de administración central en Francia y con un establecimiento permanente en Bélgica, puesto que ésta sociedad si se encontraría en las mismas condiciones. Aunque fuera tratada de acuerdo con el CDI como residente en Francia con un establecimiento permanente en Bélgica, quedaría sujeta al impuesto de sociedades belga, como toda sociedad domiciliada en Bélgica y tendría de acuerdo con el derecho interno belga derecho a los mismos créditos de que disfrutaban las sociedades residentes, a diferencia de los establecimientos permanentes de la sociedad domiciliada en Francia.

Esta argumentación sorprendente de JONES pone de manifiesto la ductilidad/maleabilidad de los criterios de la residencia y del establecimiento permanente y su perfecta interrelación, necesitando el ordenamiento de una adecuación a esta situación de intercambio (calificación como residente o como establecimiento permanente de la actuación de la sociedad) en función de las actividades y situaciones realizadas y tenidas en cuenta fuera del propio territorio que otorga la calificación.

La sentencia de este Tribunal es importante en tanto en cuanto pone de manifiesto la relatividad de esta cláusula, al depender de las circunstancias concretas, incluso las jurídicas, con arreglo a las cuales se construye el régimen jurídico-tributario del establecimiento permanente. Esta aplicación flexible de la cláusula para los establecimientos permanentes debe ponerse en relación con la permisibilidad que el artículo 7 otorga a los diversos Estados en cuanto al sistema de determinación de beneficios de los establecimientos permanentes, atendiendo a las peculiaridades que concurren en los mismos, según observaremos en los capítulos siguientes.

Sólo con esta interpretación integradora puede salvarse la incongruencia relativa que existe entre los términos relativos empleados por el Párrafo 1.4 de los Comentarios al art 24 ¹²⁵⁹, y el párrafo 1.9 de los Comentarios al mismo artículo, que exige una identidad de situaciones para la aplicación de la cláusula ¹²⁶⁰. La rotundidad del último comentario parece implicar una aplicación estricta y rigurosa del tratamiento no discriminatorio tan sólo en aquellos casos en los que los presupuestos de hecho de partida sean absolutamente comparables; en cambio, la posibilidad del tratamiento diferenciado permitido a los Estados por el propio Tratado para la utilización de un sistema diferente por razón de las especiales circunstancias de hecho, limita las posibilidades para fundamentar la existencia de discriminación alguna, sin que ello suponga negarlas de manera absoluta.

Este criterio no es el que se sigue, en cambio, en una sentencia de la corte suprema británica con relación a la aplicación del artículo 24.1 del MCOEDE a los establecimientos permanentes ¹²⁶¹. En una de las cuestiones

¹²⁵⁹ En los que se relativiza la exigencia de las mismas condiciones entendiéndose únicamente similares.

¹²⁶⁰ "La expresión '...no podrán ser sometidos a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos...' significa que la imposición aplicada a nacionales y extranjeros que se encuentren en situación idéntica debe ser semejante, 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".

¹²⁶¹ R v Inland Revenue Commissioners ex parte Commerzbank AG. High Court- Queens Bench Division. 1991 STC 271) (en adelante Commerzbank). Citada por EDWARDES-KER op cit art 24 pag 26 y ss.

debatidas en la sentencia, se negó la posibilidad de alegar y aplicar el artículo 24.1 del MCOEDE -en el caso concreto el art XX(1) del CDI entre Alemania y el Reino Unido-, entendiendo que no había base posible para que la entidad extranjera operando mediante establecimiento permanente en el Reino Unido pudiera alegar la discriminación en razón de la nacionalidad porque el tributo del Reino Unido se exigía con base en la residencia ¹²⁶². La argumentación seguida por el Tribunal llegaba a la conclusión de que el establecimiento permanente se encontraba incapacitado para alegar la aplicación de discriminación alguna por motivos de nacionalidad ¹²⁶³.

La posición mayoritaria de los autores también se decanta en este sentido, asimilando el requisito de las mismas condiciones, a la constatación de la residencia o no residencia del sujeto en cuestión ¹²⁶⁴. Desdeñan por tanto, el criterio de la idéntica naturaleza del impuesto exigible derivado del hecho de que las circunstancias o presupuestos de hecho a las que se aplica son similares .

No obstante, aluden a este argumento de la diferente naturaleza jurídica, derivando las condiciones particulares a aplicar y el objeto de comparación en atención a ésta ¹²⁶⁵. Sin embargo equiparan apriorísticamente, sin realizar un examen de la verdadera naturaleza del

¹²⁶² "But the comparison is meaningless because UK tax law in general, and corporation tax in particular, does not depend upon nationality, nor upon the law from which a legal person derives its status: it depends upon residence".

¹²⁶³ "Thus a company deriving its status from the laws of the UK, which was resident in the Federal Republic of Germany, and which traded through a branch in the UK would be treated for tax purposes in precisely the same manner as the bank. Consequently, *there is no basis upon which the applicant can allege discrimination on the ground of nationality*".

¹²⁶⁴ Por ejemplo VAN RAAD, K. *Non Discrimination...* op cit pag 90 , solo asume la existencia de una diferencia de tratamiento jurídico de la imposición sobre la renta con base en el criterio de la residencia: "it is apparently assumed that the only tax-relevant other circumstance is residence". Esta postura le lleva a concluir que sería mejor sustituir la cláusula actual por una que garantizara el tratamiento no discriminatorio de los residentes por un lado y de los no residentes por otro: "to require for non discrimination protection only that the alien be a resident of the taxing country, would produce the same result in addition to the advantages of simplicity and predictability. En el mismo sentido O'BRIEN op cit pag 560-561, que concluye "this assumes that the term 'resident' can be read to mean resident for the entire taxable year", and that such residency is the only relevant consideration in the application of the nondiscrimination clause".

¹²⁶⁵ JONES, et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 364.

impuesto que recae en cada uno de los supuestos y en las distintas condiciones, la diferente naturaleza de los impuestos sobre la renta en función del criterio de la residencia. Esto supone afirmar, aunque implícitamente, que a los residentes se les aplica un impuesto con una naturaleza jurídica similar a todos ellos, *que es diferente* de la naturaleza jurídica del impuesto que se aplica a *todos* los no residentes. Utilizando el otro elemento distintivo destacado por estos autores, la postura mantenida por los mismos deriva en la asimilación automática de la característica de la tributación por renta mundial al criterio de la residencia, obviando la realidad jurídica derivada en muchos ordenamientos internos e incluso en algunos CDI para los establecimientos permanentes situados en un determinado territorio al tomar el criterio de la renta mundial como rector de la determinación de los rendimientos gravables del establecimiento permanente ¹²⁶⁶.

V.3.2.1.3. La posición de la OCDE.

Estas son las consideraciones que al parecer, ha tenido en cuenta la OCDE en la reformulación del artículo 24 en la actualización de su Modelo de Convenio llevada a cabo en 1992. En esta ocasión el MCOCDE se ha redactado de forma que, interpretado de acuerdo con los Comentarios, evita toda posible duda interpretativa. La nueva redacción exige que el objeto de comparación se encuentre "en las mismas condiciones, particularmente en relación con la residencia" ¹²⁶⁷. Con esta redacción se logra, tal y como aclara el Comentario ¹²⁶⁸, que la comparación se imposibilite cuando un sujeto es residente y el otro no residente.

¹²⁶⁶ Sin perjuicio de las precisiones que realizaremos en relación con nuestro ordenamiento tributario, puede alegarse aquí el ejemplo norteamericano. Aduciendo al criterio de la denominada *effectively connected income*, las personas no residentes no solo quedan sujetas y gravadas por la renta obtenida por este sujeto en territorio norteamericano, sino también por las rentas obtenidas fuera de este país pero vinculadas efectivamente al establecimiento permanente que la sociedad extranjera posee en territorio de los Estados Unidos. Vid la regulación del Internal Revenue Code section 864(c)(4).

¹²⁶⁷ Traducción del autor del original inglés del MCOCDE de 1992 "in the same circumstances, in particular with respect to residence".

¹²⁶⁸ Nuevo 24.1.3 Comentarios al MCOCDE 1992. "The expression 'in particular with respect to residence' makes clear that the residence of the taxpayer is one of the factors that are relevant in determining whether taxpayers are placed in similar circumstances." The

En consecuencia, la concreción de las bases tenidas en cuenta para la definición de la residencia fiscal, en especial de las sociedades, se torna elemento decisivo en la construcción del derecho internacional tributario, en la medida en que el MCOCDE intenta reducir cualquier influencia al concepto y a la función del establecimiento permanente. Y no solo como antes ocurría, por la configuración de los contornos aplicativos del CDI, limitado en exclusiva a las personas abarcadas dentro de la definición de residencia, sino también porque se convierte en el criterio decisorio para la aplicación de los criterios y cláusulas de no discriminación que hasta ahora excedían este criterio o no lo tenían en cuenta. Hasta la fecha se tomaba únicamente en consideración la existencia de condiciones similares para la aplicación de la cláusula, pero ahora estas condiciones se ven restringidas por el hecho de la residencia. La relevancia de estos efectos es todavía mayor si se tiene en cuenta que el concepto de residencia de la sociedad es uno de los pocos que todavía corresponde delimitar, en principio, a la legislación interna de cada uno de los Estados y no viene definida por los Convenios de Doble Imposición, que tan solo se encargan de dilucidar los posibles conflictos surgidos de la colisión de ambas legislaciones ¹²⁶⁹.

Sin embargo, la introducción de esta cláusula puede producir resultados paradójicos en determinados países, sobre todos aquéllos de tradición continental que definen la nacionalidad de las sociedades de acuerdo con el criterio del domicilio social, entre los que se encuentra España. Si tal como vimos, todas las sociedades nacionales españolas de acuerdo con la ley mercantil se consideran residentes en nuestro país de acuerdo con la ley fiscal (LIS), la aclaración del Comentario del MCOCDE efectuada en 1992 convierte al artículo 24.1 del MCOCDE en *letra muerta* por imposibilidad de comparación.

Si la nacionalidad de las sociedades equivale a la residencia por motivos fiscales, lo que supone que la extranjería equivale a la no

expression in the same circumstances would be sufficient by itself to establish that a taxpayer who is a resident of a contracting State and one who is not a resident of that State are not in the same circumstances".

¹²⁶⁹ Artículo 4.1 y 4.3 del MCOCDE.

residencia por motivos fiscales ¹²⁷⁰ y se impide realizar la comparación entre sociedades residentes y no residentes, se imposibilita comparar a dos sociedades de diferente nacionalidad. Ello repercute en la imposibilidad de declarar como discriminatorio cualquier tratamiento diferenciado entre una sociedad nacional y otra extranjera que prevea el ordenamiento, por lo que la cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad deviene ineficaz e inaplicable por su propia redacción por lo que respecta al ámbito del Impuesto sobre Sociedades ¹²⁷¹ en relación con la tributación prevista para los establecimientos permanentes.

Con esta interpretación se cierran las posibilidades de aplicar la cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad al establecimiento permanente ¹²⁷². Se produce así una contradicción más en el propio seno del Comentario, que en otro párrafo admite implícitamente su posibilidad de aplicación ¹²⁷³.

¹²⁷⁰ Vid a tal efecto FROMMEL, S.N. "France: Nationality and Residence of Companies and Non-Discrimination Clause of Swiss Tax Treaty" 18 Tax Planning International Review. num 1. passim en especial pag 10.

¹²⁷¹ Esta situación ha sido denunciada por VOGEL, K. manual op cit pag 1108: "art 24(1) must be interpreted solely with regard to its language. What is prohibited in respect of non-individuals is only less favourable treatment by reference to their law of incorporation; the fact that as between continental European countries this rule may become insignificant must be accepted". Como el mismo autor señala "MC Comm itself appears to support this view. It deals thoroughly with the distinction between discrimination on the grounds of nationality -to be determined by reference to Art 24(2) -which is prohibited, and a differentiation based on residence -in the case of non-individuals often on the place of management, art 4(1) MC in connection with domestic law -which is permissible; there is no even a hint of the possibility of the two criteria clashing." *ibid*.

¹²⁷² En aquellos países que optan por la definición de nacionalidad en atención al criterio de la constitución -como el Reino Unido-, también resulta imposible comparar la situación de los establecimientos permanentes con las sociedades residentes a efectos fiscales. Más si tenemos en cuenta, que tras 1988 el Reino Unido acepta la consideración de sociedad residente a efectos fiscales, no sólo a aquélla que posea su centro de dirección y administración central en su territorio sino también a todas aquellas sociedades constituidas en el Reino Unido. La sentencia *Commerzbank -EDWARDES-KER* op cit art 24. pag 26.0001- sigue la argumentación de JONES, et alii mantenía que era posible la comparación con las sociedades constituidas -nacionales- en el Reino Unido, y residentes en Alemania, no resultando ninguna discriminación entre estas y las sucursales de sociedades alemanas. Sin embargo, tras la modificación en la legislación interna británica tampoco sería posible esta comparación porque la primera también se considera residente en el Reino Unido, impidiendo por tanto la comparación el nuevo artículo 24.1 del MCOCDE.

¹²⁷³ El comentario afirma en el párrafo 24.1.9 que "teniendo la cláusula como finalidad esencial prohibir que un Estado discrimine en contra de los nacionales del otro Estado, *nada se opone* a que el primer Estado, por consideraciones particulares o por adaptarse a una cláusula

Las consecuencias que se derivan de esta interpretación son graves y pueden tener repercusiones importantes, en cuanto cierra la vía de esta cláusula para alegar la protección de los CDI y todas sus implicaciones en favor de los establecimientos permanentes cuando realizan operaciones con otros países distintos a aquél en el que se encuentran situados, situación que se ha dado en llamar casos triangulares ¹²⁷⁴ y que será estudiada en un apartado siguiente.

Posiblemente la conclusión de la OCDE se debe en parte a la interpretación dada a la cláusula por los diversos tribunales nacionales encargados de aplicar la misma. Esta aplicación se ha llevado a cabo de una manera rígida no admitiendo una aplicación parcial que forzara el cambio de la legislación interna de los Estados.

V.3.2.1.4. Reformulación.

Sin embargo creemos que los términos de la misma deben reconducirse teniendo en cuenta una interpretación integradora de los CDI y del mismo MCOCDE con sus Comentarios. Decimos esto porque la solución por la que opta el MCOCDE en su actualización de 1992 en relación con la cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad puede resultar contradictoria con el propio enunciado de otras partes del MCOCDE y del Comentario, y consecuentemente con la letra de algunos CDI. La interpretación integradora y de acuerdo con el contexto del CDI entendido como un todo obliga a tener en consideración el artículo 7.2 para la concreción de lo que deba entenderse por la expresión objeto de comentario. En concreto, este artículo señala que para la determinación de los rendimientos atribuibles a un establecimiento permanente deberán tenerse en cuenta los ingresos que habría obtenido de "ser una empresa distinta y

particular estipulada en un 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 o facilidades a los extranjeros que no se apliquen a sus propios nacionales. *Tal y como está redactado, el párrafo 1 no impide esta posibilidad*" (la cursiva, que es nuestra, permanece invariable en la actualización del MCOCDE de 1992).

¹²⁷⁴ Vid OCDE "Triangular cases" en *Issues in International Taxation*. No 4. Model Tax Convention: Four Related Studies. Paris 1992. pag 27-41.

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".

Siguiendo la interpretación que la OCDE otorga a la expresión "mismas condiciones" en el artículo 24.1, resultaría prácticamente imposible determinar los ingresos del establecimiento permanente puesto que, de acuerdo con los Comentarios al artículo 24.1 una empresa residente no se encuentra nunca en las mismas condiciones que una empresa no residente que posee un establecimiento permanente, cualquiera que sea su nacionalidad respectiva. De este modo la comparación citada plantea una contradicción abierta entre la redacción del artículo 7.2 con la redacción del Comentario del artículo 24.1. de acuerdo con la versión del mismo en la adaptación del MC de 1992 ¹²⁷⁵.

Una interpretación de acuerdo con los criterios internacionales fijados en el VCLT y en el propio artículo 3.2 de los CDI y del MCOCDE debería tener en cuenta en primer lugar lo dispuesto en el artículo 7.2 y no en los Comentarios o en el propio MC de la OCDE. Ello se debe a que, de acuerdo con los criterios allí establecidos debe tenerse en cuenta en primer lugar el sentido de los términos de acuerdo con el contexto, y éste se configura primordialmente con el significado determinado por el propio texto de los Tratados. Teniendo en cuenta que el artículo 7.2 suele aparecer

¹²⁷⁵ En opinión de VAN RAAD, K. *Non Discrimination...* op cit pag 138-139, existen ciertas dificultades legales que impiden la comparación de los términos utilizados en el artículo 7.2 y los empleados en el artículo 24, si bien este autor se refiere en concreto al artículo 24.4. Alega fundamentalmente la diferente función que están destinados a cumplir el artículo 7.2 y el artículo 24. "More importantly, the purpose of Article 7(2) is to provide a role for the attribution to the PE of profits made by the 'general enterprise', to be adhered to by both treaty States. article 24(4) however, protects the entrepreneur against taxation of these attributed profits by the Permanent State at less favorable conditions than apply to profits of resident enterprises. ... In conclusion it can be stated that Article 7(2) does not preempt Article 24(4)".

Sin embargo, en nuestra opinión el hecho de que ambos artículos tengan encomendada una función diferente no impide su comparación a efectos de inferir una interpretación de los términos utilizados por el CDI y el MC derivada del contexto y del resto de artículos del mismo cuerpo normativo. En la medida en que se emplean los mismos términos en dos cláusulas diferentes, aquéllos deberían responder a una identidad de significado en cada precepto. Además, debe tenerse en cuenta que en relación con el artículo 24.1 no puede emplearse el argumento de la diferente expresión alegado por VAN RAAD en relación con el artículo 24.4 MC, puesto que tanto el artículo 7.2 como el artículo 24.1 utilizan una expresión idéntica, "mismas condiciones" -similar circumstances-, por oposición a la expresión del artículo 24.4, "mismas actividades" -same activities-.

en la mayoría de los Convenios firmados por los diferentes países, constituye un instrumento primordial de primera mano para la determinación del significado de esta expresión. De este modo se evitaría la negativa a disfrutar de la protección de la cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad, en relación con los establecimientos permanentes de empresas extranjeras en comparación con el tratamiento otorgado a las sociedades nacionales.

Quedaría por determinar si esta interpretación conjunta del texto del CDI podría obstaculizarse por la redacción del nuevo artículo 24.1 del MCOCDE en su actualización de 1992. Para ello debe hacerse referencia al apartado anterior en el que se ha estudiado la importancia de los Comentarios al MCOCDE y del propio MCOCDE en relación con la interpretación de los CDI, firmados conanterioridad o con posterioridad. En la medida en que el CDI objeto de interpretación, no contenga en su articulado esta referencia precisa incluida en la última actualización del MC de la OCDE, estimamos que la interpretación propuesta más arriba debería prevalecer sobre la solución planteada por el MCOCDE 1992; ya que, mientras la interpretación conjunta del artículo 24.1 y del artículo 7.2 toma en cuenta elementos integrantes del contexto strictu sensu del CDI en cuestión ¹²⁷⁶, la interpretación que se derivaría del MCOCDE 1992 tendría en cuenta una redacción distinta y posterior a la contenida en el articulado del CDI en cuestión, por lo que la interpretación de acuerdo con estos parámetros resultaría más dudosa, y en cualquier caso difícilmente vinculante ¹²⁷⁷.

Por todo ello, entendemos que no debe excluirse a priori la posibilidad de comparación del régimen tributario del establecimiento permanente de sociedades extranjeras-no residentes con el previsto para las sociedades residentes-nacionales, o al menos para algún grupo determinado de ellas, en contra del parecer del Comentario al artículo 24.1 del MCOCDE de 1992.

¹²⁷⁶ En relación con los CDI firmados por España deberían incluirse todos los que han entrado en vigor hasta la fecha, porque ninguno incluye en su articulado la modificación propuesta por la OCDE en 1992.

¹²⁷⁷ VOGEL, K. manual op cit pag 35-36.

V.3.2.2. La cláusula del establecimiento permanente.

Los CDI firmados por España, siguiendo el artículo 24.4 del MCOCDE de 1977 ¹²⁷⁸ contienen una cláusula de tenor parecido al siguiente:

" 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" ¹²⁷⁹.

¹²⁷⁸ Art 24.4 del PCOCDE de 1963 y 24.3 del MCOCDE en su actualización de 1992.

¹²⁷⁹ Los CDI firmados por España siguen en su mayoría la dicción del MCOCDE. En algunos CDI además se observan algunas peculiaridades. Por ejemplo el CDI con Bélgica especifica que "esta disposición no impide 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, sean sometidas a imposición globalmente en el primer Estado, al tipo fijado por su legislación nacional, siempre que éste no exceda del tipo máximo que puede aplicarse a la totalidad o a una parte de los beneficiarios de las sociedades residentes en este primer Estado". El Convenio con el Reino Unido deja abierta la posibilidad de someter a gravamen en el Estado de situación del establecimiento permanente a modo de retención en la fuente, hasta el 15% de los beneficios repartidos de la sociedad que sean atribuibles al establecimiento permanente sin que se considere contrario al principio de no discriminación. El Convenio con Suecia, en un Protocolo anexo al mismo aclara la interpretación de la cláusula de no discriminación relativa a los establecimientos permanentes, en lo relativo a la obtención de deducciones en el Impuesto sobre Sociedades por el reparto de dividendos efectuado por la sociedad española que posee el establecimiento permanente en Suecia.

Otros Convenios como el de Polonia o el firmado con la ex-URSS contienen una redacción diferente, aunque similar de esta cláusula. El CDI con Polonia dice en su art 24.2 que "la imposición por un establecimiento que una empresa de un Estado Contratante tuviere en el otro Estado contratante no será exigible en ese otro Estado Contratante menos favorablemente que la imposición exigible por empresas de ese otro Estado que realizaren las mismas actividades". El CDI con la antigua URSS es interesante en cuanto contiene una cláusula de nación más favorecida, que impide la equiparación total y la comparación con las personas residentes. La comparación se realiza con el tratamiento recibido por otros establecimientos permanentes de empresas residentes en terceros Estados aún siéndoles aplicables otro CDI. Sin embargo tampoco obliga a conceder los beneficios específicos que se otorguen a este establecimiento permanente en virtud de cláusulas y acuerdos especiales, por lo que la cláusula de no discriminación queda reducida a la mínima expresión. Dice su artículo 21.1 que "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 aquélla 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. Las disposiciones de este párrafo no obligarán al otro Estado contratante a conceder a un establecimiento permanente de un residente del primer Estado Contratante lo beneficios

La cláusula del establecimiento permanente protege de forma directa a los establecimientos permanentes de empresas extranjeras frente a la imposición de un régimen jurídico tributario discriminatorio ¹²⁸⁰. Su interpretación se vio reforzada tras el MCOCDE de 1977 que añadió varios párrafos al Comentario del Modelo ¹²⁸¹, siguiendo el MCONU su redacción. El incremento en el número de Comentarios ponía de manifiesto los numerosos problemas observados en relación con la aplicación de esta cláusula que quedaban por resolver. Algunos de ellos se mencionarán en el presente apartado y otros serán referidos en los apartados relativos a los presupuestos jurídicos-tributarios concretos del establecimiento permanente. En 1992 los Comentarios han sufrido diversas modificaciones de consideración, demostrando que la mayoría de los planteamientos recogidos en 1977 siguen sin resolverse o sin alcanzar una postura uniforme de consenso.

No existiendo dudas en torno a la aplicación de este apartado a los establecimientos permanentes, el objeto de controversia reside en concretar la permisibilidad del trato diferenciado otorgado a los mismos por el ordenamiento jurídico. Esta tarea se ve dificultada por la divergencia entre el concepto de establecimiento permanente y el de entidad jurídica distinta ¹²⁸². Aunque el establecimiento permanente actúe como centro de imputación de rentas, la diferencia aludida dificulta la concreción del

fiscales otorgados a un establecimiento permanente de un residente de un tercer Estado en virtud de acuerdos especiales con este tercer Estado".

¹²⁸⁰ Ha de resaltarse la omisión incomprensible en el párrafo del artículo 24 del MCOCDE y de la mayoría de los CDI objeto de discusión, del concepto de base fija recogido por los MC en el artículo 15, cuya delimitación con el concepto de establecimiento permanente fue planteada en el capítulo anterior. Esta omisión puede derivar en la permisibilidad del tratamiento discriminatorio cuando se actúe a través de una base fija y no de un establecimiento permanente, según opinión de JONES et alii, "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 425. Aunque podría extenderse el ámbito de aplicación del artículo 24.4 a estos casos, en virtud de la similitud de los conceptos de base fija y de establecimiento permanente. Esta última posibilidad, aún dotada de mayor congruencia, parece un tanto difícil porque el Comentario del MCOCDE 1977 al artículo 14 sólo se refiere a los principios contenidos en el artículo 7 - Comentarios 14.3 y 14.4 -, y no a los del artículo 24.

¹²⁸¹ La sentencia del Finanzgericht (tribunal inferior) de Hamburgo de 9 de agosto de 1985, no admitió en cambio, la aplicación de estos Comentarios a un CDI firmado con anterioridad a 1977 -EDWARDES-KER op cit art 24 pag 21-. Vid en cambio JONES, J. A. et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit. pag 434.

¹²⁸² Comentarios MCOCDE 1977 art 24.4.25

principio de igualdad de trato en las normas jurídicas ¹²⁸³. Sin embargo esta diferencia no debe ser utilizada para justificar por sí misma, sin ningún motivo de carácter material referido a la diferente construcción y realización del hecho imponible, la imposición de un tratamiento tributario diferenciado. Esta es, precisamente, la reacción del ordenamiento que trata de evitarse con la inclusión de esta cláusula ¹²⁸⁴.

La concreción del objeto de comparación con el fin de establecer el cotejo de situaciones se ha plasmado en diferentes propuestas por parte de la doctrina, y determinado de diferente modo en los escasos pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales habidos en los distintos Estados. Aunque, examinando los mismos, debería enunciarse como discrepancia en torno a los dos términos de la comparación, discrepancia derivada de la divergencia comentada en el anterior párrafo.

Por lo que respecta al establecimiento permanente, la situación objeto de comparación no ofrece dudas en atención al texto de los CDI y de los MC. Debe tenerse en cuenta el tributo que recae sobre el establecimiento permanente en el Estado de su situación, y no el gravamen que recae globalmente sobre las rentas obtenidas por el mismo, ni tan siquiera el gravamen o la situación general de la empresa que posee el establecimiento permanente en ese territorio ¹²⁸⁵. En este sentido, es clara la mención del

¹²⁸³ GOLDBERG op cit, citando a GIFFORD : "a PE is generically never in the same US tax circumstances as a US corporation".

¹²⁸⁴ Aunque en muchos casos esta diferencia haya podido influir en la decisión final de los tribunales para negar el carácter discriminatorio de las normas examinadas de sus ordenamientos respectivos, en otros casos se ha seguido el argumento por nosotros aquí defendido. Así, vid el fallo del recurso resuelto por el Conseil d'Etat francés de 18 de noviembre de 1985 tomado de EDWARDES-KER op cit art 24 pag 18.5002: "*although it has no individual juridical personality under French internal law, must benefit from a fiscal regime no less favourable than that which a French company would benefit from*" (la cursiva es nuestra).

¹²⁸⁵ Esta es en cambio, la postura que, en opinión de GOLDBERG, op cit pag 91, mantiene el IRS (Internal Revenue Service) en el Technical Advice Memorandum de 28 de marzo de 1980 (TAM 8030005) (EDWARDES-KER op cit pag 33). Sin embargo el IRS no hace mención directa a esta exigencia directamente sino implícitamente al equiparar las "mismas circunstancias" del artículo 24.1 con la realización de las "mismas actividades".

La misma construcción se deriva de la sentencia *Reuters Limited v. Tax Appeals*, al obligar a comparar al establecimiento permanente con una empresa que tenga la misma configuración mundial que la empresa que posee el establecimiento permanente, aunque la comparación solamente se realice en el caso en cuestión entre el establecimiento permanente cuyo gravamen se discutía y la parte de la empresa residente a comparar que posee una oficina similar al

MCOCDE: " los establecimientos permanentes ... no serán sometidos en *este Estado*" (la cursiva es nuestra). De su lectura se deriva que la comparación toma como base la situación jurídico-tributaria derivada de la aplicación de uno de los Estados en particular, y no una comparación global y añadida de los tributos de ambos Estados Contratantes que recaen sobre el particular 1286.

V.3.2.2.1. Empresas de este otro Estado.

En relación con el segundo término de la comparación, aunque el artículo 3.1.c de los MC aclare qué se entiende por la expresión "empresa de ese otro Estado" 1287, han surgido diversas interpretaciones de su significado. La postura mayoritaria, tanto doctrinal como jurisprudencial y administrativa, equipara esta referencia a "cualquier " empresa que sea residente sin mayores requisitos 1288, o dicho de otro modo, que cumpla con las condiciones exigidas por la legislación interna para su calificación como residente a efectos fiscales 1289. Diversos tribunales europeos se han pronunciado en el mismo sentido 1290.

establecimiento permanente de la empresa del otro Estado contratante que reclama la igualdad de trato. Esta postura deriva de una concepción de empresa similar a sociedad o entidad jurídica. En el párrafo 274 de la sentencia citada se lee: " because a corporation is considered to be a single enterprise regardless of how many separate branches or businesses it has".

1286 En expresión de GOLDBERG op cit pag 63, se trata de una *source jurisdiction comparison* y no de una *reciprocal comparison* al tener en cuenta únicamente los impuestos que recaen en uno de los Estados Contratantes, aunque la cláusula se exija a título de reciprocidad. Ello no significa en cambio, que ésta haya sido la postura uniformemente acogida por los Estados. Según pone de manifiesto el propio autor, op cit pag 63-65, los Estados Unidos han interpretado la cláusula en sentido contrario (General Counsel Memorandum 35444, 17 de agosto de 1973).

1287 El artículo 3.1.c) de los MC, precepto contenido de manera similar en todos los CDI firmados por España, le otorga el significado de "empresa explotada por un residente de un Estado contratante". Sin embargo, como ponen de manifiesto autores como GIFFORD op cit pag 428, GOLDBERG op cit pag 89, y JONES et alii "The Non-Discrimination Article..." pag 422, falta por concretar en el ámbito de los Convenios el término *empresa* que queda indefinido, teniendo en cuenta que es un término extraño en muchos ordenamientos jurídicos, especialmente en los países de tradición jurídica anglosajona.

1288 VOGEL, K. manual op cit pag 1153.: "the comparison to be made is with a *purely domestic enterprise*" (en el original la cursiva en negrita).

1289 Art 9 del LIS.

De acuerdo con esta interpretación, el elemento decisivo que sirve como parangón recae en la determinación de la expresión "realización de las mismas actividades", puesto que no se restringe el ámbito de las sociedades comparables de acuerdo con la interpretación literal del texto.

En otros casos, este requisito ha sido construido de manera restrictiva, interpretando que la referencia a las sociedades residentes debe referirse únicamente a las *sociedades residentes filiales de matrices extranjeras* ¹²⁹¹. Sin embargo, esta interpretación choca con el propio enunciado del artículo 24.4 y con el Comentario al mismo ¹²⁹². Por otro lado, parecería incongruente impedir el tratamiento no discriminatorio de los establecimientos permanentes con las filiales de matrices extranjeras, permitiéndolo en los demás casos, cuando las filiales de matrices extranjeras tienen asegurado el tratamiento no discriminatorio frente a aquellas sociedades. Un desarrollo lógico del principio de no discriminación contenido en los diferentes apartados del artículo 24 del MC podría llevar al resultado contrario propuesto por esta interpretación restrictiva, al carecer de la suficiente congruencia con el resto de las cláusulas del artículo dedicado a la interdicción del tratamiento discriminatorio.

¹²⁹⁰ Entre otros el Conseil d'Etat Francés en su dictamen de 18 de noviembre de 1985 (en EDUARDES-KER op cit art 24 pag 19.5) y el Finanzgerichte de Dusseldorf de 30 de marzo de 1973. Citado por KAPLAN, P. "Reuters Ltd. v. Tax Appeals Tribunal" Tax Planning Opportunity for Banks and Other Companies with Branches in the United States of America" BTR. num 4/1992. pag 287.

¹²⁹¹ VOGEL, K. manual op cit 1153 cita como ejemplo la postura sostenida durante tiempo por la administración británica. Más clarificador es OLIVER, J.B.D. "Discrimination" BTR 1977. pag 151.: "...the Inland Revenue view... is that the comparison necessary to test the application of the non-discrimination Article is made by substituting for the United Kingdom branch...a United Kingdom resident company related to the first company exactly as a branch is related...". El mismo autor se muestra contrario a esta interpretación.

¹²⁹² El Comentario en el artículo 24.4.23 no se adecua a esta interpretación en cuanto no restringe las empresas comparadas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividad.

V.3.2.2.2. Que realicen las mismas actividades.

Así pues, la "realización de las mismas actividades" deviene el criterio definitivo para concretar qué situación es la comparable con la tributación del establecimiento permanente. El Comentario del MCOCDE considera empresas que realicen la misma actividad a las "empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividad" ¹²⁹³ . Aunque parezca una referencia mucho más amplia que la recogida en el artículo 24.1 -mismas condiciones- ¹²⁹⁴, en algunas interpretaciones administrativas y jurisprudenciales de otros países se han llegado a asimilar ¹²⁹⁵.

En estos casos se entendía que el pago de un determinado tributo constituía un dato diferenciador o calificador de las actividades realizadas por una determinada sociedad . Con ello se conseguía eliminar la virtualidad de la cláusula, puesto que las sociedades residentes tributaban por su renta mundial global y sometían a retención los dividendos por ellas repartidos mientras que el establecimiento permanente sólo por las rentas a él atribuibles sin imposición ulterior.

Aunque esta interpretación conduzca a la asimilación mencionada no carece de toda justificación, en la medida en que resulta imposible deslindar, como vimos en el anterior apartado, las condiciones de hecho tenidas en cuenta por el legislador, de las condiciones de derecho, especialmente tributarias, que conforman la situación jurídica de los supuestos objeto de comparación. Entendemos que, en relación con la determinación de la existencia de una tributación más gravosa deben tenerse en cuenta, en relación con la aplicación de la cláusula del

¹²⁹³ Comentarios MCOCDE 1977 art 24.4.23. Podría discutirse si la determinación del sector debe hacerse con arreglo a la legislación interna de cada uno de los países. En principio parece la solución apropiada, dado que lo que pretende el párrafo en cuestión es "suprimir toda discriminación en ...los impuestos sobre los beneficios de las empresas" sin que el CDI defina el término empresa, y debiendo acudirse por tanto a la legislación interna de cada país para tal interpretación. Sin embargo, de acuerdo con el artículo 3.2 del MCOCDE parece que deba determinarse la coincidencia de actividades empresariales teniendo en cuenta únicamente la imposición estatal sobre las sociedades, y no por ejemplo la imposición local y la clasificación empresarial proporcionada por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

¹²⁹⁴ JONES et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 426.

¹²⁹⁵ Revenue Ruling 74-239, citada por GOLDBERG op cit pag 91. Vid el texto en EDWARDES-KER op cit art 24 pag 30-31.

establecimiento permanente, todo el conjunto de situaciones jurídicas que determina la relación jurídico-tributaria del sujeto no residente.

Recientemente, un tribunal americano ha mantenido una concepción diferente en torno a la empresa que debe tenerse en cuenta, basándose en la exigencia de la realización de las mismas actividades ¹²⁹⁶. De acuerdo con este Tribunal es necesario que la empresa residente objeto de comparación tenga *la misma configuración mundial* que la empresa que posee el establecimiento permanente en el Estado en donde la sociedad comparable es residente ¹²⁹⁷. Ello no supone realizar una comparación de la tributación en ambos Estados, puesto que sólo se tienen en cuenta los tributos abonados en el Estado de situación del EP. La idea subyacente en la sentencia es que la comparación de dos empresas realizando la misma actividad exige la comparación de dos sociedades, identificando de este modo los conceptos de empresa única y sociedad con personalidad jurídica ¹²⁹⁸.

Esta sugestiva interpretación puede ser peligrosa en tanto resulte más difícil encontrar el otro término de la comparación, derivando en la negativa del amparo del principio a las situaciones incomparables. O bien porque con ella se vuelva a la interpretación mantenida en su día por la administración americana ¹²⁹⁹, consistente en negar la protección del artículo por no quedar gravados la empresa residente y la empresa no residente con un EP a los mismos impuestos, en relación con la renta global obtenida por los mismos. Además, es contraria a los requisitos derivados del MC y del propio texto del CDI, que sólo permite la comparación de "los establecimientos permanentes" en cuanto que la opción representada por la

¹²⁹⁶ *Reuters Limited v. Tax Appeals Tribunal et al.* (Supreme Court, Appellate Division, Third Department. 11 de junio de 1992. (180 A.D. 2d 270, 584 N.Y.S. 2d 932)

¹²⁹⁷ La sentencia mencionada (*Reuters v. Tax Appeals*) señala en su párrafo 273: "we believe the nondiscrimination clause requires a comparison, as propounded by the Attorney-General, between the taxation of petitioner's United States branch located in New York and the taxation of a United States corporation having a branch in New York and conducting international business through branch offices in other countries". pag 934.

¹²⁹⁸ Párrafo 274 de Reuters: "a corporation is considered to be a single enterprise regardless of how many separate branches or businesses it has".

¹²⁹⁹ GOLDBERG, op cit pag 90-91. Mencionando el Technical Advice Memorandum 8030005.

sentencia *Reuters* puede suponer la comparación con la tributación global de la empresa. Con todo, esta sentencia debe entenderse en su contexto, en las coordenadas de una imposición basada en la concepción unitaria de la empresa, criterio utilizado por diversos Estados americanos conocido como el método de la *unitary taxation*. Concepción en opinión de diversos autores contraria a la idea subyacente en los CDI firmados siguiendo los modelos propuestos por la OCDE, que optan por el criterio de la empresa separada ¹³⁰⁰.

En definitiva creemos que la comparación exigida por el art 24.4 debe tener en cuenta las coordenadas definidas por cualquier empresa residente que realiza actividades en el mismo sector comercial o industrial que el establecimiento permanente, así como ciertas coordenadas legales dentro de las cuales se inserta el esquema de tributación seguido por un determinado ordenamiento jurídico. Esta es por otra parte la línea marcada por los fallos producidos en aquellos ordenamientos que siguen un sistema similar al nuestro.

V.3.2.2.3. Imposición menos favorable.

Aun así, debe precisarse qué se exige cuando el artículo 24.4 se refiere a que "no serán sometidos a imposición ... de manera menos favorable". La doctrina en su mayoría, ha propuesto la comparación de esta expresión con la contenida en el párrafo 1 del mismo artículo -" no serán sometidos ... a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos "- ¹³⁰¹. Teniendo en cuenta esta comparación ha señalado que, a diferencia de lo dispuesto por el artículo 24.1, en el artículo 24.4 sólo importa el quantum de la obligación tributaria; de otro modo, que cualquier tratamiento administrativo diferente se encontraría permitido sin provocar un régimen discriminatorio ¹³⁰².

¹³⁰⁰ Esta condición no parece tenerla en cuenta KAPLAN op cit al augurar una repercusión de la sentencia objeto de comentario en su artículo sobre la tributación de los establecimientos permanentes de acuerdo con el principio de no discriminación.

¹³⁰¹ JONES et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 425-426. VOGEL, K. manual op cit pag 1134. GOLDBERG, op cit pag 92.

¹³⁰² GOLDBERG op cit pag 92.

Con base en esta distinción alguna sentencia británica ha negado la protección de la cláusula de no discriminación a sucursales de empresas no residentes en el Reino Unido que constituían un establecimiento permanente de acuerdo con los CDI aplicables, por entender que aún siendo más gravosas las condiciones exigidas para los establecimientos permanentes en relación con la exigencia de intereses de demora, esta situación se encontraba amparada por el artículo 24.4 que no protegía este diferente tratamiento ¹³⁰³, al no afectar los mismos a la cuantía de la deuda estrictamente tributaria, la cuota tributaria ¹³⁰⁴. Sin embargo la distinción debe ser matizada por cuanto de ella se deriva el contenido esencial del principio de no discriminación o el tratamiento diferenciado legitimado que deriva de las cláusulas contenidas en los CDI relativas específicamente a los establecimientos permanentes. Por otra parte es interesante abordar esta cuestión por cuanto tiene especial incidencia en el ordenamiento jurídico español, que prevé un régimen jurídico tributario diferenciado para las diferentes categorías de establecimiento permanente reconocidas por el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La idea originaria de la que parte el Comentario del MCOCD - versión 1977- parece ser la señalada por la mayoría de los autores. El dato relevante para discernir el trato justificado consiste en averiguar en cada

¹³⁰³ Es especialmente significativo el caso *R v. Inland Revenue Commissioners ex parte Commerzbank AG* 1991 STC 271). En esta sentencia se indica que la no obligación de pagar intereses por parte de la Administración tributaria en relación con las devoluciones exigibles por un establecimiento permanente no sólo no supone una mayor exigencia impositiva discriminatoria, teniendo en cuenta que las normas para la determinación de la base imponible son las mismas que las aplicables a las sociedades residentes; además no supone la vulneración del artículo 24.1 que prohíbe la exigencia de "cualquier obligación relativa al mismo que no se exija o que sea más gravosa que aquélla a la que estén o puedan estar sometidos los nacionales del otro Estado.

JONES, J.A. et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 426 también menciona el caso *Sun Life Assurance of Canada v. Pearson*(1984) STC 461 párrafo 515, en el que se negó la vulneración de la cláusula de no discriminación del establecimiento permanente por el hecho de que los establecimientos permanentes tuvieran un límite fiscal más alto en un año concreto: "whilst it may be permissible to look at the results and not merely at the form of a particular provision to ascertain whether it constitutes discrimination it is not permissible to rely on Article 22 solely upon the ground that the provision (assuming it accords with the principles stated in the preceding Articles) results in a higher tax burden in a given year than the burden which would have fallen on the branch if it had been an enterprise resident in the United Kingdom".

¹³⁰⁴ JONES et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 426

caso que la normativa aplicable "no determine una imposición más gravosa" ¹³⁰⁵. Así, parece derivarse que "lo único que cuenta es el resultado" ¹³⁰⁶. Sin embargo carece de justificación interpretar este requisito como simple permisividad, "por razones de orden práctico", de un tratamiento menos favorable y diferente de las personas no residentes con relación a las personas residentes; es decir, de las personas no residentes que actúan mediante establecimiento permanente con relación a las sociedades residentes.

En cualquier caso, la razón para diseñar un régimen jurídico diferente para los establecimientos permanentes debe consistir en "adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en que se exige" ¹³⁰⁷. En consecuencia, es la peculiaridad de la situación o la circunstancia del establecimiento permanente la que exigirá y justificará una adecuación del sistema impositivo general aplicado a las demás sociedades residentes.

Esto significa por tanto, que si estas circunstancias particulares no existen o no lo son hasta el punto de quebrar la concepción general que preside la imposición de las sociedades residentes, carecerá de sentido y de justificación, tanto desde el punto de vista jurídico como desde el de la eficiencia económica, permitir un tratamiento diferenciado que sólo tenga en cuenta el resultado o la cuota tributaria a pagar como criterio de comparación. El grado de tratamiento específico debe depender en cada caso de las peculiaridades que concurren en el caso concreto. No existiendo problemas especialmente relevantes de determinación de la base imponible por no existir relaciones complejas entre la casa central y el establecimiento permanente, desaparecen las razones para justificar y legitimar un régimen jurídico diferente al aplicable a las sociedades residentes, salvo las matizaciones correspondientes a la inexistencia de separación jurídica entre las partes, posibilitando en consecuencia la incorporación de determinadas particularidades -deducción de gastos centrales de administración y dirección-.

¹³⁰⁵ Comentarios MCOCDE 1977 art 24.4.22.

¹³⁰⁶ Comentarios MCOCDE 1977 art 24.4.22.

¹³⁰⁷ Comentarios MCOCDE 1977 art 24.4.22.

Resulta por tanto difícil admitir la justificación de un tratamiento administrativo o de obligaciones accesorias a la tributaria principal del pago del tributo más gravosas que las que recaigan sobre las entidades residentes. Sobre todo cuando éstas no sean necesarias para adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en las que se exige el tributo ¹³⁰⁸. Por otra parte, la construcción del principio de no discriminación contenido en el MCOCDE y en los CDI que toman a éste como referente, parece impedir la exacción de obligaciones más gravosas para los establecimientos permanentes, pero en determinados supuestos permite la existencia de requisitos más favorables para los mismos ¹³⁰⁹. Así se justificaría la existencia en nuestro ordenamiento jurídico de un régimen especial "atenuado" para determinados establecimientos permanentes "de actividad esporádica", consistente en la eliminación de determinadas obligaciones contables y en la simplificación del método de determinación de la cuota tributaria.

Por consiguiente, podría señalarse que la prohibición de un "tratamiento impositivo menos favorable" incluye no sólo la exigencia de una carga impositiva como mínimo equiparable a la que recaería sobre una empresa residente que realizara las mismas actividades de carácter empresarial, sino también la no imposición de obligaciones accesorias injustificadas atendiendo a las circunstancias particulares que posibilitan la determinación de los rendimientos gravables en el establecimiento permanente ¹³¹⁰. Ello supone, tal y como enuncia el Comentario del MC en los párrafos añadidos en 1977, que los establecimientos permanentes deben disfrutar de las mismas deducciones, gastos por amortización, tratamiento

¹³⁰⁸ Por ello resulta criticable la decisión de Commerzbank, porque basada en argumentos meramente formales niega la equiparación jurídica de situaciones económicamente similares. Puede decirse incluso que las repercusiones de este tratamiento diferenciado permitido inciden económicamente de una manera directa y perjudicial sobre el sujeto pasivo no residente, sin que quepa encontrar ninguna justificación de tipo material. En el mismo sentido JONES et alii, "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 426.

¹³⁰⁹ Así debe explicarse y justificarse el Comentario 24.1.9 cuando admite la aplicación de "ciertas ventajas o facilidades a los extranjeros que no se apliquen a sus propios nacionales".

¹³¹⁰ En el mismo sentido THOMMES, O. en *The Taxation of Permanent Establishments* op cit pag 23: "A discriminatory tax treatment does not necessarily result from tax law provisions but also from administrative practices. ... The discriminatory effects need not be as obvious as in the case of different tax rates applicable to non-resident and resident taxpayers".

de pérdidas y ganancias de capital e incentivos fiscales que los sujetos residentes ¹³¹¹.

A ello no debe obstar la incorporación de un segundo párrafo en los CDI y en los MC en la cláusula del establecimiento permanente referente a la imposibilidad de interpretar la disposición comentada "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". La referencia al estado civil o cargas familiares, permite pensar que éste párrafo está destinado a su aplicación exclusiva a los establecimientos permanentes de personas físicas ¹³¹², y no a las personas jurídicas.

De todos modos la comprensión de la cláusula de no discriminación del establecimiento permanente necesita de la integración con el régimen jurídico establecido para los establecimientos permanentes por el artículo 7.2 de los MC, como también ocurría con la cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad ¹³¹³. Generalmente la admisión de los regímenes específicos de determinación del rendimiento aplicables a los establecimientos permanentes depende de la existencia de circunstancias especiales -relaciones empresariales internas, mayores gastos económicos, mayor complejidad técnica-. Pero en algunos casos puede llegar a justificar la existencia de un trato diferente cuando las circunstancias sean incomparables. Es más, la admisión de los métodos específicos aplicables al establecimiento permanente viene originada por la imposibilidad de aplicar los criterios normales a las circunstancias concurrentes en el establecimiento permanente en particular. En estos casos la cláusula de no discriminación es de imposible aplicación puesto que en las condiciones y supuestos en que resulta admisible la adopción de criterios específicos y diferentes de determinación de resultados en virtud del artículo 7.2 es imposible

¹³¹¹ En el mismo sentido JONES et alii, "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 427.

¹³¹² Entre otros VOGEL, K. manual op cit quien señala que la regla se aplica también *mutatis mutandis* a otro tipo de circunstancias personales.

¹³¹³ VOGEL, K. manual op cit pag 36. Vid no obstante, en contra de esta integración VAN RAAD, K. *Non Discrimination...* op cit pag 138-139.

encontrar una situación objetiva de comparación. De otro modo, si se encontrara, perdería legitimación la propia existencia del régimen especial y específico al poder ser de aplicación las reglas generales.

En consecuencia podría afirmarse que la admisibilidad de tratamiento diferenciado permitido en el artículo 7.2 viene legitimado por las condiciones de aplicación del artículo 24, en la medida en que se imposibilite el establecimiento de comparación alguna o que no se pueda encontrar una situación objetiva comparable ¹³¹⁴.

Aún así, existen discrepancias en torno a la admisibilidad al principio de no discriminación de una imposición adicional sobre los beneficios del establecimiento permanente, o la posibilidad de beneficiarse de medidas específicas para la eliminación de la doble imposición internacional por parte de los establecimientos permanentes, por citar sólo los ejemplos más relevantes. Estos conflictos serán analizados en su apartado correspondiente.

V.3.2.2.4. Normas aplicables a la situación comparable.

El objeto de controversia reside en determinar si los beneficios que le corresponde disfrutar al establecimiento permanente en virtud de la aplicación del principio de no discriminación deben adquirirse en virtud del Convenio, de la legislación interna o por medio de una interacción de ambos. Es este sentido, se han manifestado las mayores discrepancias en torno al principio de no discriminación contenido en los CDI ¹³¹⁵. El propósito principal consiste en concretar si los establecimientos

¹³¹⁴ En este sentido debe de interpretarse el fallo de la sentencia examinada anteriormente, *Reuters*, al admitir la aplicación de un régimen peculiar de determinación de beneficios de manera consistente con el enunciado del principio de no discriminación en favor de los establecimientos permanentes. párrafo 274 página 934.

¹³¹⁵ Es significativa la descripción ofrecida por la OCDE en su trabajo "Triangular Cases" *Model Tax Convention: Four Related Studies*. Paris. 1992. pag 33 al clasificar las posturas de los diferentes Estados en relación con el tratamiento/gravamen de los establecimientos en relación con las rentas que obtienen de fuente extranjera: aquellos Estados que conceden un crédito bajo su legislación interna, aquéllos que lo conceden aunque no lo prevea su legislación interna, y aquéllos que nunca conceden un crédito a los establecimientos permanentes, sea cual sea su situación.

permanentes pueden tener derecho al tratamiento otorgado a las sociedades residentes únicamente en virtud de lo dispuesto en la legislación interna del país de residencia o si también pueden acceder al tratamiento más favorable que estas sociedades residentes adquieren en virtud de los Convenios firmados por el Estado de situación del establecimiento permanente con otros países.

La discusión se enmarca dentro del fenómeno más general conocido como de los *casos triangulares* ¹³¹⁶, que serán tratados en el apartado oportuno. A efectos de la delimitación del problema aquí enunciado, no se trata de determinar cuándo un establecimiento permanente puede alegar un determinado Convenio o con arreglo a qué medidas puede eliminar la doble imposición sufrida por sus rendimientos, sino precisar cuáles son las normas que confieren el tratamiento justo de la expresión "imposición menos favorable" del artículo dedicado a la no discriminación de los establecimientos permanentes; de otro modo, establecer con arreglo a qué normas se determina la obligación tributaria de las sociedades residentes comparadas con los establecimientos permanentes.

La postura más extrema en este sentido ¹³¹⁷ es la reflejada en algunas sentencias británicas ¹³¹⁸ con arreglo a las cuales, la normativa interna actúa como límite a la acción del principio de no discriminación, desoyendo incluso el principio enumerado en el artículo 27 del VCLT que prohíbe la anulación de los Tratados Internacionales por medio de una Ley interna ¹³¹⁹. Esta postura no es sostenible en nuestro ordenamiento por

¹³¹⁶ Sin perjuicio de una posterior ampliación, la situación típica abarcada por este término se refiere al supuesto de dividendos, intereses o cánones obtenidos u originados en un Estado, denominado de la fuente, recibidos por un establecimiento permanente que una empresa residente en otro Estado, el Estado de la residencia, posee en un tercer Estado, denominado Estado del establecimiento permanente o Estado de situación.

¹³¹⁷ Sin tener en cuenta la postura de Nueva Zelanda, Australia y Canadá que han formulado una reserva genérica al principio de no discriminación contenido en el MCOCDE. Vid Comentarios MCOCDE 1992 art 24. 64 (reservas al artículo 24).

¹³¹⁸ *Sun Life Assurance Company of Canada v. Pearson* [1984] STC 461. y *Commerzbank* [1991] STC 271 cit. En estas sentencias se anula la cláusula de no discriminación alegando la existencia de normas internas contrarias a la misma, presuponiendo por tanto la facultad de invalidar los compromisos internacionales en virtud de la normativa interna. JONES et alii cit, mencionan otros casos holandeses pag 433-434.

¹³¹⁹ JONES et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 433.

cuanto el artículo 96 de nuestra ley fundamental posibilita únicamente la modificación de los Tratados Internacionales en virtud de otra norma de rango internacional y no mediante una ley interna posterior.

En otros pronunciamientos, el principio de no discriminación concretado en la cláusula del establecimiento permanente se ha interpretado señalando que éste se limita a extender a los establecimientos permanentes el tratamiento que la normativa interna tiene previsto para las sociedades residentes ¹³²⁰. En apoyo de esta postura se alega que el Comentario del MCOODE de 1977 en alguno de sus párrafos corrobora la referencia de la legislación interna como límite a la acción del principio de no discriminación. En concreto el párrafo 24.4.51 de los Comentarios MCOODE 1977, en relación con la concesión al establecimiento permanente de un crédito por los impuestos pagados en el extranjero, corrobora que "se puede conceder en virtud del mismo principio a tal establecimiento la imputación de impuestos extranjeros soportados por estas rentas *en el caso de que la legislación interna conceda tal crédito a las empresas residentes*" (la cursiva es nuestra) ¹³²¹.

De acuerdo con esta formulación, el principio de no discriminación quedaría limitado a asegurar la equiparación de las sociedades residentes y de los establecimientos permanentes de acuerdo con las medidas promovidas por la legislación interna. En consecuencia, las medidas favorables que afectan a las sociedades residentes en virtud de los CDI que les resultan aplicables quedarían fuera del alcance de los establecimientos permanentes de sociedades residentes en otro país, aunque situados en el país que los hubiera firmado, siempre, claro está, que no se tratara del CDI que hubiera firmado con el país de residencia de la sociedad que posee el establecimiento permanente. En este sentido se alega que la interpretación de la cláusula de no discriminación se configura y encuentra un obstáculo

¹³²⁰ Así la sentencia de 9 de agosto de 1985 del Finanzgericht de Hamburgo (EDWARDES-KER cit), que denegaba al establecimiento permanente el crédito por impuestos pagados en el extranjero porque la legislación interna alemana no concedía este tratamiento a las sociedades residentes, sino que éstas los adquirían en virtud de los CDI firmados por Alemania; como los establecimientos permanentes no se consideran residentes no podían alegar estos CDI.

¹³²¹ Citado por las sentencias del Finanzgericht de Hamburgo y por la británica *Sun Life Assurance v. Pearson*, ambas citadas.

en el *principio de eficacia relativa de los Tratados* ¹³²². De acuerdo con éste principio, la aplicación de los beneficios contenidos en un CDI se limita a "las personas residentes" en cada uno de los Estados contratantes, en virtud del artículo 1 de los CDI que siguen los MC de la OCDE y de la ONU. Como los establecimientos permanentes no son residentes en el Estado en el que se encuentran situados, no pueden disfrutar de las especiales condiciones del Tratado ¹³²³. Así, el principio de eficacia relativa de los Tratados impediría el acceso a determinados beneficios otorgados a las sociedades residentes en función de los CDI, constituyendo un límite a la configuración del propio principio de no discriminación.

Siendo esta la postura mayoritaria, sobre todo en relación con la concesión de créditos fiscales por impuestos pagados en el extranjero, -y sin perjuicio de volver sobre el tema al analizar los casos triangulares-, debe ser confrontada con una serie de argumentos.

En primer lugar, el principio de eficacia relativa de los tratados no parece ser tenido en consideración en la redacción del principio de no discriminación contenido en los MC y en los CDI que los siguen. El artículo 24.4 hace referencia a la "imposición" que las sociedades residentes sufren con alcance general. Es decir, no refiere en ningún momento la imposición de la sociedad a aquella derivada de la normativa interna. Teniendo en cuenta que la sociedad comparable debe realizar las mismas actividades, con mayor motivo deberá tenerse en cuenta aquella sociedad residente que realice estas actividades en el mismo lugar que el establecimiento permanente que aquella sociedad que no realice las actividades en el mismo lugar ni en las mismas condiciones. Si esta se beneficia de una normativa especial del Estado de situación del establecimiento permanente ¹³²⁴ no

¹³²² Tal y como menciona la sentencia inglesa *Sun Life Assurance* citada por OLIVER, J.D.B. "Discrimination Again" BTR 1984 pag 197. También citado por los Comentarios MCOCDE 1977 Art 24.4.54.

De acuerdo con esta postura JONES et alii "The Non-Discrimination Article..." op cit pag 435-436 : "the Treaty restricts the credit to residents and so the non-discrimination provision cannot be used to extend another provision of the same treaty."

¹³²³ Este argumento también se repite en otras sentencias y pronunciamientos administrativos. Vid entre otros la Circular belga de 18 de mayo de 1977 -EDWARDES-KER op cit art 24 pag 15-.

¹³²⁴ Hay que tener presente en todo momento que la aplicación del principio de no discriminación y de las normas relativas al mismo viene referida al Estado de situación del

habría en principio porqué negar el mismo al establecimiento permanente de acuerdo con un planteamiento no discriminatorio.

Partiendo de estas consideraciones cabe plantearse si un CDI firmado por un determinado Estado -el Estado de situación del establecimiento permanente-, no constituye norma jurídica sustancial para garantizar la situación jurídica de las personas amparadas en su ámbito de aplicación con independencia de las limitaciones aceptadas por ese Estado en otro acuerdo internacional con otras partes. Dicho de otro modo, desde el punto de vista internacional ¿puede un Estado que ha garantizado el tratamiento no discriminatorio de los establecimientos permanentes de las sociedades residentes en el otro Estado firmante del acuerdo internacional siempre que se encuentren en las mismas condiciones, *sin ningún requisito ulterior ni matización añadida*, alegar posteriormente que la firma de otro Tratado internacional con otro Estado -que limita determinados beneficios únicamente a sus sociedades residentes-, en el que los establecimientos permanentes ni los Estados que los consideran pertenecientes a sociedades residentes en el mismo no han participado, le impide satisfacer las condiciones garantizadas en un convenio internacional anterior? La respuesta afirmativa supondría admitir la posible vulneración de las condiciones y obligaciones pactadas por un Estado, -el de situación del establecimiento permanente- en un Tratado anterior en el tiempo, por la simple alegación de la aplicación restringida de un Convenio posterior en el que también es parte.

Por un lado, es evidente que el Estado de situación del establecimiento permanente ha firmado el convenio posterior pensando y compensando los beneficios que reporta a determinadas sociedades la firma de ese convenio con la posible pérdida de ingresos fiscales relacionada con la limitación de su poder tributario. Sin embargo la negativa a extender este beneficio no se comprende en el plano del derecho internacional. La argumentación sostenida para limitar el ámbito normativo de concreción de la situación comparable es contrario a lo dispuesto en los artículos 30.4.b del

establecimiento permanente. Por tanto no tenemos en cuenta cual sería el tratamiento que debería otorgarse en el país extranjero de donde proceden las rentas atribuibles al establecimiento permanentes. Esta cuestión será considerada en el apartado oportuno.

VCLT, en relación con los artículos 26 y 59 de este mismo Tratado ¹³²⁵. No puede justificarse la negativa a extender estos beneficios a unas sociedades que, de acuerdo con la legislación vigente tienen derecho a no sufrir una imposición más gravosa -discriminatoria- que las sociedades a las que van a afectar los beneficios.

El mismo planteamiento puede hacerse si la firma es posterior. Si en el momento de la firma no se especifica que la situación comparable no tendrá en cuenta los beneficios que las sociedades residentes objeto de comparación hayan obtenido u obtengan por razón de otros CDI sino que simplemente se acude a una comparación genérica de la "imposición" resultante para ambos grupos, no parece que pueda alegarse la eficacia relativa de otro CDI firmado con un Estado diferente para limitar la acción de otro Tratado internacional.

De este modo, se permite la anulación unilateral de los efectos de un Tratado Internacional alegando los efectos relativos de otro Tratado. Con ello no ponemos en duda ni intentamos revisar el alcance de la eficacia relativa de los Convenios - que será examinada más adelante- ¹³²⁶. Simplemente dudamos de la validez de su alegación para dejar sin efecto obligaciones anteriores o posteriores admitidas por un Estado en virtud de otro Convenio internacional.

Si un Estado en cuestión no quiere extender los beneficios aplicables a sus sociedades residentes en virtud de los Convenios internacionales firmados por el mismo, a las sociedades y establecimientos permanentes de otros Estados que acceden a la equiparación en virtud de un Convenio anterior o posterior basta con que se delimite esta actitud en el texto del Convenio en cuestión. Bien interponiendo una reserva al artículo o negando su aplicación a aquellos casos comentados ¹³²⁷, o bien delimitando

¹³²⁵ Vid McNAIR, *The Law of Treaties*. 1961. pag 220, DOWRICK, op cit pag 67.

¹³²⁶ La inamovilidad del principio de eficacia relativa de los tratados, es el argumento que con frecuencia utiliza la OCDE para negar la extensión de los beneficios derivados de los CDI firmados por el Estado de situación a los Establecimientos permanentes situados en ese Estado. Sin embargo tan solo considera la vertiente aplicativa de los Tratados sin estudiar la posible ruptura de obligaciones internacionales derivadas de otros tratados de manera unilateral.

¹³²⁷ Como hacen Australia, Nueva Zelanda o Canadá con el artículo 24 del MCOUDE, Comentarios 24.60.

con otro requisito añadido el alcance de la cláusula de no discriminación del establecimiento permanente evitando el posible conflicto entre los diversos Tratados Internacionales en el que solo un Estado es parte en todos ellos¹³²⁸.

Por todo ello consideramos que las normas configuradoras de la situación impositiva comparable son todas aquellas aplicables a las sociedades residentes comparables, siempre que el Convenio de Doble Imposición que impida el tratamiento no discriminatorio no excluya los beneficios o tratamientos favorables que las sociedades residentes hayan alcanzado en virtud de otros Convenios internacionales.

V.3.2.3. A modo de conclusión.

En definitiva, la cláusula de no discriminación contenida en los CDI pretende eliminar cualquier traba de carácter tributario a las inversiones realizadas en un país, en función del tipo de actividad llevado a cabo, con independencia de que se realicen mediante la constitución de una sociedad en ese país, o bien sin esa constitución formal pero llevando a cabo el mismo tipo de actividad, teniendo en cuenta que la propia realización de la actividad a través del establecimiento permanente grava a la sociedad, constituyéndose en centro de imputación de rentas a efectos fiscales y también de derechos y deberes de carácter jurídico.

De ahí se deriva que los Convenios de Doble Imposición que siguen los MC de la OCDE y de la ONU garantizan como mínimo la neutralidad importadora, es decir, el principio de la igualdad de trato tributario de las

¹³²⁸ Este planteamiento aquí esbozado parece ser correcto teniendo en cuenta el CDI formado por España con la ex-URSS, desde el momento en que tienen en cuenta estos criterios. El CDI en cuestión limita las posibilidades de comparación de los establecimientos permanentes con las sociedades residentes en el país en el que el establecimiento permanente se encuentra situado. Por el contrario la comparación la realiza con los establecimientos permanentes de sociedades no residentes en el país de situación en donde se efectúa la comparación. E incluso limita la extensión de los beneficios y ventajas concedidas a la sociedades objeto de comparación con los establecimientos permanentes en cuestión, como consecuencia de la firma de otros CDI con otros países, reconociendo implícitamente la no imposibilidad de extender los mismos a establecimientos permanentes de terceros países a pesar de la cláusula contenida en el artículo 1. Por otro lado puede pensarse que esta situación si sería admisible en los restantes CDI en los que no se limita esta posibilidad.

actividades similares realizadas en el país, con independencia de que la inversión productora de la actividad se haya desarrollado por un sujeto residente del Estado o por un sujeto foráneo ¹³²⁹ o no residente, y cualquiera que sea la forma en la que se lleve a cabo esa actividad, con o sin constitución de una personalidad jurídica diferenciada. Esta proposición se comprende mejor si se tiene en cuenta conjuntamente las cláusulas de no discriminación contenidas en los apartados 4 y 6 del MCOUDE 1977 ¹³³⁰. Este último apartado protege las inversiones extranjeras realizadas mediante la creación de una personalidad jurídica propia y diferenciada del sujeto extranjero o aprovechando una sociedad ya existente con anterioridad con personalidad jurídica propia. Un análisis conjunto de las mismas desvela la protección de las actividades inversiones internacionales-extranjeras frente a las inversiones internas frente a la tributación que impone el país en el que se llevan a cabo. En consecuencia, puede afirmarse que los Convenios de Doble Imposición garantizan el *principio de neutralidad impositiva de carácter importador*, a través, entre otras, de la cláusula de no discriminación de los establecimientos permanentes

Ahora bien, el único requisito necesario para asegurar la aplicación del principio de no discriminación en materia tributaria internacional, -referido a la cláusula de no discriminación en general pero a la del establecimiento permanente en particular-, consiste en que como mínimo, la actividad realizada por el sujeto no residente dé lugar, a la creación/constitución de un establecimiento permanente en el territorio donde se realiza una actividad.

En consecuencia, el establecimiento permanente se constituye no solo en criterio determinante de la jurisdicción del Estado donde se llevan a cabo las operaciones distinto del lugar de la sede central de la empresa. También sugiere, a partir de la cláusula de no discriminación, y siempre teniendo en cuenta la normativa derivada de los Convenios de Doble

¹³²⁹ Siguiendo la nomenclatura utilizada con frecuencia en la literatura americana, que denomina *foreigner*, por contraposición a *domestic*, incluyendo en esta denominación a todas las personas y entidades sujetas en virtud de su relación personal con el Estado americano, sea por motivos de nacionalidad (*nationality, citizenship*) o por motivos de residencia.

¹³³⁰ 3 y 5 en el de 1992. Hay que tener en cuenta que la cláusula contenida en el artículo 24.6 MCOUDE 1977 no existía en el PCOCDE 1963

Imposición, en aspecto determinante del modo de tributación. La regulación jurídico-tributaria material resultante de los CDI impide el tratamiento discriminatorio del establecimiento permanente respecto al de las sociedades residentes, delimitando el diferente *modo de tributación* exigible en las relaciones económicas transnacionales.

V.3.3. El principio de no discriminación en el ordenamiento comunitario.

Aunque en el acervo comunitario no se contenga ninguna disposición normativa dedicada específicamente a la prohibición de tratamiento discriminatorio en materia tributaria, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha elaborado una interesante doctrina en torno a la misma. Para ello ha tenido en cuenta las implicaciones que en el ámbito tributario despliega el principio general de no discriminación contenido en el artículo 7 del Tratado de Roma en consonancia con la libertad de establecimiento desarrollada por los artículos 52 a 58, todos ellos de efecto directo ¹³³¹.

El artículo 7 preceptúa que "en el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad". Esta declaración general de no discriminación por motivos de nacionalidad, debe entenderse por tanto, de acuerdo con lo previsto en las disposiciones específicas. Sin embargo esta remisión se ha entendido de muy diferente forma. Se ha entendido por una parte, que el artículo 7 se ejecuta en las materias especiales reguladas por los artículos 48, 52 y 59 por los mismos. De ahí alguna sentencia entiende que cualquier medida que resulte incompatible con estos artículos lo es también con el artículo 7 ¹³³².

¹³³¹ Caso 2/74, *Reyners* de 21 de junio de 1974. Recueil pag 631. En el mismo sentido la sentencia inglesa *Commerzbank* cit [1991] STC 278-280. Se aplica aunque el Consejo no haya adoptado las directivas previstas en los artículos 54 a 57. Caso 107/83 *Klopp* de 12 de julio de 1984. Recueil pag 2971.

¹³³² " Article 7 has been implemented, in the special fields which they govern, by Articles 48, 52 and 59 of the Treaty. Consequently any measure which is incompatible with those provisions is also incompatible with article 7". *Biehl v. Administration des contributions du Grand-Duché de Luxembourg*. Caso C-175/88. [1990] 3 C.M.L.R. 143.. También en *Comisión v. Grecia* (Caso 305/87).

Esta parece ser la postura más acorde con el texto del artículo 7. La cláusula general se completa por las referencias particulares exigidas en los casos en los que resulte de aplicación otra disposición del Tratado. En concreto, en relación con la tributación del establecimiento permanente, el artículo 52 se ha tomado como criterio específico de concreción del tratamiento no discriminatorio. De ahí, que los requisitos derivados del artículo 52 deban considerarse junto a las exigencias de no discriminación por razón de nacionalidad derivadas del artículo 7 -sin perjuicio de- y no sustituyendo a las mismas ¹³³³.

No obstante en otras sentencias se ha optado a nuestro parecer por una interpretación exclusoria, entendiendo que la no contravención de los artículos específicos supone la no violación del principio general de no discriminación por motivos de nacionalidad, en contra de lo dispuesto directamente en el texto del Tratado ¹³³⁴. Sin embargo no puede mantenerse la no discriminación de una regla de acuerdo con la letra del Tratado por su simple compatibilidad con las reglas específicas de los artículos 52 y ss. La compatibilidad de una norma con las mismas no puede suponer de modo automático la adecuación de la misma a las exigencias del artículo 7 del Tratado de Roma en atención a su redacción ¹³³⁵. Al contrario, la

¹³³³ Apoyándose en una argumentación similar a la nuestra, KRAMER, J.D. "European Court of Justice Rules on Taxation of Nonresident German Taxpayers" *Tax Notes International* num 16/1993, pag 966, sugiere que el artículo 52 amplía los criterios con base en los cuales pueda declararse la prohibición del tratamiento diferenciado injustificado: "if the purpose of articles 48 and 52 is to guarantee free movement and settlement within the EC, then discrimination according to nationality cannot be the only discrimination that should be prohibited under these articles". En el mismo sentido KNOBBE-KEUK, B. "Transfer of Residence and of Branches Between Freedom of Establishment, the Merger Directive and German Transformation Tax Law" *INTERTAX* num 1/92 pag 11. THOMMES, O. en la obra colectiva editada por BURGERS, I. y BETTEN, R. *The Taxation of Permanent Establishments* IBFD. Publications BV. 1993. pag 13.

¹³³⁴ Caso 90/76 *Van Ameyde* de 9 de junio de 1977. Rec pag 1091. punto 27 : "L'article 52 du traité garantissant, dans le domaine du droit d'établissement, l'application du principe consacré à l'article 7 de ce traité, il s'ensuit que lorsqu'une réglementation est compatible avec l'article 52 elle l'est aussi avec l'article 7". (la cursiva es nuestra). En el caso C-112/91, *Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innstadt*. de 26 de enero de 1993 (punto 20), el tribunal sigue la misma interpretación. Con esta construcción se permite eludir los requisitos generales derivados del artículo 7 y examinar únicamente las circunstancias concretas de la situación particular.

¹³³⁵ Como señalan los tratadistas comunitarios debe distinguirse por un lado la formulación de las libertades fundamentales, y entre ellas la libertad de establecimiento, y por otro la interdicción del tratamiento discriminatorio por motivos de nacionalidad en el artículo 7. Aunque los requisitos de las primeras amplíen en ocasiones el ámbito protegido por la

especialidad únicamente supone que demostrada la vulneración de los artículos 52 y 58 no es necesaria la demostración del quebrantamiento del principio general de no discriminación por motivos de nacionalidad contenido en el artículo 7 ¹³³⁶. En todo caso puede discutirse la importancia de la nacionalidad como criterio básico para la determinación de la libertad de establecimiento sancionada por el Tratado, pero teniendo presente en todo momento los requisitos mínimos del artículo 7 ¹³³⁷.

V.3.3.1. El caso 270/83.

La sentencia más importante, por lo que a la derivación de los efectos del principio de no discriminación comunitario sobre la tributación en la imposición sobre sociedades del establecimiento permanente se refiere, es la dictada el 28 de enero de 1986, que resuelve el asunto 270/83 *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa* ¹³³⁸. Recientemente se ha visto completada por lo que a la concreción del tratamiento discriminatorio relativo a los establecimientos permanentes se refiere por la sentencia de 13 de julio de 1993, caso C-330/1991, *La Reina contra La Administración Tributaria, de parte de Commerzbank AG* ¹³³⁹.

imposibilidad de efectuar un trato discriminatorio, no implica que por regla general el régimen previsto para las libertades fundamentales enerve la obligación de respetar y analizar el contenido del artículo 7. Vid por todos VERLOREN VAN THEMAAT y KAPTEIN, op cit pag 92 y 431.

¹³³⁶ Así se expresa en la sentencia del TJCEE *Commerzbank.*, caso C-330/91: "une législation du type de celle qui est en cause dans le cadre du litige au principal étant contraire aux articles 52 et 58 du traité, il n'y a pas lieu de s'interroger sur sa compatibilité avec les articles 5 et 7".

¹³³⁷ De acuerdo con KRAMER, op cit aunque la nacionalidad no se configura como el único criterio protegido, se encuentra protegido en cualquier caso.

¹³³⁸ Este pronunciamiento ha decidido en algunas ocasiones los fallos de algunos Tribunales y órganos estatales europeos en torno a la existencia de tratamiento discriminatorio por parte de la legislación interna. Vid al efecto la decisión de la Corte de Apelaciones de Bruselas de 3 de noviembre de 1987. Cit por EDWARDES-KER op cit art 24 pag 18.5003.

¹³³⁹ *R v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*. Este caso resuelve la cuestión prejudicial planteada por el caso inglés *Commerzbank*, anteriormente citado. Para la distinción entre ambos casos, denominaremos a la resolución del Tribunal de Justicia de la CEE como *Commerzbank caso C-330/1991*.

La primera sentencia resuelve la reclamación de una sucursal de seguros establecida en Francia, por entender que el tratamiento tributario diferente que recibía en relación a las sociedades de seguro francesas - aquellas que tengan su domicilio real o su domicilio social en Francia-¹³⁴⁰ era discriminatorio.

El Tribunal de Justicia de la CEE entendió que el principio de no discriminación quedaba vulnerado por la contravención de la libertad de establecimiento recogida en el artículo 52 del Tratado de Roma ¹³⁴¹. La concesión de un trato diferente en lo que se refiere a una ventaja fiscal, como un crédito fiscal imputable, resultaba inadmisibles de acuerdo con los principios del ordenamiento comunitario. De este modo se establecía una interdependencia entre la prohibición del tratamiento fiscal diferenciado y la libertad de establecimiento en el seno de la Comunidad ¹³⁴². La sentencia citada reconoce como contenido de la libertad de establecimiento por un lado la *libertad para escoger la forma jurídica* mediante la cual ejercer el derecho que les concede el artículo 52 ¹³⁴³. Por otra parte, *garantiza a los nacionales del otro Estado "el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio en las mismas condiciones que las definidas por la legislación del*

¹³⁴⁰ Artículo 158 ter del Code Generale des Impots. El artículo 158 bis de este cuerpo normativo establecía que "las personas que reciban dividendos distribuidos por sociedades francesas dispondrán por este concepto de una renta constituida: por las cantidades que reciba de la sociedad; por un crédito fiscal imputable representado por un crédito abierto contra el Tesoro" que equivalía a la mitad de las cantidades pagadas efectivamente por la sociedad. Sin embargo, este beneficio se encontraba reservado "a las personas que tengan su domicilio real o su domicilio social en Francia" (artículo 158 ter), salvo que su extensión a los nacionales de otros Estados miembros no estuviera prevista en los convenios celebrados por Francia en materia de doble imposición (artículo 242 quater).

¹³⁴¹ El artículo 52 prevé en su primer párrafo que "en el marco de las disposiciones siguientes, las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro serán suprimidas de forma progresiva durante el período transitorio. Dicha supresión progresiva se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro".

¹³⁴² Al menos para las personas jurídicas, dado que para las personas físicas se ha puesto también en relación con la libertad de circulación de personas y con la libre prestación de servicios.

¹³⁴³ En el párrafo 22 la sentencia indica: "el artículo 52, párrafo primero, frase segunda, deja expresamente a los agentes económicos la posibilidad de escoger libremente la forma jurídica apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro y esta libre elección no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias".

Estado miembro respecto al establecimiento de sus propios nacionales" (la cursiva es nuestra) ¹³⁴⁴.

En consecuencia, el Tribunal de Justicia mantiene la necesidad de preservar la facultad del nacional del otro Estado de la Comunidad de establecerse en el otro país, con las mismas condiciones que lo pueda hacer un nacional de este Estado, y con independencia de la forma jurídica que elija en el ejercicio de su establecimiento. Al configurarse la libre elección de la forma jurídica a tomar en el establecimiento de la actividad como contenido esencial de la libertad de establecimiento, la protección de la misma alcanza tanto a la creación de filiales, de agencias, como de sucursales frente al tratamiento fiscal discriminatorio. La libertad de establecimiento desarrollada por el artículo 52 quedaría privada de sentido si para gozar del crédito fiscal, las sociedades extranjeras debieran constituir filiales en vez de ejercer su actividad por medio de agencias y sucursales ¹³⁴⁵. Como se deriva del propio artículo 52, no es necesario constituir una persona jurídica o una sociedad independiente en el otro país para disfrutar de las condiciones de favorabilidad y protección jurídica contra el tratamiento discriminatorio potenciado por la libertad de establecimiento. Este artículo en su párrafo segundo comprende tanto "la constitución y

¹³⁴⁴ Párrafo 18 caso 175/83.

¹³⁴⁵ Así, la sentencia deniega la pretensión del gobierno francés, que entendía que las empresas extranjeras no veían desvirtuado su derecho de establecimiento secundario, al ofrecer la posibilidad el ordenamiento jurídico francés de que las sociedades extranjeras constituyeran sociedades filiales en territorio francés (punto 17 de la sentencia).

Este argumento, consistente en fundamentar la inexistencia de trato desfavorable para las empresas extranjeras, aun sometiendo a los establecimientos permanentes a requisitos más gravosos, por dejar en manos del sujeto extranjero la posibilidad de constituir una filial ha sido sostenido en un Tribunal americano. El tribunal americano, en la sentencia citada *Reuters limited v. Tax Appeals Tribunal*, sostenía que no existía discriminación desde el momento en que el sujeto extranjero podía haber elegido operar en los Estados Unidos mediante la constitución de un afilial: "And petitioner, like a United States corporation, could have elected to do business in New York in subsidiary form rather than branch form and thus avoided the tax consequences which it finds objectionable".(934) párrafo 274.

Incluso en el caso inglés *Commerzbank* cit, el juez no reconocía esta conclusión contenida en la sentencia 270/83 al plantearse si se infringe el derecho al libre establecimiento si las disposiciones fiscales más perjudiciales pueden evitarse mediante la constitución de una filial : "it is no answer to the infringement of such a right that the disadvantages complained of could be avoided by setting up the subsidiary company (with residence) instead of a branch, (though we note in passing that such a subsidiary, being a UK resident, could not, of course, claim the benefit of art XV of the UK/US Convention). Aun así creemos que la sentencia 270/83 no admite otra interpretación que la de descartar cualquier vulneración de la libertad de establecimiento alegando el tratamiento no discriminatorio únicamente de las filiales.

gestión de empresas y especialmente de sociedades", como el simple "acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio", sin necesidad de constituir una entidad jurídica separada.

La claridad del Tribunal no deja lugar a dudas: "la libertad de establecimiento ... comprende ... (para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Comunidad), el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una sucursal o agencia" ¹³⁴⁶.

De todas estas consideraciones se deduce que el ordenamiento jurídico comunitario, al preservar la libertad de establecimiento en el seno de la Comunidad, protege cualquier tipo de inversión de los nacionales de otro Estado miembro, dirigido al ejercicio empresarial mediante un establecimiento, frente al tratamiento que el sistema fiscal del país en el que se realice el establecimiento les reserve en comparación con el que reciban los nacionales de ese Estado. En consecuencia, la comparación se efectúa entre las sucursales, filiales o agencias de las sociedades extranjeras y los nacionales de este Estado miembro; y no entre las sucursales y las filiales. Es decir, el planteamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no propone una comparación entre las distintas formas de *inversión extranjera* establecida en el país para la realización de actividades empresariales, sino entre ésta y la llevada a cabo por los nacionales del propio país ¹³⁴⁷.

¹³⁴⁶ Párrafo 18 de la sentencia. Sin embargo, como observa la sentencia *The Queen contra H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and 'General Trust PLC* (en adelante *Daily Mail*), esta libertad "no confiere a una sociedad constituida de conformidad con la legislación de un Estado miembro y que tiene en éste su domicilio social, derecho alguno a trasladar su sede de dirección a otro Estado miembro". (punto 25).

¹³⁴⁷ Este propósito se enuncia de manera clara en el párrafo 10 de la sentencia: "conviene, más en especial, subrayar que la demanda no se refiere a eventuales diferencias de imposición entre, por un lado, las sucursales y agencias y, por otro lado, las filiales de sociedades que tengan su domicilio en otro Estado miembro, en el caso de que estas sucursales y agencias o filiales transfieran a sus casas matriz los beneficios realizados en las empresas explotadas por ellas en Francia".

A pesar de la precisión, de la lectura del informe de la OCDE sobre casos triangulares podría sostenerse la comparación contraria, cuando afirma que "some countries consider on the basis of a decision of the Court of Justice of the European Communities that the principle of freedom of establishment enshrined in Article 52 of the Treaty of Rome requires that a branch be taxed in the same way as a subsidiary. This jurisprudence thus means, they argue, that a branch established in an EEC State and dependend on an enterprise with its headquarters in an EEC

V.3.3.2. *El significado de la expresión nacional en el artículo 7 del Tratado de Roma.*

El artículo 7 del Tratado de Roma previene el tratamiento discriminatorio por motivos de nacionalidad, sin que defina qué debe entenderse por tal concepto. Sin embargo, su comprensión es necesaria, en la medida en que la sentencia 270/83 establece que el tratamiento discriminatorio debe establecerse por la comparación con las sociedades nacionales del país en cuestión.

La definición de sociedad nacional con carácter general para todo el ámbito comunitario plantea problemas específicos, debido fundamentalmente a la diferencia de criterios seguidos en los distintos ordenamientos jurídicos estatales para el otorgamiento de la nacionalidad a las sociedades ¹³⁴⁸. Por ello, en un esfuerzo de integración de las diferentes posiciones, el artículo 58 del Tratado de Roma acoge en su seno los criterios mayoritariamente seguidos en los diversos ordenamientos acerca del reconocimiento de las sociedades ¹³⁴⁹, para no excluir de la protección y del derecho de libre establecimiento a ninguna de las sociedades reconocidas en los diferentes ordenamientos. Para ello aglutina los criterios mayormente seguidos en las legislaciones nacionales exigiendo un doble requisito:

State, is entitled to the same tax credits as a subsidiary in the same circumstances". "Triangular cases" op cit pag 33.

¹³⁴⁸ La propia calificación de nacional atribuida a las sociedades plantea bastante resistencia en sectores doctrinales. En general no obstante, pueden distinguirse dos grandes teorías para la atribución de la nacionalidad a las sociedades en el seno comunitario. El primer grupo estaría formado por aquellos países que otorgan la nacionalidad a la sociedad en función del lugar en el que se encuentra su sede efectiva de dirección *-real seat doctrine-*, encontrándose entre estos países Alemania y Francia. El segundo gran grupo estaría formado por los países que otorgan la nacionalidad de la sociedad atendiendo al domicilio social de la compañía, o al lugar de su constitución, *-place of incorporation-*, siendo esta postura seguida por países como el Reino Unido u Holanda. Vid FROMMEL, S.N. "The Real Seat Doctrine and Dual-Resident Companies under German Law: Another View" European Taxation num 10/1990 pag 270. En España se sigue un criterio mixto. Vid al efecto el apartado V.3.2.1.2.1. de este estudio.

¹³⁴⁹ El mismo criterio sigue el Convenio Europeo de 29 de febrero de 1968 sobre Mútuo Reconocimiento de las Sociedades, que a pesar de dar mayor relevancia al criterio del lugar de constitución posibilita el no reconocimiento de una sociedad constituida en territorio comunitario pero con la sede de dirección efectiva fuera del territorio comunitario.

-que la sociedad se haya constituido conforme a la legislación de un Estado miembro,

-que la sociedad mantenga su domicilio social, su administración central o su centro de actividad principal dentro del territorio de la Comunidad.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha señalado que la inclusión de este doble requisito protege, en relación con la libertad de establecimiento a toda sociedad que cumpla con *cualquiera* de los requisitos enumerados en el artículo 58 del Tratado de Roma ¹³⁵⁰. ¿Qué consecuencias se derivan de este aserto?

La equiparación de los diferentes puntos de conexión mencionados en el artículo 58 del Tratado de Roma supone, en consonancia con la doctrina emanada del Tribunal de Justicia, que los Estados comunitarios no pueden gravar de manera discriminatoria a cualquier empresa que se haya constituido conforme a la legislación de otro Estado miembro, o que tenga su domicilio social, su administración central o su centro de actividad principal dentro del territorio de la Comunidad. La interpretación conjunta de los casos 81/87 y 170/83 sugiere que cualquier trato discriminatorio basado *únicamente* en *alguno* de los criterios mencionados por el artículo 58 del Tratado de Roma, en tanto sea acorde con los criterios de nacionalidad mencionados en la legislación interna -en su definición de nacionalidad de las sociedades-, deberá entenderse contraria a la libertad de establecimiento, y en consecuencia a la interdicción del tratamiento discriminatorio, vulnerando en consecuencia el ordenamiento comunitario ¹³⁵¹.

¹³⁵⁰ De acuerdo con la sentencia *The Queen contra H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC* Caso 81/87 de 27 de septiembre de 1988, "El Tratado ha tenido en cuenta esta disparidad de las legislaciones nacionales. Al definir en el artículo 58 las sociedades que pueden disfrutar del derecho de establecimiento, el Tratado hizo equivalentes la sede social, la administración central y el centro de actividad principal como vínculo de conexión". (párrafo 21). (la cursiva es nuestra). Esta acotación es criticada por FROMMEL, S.N. en "EEC Companies and Migration: a Set-Back for Europe?" INTERTAX num 12/1988 pag 414, alegando que en el caso 270/1983 (párrafo 18) la nacionalidad de las sociedades se había equiparado al lugar de constitución o de sede social.

¹³⁵¹ Como manifiesta la sentencia *Werner*, punto 15 "les sociétés constituées en conformité de la législation d'un Etat membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté, sont assimilées, pour l'application des dispositions du chapitre relatif au droit d'établissement, aux personnes

En el supuesto objeto de examen la sentencia se refiere únicamente y de manera lógica a la discriminación basada en el domicilio social por ser éste el criterio utilizado por la legislación francesa para la determinación de la nacionalidad de las sociedades ¹³⁵². Sin embargo, creemos que la solución debe trasladarse al resto de los criterios mencionados en el artículo 58, siempre que sean aquéllos los criterios de determinación de la nacionalidad observados por la legislación interna, puesto que ésta es la discriminación que queda prohibida de acuerdo con el artículo 7. Apoyando esta argumentación puede alegarse un caso reciente, *Werner*, en el que tan sólo se utiliza uno de los criterios mencionados en el artículo 58 del Tratado, pero diferente del empleado en la sentencia 270/83, como es el lugar de dirección o la sede de dirección efectiva ¹³⁵³. En consecuencia, aunque el artículo 58 del Tratado de Roma no garantice en cualquier caso la discriminación basada en alguno de los criterios recogidos por el mismo, sí extiende su protección cuando estos criterios coincidan con los puntos de conexión tenidos en cuenta por la legislación interna para la definición de la nacionalidad.

Al tener un ámbito extensivo y globalizador de los diferentes sistemas nacionales, el ordenamiento jurídico comunitario presupone unos efectos jurídicos diferentes de los derivados de las cláusulas de no discriminación contenidas en los CDI de acuerdo con los criterios marcados

physiques ressortissantes des Etats membres". En el mismo sentido, la sentencia europea *Commerzbank* (punto 13).

¹³⁵² Es cierto como afirma FROMMEL, S.N. "EEC Companies and Migration: a Set-Back for Europe?" op cit pag 414 que la sentencia 270/83 sólo tiene en cuenta uno de los criterios determinantes de la nacionalidad, el del domicilio social, y éste es el único criterio que alega la Comisión en sus alegaciones a este caso: "el lugar del domicilio social sirve en Francia para determinar si las sociedades están sujetas al ordenamiento jurídico nacional: de esto se deduce que tratarlas distintamente por razón de este lugar equivale a discriminarlas por razón de su nacionalidad". Sin embargo, entendemos que en el supuesto objeto de examen del caso 270/83, la sentencia se refiere únicamente y de manera lógica a la discriminación basada en el domicilio social por ser éste el criterio utilizado por la legislación francesa para la determinación de la nacionalidad de las sociedades. "Admitir que el Estado miembro donde se encuentra el establecimiento pueda aplicar libremente un trato diferente, por la única razón de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro, privaría de su contenido a esta disposición".

¹³⁵³ "Dans ce contexte, comme la Cour l'a rappelé dans cet arrêt, le siège au sens précité correspond pour les sociétés à la nationalité pour les personnes physiques"(punto 15). Este criterio también es el mencionado en la sentencia del Tribunal luxemburgués *Commerzbank*. (punto 15).

por la OCDE. Si cualquier vulneración que suponga la contravención de los criterios mencionados en el artículo 58 supone la eliminación del derecho de libre establecimiento de las sociedades, resulta que, a diferencia de la postura sostenida por la OCDE en su última actualización del MC, en el ámbito comunitario la discriminación por motivos de nacionalidad no abarca únicamente el criterio de la incorporación sino cualquier otro de los tenidos en cuenta por las legislaciones nacionales para la definición de la misma y mencionado por el artículo 58 del Tratado de Roma. Aún el tratamiento diferenciado motivado por el hecho de que una sociedad tenga su sede de dirección central o no en un determinado país, siempre que éste constituya un criterio que otorga la nacionalidad a una determinada sociedad se considera contrario a la libertad de establecimiento permanente y por tanto discriminatorio.

La referencia a una pluralidad de criterios en el artículo 58 del Tratado de Roma conduce a una consideración diferente. Si por una parte el artículo 58 protege a todas las sociedades con nacionalidad española al recoger todos los puntos de conexión que establece la legislación española, por otra parte son precisamente éstas, incluidas todas las posibles variantes que pueden ofrecerse con arreglo a los diferentes criterios que otorgan la nacionalidad, las que constituyen el punto de comparación a efectos de la determinación del posible tratamiento discriminatorio. Sin embargo, como señalamos todos estos casos se encuentran recogidos en la norma fiscal bajo el concepto de residencia fiscal ¹³⁵⁴, al incluir este concepto tanto el criterio de la constitución conforme a las leyes españolas, el del domicilio social y el de la sede de dirección efectiva. Ello significa que, atendiendo al artículo 9 de la LIS, a efectos fiscales la nacionalidad de las sociedades se encuentra asimilada a la residencia por motivos fiscales ¹³⁵⁵. Por lo tanto, en relación

¹³⁵⁴ Es decir, de acuerdo con el artículo 9 de la LIS todas las sociedades nacionales se consideran residentes a efectos fiscales.

¹³⁵⁵ Vid en el mismo sentido VAN RAAD, K. *Non Discrimination....* op cit pag 40. "Other decisions of the Court can be interpreted as supporting an interpretation in which Article 7 covers not just national, but more generally persons who have strong personal ties with the country concerned, such as persons resident in the country". También KAPTEIJN y VERLOREN VAN THEMAAT *Introduction to the Law of the European Communities After the Accession of New Member States*. Kluwer.op cit. pag 62. En cuanto a las decisiones del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, VAN RAAD, K. *ibid* cita varios casos, entre ellos : *Republic of Italy . EEC Commission* caso 13/63, *Flaminia costa v. ENEL* caso 16/64 , *Sotgiu* 152/73 *Knoors* caso 115/78, *Boussac Saint-Frères SA v. Brigitte Gerstenmaier* caso 22/80.

con las personas jurídicas, los criterios de nacionalidad y de residencia fiscal resultan equiparados a efectos de la determinación del tratamiento discriminatorio ¹³⁵⁶. En consecuencia, cualquier discriminación que tenga como único motivo la residencia de esta sociedad será contraria al principio de la libertad de establecimiento recogida por el ordenamiento jurídico comunitario.

Este es el criterio mantenido recientemente por el TJCEE en el caso C-330/91 *Commerzbank*. En este caso, alegando criterios anteriores ¹³⁵⁷, afirma que la regla de igualdad de tratamiento no solo prohíbe las discriminaciones ostensibles fundadas en la nacionalidad, sino aquellas que tomando otros criterios de distinción llegan de hecho al mismo resultado. Por ello admite la contravención de la libertad de establecimiento permanente de una diferencia de tratamiento jurídico tributario basado en el criterio de la residencia, que afecta al establecimiento de las empresas de otros Estados miembros ¹³⁵⁸. Ello supone una extensión del ámbito de no discriminación previsto en el artículo 7 del Tratado de Roma, por lo que a la protección de la libertad de establecimiento se refiere. No sólo pueden ser relevantes, aquéllas que tomen en consideración cualquiera de los criterios de definición de la nacionalidad de las sociedades, sino incluso otras basadas en un criterio distinto o independiente al de la nacionalidad, como es el basado en la residencia fiscal de estas sociedades, criterio que en la OCDE impide sin embargo la aplicación de la cláusula de no discriminación por razón de nacionalidad.

¹³⁵⁶ La equiparación entre los criterios de residencia y nacionalidad, que se deriva del caso 270/83 también se admite de manera implícita en otros casos como en la sentencia *Werner op cit*, al indicar que las argumentaciones de la sentencia 270/83 no son trasladables a las personas físicas, porque de acuerdo con el artículo 58 del Tratado se tienen en cuenta unas reglas fiscales distintas. Acaba señalando el caso mencionado que las implicaciones de los criterios de la residencia y de la nacionalidad son diferentes para las personas físicas y para las jurídicas: las sociedades extranjeras que tienen su lugar de dirección en un país extranjero es considerada en la mayoría de los ordenamientos como de nacionalidad extranjera, mientras que los sujetos pasivos que tienen una residencia extranjera no necesariamente poseen la nacionalidad extranjera.

¹³⁵⁷ *Sotgiu*, 152/73.

¹³⁵⁸ "Les articles 52 et 58 du traité font obstacle a ce que la legislation d'un Etat membre accorde les majorations de remboursement des impots indus aux sociétés ayant leur residence fiscale dans cet Etat et les refuse aux sociétés ayant une residence fiscale dans un autre Etat membre".

V.3.3.3. *Contenido del tratamiento discriminatorio. Objeto de comparación.*

En consecuencia, a diferencia de las pautas marcadas en la remodelación de su Modelo llevada a cabo por la OCDE en 1992, no se permite *cualquier* diferencia establecida entre las sociedades nacionales en función de su residencia, aun siendo determinada ésta con los criterios marcados por la OCDE en el artículo 4.3 de su MC, puesto que puede considerarse como atentatoria contra la libertad de establecimiento y por extensión al principio de no discriminación.

Sin duda esta postura viene avalada por una interpretación integradora de los artículos 7 y 48 a 52 seguida por el Tribunal, según la cual no solamente se prohíbe el tratamiento discriminatorio de acuerdo con el criterio de la nacionalidad. La referencia a las disposiciones particulares del tratado amplía el contenido de la igualdad de trato, atendiendo a las situaciones materiales de aplicación de las normas ¹³⁵⁹.

La matización es significativa puesto que a diferencia del criterio derivado del MCOE -de su artículo 24.1-, el argumento que justifica el trato diferenciado no es el de la declaración de residente o no del sujeto que realiza la actividad, sino el de la realización de la actividad a través de un establecimiento. En palabras del Tribunal, el criterio que permita establecer un régimen jurídico diferenciado debe justificarse por una *diferencia de situación objetiva* ¹³⁶⁰. Concretamente el tribunal afirma que entre las sociedades nacionales y las sucursales de sociedades extranjeras "no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato" ¹³⁶¹. La afirmación es interesante, por cuanto viene a responder al

¹³⁵⁹ Vid en este sentido las sentencias *Sotgiu v. Deutsche Bundespost*, caso 152/73 [1974] ECR 153 párrafo 11, y *Biehl v. Administration des contributions du Grand-Duché de Luxembourg*, caso C-175/88 [1990] ECR 153 párrafo 11.: the rules for equal treatment prohibit ... all concealed forms of discrimination which, by the application of other criteria of differentiation, achieve in fact the same result". En el mismo sentido se pronuncia KRAMER op cit pag 966: "if the purpose of articles 48 and 52 is to guarantee free movement and settlement within the EC, then discrimination according to nationality cannot be the only discrimination that should be prohibited under these articles".

¹³⁶⁰ Sentencia de 8 de octubre de 1980, asunto 810/79, *Überschär*, Rec 1980, pag 2747. Sentencia de 16 de octubre de 1980, asunto 147/79, *Hochstrass*, Rec 1980, pag 3005.

¹³⁶¹ Párrafo 20.

argumento sostenido por el gobierno francés, según el cual el trato diferente estaba justificado de manera objetiva puesto que se basaba en la distinción objetiva y conocida en los ordenamientos jurídicos de casi todos los Estados miembros, entre sujeto 'residente' y sujeto 'no residente' ¹³⁶².

Además, abundando en el comentario, la propia sentencia 270/83 explica los motivos con arreglo a los cuales se considera el tratamiento discriminatorio prohibido por la confluencia de los artículos 7 y 52 del Tratado de Roma. El tribunal considera que, en tanto les sean aplicables las mismas reglas de determinación de los ingresos gravables, ambos grupos, las sucursales y las sociedades nacionales, se encuentran en las mismas condiciones. Esta situación deriva de la aplicación de las mismas modalidades y condiciones de imposición ¹³⁶³.

¹³⁶² El argumento sostenido por el Gobierno francés se basaba en afirmar la diferencia indispensable en la esfera fiscal internacional entre las personas residentes y las no residentes. Al ser una diferencia objetiva el trato diferente estaba, por una parte justificado y por otra parte se podía evitar mediante la constitución de empresas filiales residentes. (párrafo 17 de la sentencia). En el mismo sentido vid el punto 10 de las conclusiones del abogado general sr. G. Federico Mancini. Rec. pag 281.

A pesar de ello la sentencia inglesa *Commerzbank* cit planteó una cuestión prejudicial al Tribunal europeo para que decida la adecuación o no al ordenamiento jurídico del tratamiento diferenciado de una sucursal con respecto a una sociedad nacional, con base en la diferente situación fiscal -residente/no residente- en que se encuentran ambos sujetos. El Tribunal inglés, aun admitiendo las consecuencias derivadas del artículo 52, pone en duda las repercusiones del mismo sobre el sistema tributario inglés, en el que la correlación entre el derecho mercantil y el tributario en relación con los criterios de sujeción de las sociedades divergen del caso francés aquí comentado. Aunque en realidad, el tribunal inglés encauza la cuestión en relación con la extensión de la comparación que debe realizarse en atención a los requisitos comunitarios. Sin embargo la respuesta del Tribunal de Luxemburgo no da lugar a dudas. No deben tenerse en cuenta únicamente las diferencias por razón de nacionalidad, sino que el artículo 52 y la libertad de establecimiento protege también frente a distinciones basadas en el criterio de la residencia fiscal que afecten al libre establecimiento y a la libre elección de la forma jurídica mediante la que realizar éste.

Incluso en el Rapport d'Audience de la sentencia *Weber* las alegaciones de muchos países, alegan esta diferenciación reconocida en la práctica internacional tributaria para justificar la diferencia de tratamiento. De todos modos debe tenerse en cuenta en todo momento el diferente ámbito en el que se realizan estas afirmaciones, puesto que la sentencia *Weber* pone de manifiesto su exclusiva aplicación a las personas físicas. (vid las observaciones de los gobiernos belga y portugués, especialmente). Según el gobierno portugués, "d'ailleurs, dans cette affaire de l'avoir fiscal, la Cour aurait expressément reconnu qu'il n'est pas exclu que l'on puisse justifier une discrimination fondée sur la résidence, dans un domaine comme le droit fiscal".

¹³⁶³ "En cuanto a las modalidades y a las condiciones de esta imposición, entre los dos no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato". párrafo 20.

Por consiguiente, por una parte cabe afirmar que la residencia fiscal, por sí misma, no se configura en derecho comunitario europeo como criterio permisivo para el otorgamiento de un tratamiento tributario diferenciado en el ámbito de las sociedades. Ello no supone admitir que no se permita discriminación alguna por razón de la diferente residencia de las sociedades ¹³⁶⁴. Antes al contrario, este criterio dependerá de la configuración jurídica de las condiciones de imposición, es decir, del concreto modo de imposición que recaiga sobre los diferentes sujetos y situaciones en que éstos se encuentren. En otras palabras, la *modalidad de imposición* escogida para los diferentes sujetos implica una identidad de situaciones objetivas a gravar, que impide en consecuencia, la existencia de tratos particulares injustificados ¹³⁶⁵. La distinción del tratamiento tributario basada en el criterio de la residencia, ha sido declarada recientemente, como decíamos, contraria a la libertad de establecimiento en el caso *Commerzbank* ¹³⁶⁶, que sigue el pronunciamiento y los criterios materiales expresados en el caso 270/83. Dicho de otro modo, la residencia fiscal no se convierte en un criterio justificador del tratamiento diferente en cualquier caso.

¹³⁶⁴ Tal y como se afirma en el caso inglés *Commerzbank* op cit "it is no automatic answer to discrimination on the grounds of nationality that the criterion for different treatment is expressed to be not nationality but residence -discrimination on grounds of residence can, in appropriate circumstances, be indirect discrimination on grounds of nationality". De hecho, ambos criterios aparecen en ocasiones confundidos. Así, el artículo 2 de la Directiva matriz-filial se aplica no a las sociedades nacionales sino a las sociedades nacionales que tengan su domicilio social en alguno de los países miembros. Sin embargo, esta condición es entendida por los países miembros en sus respectivas normas de desarrollo, como afectando a sus sociedades residentes.

¹³⁶⁵ Esta misma consideración es la que sin embargo en el caso *Werner* permite considerar a la residencia como un criterio de discriminación objetiva suficiente . Es interesante aportar aquí lo señalado por el Gobierno francés en el Rapport d'Audience de esta última sentencia: " Dans l'arrêt Commission/Republique française, la Cour aurait considéré que lorsqu'il y a identité de régimes en ce qui concerne les obligations, il doit y avoir la même identité en ce qui concerne les avantages. Ceci serait une application du principe d'égalité de traitement, ainsi qu'il résulte de l'arrêt du 16 octobre 1980 Hocstrass (147/79, Rec p 3005). Dans le cas d'espèce, le gouvernement français relève cependant que les statuts respectifs des résidents et des non-résidentes n'enfreignent pas ce principe, car ils se distinguent autant par les obligations qu'ils font peser sur les contribuables que par les avantages qu'ils leur concèdent".(la cursiva es nuestra).

¹³⁶⁶ SECULAR, L. "Discrimination within the EC-Is this the End". European Taxation. Octubre 1993. pag 345 y ss.

Esta conclusión es compatible con otras resoluciones del Tribunal, en donde se afirma que la residencia sí constituye un hecho diferenciador objetivo suficiente para justificar el trato desigual de dos sujetos ¹³⁶⁷. Sin embargo, la traslación de las conclusiones de estas sentencias debe realizarse con cautela, puesto que estos casos se refieren a la imposición de las personas físicas y en consecuencia se tienen en consideración circunstancias diferentes ¹³⁶⁸. Por un lado porque la calificación de la residencia de las personas físicas conlleva la consideración necesaria de las circunstancias personales y familiares que no concurren en el caso de la tributación de las personas jurídicas. Por otro lado porque la tributación de las personas físicas se ve condicionada por otras libertades que no afectan básicamente a las sociedades, como la libre circulación de personas ¹³⁶⁹.

Con todo el Tribunal de Justicia de las Comunidades parece atenerse en la comparación no únicamente a la situación fáctica, sino también a una situación jurídica derivada de la aplicación de las leyes tributarias para determinar la existencia de condiciones similares que justifiquen el tratamiento no discriminatorio en aras de la prevalencia de la libertad de

¹³⁶⁷ En la sentencia *Werner*, se concluye que no se viola el artículo 52, y por tanto tampoco el artículo 7 por motivos de nacionalidad, cuando el diferente tratamiento tributario se establece en atención a la residencia de las personas físicas. El tribunal entiende que no es discriminatorio el régimen jurídico tributario que prevé diferentes consecuencias jurídicas para el sujeto nacional que vive en su país (y en consecuencia es residente) y para el sujeto nacional que no vive en el mismo (y por tanto no reside en él). En este caso, a diferencia de la opinión mantenida en sentencias anteriores, (*Biehl*) el factor de la residencia supone para el tribunal la existencia de una circunstancia objetiva que justifica de manera razonable la existencia de un tratamiento diferenciado que no atenta al principio de no discriminación por motivos de nacionalidad.

¹³⁶⁸ Como indica la sentencia *Werner* en el punto 15 "enfin, les circonstances qui sont à la base de l'arrêt Commission/France, précité, sont également différentes. En effet, cette affaire avait pour origine l'application de règles fiscales distinctes à des sociétés, selon que leur siège social était situé en France ou dans un autre Etat membre, avec pour résultat que, pour ces dernières, le traitement était moins favorable que pour les sociétés établies en France".

Es interesante la precisión del gobierno portugués en esta sentencia "le gouvernement portugais souligne encore ce qui distingue la présente affaire de celle que a donné lieu à l'arrêt Commission/France précité. Dans cette dernière affaire, seul le traitement différent fait entre les résidents et les non-résidents du point de vue de l'avoir fiscal aurait été critiqué par la Cour. Dans le cadre de la présente affaire, il existerait, au contraire, un ensemble cohérent de dispositions relatives aux non-résidents que n'auraient pas pour objectif de restreindre le droit d'établissement, mais reposeraient sur l'idée que les non-résidentes ne peuvent pas être soumis à un véritable impôt personnel et global et qu'ils doivent donc faire l'objet d'un régime fiscal adapté. "

¹³⁶⁹ Vid *Biehl v. Administration des contributions du Grand-Duché de Luxembourg*.

establecimiento y de las demás libertades fundamentales reconocidas por Tratado de Roma.

Por lo que respecta a las sociedades, la sentencia 270/83 parece seguir un criterio no estricto de comparación para establecer las condiciones y modalidades de imposición objetivas similares ¹³⁷⁰. A tal efecto no toma en consideración las especiales circunstancias que siempre aparecen en torno a la tributación de los establecimientos permanentes, como consecuencia de su especial configuración de centro de imputación de rentas careciendo al mismo tiempo de personalidad jurídica propia ¹³⁷¹. También es irrelevante el hecho de que en un caso particular, la situación se infiera de una situación que resulta más favorable para los establecimientos permanentes que para las sociedades residentes ¹³⁷². Además el ámbito de no discriminación en materia tributaria no se ciñe exclusivamente a la obligación tributaria propiamente dicha ¹³⁷³, sino que también puede

¹³⁷⁰ La sentencia afirma que " las dos están sujetas a imposición sobre los beneficios obtenidos en las empresas en Francia, con exclusión de los beneficios obtenidos en el extranjero, o atribuidos a Francia por un convenio para evitar la doble imposición" (párrafo 19) y por tanto "la reglamentación controvertida *equipara* a efectos de imposición de sus beneficios" (párrafo 20) (la cursiva es nuestra). En consecuencia esta situación se determina únicamente con el mismo alcance de la imposición -renta mundial/renta territorial- y la aplicación de las mismas reglas para la determinación de la base -renta bruta/renta neta-.

¹³⁷¹ No obstante esta interpretación no se admite por otros tribunales. Como indicamos en un pie de página anterior, en el caso inglés *Commerzbank* se plantea una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la CEE en relación con la extensión de la comparación a efectos de determinar el tratamiento discriminatorio. El tribunal inglés se cuestiona si deben tenerse en cuenta las circunstancias generales o bien únicamente la circunstancia específica que recae en la situación particular: "Should the court when considering a composite transaction focus only on the actual incident in which the alleged disadvantage is to be found (the claim for interest in this case)? Or alternatively, should the court look to the whole transaction, namely the overpayment of tax, the circumstances of the recovery of that tax and the claim for interest on it?". EDWARDES-KER op cit art 24 pag 26.0003.

¹³⁷² Esta, que era la argumentación sostenida por el gobierno británico es desechada por el Tribunal: "La circonstance que l'exemption d'impôt qui a donné lieu au remboursement a été réservée aux sociétés non résidentes ne saurait justifier une règle d'exclusion qui a un caractère général"(punto 18) "La circonstance que ses dernières n'auraient pas été exemptes de l'impôt si elles avaient été résidentes dans cet État est sans incidence à cet égard".

¹³⁷³ En apoyo de esta postura puede alegarse la evolución sufrida por el artículo 13 del Anteproyecto de Directiva de Fusiones de 1969. Este artículo concretaba la intención formulada en el Preámbulo que indicaba que los Estados no deberían tratar al establecimiento permanente de una empresa extranjera de manera menos favorable que una compañía doméstica que realizara las mismas actividades, refiriéndolo a que no tuviera una *mayor carga tributaria* -heavier tax burden-. Sin embargo, esta referencia desaparece en el proyecto

referirse a obligaciones paralelas o formales, que sólo admitirán un tratamiento diferente en la medida en que exista una situación diferente que razonablemente admita la especialidad ¹³⁷⁴. Esta postura entronca con la línea jurisprudencial amplia ya señalada, que impedía incluso la existencia de discriminación indirecta ¹³⁷⁵.

Por otra parte, la existencia de tratamiento discriminatorio se reconoce también en términos muy amplios, generales y no referidos en particular a la situación concreta observada : "esta reglamentación *no puede, sin crear una discriminación, tratarlas de manera diferente, en el marco de esta misma imposición, en lo referente a la concesión de una ventaja relativa al respecto, como lo es el crédito fiscal imputable*".(la cursiva es nuestra).

V.3.3.4. Influencia de la posición del tribunal sobre la tributación de los establecimientos permanentes en general.

La sentencia 270/83 menciona únicamente en su conclusión la prohibición de tratar de manera discriminatoria a las sucursales y agencias de sociedades con domicilio social fuera del territorio francés . Pero cabe cuestionarse si el mismo planteamiento es extensible a cualquier clase de actuación de estas sociedades a través de establecimiento, teniendo en cuenta las diferencias entre los conceptos mencionados.

La sentencia parece clara en este sentido; debe afirmarse incluso, que los efectos de la misma quedan circunscritos a las sucursales y agencias de

final, por lo que parece admitir un criterio más amplio derivado de la formulación de los principios contenidos en el caso 270/83.

¹³⁷⁴ Vid *Commerzbank*, Caso C-330/91.

¹³⁷⁵ Este hecho era reconocido incluso por la sentencia inglesa *Commerzbank*, aun planteando posteriormente la duda sobre el alcance de la expresión: *The general right of establishment prohibits national legislation... and does so even when the legislation in question contains no element of direct or indirect discrimination on grounds of nationality*". EDWARDES-KER op cit.

seguros y no para el resto de las sucursales ¹³⁷⁶. Ello a pesar de que la sentencia tuviera en cuenta que la disposición declarada discriminatoria afectaba a la generalidad de establecimientos permanentes ¹³⁷⁷.

Sin embargo, como afirma la Comisión "incumbe a todo Estado miembro y a Francia en particular sacar de una sentencia del Tribunal todas las conclusiones que procedan incluso en otros sectores" ¹³⁷⁸. Estas conclusiones debieran llevarse a cabo de acuerdo con los criterios enunciados en la propia sentencia que constituyen interpretación de los artículos 52 y 7 del Tratado. De acuerdo con esta interpretación cuando no exista una "diferencia de situación objetiva que pueda justificar una diferencia de trato", y esta no existe por el hecho de ejercitar la libertad de establecimiento mediante la constitución de una sociedad filial o mediante una sucursal, el régimen jurídico tributario consistente en una exclusión de los beneficios fiscales generales para cualquiera de estas actuaciones será contrario a los principios del Tratado de Roma.

Esta interpretación facilita la extensión del principio de no discriminación a cualquier tipo de establecimiento permanente definido de acuerdo con la legislación comunitaria ¹³⁷⁹. De todos modos, aun no siendo perfectamente trasladables las argumentaciones, muchos Estados miembros no parecen seguir esta orientación, aferrándose a la clásica distinción tributaria internacional en torno al criterio de la residencia ¹³⁸⁰. Son

¹³⁷⁶ La sentencia señala en pag 301 que "se puede lamentar por ello que,, la presente demanda plantea problemas en términos que sólo comprenden una parte del ámbito de aplicación de las disposiciones legislativas francesas en cuestión.

¹³⁷⁷ "por el contrario, el beneficio del crédito fiscal imputable no está previsto en ningún caso para las acciones que figuran en el activo de establecimientos permanentes, sucursales o agencias, de sociedades que no tengan su domicilio en Francia". (pag 300).

¹³⁷⁸ Párrafo 7 de la Sentencia 270/83.

¹³⁷⁹ En el mismo sentido se pronuncia THOMMES, O. en *The Taxation of Permanent Establishments* op cit pag 11, propugnando una ampliación de la protección del artículo 52 a los establecimientos permanentes y no únicamente a las sucursales, puesto que "European Court of Justice dealt with the taxation of branches in the sense of article 52 EECT in their capacity as a 'permanent establishments' for tax purposes" (la cursiva es nuestra).

¹³⁸⁰ Como denuncia THOMMES, O. en *The Taxation of Permanent Establishments* op cit pag 17 y ss. esta recomendación del Tribunal Europeo de Justicia no ha sido tenida en cuenta por numerosos Estados miembros, que no han modificado su legislación diferenciadora respecto de los establecimientos permanentes, lo que ha motivado por parte de la Comisión Europea la iniciación de procedimientos ante el Tribunal Europeo de Justicia por infracción del

significativas en este sentido las alegaciones mantenidas por el gobierno portugués en la sentencia *Werner* ¹³⁸¹. Su discurso se orienta a describir el principio de no discriminación del ordenamiento comunitario en los términos definidos por la OCDE en relación con la cláusula del establecimiento permanente ¹³⁸², para terminar concluyendo que incluso en el caso 270/83 el Tribunal de Justicia habría podido reconocer expresamente que no se excluye la posibilidad de justificar una discriminación fundada en el criterio de la residencia en un campo como el fiscal ¹³⁸³.

Sin embargo, la referencia general a los establecimientos permanentes debe entenderse cubierta por el principio de libertad de establecimiento comunitaria, tras la sentencia *Commerzbank*, que se refiere en general a la actuación de las sociedades no residentes y no únicamente a la interposición de una sucursal, una filial o una agencia, referencias que son las que aparecen en el Tratado de Roma .

Por otro lado, y de acuerdo con los principios examinados en los primeros capítulos de este estudio, debe tenerse presente en todo momento el sistema de fuentes que orienta la construcción del derecho en esta materia particular de nuestro ordenamiento. Teniendo en cuenta la supremacía del ordenamiento comunitario frente, no solo a la normativa interna sino también frente a los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición firmados entre los Estados miembros, debe cuestionarse la posible adecuación de algunas normas y cláusulas de no discriminación contenidas en los CDI firmados entre los países al principio de no discriminación derivado de la libertad de establecimiento en el ámbito comunitario. Y no en cambio, la posibilidad de interpretar la norma

ordenamiento comunitario, de acuerdo con el artículo 169 del Tratado de Roma. La postura reticente de estos países también puede observarse en las opiniones particulares reflejadas en la sentencia *Werner*.

¹³⁸¹ Vid aun así la postura similar de otros países en las alegaciones al caso *Werner*.

¹³⁸² "le gouvernement portugais rappelle que l'article 24, paragraphe 4 de la convention modèle OCDE stipule.... Il fait valoir à cet égard que le principe de l'égalité devant l'impôt implique de traiter de la même manière des situations identiques et de manière différente des situations dissemblables".

¹³⁸³ Sosteniendo así criterios similares a los defendidos últimamente por la OCDE en su actualización del MCOCDE de 1992.

superior, el principio de no discriminación comunitario, de acuerdo con los criterios dictados por la OCDE para la interpretación de la norma de carácter inferior ¹³⁸⁴.

La supremacía del ordenamiento comunitario, no sólo sobre la norma interna sino también sobre los CDI firmados entre los países miembros, debe replantear el contenido del principio de no discriminación en ellos incluido, y reorientar su interpretación para adecuarla a las exigencias comunitarias, evitando que puedan ser declarados contrarios al ordenamiento comunitario. Ello deberá suponer, lógicamente, una extensión en el ámbito de aplicación de este principio, así como la superación de las trabas introducidas por la OCDE en su MC a la aplicación de aquéllas cláusulas en relación con los establecimientos permanentes.

¹³⁸⁴ Esto es lo que parece deducirse de la lectura de las alegaciones del gobierno italiano en el caso *Werner*. : "pour que le système de taxation critiqué soit contraire à l'article 52 du traité, il faudrait qu'il ait pour *consequence inévitable* de soumettre les revenus résultant de l'exercice du droit d'établissement à une taxation plus lourde". Además tiene en consideración el hecho de que la legislación alemana se ajuste a los criterios establecidos por la OCDE, señalando a continuación que "or, cette convention modèle poursuivrait un objectif analogue à celui du marché commun, à savoir la suppression des obstacles s'opposant à la libre circulation des marchandises, des services, des capitaux et des travailleurs". De este modo parece dar a entender una interpretación común de la normativa fiscal, posiblemente atendiendo a los criterios de la OCDE, en atención a la identidad de fines propuestos por ambas organizaciones. Pero como decimos, esta interpretación supone vulnerar el sistema de fuentes preestablecido constitucionalmente en la medida en que son los CDI los que deben ajustar su interpretación a la norma comunitaria y no la normativa comunitaria recogida específicamente en el Tratado de Roma de acuerdo con los criterios enumerados por una organización internacional como la OCDE para la interpretación de los CDI firmados bilateralmente entre los países miembros.

V.3.4. Recapitulación.

Tal y como se aprecia, el principio de no discriminación admite diversas interpretaciones en función de cual sea la norma y el ordenamiento aplicable. Ello es debido, como dijimos en su momento, a la ausencia de un principio de derecho internacional general de no discriminación aplicable a la acción tributaria de los Estados que perfile el respeto hacia el establecimiento ordenado y eficiente de los recursos productivos ¹³⁸⁵.

Esta situación es tomada como referente por la mayoría de los países y de sus órganos a la hora de establecer el significado de las cláusulas jurídicas contenidas en su ordenamiento relativas a la interdicción del tratamiento tributario discriminatorio, en especial de las referidas al establecimiento permanente. Estos se han mostrado remisos a reconocer y modificar el alcance de sus disposiciones por la vulneración de dicha cláusula. Sin duda se han apoyado en la configuración específica y detallada de los distintos requisitos exigidos en cada una de las diferentes situaciones y ámbitos reconocidos por las distintas normas, y fundamentalmente de los criterios derivados del MCOUDE.

Esta diversidad ha generado un sin fin de problemas interpretativos que conducen, en la mayoría de los casos al tratamiento "agravado" de los establecimientos permanentes frente a otras situaciones objetivas similares. Esta situación tributaria genera una ineficacia importadora contraria al principio de neutralidad en la medida en que, no solo no se trata de igual manera a la inversión extranjera que a la nacional sino que incluso discrimina entre la inversión extranjera en función de la forma jurídica elegida para llevarla a cabo. Ello se debe a la asunción prioritaria de criterios formales por encima de los criterios objetivos y económicos. Así una filial de matriz extranjera, por el hecho de ser sociedad nacional y considerada

¹³⁸⁵ A pesar de esta variedad interpretativa JONES et alii pag 449 y 452 concluyen que el principio de no discriminación se debería definir en términos generales tal y como sucede en el ámbito comunitario. A tal efecto podría servir la definición dada en el caso 106/83 Sermide SpA v. Ministero delle Finanze and Ministero del Tesoro (1984) ECR 4209 es sequ: "comparable situations must not be treated differently and different situations must not be treated in the same way unless such treatment is objectively justified".

residente tiene reconocido un tratamiento mejor que el otorgado al establecimiento permanente.

Por contra, estos argumentos son los que hasta el momento ha tenido en consideración el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para garantizar la libertad de establecimiento en el seno de la comunidad respetando la forma jurídica otorgada al mismo por los inversores. La interdicción del tratamiento discriminatorio se asegura en este ámbito frente a la utilización de un criterio formal de distinción - nacionalidad-, así como cuando alegándose otros motivos o criterios - residencia fiscal de las sociedades-, la diferencia en el régimen jurídico no responda a una diferencia de situación objetiva, tanto fáctica como jurídica, que tenga en cuenta la particular configuración de la obligación tributaria en atención a la capacidad económica demostrada.

Sin duda ambos tienen en cuenta las peculiaridades del establecimiento permanente aunque la manera de abordarlas sea diferente. Por una parte el Tribunal Europeo ha examinado al establecimiento permanente por su situación objetiva determinada por la aplicación de la ficción de "empresa separada" a la actuación de una persona extranjera en un territorio diferente al de su nacionalidad. Por otra parte, la OCDE parece haber tenido en consideración las circunstancias especiales que derivan del hecho de la *dependencia* del establecimiento permanente con una empresa vinculada principalmente a una jurisdicción extranjera a la hora de establecer los requisitos de cumplimiento mínimo del régimen tributario previsto para los mismos.

Pero como dijimos en su momento, este tratamiento parcialmente diferente no discriminatorio estará justificado en la medida en que las circunstancias *especiales* que concurren en el establecimiento permanente justifiquen el mismo.

Se trata por tanto, en el siguiente capítulo de observar qué criterios tienen en cuenta tanto la legislación interna como los CDI para determinar por una parte, los criterios de asignación e imputación de rendimientos al establecimiento permanente en el país de su situación y en el país de residencia de la sociedad, en función de los sistemas de determinación aplicables y las peculiaridades previstas en el ordenamiento específicamente

para los establecimientos permanentes. Por otro lado, los criterios que presiden la determinación de la cuota tributaria en cada Estado y los métodos empleados por estos Estados para la eliminación de la doble imposición. Todo ello desde la perspectiva del cumplimiento del principio de no discriminación en sus diferentes manifestaciones y ámbitos.

b11515004

i23561105

CB 0002202831

UNIVERSITAT DE VALÈNCIA	
FACULTAT DE DRET	
BIBLIOTECA	
Nº Registre	<u>110.950</u>
DATA	<u>30-05-94</u>
SIGNATURA	<u>BID.T 292(2)</u>
Nº LIBIS:	<u>383526</u>

Nº Dòc ~~383526~~ 383511



**EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN
LA IMPOSICION SOCIETARIA DESDE EL
PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO
INTERNACIONAL.
EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL COMO
MODELO.**

VOLUMEN II.

Tesis presentada por:

Francisco Alfredo García Prats

Dirigida por el Doctor D.:

Juan Martín Queralt

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario



UNIVERSITAT DE VALENCIA

MARZO 1994

VOLUMEN II.

SUMARIO

CAPITULO SEXTO. ATRIBUCION DE RENDIMIENTOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

VI.1. Sistemas de atribución de rendimientos al establecimiento permanente en la práctica del derecho internacional tributario.

VI.2. Los métodos de atribución de rendimientos al establecimiento permanente en el ordenamiento español.

VI.3. Las características de la imputación de rendimientos al establecimiento permanente en el método general derivado de la legislación interna y de los CDI.

VI.1.3.1. Vinculación efectiva.

VI.1.3.2. La tributación por renta mundial.

CAPITULO SEPTIMO. ATRIBUCION DE RENDIMIENTOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (II). EL CRITERIO DE EMPRESA SEPARADA.

VII.1. Clasificación de las diversas teorías sobre el criterio de empresa separada.

VII.2. La aportación de capital de la casa central al establecimiento permanente. Deducción de intereses.

VII.3. Prestación de servicios internos.

VII.4. Transferencias internas de activo.

VII.5. Momento de la atribución de rendimientos imputados al establecimiento permanente de acuerdo con el principio de empresa separada.

VII.6. Valoración de los rendimientos atribuidos con arreglo al criterio de empresa separada.

VII.7. La pluralidad de establecimientos permanentes en la legislación interna como consecuencia del criterio de empresa separada.

VII.8. Sistemas específicos de determinación de rendimientos.

CUARTA PARTE. LA FUNCION DEL INSTITUTO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

CAPITULO OCTAVO. LA FUNCION DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ESTADO ACTUAL DE LAS TRANSACCIONES ECONOMICAS INTERNACIONALES.

VIII.1. El propósito de la incorporación del instituto del establecimiento permanente en las normas reguladoras reguladoras de las transacciones internacionales.

VIII.2. La relación entre los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente.

VIII.3. La residencia fiscal de la entidad pagadora como base para la determinación del Estado de la fuente de los rendimientos.

VIII.4. La residencia fiscal como base para la determinación de la jurisdicción encargada de aplicar las medidas para evitar la doble imposición.

VIII.5. La residencia como base para la aplicación de los CDI.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA.

CAPITULO SEXTO. ATRIBUCION DE RENDIMIENTOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Las peculiaridades inmanentes a todo establecimiento permanente, esto es, la independencia de este concepto respecto de la personalidad jurídica reconocida por el ordenamiento jurídico en función de otras ramas del Derecho, junto con la utilización del criterio aludido como método para asignar el reparto de rentas internacionales entre diversos Estados, y la necesidad de evitar la multiimposición internacional, han condicionado plenamente el surgimiento de diversas teorías para explicar y justificar la atribución de estas rentas de carácter internacional al establecimiento permanente ¹³⁸⁶. Dependencia jurídica y conflicto jurisdiccional tributario aparecen pues, en cada uno de los diferentes planteamientos dirigidos a proporcionar unos criterios válidos de asignación tributaria de las rentas de carácter transnacional originadas por la actuación de las sociedades mediante establecimientos permanentes situados en diversos Estados.

Ambos factores aparecen interrelacionados entre sí y se encuentran en la base de cualquier intento de racionalización de los diversos sistemas. El conflicto surgido provoca una contradicción entre la existencia de varios Estados, tradicionalmente dos, con aspiraciones legítimas a gravar unas rentas, y el único titular de estas rentas; de acuerdo con nuestro objeto de estudio, una sociedad que obtiene rentas que se encuentran relacionadas con diversos países, en adelante rentas de carácter transnacional, y que actúa en ellos a través de una organización estable, que merece la calificación tributaria de establecimiento permanente. Por tanto, existen varios Estados que reclaman la contribución de una misma sociedad/persona al sostenimiento de sus gastos públicos, y una única sociedad/persona que debe hacer frente a esta multiplicidad de reclamaciones por la obtención de unas mismas rentas, por lo que debe de acudir al establecimiento de unos

¹³⁸⁶ El mismo MCOCDE señala en sus Comentarios 1977 párrafo 24.4.5 que el gran problema del establecimiento permanente para determinar las rentas imputables al mismo y en consecuencia la adecuación de su régimen tributario concreto al principio de igualdad de trato, reside en "la naturaleza misma del establecimiento permanente, que no es una entidad jurídica distinta" y que a su vez actúa como *centro de imputación*.

criterios de reparto para la solución de los conflictos que se plantean de acuerdo con esta situación.

Estos criterios tratan de salvar, partiendo del conflicto mencionado, dos intereses diferentes pero en gran medida interrelacionados. Por una parte la correcta asignación y distribución de los rendimientos entre los diversos Estados involucrados, al objeto de que éstos reciban una contribución equitativa para el sostenimiento de sus cargas públicas. Pero ello no debe menoscabar, por otro lado, la salud económica del sujeto que realiza estas actividades, consonando su contribución global con los principios tributarios antes expuestos. Para ello es preciso instrumentar ciertas medidas que eviten la posible doble imposición internacional sufrida por la sociedad en cuestión en la obtención de estas rentas.

El planteamiento de un sistema de atribución y asignación de rendimientos entre los diversos establecimientos permanentes de una sociedad sin perjudicar el desarrollo de las actividades económicas internacionales deviene hoy en día una tarea más trascendental si cabe. En la medida en que las relaciones transnacionales constituyen hoy en día el desarrollo normal del complejo entramado económico favorecido por los procesos sucesivos de liberalización e internacionalización ¹³⁸⁷, es necesario abordar el estudio de los sistemas de atribución y determinación de rendimientos imputables a los diferentes establecimientos permanentes al objeto de examinar la recta consecución de los principios analizados en el capítulo anterior ¹³⁸⁸.

¹³⁸⁷ Vid OCDE *From Marshall Plan to Global Interdependence. New Challenges for the Industrialized Nations*. Paris. 1978. Vid también REICH, R.B. *The Work of Nations*. Vintage Books. New York. 1992.

¹³⁸⁸ Téngase en cuenta que en este apartado nos referimos, de acuerdo con la terminología utilizada por SURREY, S. "Reflections on the Allocation of Income and Expenses Among National Tax Jurisdictions" 10 *Law and Policy in International Business* 1978. pag 412, a la *transactional allocation* y no a la *jurisdictional allocation*, es decir, a la asignación de renta en las transacciones internas de la sociedad, y no a la distribución de las rentas entre los diferentes poderes tributarios. Aún así, debe tenerse presente que la concreción de las rentas atribuibles a un Estado puede configurar de modo indirecto la distribución de las rentas entre los diferentes poderes tributarios, y de manera inversa, las reglas de distribución de la competencia tributaria entre los diversos Estados pueden ser de tal naturaleza que, a su vez, dispongan el modo específico de llevar a cabo esta competencia, con lógicas implicaciones sobre las rentas que deben atribuirse a los diferentes Estados, incluyendo en las mismas las producidas por vía interna en una sociedad.

VI.1. Sistemas de atribución de rendimientos al establecimiento permanente en la práctica del derecho internacional tributario.

En el momento presente de desarrollo de la ciencia jurídico tributaria internacional, no puede afirmarse la existencia de un sistema de determinación de rendimientos que haya alcanzado el valor de principio de derecho internacional, ni tan siquiera la consideración de una práctica consuetudinaria. Aunque el criterio basado en la contabilidad separada del establecimiento, que ha dado lugar con posterioridad a la teoría de la empresa separada, se muestre en los últimos años como el criterio mayoritariamente seguido por la mayoría de los países y por algunas organizaciones internacionales ¹³⁸⁹, este criterio no ha conseguido aquella calificación. Por un lado, las diversas interpretaciones y ajustes de los que ha sido víctima, y por otro, la convivencia junto al mismo de otros sistemas reconocidos y admitidos por todas las legislaciones e incluso por los diferentes Modelos de Convenio, impiden hablar en la actualidad de un campo internacional abonado para el desarrollo de un único criterio uniforme de determinación de rendimientos y de la cuota del establecimiento permanente. Desde otro punto de vista, no puede afirmarse que el derecho internacional impida ni prohíba en especial ningún sistema de determinación de rendimientos, siempre teniendo presentes las consabidas limitaciones a la eficacia y efectividad de las reglas tributarias nacionales ¹³⁹⁰.

Teniendo en cuenta esta pluralidad de criterios y su permisividad desde el punto de vista internacional, pueden establecerse varios grupos que clasifican los diferentes sistemas de atribución de rendimientos. Estos grupos se forman en atención a la idea predominante sobre la que sustentan su desarrollo. Así, la doctrina ha clasificado los diferentes sistemas de atribución en los siguientes grandes grupos:

¹³⁸⁹ BIERLAAGH, H.M.M. "Permanent Establishments, the Separate Enterprise Fiction: is it a Fact?" INTERTAX, num 3/1992. pag 156, pone de manifiesto el consenso internacional general sobre el uso de la teoría de la entidad separada en los CDI firmados hasta la época.

¹³⁹⁰ MARTHA, op cit pag 86.

A) Los sistemas que toman como base para la imputación de rentas al establecimiento permanente la propia contabilidad separada de los mismos. La doctrina internacional suele denominar a estos sistemas, sistemas *directos* de determinación de beneficios ¹³⁹¹, aunque los autores españoles prefieran utilizar, de una manera más apropiada, la expresión *método de contabilidad separada* ¹³⁹². Este método se fundamenta en la consideración del establecimiento permanente como un centro de imputación y atribución de rentas *separado*. Como consecuencia de esta concepción de unidad impositiva separada, queda sujeto al impuesto por los beneficios que razonablemente hubiese podido obtener de tratarse de una empresa independiente. De este modo la sociedad queda dividida en tantas unidades separadas e independientes como países en los que actúa mediante establecimiento permanente.

B) Aquellos sistemas que aún tomando como presupuesto la existencia de un establecimiento permanente como presupuesto mínimo para la atribución de competencia tributaria al Estado para gravar las rentas empresariales, tienen en cuenta como criterio fundamental para la determinación y atribución de rendimientos la unidad de la empresa. Esta concepción unitaria de la empresa suele basarse en la existencia de una única personalidad jurídica, o bien, en el caso de los grupos multinacionales, en la existencia de un interés común o de una unidad de decisión de control y/o de actuación. Partiendo de esta concepción, estos sistemas toman en consideración el beneficio total obtenido por la unidad empresarial, para posteriormente repartirlo entre los diferentes establecimientos. Para el cálculo de este reparto suelen utilizarse

¹³⁹¹ Aunque la denominación de sistemas directos no fuera empleada por los autores de la Sociedad de Naciones, que lo denominaban método de contabilidad separada, ha sido empleada posteriormente por los autores internacionales. Vid al respecto Institut der Wirtschaftsprüfer. "Determination of Profits of Permanent Establishments". INTERTAX, num 12/1988. pag 427. BECKER, H. "The Determination of Income of a Permanent Establishment or Branch" INTERTAX 1/1989. pag 12. En cambio, LEIHENHORST, J. van "The Allocation of Profits to Permanent Establishments" INTERTAX 1/1980. pag 31 lo denomina método normal de asignación (normal allocation). VOGEL, K. DTC pag 351 denomina a este método indistintamente método directo, de contabilidad separada, o método normal.

¹³⁹² LUIS MONASTERIO, F. de "Métodos para distribuir los beneficios imposables entre varias jurisdicciones tributarias" HPE num 64/1980 pag 175 ARCO RUETE, L. del "Comentarios al informe del profesor Viñuales sobre el Régimen Fiscal de las Empresas operando en varis países" HPE num 46/1977. pag 176. VIÑUALES, A. op cit CT pag 194. GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit pag 96.

determinadas variables o módulos de reparto; de ahí la denominación genérica de *sistemas de reparto proporcional*.¹³⁹³ No obstante algunos autores denominan a estos métodos *sistemas indirectos*¹³⁹⁴ por contraposición al método directo o de contabilidad separada. Aún así, creemos que es más correcto denominarlos métodos de reparto proporcional en tanto en cuanto estos sistemas, a diferencia de los englobados en el siguiente grupo, toma como base o punto de partida la situación económica de la propia empresa y no la comparación de la misma con los resultados y situación de otras empresas que desarrollan la misma actividad.

C) Los sistemas de determinación que podríamos denominar *indirectos*¹³⁹⁵. Estos sistemas se utilizan normalmente con carácter subsidiario, dada la imposibilidad de recurrir a los anteriores sistemas. A diferencia de los anteriores sistemas, no tienen en cuenta la realidad económica ni las cuentas de la propia empresa para la determinación de los beneficios, sino que utilizan elementos comparativos de otras sociedades o

¹³⁹³ La nomenclatura específica, sin embargo es variada. Así por ejemplo, en España ha sido conocido durante mucho tiempo como sistema de *cifra relativa*, por ser ésta la denominación empleada desde un principio. Vid CARBAJO, op cit , DE LA VILLA GIL, J.M. op cit pag 137. ARCO RUETE, L.del. op cit pag 172. LUIS MONASTERIO, F.de HPE 64/80 lo denomina método de *distribución proporcional de beneficios*, mientras que el profesor VIÑUALES, A. op cit lo denominaba *método de reparto fraccionario*. pag 197. También se incluirían dentro de esto grupo los sistemas utilizados por algunos Estados norteamericanos, como California, para el gravamen de las empresas que realizan actividades en su territorio, y que se conocen con el nombre genérico de *unitary taxation*. Algunos autores norteamericanos lo denominan *fractional apportionment*, de manera general, o *formula allocation* cuando el reparto se realiza en función de una fórmula. Vid. SURREY op cit pag 415. También McLURE "State Income Taxation of Multistate Corporations in the United States of America", en *Technical Papers: Taxation, the Impact of Multinational Corporations on Development and on International Relations* .

¹³⁹⁴ Institut der Wirtschaftsprüfer, op cit pag 427. BAKER, P. op cit pag 127. LUDWIG, M.B. "La imposición sobre las empresas con establecimiento permanente en el extranjero" Informe General. CDFI. IFA. Volumen LVIIIa. Lausana. 1973. pag 95. GONZALEZ POVEDA, G. *Tributación de no residentes* op cit pag 96.

¹³⁹⁵ JONES op cit pag 17 y CARROLL, M. *Taxation of Foreign and National Enterprises* Volume IV. *Methods of allocating taxable income*. Ginebra. 1933. *passim*, los denominan métodos empíricos. El Modelo de Convenio de México los agrupa en torno a los sistemas de determinación presuntiva (on a presumptive basis). Sin embargo utilizamos esta expresión métodos indirectos, por adecuarse más a la nomenclatura que utiliza la LGT en su artículo 50, refiriéndose a los métodos de estimación indirecta cuando los métodos de estimación directa sean de imposible aplicación.

índices ajenos a su propia actividad aunque similares ¹³⁹⁶. En este grupo se incluirían aquellos métodos que tienen en cuenta el promedio de beneficios de las restantes empresas que operan en el mismo sector de la actividad, sistemas denominados *forfataires* ¹³⁹⁷, o a tanto alzado. También aquellos que determinan los beneficios mediante un porcentaje de los ingresos o los gastos, etc. Como se verá muchos de los sistemas utilizados para corregir el método de la contabilidad separada tienen en cuenta estos sistemas indirectos.

VI.1.1. *El sistema de contabilidad separada.*

Como decíamos, éste es el sistema predominante en la actualidad en la mayoría de los sistemas tributarios comparados, aunque no el único ¹³⁹⁸. El sistema parte de la premisa de que los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente pueden determinarse con arreglo al criterio general utilizado para las sociedades residentes, esto es, acudiendo a los resultados derivados de la contabilidad propia de cada establecimiento.

La consolidación de este criterio comienza en los trabajos realizados por varios expertos para la Sociedad de Naciones ¹³⁹⁹, que extraen sus conclusiones de la observación de los diferentes sistemas utilizados en determinados países. Aunque en los primeros Modelos de Convenio elaborados por esta organización no se encuentren todavía reglas concretas para la fijación de la distribución del beneficio ¹⁴⁰⁰, en los Modelos de México y de Londres se incluyen estas reglas en los Comentarios a los

¹³⁹⁶ En el mismo sentido CARROLL, op cit pag 21 que diferencia los métodos empíricos de los métodos de reparto proporcional.

¹³⁹⁷ GONZALEZ POVEDA, V. op cit pag 96.

¹³⁹⁸ VOGEL op cit INTERTAX pag 319-320.

¹³⁹⁹ Vid el trabajo de JONES, R.C. *Allocation Accounting for the Taxable Income of Industrial Enterprises*. en *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Volumen V. Sociedad de Naciones. Ginebra.1933. en especial pag 8 y 9 Vid también CARROLL, M.B. *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Volume IV. *Methods of Allocating Taxable Income*. Ginebra. 1933. en especial pag 189.

¹⁴⁰⁰ DEL ARCO RUETE, op cit pag 173.

mismos ¹⁴⁰¹. Cada Estado ostenta derecho a gravar los beneficios correspondientes a la actividad o explotación llevada a cabo por la empresa en su territorio, es decir los rendimientos generados en su territorio. El método elegido es el de acudir a la contabilidad de cada uno de los establecimientos de la empresa para determinar el beneficio correspondiente, actuando con este establecimiento *como si se tratara de una empresa separada* e independiente. Este principio de empresa se desarrollará posteriormente por la OCDE al tomar ésta este principio como base de atribución de los rendimientos al establecimiento permanente.

Las razones que apoyan este método han sido, desde un principio, fundamentalmente de tipo pragmático ¹⁴⁰², aunque no faltan consideraciones teóricas. Ello es así desde el momento en que se parte de la consideración de que resulta imposible prácticamente determinar con un grado de certeza y precisión científica el beneficio que debe ser asignado a cada uno de los establecimientos ¹⁴⁰³.

En primer lugar, la facilidad de su desarrollo y puesta en práctica, al adecuarse este sistema a la práctica corriente de las empresas ¹⁴⁰⁴. En segundo lugar, y con independencia de consideraciones teóricas, el desarrollo de este método posibilitaba una mejor aplicación por los

¹⁴⁰¹ Vid los Comentarios a los Modelos de México y de Londres. Sociedad de Naciones *Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion*. Second Regional Tax Conference. Mexico D.F. 1943. Ginebra. 1945. (Documento C.2.M.2. 1945.II.A) pag 48. y Sociedad de Naciones. Comité Fiscal. *London and Mexico Model Tax Conventions*. Ginebra .1946. (C.88.M.88. 1946.II.A.) pag 17.

¹⁴⁰² MUSGRAVE, op cit pag 445. DE LUIS op cit pag 178. En el mismo sentido se pronuncian los Comentarios a los Modelos de Conenio de México y Londres y los de la OCDE.

¹⁴⁰³ Como señala JONES en el prefacio de la obra *Allocation Accounting for the Taxable Income of Industrial Enterprises* , Volumen V de la obra genérica desarrollada en el seno de la Sociedad de Naciones *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Ginebra. 1933:"it is probable -indeed, it is practically certain- that profit can never be allocated with a high degree of scientific precision". Por ello concluye que "the absence of an exact theoretical basis means simply that a criterion of reasonableness must be substituted for scientific precision in allocating profits to branches" pag 17. En el mismo sentido VOGEL, K. manual op cit pag 338, para quien estos beneficios no pueden determinarse más que hipotéticamente y por tanto, nada más que aproximadamente.

¹⁴⁰⁴ Sociedad de Naciones *Taxation of Foreign and National Enterprises*. General Survey. pag 34. JONES op cit *passim* lo denominaba por este motivo el método natural. Esta razón también se acoge en los Comentarios al MCOCDE 1977 (arts 7.1.7, 7.2.10).

diferentes Estados. Esto era así en la medida en que resultaba más fácil comprobar los datos tenidos en cuenta, al basarse los mismos en resultados que se encontraban contabilizados en la sucursal ¹⁴⁰⁵, pudiendo establecerse el rendimiento imputable a cada establecimiento por los Estados de manera unilateral ¹⁴⁰⁶. Desde el punto de vista del sujeto pasivo, la aplicación de este método supone una mayor certeza que el método de reparto proporcional, en la medida en que los criterios de reparto deba de proporcionarlos la Administración ¹⁴⁰⁷.

Junto a las consideraciones de tipo pragmático, el método de la contabilidad separada descansa en una premisa de carácter teórico: la de que cada Estado debe de gravar únicamente el beneficio neto que se origine en su territorio con independencia del resultado general de la empresa ¹⁴⁰⁸. Se denegaba de este modo la razón que sustentaban los defensores del método de reparto fraccionario, según la cual, las empresas debían de gravarse de acuerdo con su capacidad económica general, es decir, repartiendo la capacidad económica general mostrada por la sociedad en total, entre los diversos Estados en los que se ha desarrollado la actividad de la empresa.

Con el método de contabilidad separada se logra la correcta asignación del beneficio a su lugar de origen ¹⁴⁰⁹; de este modo, se establece

¹⁴⁰⁵ JONES op cit pag 7. y 9 : "the separate accounts of a branch establishment may often be based on data which may be verified in the country of location of the branch. " . También CARROLL, M.B. op cit pag 189.

¹⁴⁰⁶ MUSGRAVE, P. "Tax-Base Shares: the Unitary Versus Separate Entity Approaches" Canadian Tax Foundation. 21 Tax Conference. 1979. op cit pag 446.

¹⁴⁰⁷ JONES op cit pag 18.

¹⁴⁰⁸ JONES op cit pag 19: "the purpose of separate accounting is to maintain accounts for the branch or branches of an enterprise in each tax jurisdiction which will reflect the income directly allocable thereto and provide the essential data for the apportionment of items of income or expense which cannot be directly allocated". Aun no profundizando en la cuestión, la afirmación es dudosa por cuanto entra en contradicción con otras de las premisas de las que se partía, cuál era la de gravar a las personas y sociedades residentes de acuerdo con su renta mundial. JONES op cit pag 15.

¹⁴⁰⁹ Por ello criticaba JONES al método de reparto fraccionario "the method of general apportionment if intelligently applied may effect a reasonable division of taxable income among different tax jurisdictions, but it will not ordinarily allocate profit to the place of origin." pag 8, debido a la imposibilidad de asignar pérdidas a unos establecimientos y ganancias a la otra mediante el empleo de las fórmulas. Sin embargo JONES no entraba a discutir la función del establecimiento permanente y el posible quebrantamiento del principio de la tributación en origen por parte de esta figura.

así, una relación directa entre el método de contabilidad separada y el principio de la tributación en origen de los rendimientos empresariales ¹⁴¹⁰. El gravamen en el Estado de origen debe recaer sobre los rendimientos que sean el resultado directo de las actividades realizadas en el establecimiento permanente o deriven de los elementos del inmovilizado que le pertenezcan ¹⁴¹¹. Además el método aludido asegura que un elemento de la empresa no se asigna a más de una jurisdicción o procedencia, al atribuir directamente y de modo separado cada renta y cada gasto a su respectiva fuente ¹⁴¹².

Con estos presupuestos, se llegaba a una consecuencia clara: si el establecimiento permanente debe utilizar su contabilidad separada como base para la determinación de sus rendimientos directamente conectados con el territorio de situación del mismo, la finalidad de cualquier método de asignación tributaria debía consistir en averiguar el beneficio que una empresa separada e independiente hubiera obtenido de realizar la misma actividad en las mismas condiciones ¹⁴¹³. De este modo se producía una asimilación del establecimiento permanente con las empresas separadas e independientes. Además, al ser el método utilizado habitualmente, es el método que más posibilidades de desarrollo y mejora ofrece, pues a las del propio método hay que añadir las desarrolladas en el seno de la contabilidad ¹⁴¹⁴.

No obstante, el método señalado ha sido objeto de críticas por parte de la doctrina/otros autores. Así, se reclama que, pese a ser el método de

¹⁴¹⁰ En la página 8, JONES afirma que "if the general rule that each country shall tax all the net income earned by establishments within its borders, ... the method of separate accounting is implied".

¹⁴¹¹ Vid los Comentarios al artículo IV y VI de los Modelos de México y de Londres. op cit pag 18.

¹⁴¹² JONES op cit pag 18.

¹⁴¹³ En palabras de JONES op cit pag 18 : " if branches are to be taxed under the laws and regulations prescribed for whole enterprises it is clear that the aim of all methods of allocation must be to ascertain the profit which independent concern would have earned under identical conditions".

¹⁴¹⁴ Aspecto ya señalado por JONES op cit pag 18.

mayor consistencia teórica y práctica por ser el mayormente utilizado, el desarrollo puro del mismo tropieza con obstáculos de singular importancia. Estos inconvenientes derivan primordialmente de la mala casación entre la teoría de la empresa separada con sus consecuencias, y la realidad del establecimiento permanente tantas veces aludida, que parte de la construcción dogmática del precepto sin relación alguna con el hecho de la personalidad jurídica separada. A la ficción de la empresa separada se llegaba por evolución del método de contabilidad separada, exigiendo que toda contraprestación o servicio prestado o recibido por el establecimiento permanente se contabilice. Entre ellos, deben incluirse los realizados y prestados de manera interna, es decir, aquellos realizados por el establecimiento permanente para otras partes de la empresa, y los que las otras partes de la empresa prestan en favor del establecimiento. Gran parte de las dificultades manifestadas en torno a este principio surgen en torno a la valoración de estas relaciones internas.

Pueden establecerse tres dificultades principales.

La primera de ellas deriva de la contradicción entre el principio de empresa separada y otro principio existente en algunos ordenamientos, cual es el principio de realización. En atención al mismo, solo deben/pueden gravarse los beneficios *realizados* o satisfechos, y no los meramente presuntos o latentes, desechando el criterio de la producción. En otros ordenamientos como el español, este criterio se aplica parcialmente, únicamente en relación con determinados rendimientos. La colisión con el principio de empresa separada se produce porque hay que determinar hasta qué punto debe entenderse un rendimiento realizado por una sociedad que opera en un determinado territorio mediante establecimiento permanente, cuando éste realiza una actividad o cede un bien a su casa central. ¿en qué medida el bien que recibe la casa central del establecimiento permanente debe entenderse que proporciona un beneficio imputable al establecimiento permanente? ¿cuándo? La misma situación se puede plantear a la inversa. ¿en qué medida un gasto deducible por el establecimiento permanente debe suponer un ingreso para la casa central o para otro establecimiento permanente de la misma empresa situado en otro Estado.

De hecho, la reivindicación del principio de realización del beneficio o pérdida por parte de la empresa como criterio necesario para la

contabilización, valoración y asignación del rendimiento resultante a uno de los establecimientos permanentes que forman la empresa viene a delimitar el denominado principio de *empresa separada*.¹⁴¹⁵ Y precisamente la delimitación se realiza tomando como base uno de los postulados principales englobados en el siguiente grupo: el de la unidad de la empresa. La exigencia del principio de realización del beneficio supone, en definitiva, que no puede tenerse en cuenta una partida generadora de rendimientos -positivos o negativos- ni asignarse en concreto a un establecimiento permanente hasta que este resultado no se refleje en el balance global de la empresa.

En segundo lugar, la inexistencia de una persona separada coincidente con la extensión del establecimiento permanente, impide aplicar el método de contabilidad separada en toda su extensión por lo que es necesario realizar ajustes¹⁴¹⁶. La realización de ajustes en la aplicación de cualquier sistema pone de manifiesto la inadecuación entre los resultados derivados de la aplicación de este sistema- en este caso el de la contabilidad separada-, y la expresión de capacidad económica que quiere gravarse, que en este caso se ve afectada por la relación existente entre tres criterios: unos beneficios o riqueza, obtenidos por una determinada persona y producida o relacionada con/en un territorio de un Estado.

Por una parte, la utilización de sistemas de reparto proporcional para efectuar la correcta asignación de determinados elementos o partidas de la base imponible de la sociedad en general y de cada establecimiento en particular supone una quiebra a la concepción teórica del sistema de la contabilidad separada. Esto es lo que ocurre en el sistema previsto tanto por los MCOCDE como en muchas legislaciones internas cuando permiten efectuar un reparto proporcional de determinados gastos de carácter general, vulnerando el principio de asientos separados en la contabilidad. En estos casos, no obstante, aun utilizando el método común a aquellos sistemas englobados en el siguiente grupo, el fundamento del mismo puede

¹⁴¹⁵ El propio JONES ya ponía en 1933 de manifiesto el problema: "this ideal (independent enterprise) can never be attained in practice -indeed, some compromises such as the elimination of unrealized profits in inventory seem to be desirable- but there are several methods by which it may be approximated". pag 18.

¹⁴¹⁶ La necesidad de realizar ajustes se recoge en el MCOCDE de 1977. art 7.2.11.

responder al otro aspecto general por el que resulta necesaria y conveniente la realización de ajustes en la contabilidad de los establecimientos y de las sociedades en general.

Esta manifestación de los ajustes a la contabilidad deriva en los casos en que resulta necesario el reparto de la renta entre los diversos establecimientos, para evitar la traslación fraudulenta de beneficios de un establecimiento a otro. La realización de estos ajustes se fundamenta en la necesidad de prevenir la evasión fiscal a través de la utilización engañosa del sistema contable en los diferentes establecimientos permanentes.

En este caso, los ajustes tienden a realizarse de acuerdo con los denominados *precios de transferencia*. Estos precios tratan de ajustar las relaciones económicas que tienen lugar entre diferentes personas del mismo grupo o entre diferentes partes de la misma empresa que responden a los criterios globales de la empresa pero difieren de las condiciones generales del mercado. La fundamentación de estos ajustes viene avalada por la teoría del *arm's length*, que tiende a asegurar la recta asignación del beneficio al territorio de cada una de las partes intervinientes en la transacción estableciendo como precio de la transacción el precio de libre concurrencia que pactarían dos partes completamente independientes. Tal es la importancia de este criterio corrector que para algún autor el sistema actualmente vigente es el resultado de la interacción de ambos principios: el de contabilidad separada y el de libre concurrencia ¹⁴¹⁷.

Con la transposición al ámbito de la atribución de rendimientos al establecimiento permanente de la teoría del *arm's length*, el establecimiento permanente queda configurado como una *entidad independiente* ¹⁴¹⁸. Esta

¹⁴¹⁷ DE LA VILLA op cit pag 132-133.

¹⁴¹⁸ La consideración del establecimiento permanente como entidad independiente no debe confundirse con la consideración del mismo como entidad separada. La condición de entidad separada convierte al establecimiento permanente en un centro de atribución de rentas separado y autónomo de la casa central o del resto de las partes de la empresa, es decir, en un centro de imputación personal. Sin embargo la consideración del mismo como entidad independiente, no afecta tanto a la consideración de qué rendimientos deben asignarse al mismo, sino con arreglo a qué criterios deben valorarse y computarse éstos, es decir, afecta fundamentalmente al plano de la cuantificación y distribución del rendimiento y no al de la calificación y asignación de los hechos objeto de cuantificación. El problema, empero, reside en establecer qué se entiende por una empresa o una sociedad independiente, teniendo en cuenta la realidad internacional en donde el mercado en una determinada actividad está copado y monopolizado por pocas compañías, a veces sujetas a unos mismos criterios de dirección

traslación es posible por la necesidad teórica que sustenta el método de contabilidad separada de atribuir a cada territorio los beneficios realmente producidos en el mismo. Esta constatación tiene lugar equiparando de modo ficticio los beneficios del establecimiento permanente con los beneficios que teóricamente habría obtenido una empresa independiente que hubiera realizado las mismas actividades en las mismas condiciones.

El fundamento de estos ajustes coincide con el realizado entre las empresas asociadas, por lo que los problemas que plantean estos ajustes son más genéricos y son referibles únicamente a la esfera del establecimiento permanente. El principal obstáculo con el que tropieza la aplicación práctica de esta construcción se encuentra en la determinación del precio o valor de mercado ¹⁴¹⁹. En muchos casos no puede establecerse debido a su inexistencia por lo que deben arbitrarse unos métodos de determinación del mismo ¹⁴²⁰.

Sin embargo, la utilización de estos ajustes de transferencia han sido objeto de crítica en la medida en que, en determinadas ocasiones, la aplicación de la teoría de los precios de transferencia *at arm's length principle* conlleva de manera implícita la utilización de métodos indirectos para el descubrimiento y la concreción de los rendimientos producidos en

o control, o donde las necesidades de colaboración e interrelación se muestran cada vez más necesarias. No obstante, para otros autores esta distinción tiene un diferente contenido. Así, ROMIJN, M. "note to HR 4 junio 1986, nr. 23624" Fiscaal weekblad FED, 28-8-1986, pag 4143, tomado de BURGERS, I. *Taxation and Supervision of Branches of International Banks. A Comparative Study of Banks and Other Enterprises*. IFBD. 1992. pag 205-206, opone los conceptos de empresa separada y distinta con el de empresa independiente. ROMIJN entiende que la noción de empresa separada y distinta es más restringida que la noción de empresa independiente, que constataría al establecimiento permanente como una empresa totalmente diferente de la casa central, ya que solo cubre las transacciones entre el establecimiento permanente y la empresa como un todo. Por otro lado, otros autores como BURGERS, op cit pag 437 parecen usar ambas expresiones de modo indistinto. Finalmente, el MCOUDE de 1977 en su art 7.2, siguiendo al PCOCDE de 1963, hacen referencia a la empresa distinta y separada, mientras que los Convenios de la Sociedad de Naciones, así como el informe de CARROLL, op cit hacían referencia a la empresa *independiente*.

¹⁴¹⁹ En el mismo sentido GONZALEZ POVEDA, V. "Valoración de las operaciones entre empresas vinculadas" Impuestos 1989-I. pag 43, para el que es un valor teórico y ficticio que a veces puede faltar por no existir un mercado para el bien o servicio objeto de la transacción. También MUSGRAVE, op cit pag 445.

¹⁴²⁰ Al efecto vid los trabajos de la OCDE *Transfer pricing and Multinational enterprises*. Paris. 1979. y *Transfer pricing and Multinational enterprises (three taxation issues)*. Paris. 1984.

estas relaciones transnacionales controladas por una misma persona ¹⁴²¹. El quebrantamiento de los principios inmanentes al método de contabilidad es más notorio en alguna de las especificaciones desarrolladas para la aplicación de la teoría de los precios de transferencia, especialmente para la determinación de los precios consignados en la cesión y transferencia de bienes intangibles. En estos casos, la aplicación de estas normas conduce a la aplicación encubierta del sistema de reparto proporcional, opuesto en teoría a la consideración del establecimiento permanente como una empresa separada e independiente de su casa central y del resto de los establecimientos permanentes integrantes ¹⁴²². De este modo, la propia evolución de la teoría de los precios de transferencia de acuerdo con el criterio de libre concurrencia puede conducir al propio replanteamiento de esta teoría. Con todo no hay que desdeñar las contradicciones que se producen entre la aplicación de estos últimos criterios y las afirmaciones realizadas en apoyo de las formulaciones originarias.

¹⁴²¹ Es el caso del método aplicable en la normalidad de los casos, el método del precio comparable en el mercado libre -Vid DELGADO HERNANDEZ, M.A. "Problemas de determinación de algunas partidas que integran la Base Imponible de los establecimientos permanentes en España: Precios de transferencia" Gaceta Fiscal num 78/1990 pag 198, y trabajos mencionados en anterior pie de página-. Incluso en los casos en los que resulta imposible encontrar esta situación comparable debe recurrirse a métodos indiciarios e indirectos para determinar el precio que debería reflejar la contabilidad. Esta tendencia se observa en mayor medida en la reforma y desarrollo de los nuevos métodos de determinación de los precios de transferencia desarrollados en la legislación interna americana, en relación con la transferencia de intangibles (sección 482 del IRC). En estos supuestos el beneficio de una sociedad o una parte de la misma no se determina comparando cada transacción en particular llevada a cabo por ella con las transacciones similares realizadas en el mercado, sino que se compara a la empresa en su totalidad con otra que lleve a cabo las mismas o similares actividades para determinar el rendimiento global de la primera. Esto se produce mediante la introducción del concepto del *overall current income earned*, utilizando para su determinación el *comparable profits approach*. Vid a tal efecto un estudio crítico de estas regulaciones en OCDE *Tax Aspects of Transfer Pricing within Multinational Enterprises. (The United States Proposed Regulations)*. Paris. 1992.

¹⁴²² Es en concreto la legislación interna americana comentada anteriormente (sección 482 del IRC) la que se refiere a la posibilidad de acudir a un método de determinación del precio *at arm's length* mediante la aplicación del *profits split method* consistente en realizar una división del beneficio obtenido por el grupo, lo que supone la aplicación directa de las consideraciones del método de reparto fraccionario. Vid las críticas a este método en OCDE *Tax Aspects of Transfer Pricing*. op cit pag 3.12. También PICCIOTTO, S. *International Business Taxation. A Study in the Internationalization of Business Regulation*. Quorum Books. New York. 1992. pag 171 y ss. PATRICK, R. Jr. "Pricing for Intangibles: A US Practitioner's Perspective" Canadian Tax Foundation 1988. Conference Report. 41st. Conference. pag 43:1 y ss. CAVESTANY MANZANEDO, M.A. "Los precios de transferencia en Estados Unidos". Tribuna Fiscal num 20/1992. pag 73-77.

Asimismo, algunas de las razones que justificaban en su momento la utilización preferente de este método merecen ser revisadas. Por una parte, la facilidad de información que conllevaba este método respecto de la utilización del criterio del reparto proporcional no puede mantenerse con la actual situación económica ¹⁴²³. Tanto uno como otro método necesitan de instrumentos normativos no solo internos sino incluso internacionales para conseguir una recta aplicación de estos principios ¹⁴²⁴.

Desde otro punto de vista, la utilización del mismo no implica, como se indicaba, la eliminación automática sino que deben aplicarse los métodos tradicionales para evitar la doble imposición. Puede afirmarse que los métodos elaborados para su supresión son más fácilmente aplicables que los diseñados por otros métodos, pero en la medida en que el sistema puro de contabilidad no asegure un gravamen máximo del 100% de los beneficios, la doble imposición potencial permanecerá latente cuando no efectiva.

Sin duda alguna esta situación viene corroborada por una de las mayores deficiencias con las que se encuentra este método -y de los demás, en la medida en que dependan de este dato-. En la medida en que existen diferentes normas contables o de determinación del rendimiento o base imponible de las diferentes partes de la sociedad situadas en diferentes partes del Estado, sin duda condicionadas por las diferentes exigencias de cada país respecto a la legislación mercantil, contable o fiscal, surgen ciertas controversias y discrepancias en torno a la utilización de estos criterios

¹⁴²³ Mantenido por JONES op cit pag y MUSGRAVE, op cit pag 445.

¹⁴²⁴ La preocupación por la obtención de información situada fuera de los límites territoriales de cada Estado, con la finalidad de evitar el fraude y la evasión fiscal internacional ha sido constante desde los primeros estudios y no se centra únicamente en la figura del establecimiento permanente. Muestras de esta preocupación la constituye la inclusión en la mayoría de los Convenios de una cláusula destinada al intercambio de información. En el seno de la Comunidad Europea debe señalarse la Directiva del Consejo de la CEE de 6 de diciembre de 1979, por la que se modifica la Directiva 77/1979/CEE relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos. Por otra parte también pueden citarse los trabajos elaborados por las organizaciones internacionales -OCDE y ONU- al efecto. Vid OCDE. *Model Convention for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims*. 1981. OCDE *Explanatory Report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*. 1989. ONU *Acuerdos Fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo*. Sexto Informe. (ST/ESA/42). Capítulo V y ss. pag 124 y ss.

contables. En primer lugar, surge la cuestión de la importancia de las normas contables en cada ordenamiento interno en particular para el establecimiento de la obligación tributaria respectiva ¹⁴²⁵. En segundo lugar, la determinación de las normas competentes para determinar el beneficio, total o parcial de la sociedad o del establecimiento permanente, confrontándose en este caso las legislaciones del Estado de la residencia y la del Estado de situación del establecimiento permanente. Las diferencias entre las mismas repercutirán en mayores distorsiones y situaciones de doble imposición o nula imposición para los sujetos afectados. En este sentido, la única solución plausible parece consistir en la armonización progresiva de los criterios contables sobre los que se establecen los criterios de atribución ¹⁴²⁶.

Esta situación de separación de los beneficios empresariales en cada uno de los Estados en donde la sociedad posee un establecimiento permanente se ve perjudicada también en gran medida por los problemas resultantes del tratamiento de las diferencias de cambio. En este sentido, la inestabilidad del mercado de divisas puede provocar la aparición de asientos contables en las diferentes partes que provocan una distorsión en la determinación final del rendimiento asignable a cada parte ¹⁴²⁷. Con todo

¹⁴²⁵ Sobre las diferencias en torno a este punto vid OCDE *Taxing Profits in a Global Economy: Domestic and International Issues*. Paris. 1992.

¹⁴²⁶ En la Comunidad Europea se han dado algunos pasos en este sentido. Vid al respecto la Directiva 78/660/CEE de 25 de julio de 1978. Diario oficial L222, 14 agosto 1978, Directiva 83/349/CEE de 13 de junio de 1983, Diario oficial L193 de 18 de julio de 1983., y Directiva 89/666/CEE de 21 de diciembre de 1989 Diario oficial L395 de 30 de diciembre de 1989. referida a la contabilidad de las sucursales.

Por su parte la OCDE también ha elaborado diversos estudios encaminados a una aproximación de las normas contables y de la problemática contable y su influencia en el derecho tributario. Vid OCDE *The Relationship Between Taxation and Financial Reporting and Income Tax Accounting*. 1987.

¹⁴²⁷ Vid con carácter general a nivel internacional: OCDE. *Tax Consequences of Foreign Exchange Gains and Losses*. Paris. 1988. IBFD, y KPMG (International Tax Centre). *Tax Treatment of Exchange Gains and Losses*. Amsterdam. 1988. OCDE Foreign Currency Translation. Accounting Standards Harmonization. 1986. BOLES, R. "Foreign Currency Problems of the Multinational Corporation". 11 *The International Tax Journal*. num3/1985. pag 205 y ss. y referido a los establecimientos permanentes BURGERS, I. *Taxation and Supervision of Branches of International Banks. A Comparative Study of Banks and Other Enterprises*. IFBD. 1992. pag 186 y ss En relación con el ordenamiento nacional vid SANZ GADEA, op cit Tomo I. pag 553 y ss. GONZALEZ POVEDA, V. *Inversiones españolas en el exterior*. Ed CISS. 1989. pag 70 y ss. FOOT, J. "Investigación y explotación de hidrocarburos por personas jurídicas extranjeras con establecimiento permanente en España. Aspectos fiscales

debe tenerse presente que estos cambios no afectan a la consideración teórica del establecimiento permanente, y tienen tan solo relevancia en cuanto a la determinación de la base imponible referida al mismo en ambos países y, en consecuencia, al señalamiento del crédito de impuesto o al método de eliminación de la doble imposición internacional.

VI.1.2. Los métodos de reparto proporcional.

Como mencionábamos en un principio, la aplicación de estos métodos responden a una visión diferente de las relaciones económicas transnacionales y una nueva filosofía en relación con la solución del problema de la multiimposición internacional. La fundamentación teórica de estos sistemas descansa sobre la idea de la *unidad de empresa*, abarcando a todas las partes de la misma, cualquiera que sea el lugar de actuación o de realización de actividades, por lo que también recibían el nombre de métodos unitarios ¹⁴²⁸. En favor de esta concepción se sostiene que los establecimientos permanentes no pueden obtener beneficios, sino tan solo la entidad total, porque ella es la propietaria de todos los derechos ¹⁴²⁹.

La consideración unitaria de la empresa a nivel internacional otorga una nueva dimensión a los problemas tributarios internacionales. El punto de partida para la determinación de los rendimientos atribuibles a cada parte de la empresa o a cada establecimiento permanente lo constituye el beneficio total de la empresa que resulta dividido entre aquellos. De este modo se garantiza que la empresa como un todo no puede ser gravada por una cuantía mayor a la realmente obtenida por la totalidad de ésta, lo que se

en torno a su financiación". RDFHP num 159/1982. pag 988 y ss. GARCIA RENAU, M.A. "La moneda extranjera en la legislación española" Estudios Financieros. num 108/1992. pag 41 y ss.

¹⁴²⁸ El más famoso puede ser el de la Unitary Taxation, aplicado por varios Estados norteamericanos para gravar los rendimientos empresariales, siendo especialmente conocido y problemático el método utilizado por California, similar al utilizado por Alaska y Oregón entre otros.

¹⁴²⁹ BECKER, H "The Determination of Income of a Permanent Establishment or Branch" INTERTAX, num 1/1989. pag 12. En este sentido, de acuerdo con la indicación del Informe británico a los CDFI Vol LVVIIIa. Lausana 1973. pag 90 (informe general de LUDWIG, M.B.), en el seno de una misma empresa solamente puede pensarse en la distribución de los gastos y no en la distribución de las ganancias.

conoce como *test del cien por cien* ¹⁴³⁰. Al mismo tiempo, el desarrollo de este sistema conforme a su construcción teórica garantiza por sí mismo la eliminación de la doble imposición internacional, puesto que cada empresa o grupo/unidad empresarial resulta gravado por su renta total adecuándose la capacidad económica mostrada por los mismos y la carga impositiva que les es imputable ¹⁴³¹. De este modo no resulta necesaria la aplicación ulterior de medidas adicionales para evitar la doble imposición sufrida por el grupo ¹⁴³².

Dejando de lado la problemática derivada del cálculo del rendimiento global de la empresa, que será comentada con posterioridad, una vez resuelta la eliminación de la doble imposición queda por concretar la asignación a cada país en que la empresa actúa de las rentas que le corresponden. A diferencia del régimen anterior, en este caso no se tienen en cuenta los resultados desprendidos de la contabilidad separada de cada uno de estos establecimientos. En muchos casos también se prescinde de la valoración de las relaciones intergrupo o internas en el seno de la empresa o realizadas entre los diversos establecimientos permanentes de modo que se evita la valoración por medio de precios de transferencia ¹⁴³³. Al determinarse los beneficios de manera conjunta, no son necesarias las reglas de asignación de ingresos y de gastos.

Generalmente se acude a la definición de unos módulos o criterios con arreglo a los cuales se efectúa el reparto ¹⁴³⁴. Estos módulos pueden

¹⁴³⁰ VIÑUALES, op cit pag 192. ARCO RUETE, L. "Comentarios al informe del profesor Viñuales..." op cit pag 172. CARBAJO VASCO, D. "Cifra relativa de negocios e impuestos sobre la renta: CT. num 46/83 pag 48. LUDWIG, M.B. "La imposición sobre las empresas con establecimiento permanente en el extranjero" CDFI 1973. Vol LVIIIa. pag 86. VOGEL op cit pag 352.

¹⁴³¹ ARCO RUETE, op cit pag 173, 174. VIÑUALES op cit pag 192-193.

¹⁴³² Vid MUTEN "The delimitation between the country of residence and other countries of the power to tax corporations and/or shareholders. " CDFI 49b. 1964.

¹⁴³³ HARLEY, G.J. *International Division of the Income Tax Base of Multinational Enterprise. A treatise on the Unitary Business Concept*. Publ Multistate Tax Commission. Colorado. 1981. pag 328

¹⁴³⁴ En algunos casos como se deriva de la explicación del método de cifra relativa aplicado en España, el reparto se realizaba por el Jurado de Utilidades atendiendo a métodos indirectos.

tener en cuenta criterios de carácter interno o de carácter externo, como el clima, las condiciones sociales, la situación del país, las infraestructuras, el nivel económico, etc, aunque la mayoría de los métodos utilizados suelen tener en cuenta criterios exclusivamente internos. Estos suelen basarse en tres parámetros de carácter operativo, los ingresos de la empresa, los gastos de la misma y la estructura del capital atribuido a cada sucursal o parte de la empresa ¹⁴³⁵. E incluso en algunos casos la asociación de estos criterios puede dar lugar a una fórmula, que con su aplicación a cada establecimiento atribuye directamente los rendimientos imputables al mismo. La fórmula mayormente utilizada consiste en sumar las proporciones relativas de los factores utilizados - salarios, propiedad afecta, y volumen de ventas - en cada establecimiento y aplicarlo a la suma total de rendimientos.¹⁴³⁶

Con esta fórmula se evita la arbitrariedad inherente a la determinación de los precios de transferencia ¹⁴³⁷. Como mínimo asegura una cierta seguridad en la determinación de los beneficios, así como una administración simple ¹⁴³⁸, evitando cualquier manipulación a través de las transacciones internas cuya influencia queda eliminada. Por ello se indica como un método favorable para evitar la evasión fiscal ¹⁴³⁹.

A pesar de los argumentos señalados en su favor, la práctica internacional ha relegado estos métodos aplicados en su pureza a un ámbito interno, dedicados a repartir el beneficio empresarial entre las diferentes

¹⁴³⁵ Comentarios MCOCDE 1977 7.4.26.

¹⁴³⁶ La fórmula empleada en la legislación californiana es la siguiente:

$$\frac{\text{Propiedad en California}}{\text{Propiedad total}} + \frac{\text{Sueldos en California}}{\text{Sueldos Totales}} + \frac{\text{Ventas en California}}{\text{Ventas Totales}} = A$$

A/ 3= Porcentaje de la renta total imputable al Estado de California.

Vid PLANT, P. MILLER, B. CRAWFORD, R. "California Unitary Taxation and Water's-Edge Election" *European Taxation*. Julio 1989. pag 211.

¹⁴³⁷ MUSGRAVE, op cit pag 447, entiende de acuerdo con esta característica que esta fórmula se ajusta en mayor medida a la equidad internacional.

¹⁴³⁸ ROTSCCHILD, L. "California Unitary Tax Update: Worldwide Combined Reporting Held Unconstitutional with Respect to a Foreign Parent Corporation" *BIFD*. 2/1991 pag 71.

¹⁴³⁹ HARLEY op cit pag 328, VIÑUALES, op cit pag 192..

unidades administrativas internas de los Estados ¹⁴⁴⁰. Aún así, se ha desarrollado recientemente una corriente de opinión y de argumentación a favor de su implantación en el ámbito comunitario ¹⁴⁴¹.

Sin duda alguna en este confinamiento han pesado los numerosos inconvenientes que plantea la aplicación práctica de esta construcción teórica. El mayor inconveniente reside en la necesaria armonización de los preceptos de los distintos ordenamientos jurídicos. De no ser así, quiebra uno de sus mayores presupuestos puesto que no se consigue, por una parte la eliminación directa de la doble imposición, con el consiguiente perjuicio para el particular, y por otro, se escapa a la adecuada asignación de las rentas.

De todos modos, incluso dándose este requisito -aplicación generalizada de este sistema- puede quebrarse su filosofía, al quedar por resolver algunas cuestiones.

En primer lugar, la propia definición de unidad económica ¹⁴⁴². En principio la unidad de empresa podría venir dada en el ámbito de la tributación de los establecimientos permanentes por la extensión de la personalidad jurídica de la sociedad que tiene varios establecimientos en diferentes países. Sin embargo la reducción del ámbito de este modo a la existencia de una personalidad jurídica reconocida supone un remedio al problema que puede evitarse con la simple creación de sociedades con personalidad jurídica diferente en cada país.

Por consiguiente la aplicación del método de reparto proporcional como método para evitar la utilización fraudulenta de las transacciones contables comerciales, y en definitiva como método para evitar el fraude fiscal, no puede limitarse a abarcar las relaciones intraempresariales. Pero

¹⁴⁴⁰ Asi vid DE LUIS MONASTERIO, F. "Métodos para distribuir los beneficios imponibles entre varias jurisdicciones tributarias" HPE num 64/1980. También HARLEY op cit. Aún así el problema se ha planteado por la pretensión de algunos Estados americanos de tener en cuenta para determinar el beneficio global de la unidad empresarial a determinadas filiales y sucursales situadas en el extranjero.

¹⁴⁴¹ McLURE, Ch.E. "European Integration and Taxation of Corporate Income at Source; Lessons from the U.S." en Malcom Gammie y Bill robinson: *Beyond 1992: A European Tax System*. Institute for Fiscal Studies., Londres. pag 39-51. En contra puede verse HOSSON, F. de "Profit Allocation in an Integrated European Market" INTERTAX 3/1991. pag 146.

¹⁴⁴² HARLEY, op cit pag 324.

aún teniendo en cuenta esta consideración, queda por determinar cuáles son los aspectos a tener en cuenta para poder englobar personalidades jurídicas diferentes que guardan un tipo de relación ¹⁴⁴³.

Por otro lado quedaría por determinar qué autoridad debería ser competente para la determinación de los beneficios totales ¹⁴⁴⁴, y con arreglo a qué métodos ¹⁴⁴⁵. Aunque los diferentes sistemas incluidos en este grupo eviten la utilización de la contabilidad separada de los diferentes establecimientos integrantes de la unidad empresarial, la contabilidad general de la empresa desplegará una importancia indudable, por lo que la necesidad de armonización para evitar distorsiones entre los diferentes ordenamientos exigida para el anterior procedimiento también se torna necesaria en el presente. Es más, en la medida en que la contabilidad tenga una influencia mayor y se armonice más podrá respetarse más la relación entre los beneficios y la fuente.

Por otra parte, y éste es el mayor inconveniente señalado al sistema, las dificultades en el señalamiento de los precios de transferencia se sustituyen por la búsqueda de unos módulos o factores de reparto que sean acordes con la naturaleza de las actividades llevadas a cabo por las diferentes partes de la empresa y que respeten al mismo tiempo una asignación razonable de los beneficios en función de la importancia o de la colaboración de esta parte a los resultados generales de la unidad empresarial. Es imposible tener en cuenta todos los factores que concurren en la producción del beneficio total de la empresa. Por otra parte está admitido que los factores productivos varían de una empresa a otra por lo que surgen problemas en el momento de efectuar el reparto entre las diferentes partes: por la realización

¹⁴⁴³ Diferentes pueden ser las soluciones adoptadas al respecto. Por un lado puede tenerse en cuenta la definición de empresas asociadas que utiliza el artículo 9 del MCOCDE. Por otra la definición más concreta de relación matriz-filial que consta en la Directiva de la Comunidad Europea sobre régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estdos miembros diferentes. En relación con los ordenamientos que aplican el sistema unitario de determinación de beneficios, la regulación californiana entiende que existe unidad económica impositiva cuando existe unidad operativa, de posesión y dirección (*unity of ownership, operation and management*" Tomado del caso *Butler Bros.v. McColgan*. Vid HARLEY op cit pag 342.

¹⁴⁴⁴ SURREY op cit pag 416. MUSGRAVE op cit pag 446. DE LUIS, op cit pag 178.

¹⁴⁴⁵ SURREY *ibid*. DE LA VILLA op cit pag 138.

de las actividades diferentes, por las diferentes condiciones de mercado en las que actúan estas partes, por la diferente situación económica que sin duda beneficiará en un reparto a los países con mayor nivel de desarrollo económico ¹⁴⁴⁶.

Por ello la delimitación de los criterios choca por un lado con la extensión y delimitación concreta -criterios generales o criterios específicos en función de la naturaleza de actividad o actividades realizadas- y por otro con la valoración o los criterios seguidos en la valoración de los mismos.

Junto a estos inconvenientes se señala uno añadido, el de la inadecuación del método a la capacidad económica demostrada en un determinado territorio por la parte de la empresa que allí ha realizado sus actividades. En la medida en que este método reparta el resultado global de la empresa entre los diferentes segmentos empresariales- sea un beneficio o una ganancia- resulta imposible que a un establecimiento, que ha desarrollado una actividad con numerosos gastos, si la empresa ha obtenido beneficios hay que imputarle un beneficio y viceversa ; si la empresa ha obtenido pérdidas pero el establecimiento situado en un Estado ha desarrollado una actividad boyante no puede imputársele ningún rendimiento positivo sino que hay que repartir la pérdida global ¹⁴⁴⁷.

VI.1.3. Consideraciones finales.

Como se aprecia, los dos métodos parten de concepciones diferentes para llegar al mismo resultado: la correcta asignación de los beneficios que una sociedad, o un determinado grupo empresarial a una determinada jurisdicción tributaria en la que ha llevado a cabo su actividad empresarial bien a través de una empresa considerada residente o mediante una actuación que ha merecido la calificación fiscal de establecimiento permanente. Sin embargo los dos métodos quiebran en sus consideraciones teóricas en el momento de su puesta en práctica, hasta el punto de reconocerse que es imposible la consecución de un sistema de

¹⁴⁴⁶ VOGEL, K. manual op cit pag 353.

¹⁴⁴⁷ DE LUIS op cit pag 178.

determinación científica precisa ¹⁴⁴⁸. En realidad, debido a la especial configuración tributaria de este concepto, desconectado de la construcción mercantil de la personalidad jurídica, cualquier sistema de atribución de rendimientos y de consideración de este concepto como centro de imputación de rentas debe partir de unos supuestos y principios *ficticios* por lo que es imposible que el beneficio determinado coincida con el realmente obtenido ¹⁴⁴⁹.

En consecuencia, los diferentes métodos de atribución tratan de conseguir con la utilización de presupuestos ficticios la asignación razonable de rendimientos al establecimiento permanente, que pongan de manifiesto la mejor relación existente entre la capacidad económica demostrada por la sociedad objeto de controversia, y los Estados que colisionan en sus pretensiones dirigidas a la exacción de su gravamen.

A pesar de su diferente punto de partida, habiéndose demostrado la imposibilidad de aplicación pura de ninguno de los sistemas, es necesaria la búsqueda de un criterio común que interrelacione los aspectos favorables de los mismos eliminando en la medida de lo posible los defectos atribuibles a los mismos ¹⁴⁵⁰. De ahí la necesidad mútua de ambos. Así, aunque el predominio del método de contabilidad separada es patente en la práctica internacional, se observa en su evolución y en la búsqueda de los criterios que la acerquen a una mayor razonabilidad en la relación obtención/demostración de capacidad económica/asignación-Estados participantes ¹⁴⁵¹.

¹⁴⁴⁸ JONES op cit pag 5.

¹⁴⁴⁹ En opinión de GONZALEZ POVEDA, V. op cit pag 96 todos los métodos de determinación y atribución de resultados son ficticios.

¹⁴⁵⁰ En sentido contrario se pronuncia CARBAJO VASCO. D. "La actividad aseguradora en España a través de establecimiento permanente. Problemática del capital fiscal" op cit pag 220: "ambos responden a criterios muy diferentes y su aplicación en el mismo sistema tributario, sobre todo en igual nivel de determinación de la base imponible (ingresos o gastos), sólo puede traducirse en un aumento de las contradicciones internas de su estructura y en un sinnúmero de disfunciones".

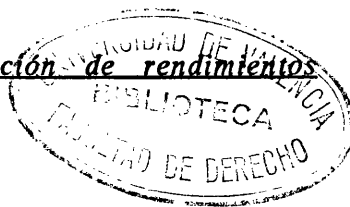
¹⁴⁵¹ Muestra de este acercamiento o del intento de compatibilización de ambos la constituye por una parte la nueva regulación de los precios de transferencia (determinación) contenida en la legislación americana en relación con la transferencia de intangibles, (sección 482 del IRC). Por otra parte como advierte HOSSON op cit pag la proliferación de métodos de compartición de gastos de investigación y la creación de entidades de colaboración e investigación, como las Agrupaciones Europeas de Interés Económico, pueden llevar a introducir, junto con las ya

Por tanto los esfuerzos doctrinales deben dirigirse a la búsqueda de una interacción perfecta de ambos, que ajuste por un lado las controversias entre los diferentes Estados y por otro el interés legítimo de los particulares y entidades de derecho en ser gravadas de acuerdo con unos parámetros de razonabilidad ¹⁴⁵². Sin duda alguna, estos esfuerzos permitirán conseguir un mayor acercamiento en la armonización de bases y criterios de determinación con el fin de liberalizar el comercio internacional de trabas que impidan su expansión. Por otro lado, el mismo impulso debe ir encaminado al planteamiento de medidas que de acuerdo con los criterios materiales adoptados, eviten la utilización abusiva de las normas en perjuicio del funcionamiento del sistema y de su finalidad.

En este sentido, los siguientes capítulos van dirigidos al examen y análisis de las normas existentes, al objeto de determinar los criterios y métodos aplicables en nuestro ordenamiento y las posibilidades de mejora o de subsanación de las lagunas y defectos del mismo.

existentes, algunas reglas de reparto de beneficio que completen las normas relativas a la contabilidad separada.

¹⁴⁵² El profesor VIÑUALES ya señalaba en su informe que en determinados casos, cuando existiera autonomía completa de la sucursal, los dos métodos convergían en un mismo resultado.



VI.2. Los métodos de atribución de rendimientos al establecimiento permanente en el ordenamiento español.

La doctrina española ha reconocido las dificultades para positivizar los criterios que sirvan para determinar la base imponible imputable al establecimiento permanente ¹⁴⁵³. Junto a estas dificultades se unen en el caso español, la carencia de técnica jurídica en la regulación así como la dispersión normativa de su régimen jurídico o la aparente contradicción entre las normas de diferente rango que regulan la misma. Ello viene a unirse al ya de por sí intrincado mundo de complicadas relaciones normativas entre las fuentes que regulan el objeto de nuestro estudio.

La normativa interna reconoce varias clases de establecimientos permanentes, con la finalidad primordial de otorgarles unas particularidades en cuanto a la determinación de su beneficio imponible. Es el RIS, en concreto, el que establece estas particularidades, cuya admisibilidad en caso de ser aplicable un CDI debe ser estudiada. En concreto, el RIS distingue entre establecimientos de actividad continuada, de actividad esporádica y que no cierran un ciclo comercial completo.

Las peculiaridades se centran básicamente en facilitar la determinación de los beneficios, liberando de determinadas obligaciones accesorias a algunos establecimientos, o adecuar el método de determinación a sus condiciones singulares. La especialidad del régimen de atribución de rendimientos se refiere a los establecimientos permanentes de actividad esporádica y a los que no cierran ciclo comercial completo, con relación al sistema general que corresponde a los establecimientos de actividad continuada.

Puede afirmarse por tanto, que el ordenamiento interno español establece un régimen con carácter general, admitiendo determinadas modificaciones del mismo cuando concurren ciertas especialidades en el

¹⁴⁵³ DELGADO HERNANDEZ, M.A. "Problemas de determinación de algunas partidas que integran la Base Imponible de los establecimientos permanentes en España: Precios de Transferencia" Gaceta Fiscal, num 78/1990 pag 191 y ss. PIEDRABUENA, E. "La tributación de los no residentes en España (interrogantes sin respuesta oficial)" Impuestos 1988. pag 2577 y ss. GUIJARRO ZUBIZARRETA, F. "La difícil fiscalidad del establecimiento permanente" Impuestos 1987-II. pag 213 y ss.

establecimiento permanente que aconsejen esta adecuación. Este régimen general debe tenerse en cuenta en la medida en que resulte afectado por la aplicación de un CDI y los principios de atribución que deriven del mismo condicionados por el artículo 7 y el 24 ya examinado.

VI.2.1. Consideraciones generales derivadas de la aplicación del sistema general de atribución de rendimientos en la normativa interna.

La normativa española recoge la sujeción de las personas jurídicas no residentes que actúen en nuestro territorio a través de establecimiento permanente dentro de la denominada *obligación real de contribuir*¹⁴⁵⁴. Aún así la regulación jurídica es parca, derivando su situación jurídico tributaria de la interpretación conjunta de los artículos 4.1.b, 6 y 7 de la LIS. La parquedad en la regulación normativa ha intentado subsanarse por sucesivas modificaciones legislativas y por el RIS, no sin cierta controversia doctrinal debido a las deficiencias técnicas, que provocan vacíos normativos e incluso duplicaciones en la regulación normativa de esta parcela del ordenamiento tributario¹⁴⁵⁵.

La configuración del hecho imponible que la LIS reserva para la obligación real de contribuir, en primer lugar, aparece confundida por la superposición de varios preceptos que utilizan una terminología diferente. Por una parte el artículo 7 incorpora, como vimos en el capítulo III, el concepto de establecimiento permanente como una de las modalidades de *obtención* de rendimientos e incrementos de patrimonio en España derivados de explotaciones económicas de toda índole por parte de las entidades no residentes. El artículo 6, en su párrafo segundo limita la

¹⁴⁵⁴ Esta denominación fue introducida por la legislación de 1978, tras equipararse la denominación a la que ya estaba vigente para las personas físicas.

¹⁴⁵⁵ CARBAJO VASCO, D. "El tratamiento de los no residentes en el nuevo proyecto de Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" Actualidad Tributaria nº 0. 1990. FERNANDEZ BRIONES, L. "Notas sobre el régimen tributario aplicable a los no residentes" Seminario *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Santander 1990. MARIN ARIAS, M. op cit artículo 6 pag 194. DE LA PEÑA, C. "El Impuesto sobre Sociedades y las Sociedades no residentes que realizan negocios en España" RDFHP num 147 pag 675 y ss. PEREZ RODILLA, G. "Tributación de las personas y entidades no residentes en territorio español" Gaceta Fiscal num 32/1986 pag 93 y ss,

obligación impositiva para las personas no residentes a los rendimientos *obtenidos en territorio español al que se refiere el artículo 7º de esta Ley*. Por otra parte, la nueva redacción del artículo 4.1.b. de la LIS dada por la Ley 18/1991, las sociedades no residentes quedan sujetas por obligación real siempre "que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio *producidos en territorio español*". La confusión puede producirse en la medida en que se entienda que la sujeción al Impuesto viene determinada por la obtención de rendimientos producidos en España, con independencia del lugar de su obtención y de la persona titular de las mismas. En la medida en que se interprete que el artículo 4 distingue entre rentas producidas en España y rentas obtenidas en nuestro territorio como consecuencia de actividades realizadas en el mismo podrían quedar fuera de gravamen algunos supuestos ¹⁴⁵⁶.

No obstante, la diferenciación entre producción y obtención no puede mantenerse. Ambos deben entenderse sinónimos a efectos de la delimitación de la obligación real de contribuir en la medida en que se utilizan indistintamente en nuestra legislación ¹⁴⁵⁷.

Aún así, la nueva redacción del artículo 4 plantea otras cuestiones, en la medida en que viene a superponerse en cuanto a la delimitación del hecho imponible correspondiente a la obligación real con los artículos

¹⁴⁵⁶ El supuesto básico de referencia podría ser el siguiente. Una sociedad no residente decide abrir una sucursal en España para realizar operaciones en Europa aprovechando la eliminación de fronteras en el seno de la Comunidad. Al finalizar el año la sucursal ha realizado operaciones en nuestra sucursal con el resto de países pero no ha obtenido ningún contrato o beneficio de actividades realizadas con clientes residentes en nuestro país. La sucursal ha desarrollado una actividad en nuestro país, de la que se han derivado unos rendimientos para la misma. Diferenciando el sentido de las expresiones del artículo 4 diríamos que las rentas se han obtenido en España aunque se hayan producido en el extranjero. Al interpretar el artículo 4 exigiendo que las rentas se hayan producido en nuestro territorio, estas rentas no quedarían sujetas al Impuesto sobre Sociedades español. La matización tendría trascendencia por cuanto sólo podrían imputarse al establecimiento permanente las rentas efectivamente producidas en nuestro territorio.

¹⁴⁵⁷ En este sentido, GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit pag 60 al interpretar la obligación real de contribuir en la imposición sobre la renta española entendía que ambos enunciados debían referirse a los mismos supuestos, aunque se empleara una denominación diferente en la legislación del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del impuesto sobre Sociedades: "rentas o incrementos de patrimonio producidos en territorio español" en la Ley 44/78, y "obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en dicho territorio" en la redacción anterior del artículo 4.1 de la LIS.

mencionados, el artículo 6.2 y el artículo 7 ¹⁴⁵⁸. La doble y distinta configuración de la obligación real de contribuir en el Impuesto sobre Sociedades es real, en la medida en que no puede entenderse que los únicos efectos del artículo 4 consistan en la delimitación de la sujeción pasiva de determinadas personas, porque carece de sentido calificar a una persona como sujeto pasivo por la realización de un determinado presupuesto de hecho que difiere del presupuesto configurado como hecho imponible en otro artículo de la misma regulación impositiva ¹⁴⁵⁹. Por ello el artículo 4.Uno.b. de la LIS incorpora nuevos elementos configuradores del hecho imponible relativos a la obligación real de contribuir, añadiéndolos a los configurados con anterioridad.

De acuerdo con la actual regulación de la LIS, esta incorporación en la LIS de nuevos supuestos afecta en general a toda la obligación real de contribuir, incluidos aquellos sujetos que actúan en España a través de establecimiento permanente, que deberán tributar por estos pagos.

Ello es así en la medida en que el artículo 6.2 de la LIS establece, en principio, un régimen jurídico único para los sujetos pasivos por obligación real, al someterlos únicamente por "el importe de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español a que se refiere

¹⁴⁵⁸ En la redacción anterior ya se planteaban problemas por cuanto el artículo 4 añadía al criterio de la obtención o producción de la renta en territorio español el criterio del pago por persona residente en territorio español. GONZALEZ POVEDA *Tributación de no residentes* op cit pag 60 entendía que el criterio del pago señalado en el artículo 4 debía de entenderse en toda su extensión, junto con los restantes puntos de conexión definidos en el artículo 7 aunque con las limitaciones reglamentarias previstas.

¹⁴⁵⁹ Así, la traslación de este artículo del texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del que toma su referente, hacia el Impuesto sobre Sociedades carece de sentido y de la más elemental técnica jurídica. Puede comprenderse su inclusión en el ámbito de las personas físicas en la medida en que en la anterior legislación existía un vacío legal en la regulación del hecho imponible que afectaba a las personas no residentes sujetas por obligación real, al remitirse en blanco al desarrollo reglamentario, lo que suponía una contravención de las exigencias más elementales del principio de reserva de Ley en materia tributaria. Aún así, con la actual regulación la reserva legal sigue vulnerándose, al efectuarse una delimitación no exhaustiva sino meramente ejemplificativa por lo que las dudas sobre la legalidad de la normativa reguladora de la obligación real de contribuir en el ámbito de las personas físicas todavía perdura. Vid JUAN PENALOSA, J.L. de " La Reforma Fiscal 77/78. Examen crítico de los aspectos internacionales de la Reforma" ICE. num 590/1982. GARCIA PRATS, F.A. *Presupuestos generales de la tributación en España de las rentas obtenidas por los no residentes.* op cit Cap VI.2. GARCIA PRATS, F.A. "Tributación de no residentes. El criterio del pago en el Impuesto sobre Sociedades. Comentarios a la resolución del TEAC de 9 de mayo de 1991" *Revista General de Derecho.* num 571/1992.

el artículo 7º de esta Ley". De este artículo parece derivarse una modalidad de imposición uniforme para toda la obligación real, contraponiéndose ésta a la obligación personal de contribuir prevista en el apartado anterior del mismo artículo. Aún así, la ausencia de norma delimitadora del hecho imponible referido a la obligación real de contribuir implica que tanto las consecuencias jurídicas derivadas de la realización del hecho, esto es, la modalidad de tributación, como el propio presupuesto generador de la obligación tributaria, regulado en el artículo 3 de la LIS, con las particularidades derivadas del artículo 6, coincidan en ambos casos, es decir, en la obligación personal y en la obligación real de contribuir al Impuesto sobre Sociedades.

En una primera lectura del precepto en cuestión, la única diferencia estriba en que los sujetos pasivos por obligación personal resultan gravados por la *totalidad* de los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan con independencia del lugar de producción y residencia del pagador, mientras que las entidades no residentes únicamente deben tributar por las rentas obtenidas en territorio español.

Sin embargo, estos asertos necesitan ser puntualizados.

En primer lugar, la homogeneidad de la obligación real de contribuir que se deduce aparentemente del artículo 6.2 de la LIS debe ser revisada. En efecto, la uniformidad de la obligación real de contribuir se quebró legalmente tras la Ley 5/83 y las sucesivas Leyes anuales de Presupuestos ¹⁴⁶⁰. En ellas se distingue entre obtención de rendimientos mediante establecimiento permanente y obtención aislada de rendimientos sin establecimiento permanente. Esta modificación implica el surgimiento de diferentes y variados hechos imponibles englobados bajo la denominación de sujeción por obligación real de contribuir al Impuesto sobre Sociedades. Junto al hecho imponible surgido por la obtención de rendimientos en España por medio de establecimiento permanente situado en nuestro territorio, aparece una multiplicidad de presupuestos de hecho legitimadores de la acción tributaria del Estado. Estos nuevos presupuestos

¹⁴⁶⁰ ROMERO RODRIGUEZ, C. "Breves notas sobre modificaciones que afectan al régimen tributario de las sociedades no residentes en España introducidas por el RIS y el Real Decreto Ley 24/82 de medidas urgentes en materia presupuestaria financiera y tributaria" RDFHP num 165/1983 pag 501 y ss.

de hecho se caracterizan por gravar manifestaciones de capacidad económica plasmadas en la obtención de rendimientos en nuestro territorio de acuerdo con los puntos de conexión establecidos en el artículo 7 de la LIS. El gravamen que surge recae sobre cada hecho aislado generador de renta, por lo que es de carácter instantáneo y no periódico. La renta se somete por el importe bruto de la misma, sin permitir la deducción de ningún gasto y sin posibilidad de compensar estas ganancias o rendimientos positivos con resultados negativos obtenidos en actividades similares o paralelas. De este modo, estos impuestos de carácter proporcional renuncian a su carácter personal para convertirse en impuestos reales que gravan la obtención/generación de la renta con independencia de cuál sea su sujeto perceptor. Aunque esta modificación adquiriera rango legal con la Ley 5/83, con anterioridad la distinción ya se apuntaba en el artículo 300 del RIS ¹⁴⁶¹, como respuesta ante la falta de configuración impositiva específica prevista para la obligación real tras la promulgación de la LIS ¹⁴⁶².

¹⁴⁶¹ El artículo 300 del RIS ya indicaba que los rendimientos obtenidos en España sin mediación de establecimiento permanente debían quedar gravados por *cada manifestación de renta*, constatando el artículo 303 que estas rentas se someterían a gravamen *con total separación unas de otras*.

¹⁴⁶² No quedaba claro en la Ley si el legislador optaba por un criterio de imputación caracterizado por el principio de la fuerza de atracción como parecía derivarse en el ámbito de la imposición personal sobre la renta en el que debían de acumularse en cada sujeto todas las rentas que obtuviera este sujeto pasivo en nuestro territorio, fueran con o sin la ayuda de un establecimiento permanente situado en nuestro territorio. En la práctica no obstante, este presupuesto conceptual quedaba desvirtuado en la medida en que el RD 357/1979 de 20 de febrero establecía una retención al 15% aplicable tanto a los residentes como a los no residentes, por lo que los no residentes limitaban su tributación a la retención practicada. Vid JUAN PEÑALOSA, J.L. de op cit pag 75.

Este régimen fue despejándose progresivamente, al objeto de facilitar la fluidez de las transacciones internacionales. Así, ya los préstamos de intereses internacionales podían optar por una tributación separada del 24% sobre el importe de estos intereses. La agilización de estas transacciones se facilitó primeramente vulnerando los imperativos legales, al facultar la Orden de 26 de febrero de 1979 para declarar e ingresar los rendimientos obtenidos sin establecimientos permanente y no calificados como variación patrimonial por cada rendimiento percibido, *autorizando* la Orden mencionada a considerar un determinado porcentaje de las cantidades cobradas como rendimiento neto resultante. Este método de determinación del rendimiento neto intentó legalizarse por la Ley 18/82 de 26 de mayo sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones de Empresas al permitir que el Ministerio de Hacienda estableciera reglamentariamente coeficientes de rendimiento neto, atendiendo a la naturaleza de los mismos, deslegalizando una materia que debía quedar regulada por ley.

Por contra, esta modificación no afecta al régimen de atribución de rendimientos ni al de tributación del establecimiento permanente que sigue conservando los perfiles jurídicos otorgados por la LIS.

Del examen de las consecuencias derivadas de este cambio normativo, debería concluirse que la modificación del artículo 4.1.b operada por la Ley 18/91 solamente debería afectar a la modalidad de imposición impuesta por la Ley 5/83 para los rendimientos de los no residentes obtenidos en España sin mediación de establecimiento permanente, pero no a la tributación de los establecimientos permanentes de personas no residentes, que siguen otros criterios genéricos. Sin embargo, la falta de técnica jurídica debe llevar a concluir que normativamente los establecimientos permanentes deben incluir en su base imponible todos los pagos recibidos de personas y entidades residentes y de establecimientos permanentes situados en nuestro territorio ¹⁴⁶³. De este modo, casi inconscientemente, el legislador español ha incluido en la Ley un criterio de atribución de rentas al establecimiento permanente, aunque carezca de toda lógica o principio inspirador.

En consecuencia, la Ley 5/83 destruye de forma definitiva la unidad conceptual de la obligación real de contribuir, diferenciando en cuanto a los presupuestos de hecho normativos aplicables y sus consecuencias jurídicas, la actuación en España mediante establecimiento permanente, y la que se realiza sin su mediación.

Por otro lado, la LIS no ofrece ningún criterio específico relativo a la obligación real de contribuir mediante establecimiento permanente, en cuanto al *método de determinación de la base imponible*. Los criterios que esta Ley ofrece son genéricos y se contienen en los artículos 12 y 13. Tan sólo se hace mención específica de la situación particular de los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en nuestro país, cuando se refiere a la particular valoración de las relaciones y transacciones que tienen lugar entre éste y su casa central u otros establecimientos permanentes de la misma entidad ¹⁴⁶⁴.

¹⁴⁶³ Con todo deben tenerse presentes las precisiones reglamentarias que limitan el alcance del precepto. Vid art 334 del RIS.

¹⁴⁶⁴ En la nueva redacción del artículo 16 de la LIS, operada por la Ley 18/91 se incluye por primera vez de manera explícita entre el ámbito de aplicación de las operaciones vinculadas

Al no contener ninguna especialidad relativa a la obligación real de contribuir, cabría señalar que estos criterios genéricos serán de aplicación también a la obtención de rendimientos mediante establecimiento permanente por parte de una entidad no residente sujeta por obligación real¹⁴⁶⁵. Se podría alegar que el artículo 11 y siguientes, relativos a la determinación de la base, sólo se refieren a los sujetos pasivos que realizan el hecho imponible definido por el artículo 3. Sin embargo, en este artículo no se hace distinción del hecho imponible en función del distinto sujeto pasivo; es más se diría que la LIS establece un único hecho imponible con independencia de la modalidad de sujeción pasiva por la que quede afectada la entidad, sea ésta residente o no residente.

En la medida en que ésta es una de las condiciones que quiebra con la Ley 5/83 en relación con la obtención de rendimientos en España por personas no residentes sin mediación de establecimiento permanente, debe mantenerse que la unidad impositiva por la coincidencia del hecho imponible solo es predicable de las personas residentes sujetas por obligación personal y de las personas no residentes sujetas por obligación real que actúan en nuestro territorio a través de establecimiento permanente.

a las realizadas por una sociedad no residente con sus establecimientos permanentes en España o por una sociedad residente con sus establecimientos permanentes en el extranjero. Sobre la aplicación de estos criterios de atribución de rentas a los establecimientos permanentes con anterioridad a esta modificación, vid ARRAEZ, A. "Régimen tributario de las rentas obtenidas en España por entidades no residentes en territorio español" *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. num 41/1983. pag 227. GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit pag 97, GONZALEZ POVEDA, V. "Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente" *Gaceta Fiscal* num 32/1986. pag 133. DELGADO HERNANDEZ, M.A. "Problemas de determinación de algunas partidas que integran la base imponible de los establecimientos permanentes en España : Precios de Transferencia" *Gaceta Fiscal*. num 78/1990.

¹⁴⁶⁵ Esta es la concepción que parece mantener la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 31 de octubre de 1991, que declara ilegal el método de determinación de rendimientos del establecimiento permanente sin ciclo comercial completo, por entender que el método reglamentario contraviene el criterio genérico señalado en la Ley. A tal efecto la sentencia comentada afirma, refiriéndose a la obligación real de contribuir por rendimientos obtenidos mediante establecimiento permanente, que "el artículo 11 de la Ley 61/78 de 27 de diciembre reguladora del IS, dispone, ...que constituye la base imponible el importe de la renta en el período de imposición "la cuantía de las distintas partidas, positivas o negativas, que componen la renta se integran y compensan para el cálculo de la base imponible", tomando en consideración el criterio general aplicable también a la obligación personal de contribuir.

Manteniéndose la unidad impositiva, debe concluirse que a los establecimientos permanentes deben serles de aplicación las mismas reglas de atribución aplicables a las personas residentes, que son las contenidas con carácter general en el Capítulo IV de la LIS. Con todo, deberán tenerse en cuenta las previsiones específicas del RIS referidas a los establecimientos permanentes en el artículo 315 y siguientes, en la medida en que difieran del Capítulo IV del RIS dedicado a la base imponible (art 35 y ss) ¹⁴⁶⁶.

Por ello la determinación de la base imponible debe partir, como sucede con las personas residentes, de la contabilidad de la empresa-establecimiento, en concreto de su contabilidad separada, como punto de partida para computar los ingresos y gastos imputables a cada establecimiento permanente ¹⁴⁶⁷. Ahora bien, teniendo en cuenta las particularidades del establecimiento permanente, ya comentadas, la LIS admite la utilización de reglas específicas para estas situaciones, como la deducción de los gastos de dirección y los generales de administración, de acuerdo con los criterios desarrollados en el RIS.

Siendo el hecho imponible, y el método de determinación de la base imponible coincidentes cabe incidir en otro aspecto del régimen jurídico del establecimiento permanente, como es el de las rentas imputables al mismo, -ya que los criterios para su cómputo son coincidentes-, al objeto de determinar las posibles diferencias entre la obligación personal y la obligación real.

El artículo 6 de la LIS distingue la obligación personal y la real en atención al alcance de la obligación tributaria en cada caso, o dicho de otro modo, a la diferente limitación territorial de la extensión de la obligación real de contribuir. La obligación personal de contribuir faculta para gravar la totalidad de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos por el

¹⁴⁶⁶La misma remisión a la normativa aplicable a las personas residentes se efectúa en el ámbito de las personas físicas no residentes que actúan mediante establecimiento permanente, aunque en este caso en una norma de rango legal (art 18.Seis Ley 18/91).

¹⁴⁶⁷ La obligación de ajustarse a la contabilidad deriva en la legislación interna española del artículo 30.3 y 16.1 de la LIS. En relación con los establecimientos permanentes debe tenerse en cuenta el artículo 322 del RIS y el RD 3669/1965 de 9 de diciembre. Vid también las obligaciones derivadas de la Directiva 89/666/CEE de 21 de diciembre de 1989 sobre publicidad de sucursales.

sujeto pasivo, mientras que la obligación real solamente autoriza al gravamen de los rendimientos e incrementos de patrimonio *obtenidos en territorio español*. Una primera consideración de este artículo limitaría la obligación real a los rendimientos realmente producidos en nuestro territorio. Sin embargo, el alcance del sentido de la expresión *obtenidos en territorio español* no debe procurarse con una interpretación literal de la misma. En efecto, tal y como dispone el artículo 6, el sentido del término viene dado por lo preceptuado en el artículo 7 de la LIS.

A este respecto el artículo 7, en relación con la imputación de rendimientos al establecimiento permanente, mantiene un criterio claro: deben considerarse, *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. Por tanto, las condiciones de sujeción de acuerdo con los presupuestos de la obligación real de contribuir se concretan en la situación en nuestro territorio del establecimiento permanente. Cuando la persona no residente actúa a través de establecimiento permanente, las condiciones de sujeción de acuerdo con los presupuestos de la obligación real de contribuir no se circunscriben al establecimiento de una relación directa entre el surgimiento o el origen de la renta con el territorio en cuestión, sino en la precisión de la relación del lugar a través del cual se desarrollan las actividades que provocan estos rendimientos con el territorio del Estado. Y esta regla resulta aplicable *en todo caso*, tratándose de la atribución de rendimientos al establecimiento permanente.

De acuerdo con esta interpretación, el artículo 7 introduce una *ficción de obtención en España* de los rendimientos obtenidos por la mediación de los establecimientos permanentes situados en nuestro territorio, aunque estas rentas se hayan generado en otros países¹⁴⁶⁸. De este modo, la atribución de la totalidad de las rentas imputables al establecimiento permanente por estar directamente relacionadas con el

¹⁴⁶⁸ La misma situación se da en otras legislaciones. Tal y como señala McINTYRE op cit pag 2-21, en los Estados Unidos la renta vinculada efectivamente con el ejercicio de una actividad empresarial llevada a cabo en territorio norteamericano aunque se haya generado en el extranjero, se considera como de fuente americana a efectos de la aplicación del impuesto americano (foreign source effectively connected income Sección 864(c)(4) del IRC).

mismo no supone una vulneración del artículo 6.2, sino que simplemente supone la interpretación del mismo en consonancia con los criterios de atribución derivados del artículo 7¹⁴⁶⁹. Paradójicamente, esto supone que la diferenciación incorporada a través del artículo 6 de la LIS entre obligación real y obligación personal de contribuir, deviene inexistente cuando la primera se refiere a la actuación a través de establecimiento permanente de personas no residentes.

Esta situación se ratifica por el RIS que en su artículo 300 considera que son imputables al establecimiento permanente *la totalidad de la renta*, concretándose el criterio en el artículo 315, que sigue un criterio paralelo al del artículo 3 de la LIS.

Teniendo en cuenta esta situación cabe plantearse cuál es la motivación que aboca al legislador español a estructurar la imposición sobre la renta de las entidades y personas jurídicas en torno a la distinción obligación real-obligación personal, cuando se observa que el régimen jurídico diseña el salto cualitativo en torno a la modalidad de imposición entre los rendimientos obtenidos en un territorio a través de establecimiento permanente y los rendimientos obtenidos sin este establecimiento. Tanto las normas definidoras del hecho imponible, como los criterios de imputación de rendimientos o los métodos de determinación del beneficio imponible y los procedimientos de valoración de determinadas operaciones coinciden, e incluso encuentran su base legal en idénticos preceptos legales.

¹⁴⁶⁹ En sentido contrario se pronuncia MARIN ARIAS, M. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras* Tomo IV. Vol 2. Impuesto sobre Sociedades. artículo 6, quien siguiendo a SAINZ DE BUJANDA, F. "Estructura Jurídica del Sistema Tributario" RDFHP num 41 pag 104 y ss, admite el carácter personal pero limitado de esta obligación, al interpretar el término obtenidas en España en su sentido físico o geográfico. "Se dan, pues, en ella, los requisitos técnicos de un impuesto personal, ya que para que éste exista no se requiere que el objeto de la imposición sean todas las rentas o todos los bienes de un sujeto, sino que todas las rentas o todos los bienes que, en forma indivisa, se someten al impuesto, constituyan una unidad jurídica por tener un único titular. De ahí que la obligación personal de contribuir pueda definirse como impuesto universal sobre la renta de un sujeto -es decir, sobre su renta global en el mundo- y la obligación real de contribuir como un impuesto particular sobre una fracción de la renta de un sujeto, es decir, sobre su renta global en España. Ambas obligaciones tienen, pues, un distinto presupuesto, pero los dos impuestos que generan son de carácter personal".

El esquema propuesto en teoría por la LIS responde al deseo de dar contenido jurídico a la distinción esencial de la que parte el derecho internacional tributario como medio para la resolución de conflictos jurisdiccionales tributarios internacionales. Esta distinción surge de la consideración de la residencia como elemento clave para el otorgamiento y distribución de las competencias tributarias entre diferentes autoridades fiscales, lo que lleva a considerar y clasificar a los diferentes sujetos como sujetos residentes y no residentes. La LIS, en consonancia con esta distinción clásica de la práctica internacional, distingue al menos teóricamente, entre obligación real y obligación personal de contribuir. Sin embargo el desarrollo normativo de esta distinción pone en evidencia la ausencia de relevancia jurídica significativa derivada de esta distinción ¹⁴⁷⁰, al menos por lo que a la aplicación exclusiva de la normativa interna se refiere ¹⁴⁷¹.

Podemos asegurar por tanto, que de acuerdo con la normativa interna del Impuesto sobre Sociedades, el establecimiento permanente queda configurado como un punto de conexión peculiar de carácter personal, diferente del resto de los puntos de conexión utilizados en la genérica obligación real de contribuir, tras la configuración de la modalidad de imposición específica prevista para este último grupo en las sucesivas Leyes de Presupuestos. El establecimiento permanente se configura como un centro de imputación de rentas que actúa de forma similar al constituido por el criterio de la residencia, y que tiende a complementar al mismo en aquellos casos en que no es posible la aplicación de este último, es decir, al ámbito de las entidades que no pueden ser consideradas residentes. Ambos criterios de sujeción se conforman por tanto, como criterios de sujeción similares que atribuyen las rentas a una determinada jurisdicción de acuerdo con una concepción personal, que cobran mayor justificación

¹⁴⁷⁰ Tan solo las especialidades referidas a los criterios de separación de rentas y los criterios específicos para la deducción de ciertos gastos pueden ser destacados como especialidades de la tributación de las personas no residentes que actúan mediante establecimiento permanente en relación con el régimen previsto para las entidades no residentes.

¹⁴⁷¹ Cuestión diferente es el planteamiento de las consecuencias que derivan de la distinción a nivel internacional cuando resultan aplicables los CDI. En todo caso, en este supuesto la distinción relevante tampoco es la que diferencia a la obligación real y a la obligación personal de contribuir, sino la que incide en la consideración de las diferentes entidades como personas residentes y no residentes.

cuando mayor es la relación entre este criterio personal y el territorio en cuestión ¹⁴⁷².

La normativa interna en relación con los criterios seguidos para la tributación de los rendimientos imputables a establecimientos permanentes de entidades residentes en España situados en el extranjero, es apenas inexistente. Teniendo en cuenta el gravamen de las personas residentes por la totalidad de la renta obtenida por las mismas, la concreción de los criterios con arreglo a los cuales debe ser tratada la renta de los establecimientos permanentes en el extranjero cobra una dimensión importante ¹⁴⁷³. Partiendo de su gravamen en nuestro territorio, el artículo 16 de la LIS exige su valoración de acuerdo con el principio de libre concurrencia. Cabe pensar que la determinación de los rendimientos imputables al mismo se realizará de acuerdo con la legislación interna española, sin que esté previsto ningún criterio corrector en caso de disfuncionalidad o diferencias importantes con el resultado atribuido al establecimiento permanente en el país de su situación con arreglo a la normativa de aquél país.

Aún así, un factor importante en la contabilización de los resultados obtenidos e imputables al establecimiento permanente, al menos en la casa central o en el país donde se considera residente la sociedad, viene constituido por la contabilización y relevancia jurídico tributaria de las diferencias de cambio. Aunque la normativa española contiene diferentes reglas que versan sobre el tratamiento de estas diferencias, ninguna resulta

¹⁴⁷² La identidad de régimen jurídico se completa con la imposición de las mismas obligaciones de índole contable, registral o formales, tal y como dispone el artículo 322.2 del RIS. En este sentido la normativa de la imposición sobre la renta de las personas físicas en su nueva regulación no limita la obligación de practicar la retención a cuenta a las personas residentes sino a todas aquellas que satisfagan o abonen rentas sujetas al impuesto, comprendiendo también a las personas no residentes que operen mediante establecimiento permanente.(art 42.1.c RIR). Aún así, debido a las peculiaridades de su actuación, existen determinadas reglas formales específicas que afectan únicamente a éstos, como el dedicado al nombramiento de representante de la persona no residente en España, pero que por la limitación de nuestro objeto de estudio tan solo dejamos apuntado. Vid artículo 10 de la LIS en su nueva redacción otorgada por la Ley 18/91.

¹⁴⁷³ Lo mismo puede predicarse de la situación de los subestablecimientos situados en el extranjero dependientes de establecimientos permanentes de empresas extranjeras situados en nuestro Estado, sobre la que la normativa societaria española guarda un absoluto silencio, sin efectuar ni tan siquiera mención a los mismos ni a su situación tributaria. Para una visión general de su problemática específica vid VAN RAAD, K. "Issues in the Application of Tax Treaty Non-Discrimination Clauses" BIFD 1988. pag 349.

específicamente aplicable a la situación en que se encuentra el establecimiento permanente en el extranjero ¹⁴⁷⁴. Ante la falta de normativa específica que cubra todos los aspectos referidos al tratamiento de estas diferencias ¹⁴⁷⁵, la doctrina propone diferentes métodos ¹⁴⁷⁶, con el

¹⁴⁷⁴ SANZ GADEA, E. op cit Tomo I. pag 553. : "El conjunto normativo de referencia no abarca la totalidad de los problemas que pueden presentarse con motivo de las operaciones en divisas. En particular, quedan al margen del mismo el tratamiento... de los establecimientos permanentes en el extranjero". Así, el artículo 22.5 sólo se refiere a las cuentas representativas de saldos en moneda extranjera, mientras tanto la Ley 5/83 como el artículo 51 del RIS únicamente establecen reglas para las operaciones financieras a largo plazo o por plazo superior a un año. De la misma opinión es GONZALEZ POVEDA, V. *Inversiones españolas en el exterior* op cit pag 70 y ss, para quien "las diferencias de cambio que nacen de la integración del balance de una sucursal en el balance de la casa central tienen una naturaleza distinta a las contempladas en la LIS por responder a las exigencias específicas de la integración", op cit pag 73.

¹⁴⁷⁵ En el RIS tan solo se contiene una regla específica destinada a eliminar el posible gravamen en nuestro territorio de las diferencias de cambio en relación con las variaciones patrimoniales obtenidas por los no residentes en nuestro país. Esta es la función del artículo 337 RIS, al computar el valor de adquisición de los bienes con arreglo al cambio en el momento de la enajenación y no de acuerdo con el cambio histórico.

¹⁴⁷⁶ SANZ GADEA, E. op cit pag 566 y GONZALEZ POVEDA, V. op cit pag 70 y ss proponen la utilización de varios métodos. El primero consistiría en la conversión del balance derivado de la contabilidad separada del establecimiento permanente de acuerdo con el tipo de cambio del último día del período impositivo -método del tipo de cambio actual o *closing rate method*-. Con este método cualquier diferencia de cambio tiene relevancia en el balance y en el resultado de la sociedad en España, aunque esta diferencia no se haya visto realizada o materializada todavía. Los otros consistirían en distinguir los elementos de la empresa y aplicarles un criterio de valoración diferente. Con estos métodos se consigue que determinadas diferencias de cambio que afectan a los elementos patrimoniales de los bienes del establecimiento permanente, queden exentas de relevancia tributaria en el país de la residencia, esperando al momento de la realización efectiva de las mismas, para su traslado a la base imponible. Así, puede distinguirse entre el capital circulante, al que se le aplicaría el tipo de cambio actual o del final del período impositivo, y el resto de elementos que se valorarían por el tipo de cambio histórico -método del capital circulante o *current/non current method*-. El tercer método bascula en torno a la distinción entre los elementos monetarios o quasimonetarios y el resto; al primer grupo se les aplica el tipo de cambio corriente y al resto el histórico -método monetario/no monetario o *monetary/non monetary method*-. Una variante del mismo consiste en valorar al tipo de cambio histórico los inventarios de mercancías, cuando la sucursal los tiene valorados al precio de adquisición, o al tipo actual si la valoración se ha hecho a precios de mercado o de reposición -método temporal o *temporal method*-. El último método propuesto consistiría en aplicar las reglas específicas derivadas del artículo 22 de la ley 61/78, el artículo 18 de la Ley 5/83 y las derivadas del Plan general de Contabilidad, para aquellos elementos del balance del establecimiento permanente que no gozan de una regla tributaria específica.

En los restantes ordenamientos también se observa una multiplicidad de reglas para hacer frente a los problemas derivados de estas diferencias. Así, algunos países optan por la aplicación de las normas de tratamiento de cambio internas a cada uno de los elementos atribuibles al establecimiento (Alemania), o a la reformulación del balance del establecimiento permanente de acuerdo con las normas internas de valoración y contabilización (Holanda). Otros en cambio, otorgan relevancia tributaria inmediata a las

único requisito de que sean utilizados de forma habitual y continuada por la entidad ¹⁴⁷⁷. Aún así, en la práctica estos problemas quedan disminuidos por la utilización de técnicas e instrumentos para la cobertura del riesgo de cambio ¹⁴⁷⁸.

De todos modos sería conveniente que el legislador tuviera en cuenta estas circunstancias e incluyera en la legislación los criterios que permitieran a las sociedades con establecimientos permanentes acogerse a los sistemas propuestos.

Estas diferencias son relevantes por cuanto la LIS se decanta por el método de imputación y no por el método de exención ¹⁴⁷⁹. De este modo estas diferencias de atribución incidirán posteriormente en el cálculo de la cantidad a aplicar en concepto de deducción por doble imposición.

diferencias surgidas en el valor de la actividad y bienes afectos al establecimiento permanente como consecuencia de los cambios en el mercado de divisas. Algunos ordenamientos se decantan por calcular este valor atendiendo al valor final de la divisa en la fecha del período (Italia), otros por la valoración de acuerdo con un tipo medio de cambio durante el período (Estados Unidos, Reino Unido); otros, por el contrario, otorgan una opción al sujeto pasivo para que decida qué método aplicar de manera habitual (Canadá, Estados Unidos). Finalmente en otros países, no se recoge este tratamiento en las normas fiscales por carecer de relevancia, al seguir un criterio estricto de territorialidad del impuesto (Suiza, Francia, Brasil). Vid IBFD. *Tax Treatment of Exchange Gains and Losses*. op cit .passim.

Estos son en puridad, los criterios básicos recogidos por la OCDE en su informe (1988): el método de las transacciones específicas *specific transactions method*, el método del beneficio o la pérdida *profit and loss method*, y el método del valor neto o del balance *balance sheet o net worth*.

¹⁴⁷⁷ SANZ GADEA, op cit pag 566. En IBFD *Tax Treatment of Exchange Gains and Losses* op cit puede verse como este es un requisito también exigido en otras jurisdicciones. Por otra parte también derivaría de la aplicación del artículo 7.6 del MCOCDE.

¹⁴⁷⁸ Vid MARTINEZ AREVALO, L. "Sobre la mecánica esencial de los "SWAPS". De los wings, fins rafs, y waps". Información Comercial Española. num 616/1984. pag 115 y ss. No obstante la diferencia de trato por las diferentes legislaciones provoca situaciones contradictorias Vid BURGERS, I. *Taxation and Supervision of Branches of International Banks. A Comparative Study of Banks and Other Enterprises..* op cit pag 188 y ss.

¹⁴⁷⁹ Art 24 LIS.

VI.2.2. Las reglas generales de imputación y atribución de rendimientos derivadas de la aplicación de los CDI.

El MCOCDE ha construido unos criterios de atribución en sus MC a través de la definición progresiva de los elementos caracterizadores del artículo 7. No obstante todavía quedan por esclarecer algunas de las cuestiones más problemáticas en torno a la concreción de los principios que deben regir las relaciones entre la casa central y el establecimiento permanente ¹⁴⁸⁰.

Los CDI firmados por España siguen los criterios de atribución plasmados en los MC de la OCDE. El Modelo sigue el criterio general de considerar al establecimiento permanente como una empresa distinta y separada que realiza las mismas actividades y en las mismas condiciones, al efecto de imputar al mismo los rendimientos que deben corresponderle.

En este sentido, el artículo 7.1 de los CDI establece que los beneficios obtenidos por un establecimiento permanente de una empresa pueden someterse en el Estado de situación del mismo, "pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente" ¹⁴⁸¹, rechazando el criterio de la fuerza de atracción ¹⁴⁸². Este párrafo no configura al

¹⁴⁸⁰ Vid VOGEL, op cit pag 345 y ss. BECKER, H. "The Determination of Income of a Permanent Establishment or Branch" INTERTAX 1/1989. pag 12 y ss. LEIJENHORST, G. "The Allocation of Profits to Permanent Establishments" INTERTAX nº 1/1980. pag 30 y ss. Institut der Wirtschaftsprüfer. "Determination of Profits of Permanent Establishments" INTERTAX num 12/1988. pag 427 y ss. BURGERS, I. *Taxation and Supervision of Branches of International Banks. A Comparative Study of Banks and Other Enterprises*. IFBD. 1992. y bibliografía por ella citada. VAN RAAD, K. "The 1977 OECD Model Convention and Commentary. Selected Suggestions for Amendment of the Articles 7 and 5. INTERTAX num 11/1991. pag 497 y ss. FINK, E.H. "Taxation of the Permanent Establishment (Articles 5 and 7); Associated Enterprises (Article 9) and the Mutual Agreement Procedure (Article 25)" INTERTAX num 12/1992, pag 676.

¹⁴⁸¹ Los CDI firmados por España siguen esta redacción, con la excepción del CDI firmado con Luxemburgo. En este se señala que "si la Empresa realiza su actividad de dicha manera -a través de establecimiento permanente-, los beneficios de la Empresa pueden atribuirse a este establecimiento permanente". Sin embargo de esta redacción no puede derivarse un principio de atribución diferente por cuanto el resto de apartados coincide con los criterios señalados por el MCOCDE.

¹⁴⁸² De ahí que el Comentario del MCOCDE de 1977 afirme en su párrafo 7.1.4 que "el derecho de imposición no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en este Estado por cauces distintos a los de su establecimiento permanente", si bien no existe unanimidad sobre esta regla entre todos los países.

establecimiento permanente únicamente como un requisito mínimo y necesario para que el Estado de situación pueda ejercer su soberanía fiscal sobre las rentas de esa empresa. Además, mediante la incorporación de una regla imperativa de obligado cumplimiento para los Estados, exige que estos sólo podrán ejercer esta competencia tributaria, en la medida en que se hayan podido atribuir los rendimientos al establecimiento permanente. El párrafo en cuestión no concreta cuáles deban ser estas reglas, pero éste es el cometido asignado al párrafo segundo del artículo 7 del MCOCDE.

El artículo 7.2 y siguientes de los MC y de los CDI, contribuyen a concretar los criterios de imputación que deben presidir el régimen jurídico de atribución del establecimiento permanente. Configurado éste como un centro de atribución de rentas en el Estado de su situación, deberán asignársele 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. Por consiguiente, el establecimiento permanente se configura, también en los MC y en los CDI que los siguen, como un centro de imputación de rentas *semejante* (similar) al constituido por la formación de una empresa separada y residente en ese país ¹⁴⁸³, aunque el artículo 7.3 prevea la posibilidad de adecuar a este régimen general las particularidades inmanentes al establecimiento permanente con la interposición de ciertas reglas especiales para los mismos ¹⁴⁸⁴. Como señalan los Comentarios al MCOCDE, "los beneficios imputables a un establecimiento permanente son los que éste habría obtenido si en lugar de tratar con su sede central hubiese tratado con una empresa totalmente distinta, en condiciones y precios usuales de mercado" ¹⁴⁸⁵.

¹⁴⁸³ Esta conclusión se corrobora con el examen de los Comentarios al artículo 24.4 del MCOCDE (párrafos 26 y ss).

¹⁴⁸⁴ De ahí que como mencionábamos en el anterior capítulo, la función del artículo 24 de los CDI consista en adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en que se exige y que concurren en el establecimiento permanente, sin que ello suponga un menoscabo en su situación jurídica. No existiendo las circunstancias particulares y aplicándose la misma modalidad de imposición, carece de sentido y de justificación desde la fusticia tributaria y la eficiencia económica o la neutralidad, que sólo cuente el resultado. En opinión parecida se pronuncia GOLDBERG, op cit pag 92.

¹⁴⁸⁵ Comentarios al PCOCDE de 1963 y MCOCDE 1977 párrafo 7.2.10 y Comentarios al MCOCDE 1992 párrafo 7.2.11.

En atención a estos presupuestos, el MCOCDE toma como base para determinar los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente la contabilidad separada de la empresa ¹⁴⁸⁶, aunque sea posible realizar ajustes con el fin de asignar a cada establecimiento, y en consecuencia a cada Estado, los rendimientos que, de acuerdo con la filosofía de la empresa separada e independiente y la teoría de la libre competencia, se habrían asignado a cada establecimiento. De este modo, se siguen los mismos criterios que para la distribución de rendimientos entre empresas asociadas que forman parte de un grupo a efectos de la aplicación del artículo 9 del MC ¹⁴⁸⁷. Esto sucede así en la medida en que se equiparan el principio de empresa distinta y separada con el criterio del *arm's length* señalado en el artículo 9 ¹⁴⁸⁸. Pero aún siendo éste el punto de partida, debe discutirse el alcance de la ficción del *arm's length* en su aplicación a los establecimientos permanentes situado fuera del país de residencia en sus relaciones con el resto de la empresa.

En todo caso deberá tenerse en cuenta que el artículo 7, con independencia del criterio formulado por el artículo 9, establece la necesidad de un ajuste bilateral ¹⁴⁸⁹. Así parece derivarse del artículo 7.2 cuando

¹⁴⁸⁶ Comentarios al MCOCDE 1977 7.2.11, contabilidad que se llevará normalmente, porque toda organización comercial o industrial tiene interés en conocer la rentabilidad de sus diferentes secciones. Tal y como indica el mismo párrafo de los Comentarios la contabilidad opera "como punto lógico de partida" para que los posteriores ajustes partan de una base efectiva.

¹⁴⁸⁷ El principio de empresa distinta y separada se aplica también en las relaciones entre el establecimiento permanente y otras empresas asociadas a la casa central y dependientes o dominadoras de la misma. Así lo señala el Comentario al artículo 7 (párrafo 7.2.10 MCOCDE 1977): "este principio se extiende también a la atribución de beneficios que el establecimiento permanente pueda obtener de operaciones realizadas con otros establecimientos permanentes de la empresa y con sociedades filiales y sus establecimientos permanentes". Sin embargo para VOGEL en una construcción más elaborada, estas relaciones deben estar presididas y valorarse de acuerdo con los principios derivados del artículo 9 del MC (criterio del *arm's length*) op cit pag 419. En el mismo sentido BAKER, P. Op cit pag 122: "The view taken here is that, while there is a close relationship between the attribution rules in Article 7 and Article 9, the Articles are mutually exclusive: for Article 9 to apply there must be two enterprises, one in each Contracting State, which are associated; in the case of Article 7 there is only one enterprise, which has a permanent establishment in the other Contracting State".

¹⁴⁸⁸ VOGEL op cit pag 337.

¹⁴⁸⁹ En contra parece manifestarse BAKER, P op cit pag 122. en pie de página 19 y en pag 123: "If, as is suggested, Arts 7 and 9 are mutually exclusive, this has an important consequence - unlike Art. 9, Art. 7 has no corresponding adjustment provisions-". Sin embargo posteriormente señala que la regla del artículo 7.2 implica que si se asume que ambos Estados deben aplicar las mismas reglas para asignar los beneficios al establecimiento permanente, el ajuste correspondiente debe practicarse automáticamente.

afirma que al establecimiento permanente se atribuirán los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada "en cada Estado Contratante" ¹⁴⁹⁰. En este punto el MC marca una diferencia cualitativa entre el régimen previsto para los establecimientos permanentes y para las empresas asociadas. El artículo 9 proclama la posibilidad de ajustar las bases imponibles de las empresas situadas en diferentes Estados, el ajuste bilateral no se realiza de manera automática ¹⁴⁹¹, pudiéndose arbitrar el mismo mediante la utilización del procedimiento amistoso ¹⁴⁹². Sin embargo el artículo 7.2, aún optando por el mismo criterio del arm's length propugna la modificación bilateral de los resultados ¹⁴⁹³. De este modo se consigue el reparto del beneficio entre las diferentes partes de la empresa.

¹⁴⁹⁰ De la misma opinión es VOGEL, op cit pag 338 : "art 7(2) and the following paragraphs of the article are binding on both the State of the permanente establishment and the State of residence. The provision differs in this form the general principle that distributive rules of MCs deal conclusively only with taxation in the States of source, whilst only a few of them also contain rules on taxation in the State of residence...Though States have different rules on the determining of profits, application of the allocation rule is the most promising way to prevent tax being imposed by both sides on the same elements of income."

¹⁴⁹¹ Comentarios MCOCDE artículo 9.2.3: "obsérvese, sin embargo, que el ajuste no deberá realizarse automáticamente en el Estado B por el simple hecho de que los beneficios hayan sido corregidos en el Estado A: el ajuste sólo se practicará si el Estado B estima que la cifra de beneficios rectificadas corresponde a la que se habría obtenido si las transacciones se hubiesen efectuado con total independencia... Por ello el Estado B sólo debe llevar a cabo un ajuste de beneficios de la empresa asociada cuando estime que la corrección efectuada en el Estado A está justificada en sí misma y en su importe.

¹⁴⁹² GONZALEZ POVEDA, V "Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas". Noticias CEE num 74/1991 pag 11-17. Este autor pone de manifiesto las peculiaridades aplicables en el ámbito europeo, con la firma del Convenio num 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

¹⁴⁹³ No obstante, debe tenerse en cuenta que la propia OCDE se muestra remisa a la aplicación automática de toda la doctrina del arm's length a las relaciones en que actúa el establecimiento permanente. Es significativo que en su trabajo *Transfer pricing and Multinational Enterprises*, Paris. 1979 y 1984 indique que mientras el principio del arm's length es válido también para la tributación de los establecimientos permanentes, las consideraciones de este informe deben ser aplicadas con precaución a la tributación de los establecimientos permanentes debido a los factores especiales concurrentes.

VI.2.2.1. La admisión del sistema de reparto proporcional.

Hay que tener en cuenta que los CDI, aún consolidando el método de contabilidad separada con las matizaciones que realizaremos en los siguientes apartados, admiten en su seno al método de reparto proporcional como un método válido de atribución de rendimientos. Así lo dispone el apartado 4 del artículo 7 del MCOCDE -también del MCONU- y los CDI que siguen a aquél ¹⁴⁹⁴.

En este caso, los CDI admiten la aplicación del régimen de atribución y asignación de rendimientos previsto en la legislación interna, basado en la concepción tradicional del reparto de los beneficios globales de la empresa entre las diferentes partes de la misma ¹⁴⁹⁵. Sin embargo la utilización de ese método con carácter preferente frente a los criterios del CDI, debe cumplir determinados requisitos.

El primero de ellos, consiste en que el método de reparto proporcional debe haber sido utilizado de manera usual en la legislación interna ¹⁴⁹⁶. Por tanto la mera inclusión del artículo 7.4 en un CDI no permite a un Estado modificar su legislación interna para introducir este método siendo de aplicación preferente sobre los criterios del artículo 7 -7.1,

¹⁴⁹⁴ Tan solo los CDI firmados por España con Alemania, Austria, Checoslovaquia, Finlandia, Hungría, Japón, Luxemburgo, Noruega, Polonia, Rumania y Suiza contienen esta cláusula. En cambio la omiten los CDI con Brasil, Bulgaria, Canadá, China, Dinamarca, Francia, Italia, Holanda, Marruecos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Tunes, la URSS, y Estados Unidos. El caso belga merece un comentario aparte.

¹⁴⁹⁵ Así lo establece claramente el artículo 7.4 del MCOCDE: "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"

¹⁴⁹⁶ Los Comentarios al MCOCDE añaden a esta exigencia, que el método esté aceptado de modo satisfactorio por las autoridades fiscales y por los particulares contribuyentes. Comentarios MCOCDE 1977 7.4.24.

VOGEL, K manual op cit pag 353 trae a colación el caso suizo en donde se aplica este criterio en el ordenamiento interno para proceder al reparto de los beneficios totales asignados a Suiza entre los diferentes cantones. Aún así, resulta ciertamente sorprendente la inclusión de esta cláusula con esta conclusión en los CDI firmados por países en los que no exista esta tradición jurídica y se haya aplicado normalmente el método de la contabilidad separada, salvo que su inclusión no obedezca al hecho de posibilitar la aplicación encubierta de estos criterios como método para la realización de ajustes a la contabilidad de los establecimientos.

7.2 y 7.3 del CDI-¹⁴⁹⁷. Atendiendo a este criterio, la inclusión de este artículo en los CDI firmados por España no implicaría ni permitiría la modificación de los criterios derivados de los primeros apartados del artículo 7 de los CDI, puesto que como hemos visto, la legislación interna española no permite este método de reparto¹⁴⁹⁸.

Cumpléndose este hecho, junto con el respeto a los principios derivados del artículo que serán analizados posteriormente, la legislación interna resulta de aplicación preferente sobre lo dispuesto en el artículo 7. Nótese sin embargo, que en este caso el método propuesto por la normativa interna debería partir de los *beneficios totales* de la empresa para proceder a su reparto entre los diferentes establecimientos permanentes¹⁴⁹⁹, aunque no se haga referencia al método de determinación de los mismos¹⁵⁰⁰. Siendo éste el caso, el método de reparto proporcional adquiriría, en virtud del CDI un carácter prevalente¹⁵⁰¹, si bien excepcional¹⁵⁰², sobre el método

¹⁴⁹⁷ Así lo indica con claridad el Comentario al MCOCDE: "cuando los Estados Contratantes deseen poder utilizar un método que no ha sido usado anteriormente, conviene precisarlo modificando el párrafo en las negociaciones bilaterales" Comentarios MCOCDE 1977 7.4.24.

¹⁴⁹⁸ La cláusula contenida en el CDI firmado con Bélgica merece ser comentada de manera separada. A diferencia del MCOCDE 1977, el artículo 7.4 de este Convenio autoriza a que "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", este otro Estado lo determine este otro estado conforme a su propia legislación, aunque el resultado final deba respetar los principios enunciados en el presente artículo.

A diferencia de la cláusula que estamos comentando (art 7.4) este artículo no se refiere a los métodos de reparto proporcional sino que permite la utilización de los métodos previstos en cada Estado por su legislación interna. Por tanto se efectúa una remisión a la legislación de cada Estado, aunque esta remisión sea subsidiaria, puesto que solo será aplicable cuando la falta de contabilidad suficiente impida la aplicación del método general basado en la contabilidad separada. Junto a estas exigencias el CDI incorpora la referencia al respeto de los principios derivados del artículo 7, condición que será comentada posteriormente.

¹⁴⁹⁹ Esta debe ser la interpretación coherente del término *partes* contenido en el artículo 7.4.

¹⁵⁰⁰ De este modo se deja amplia libertad a la acción interna de los Estados, que se ve compelida únicamente por la exigencia del respeto genérico a los principios derivados del artículo 7.

¹⁵⁰¹ Esta nota parece desprenderse de la interpretación del enunciado del artículo 7.4 : " lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles". Sin embargo el Comentario parece optar por una aplicación subsidiaria de estos criterios ;"es necesario subrayar que de manera general los beneficios a imputar a un establecimiento permanente deben determinarse de acuerdo con la contabilidad de dicho establecimiento permanente si éste refleja realmente la situación". Comentarios MCOCDE 1977 7.4.24.

y los criterios señalados por el CDI. Esta nota es importante, por cuanto de una interpretación conjunta del artículo 7 se desprende que únicamente en este caso, en el de previsión por parte de la legislación interna de un método de reparto proporcional aplicado tradicionalmente, las reglas derivadas del artículo 7 del CDI deben ceder en su aplicación frente a la normativa interna. En el resto de los supuestos, aún en casos de disconformidad parcial, los criterios del artículo 7, tanto los distributivos como los atributivos deben prevalecer a pesar de lo dispuesto por la regulación interna.

Queda por precisar el sentido de la expresión "de acuerdo con los principios contenidos en este artículo". La inclusión de esta segunda condición en el apartado 7.4, aún teniendo un propósito loable, el de guardar la unidad interpretativa y contextual del sistema previsto por el CDI, respetando la práctica habitual de algunos Estados ¹⁵⁰³, resulta de difícil comprensión e interpretación. En una primera aproximación, la expresión es contradictoria puesto que como examinamos en el apartado anterior, ambos métodos parten de presupuestos inspiradores diferentes y en cierta manera opuestos, aunque se necesiten mutuamente ¹⁵⁰⁴. En principio parece imposible que un método de reparto proporcional respete el principio de empresa separada ¹⁵⁰⁵, junto con la consideración del establecimiento permanente como una empresa distinta e independiente, pues esta concepción parte de un presupuesto opuesto al de unidad de empresa que fundamenta los criterios de reparto proporcional en general ¹⁵⁰⁶. Por ello parece que es difícil atribuir un significado preciso a este

¹⁵⁰² VOGEL op cit pag 353 y Comentarios MCOCDE 1977, 7.4.24.

¹⁵⁰³ Aunque éste no sea el caso de España, que pese a incluir esta cláusula en sus CDI debió cambiar el sistema de determinación de beneficios utilizado para los establecimientos permanentes con anterioridad a 1964.

¹⁵⁰⁴ DAVIES, D.R. *Principles of International Double Taxation*. Sweet and Maxwell. Londres. 1985. pag 131-132. : " While the OECD Commentary states that the application of paragraph 4 should be 'in accordance with the principles contained in the Article', which presumably means the separate accounting or arm's length principle, it is difficult to see how this can be effected except in special cases as the two methods are fundamentally different, although both aim at giving a true assessment of profits".

¹⁵⁰⁵ BAKER,P. op cit pag 127. DAVIES,D. op cit pag 131.

segundo requisito de admisión de los métodos internos de reparto proporcional cuando un CDI basado en el MCOCDE resulte aplicable.

Siendo imposible el cotejo de los principios fundadores de este sistema con los que configuran los métodos de contabilidad separada, en los que básicamente se inspira el MCOCDE, diferentes posturas han intentado su explicación refiriendo la similitud de los principios en su plasmación en los resultados. Influye en esta interpretación el Comentario al MCOCDE. Así para algunos autores, esta conformidad se da cuando existe una similitud sustancial en el resultado ¹⁵⁰⁷. Sin embargo, el Comentario se expresa en forma diferente, admitiendo diferencias entre los resultados que deriven de la aplicación de ambos métodos sin que supongan la vulneración de los mencionados principios ¹⁵⁰⁸. Aún así, tanto algunos autores como el propio Comentario avalan la compatibilidad y el respeto de los principios por la mera conformidad relativa de los resultados ¹⁵⁰⁹.

¹⁵⁰⁶ La misma opinión parece mantener la Cámara Internacional de Comercio, si bien estima que las condiciones que favorecieran la aplicación de los métodos de reparto fraccionario deberían estrecharse. "The allocation of profits based upon a principle quite different from that laid down in §2, and it cannot be expected consistently to produce results in accordance with the principles of §2. The saving clause at the end of §4 is unlikely to afford any satisfactory remedy in practice, and in view of the tendency in some countries outside Europe to employ the method of apportioning total profits as a means of discrimination against foreign enterprises, its endorsement in a Model Article is to be regretted. The Article should, as a minimum provide that whenever separate accounting is practicable, the apportionment of total profits of the enterprise is precluded, whether or not that method is customary in the Contracting State in question. The ICC regards this as a major question of principle". vid ICC. "Double taxation in the Atlantic Community". *Review of the Reports of the Fiscal Committee of the OEEC/OECD*. November 1962. Brochure 224.

¹⁵⁰⁷ Vid en este sentido DE JUAN PEÑALOSA, J.L. en "El Modelo de la OCDE y su influencia en la legislación fiscal española" en *Estudios de Doble Imposición*. IEF;" el resultado tiene que ser el mismo -en sustancia- que el de contabilidad separada, con lo cual queda aquél reducido a un simple método de cálculo privado de toda su esencia y filosofía". En el mismo sentido DE LA VILLA op cit pag 138.

¹⁵⁰⁸ El Comentario al MCOCDE 1977 7.4.24. señala que " El párrafo 4 indica con claridad que un Estado Contratante puede continuar empleando un método tal si se utiliza corrientemente en ese país, aunque la cantidad que resulte difiera en cierta medida de la que daría una contabilidad separada".

¹⁵⁰⁹ El Comentario afirma que basta la "condición de que equitativamente pueda considerarse que el resultado obtenido es conforme a los principios contenidos en el artículo". En sentido parecido VOGEL op cit pag 353 puntualiza que el Comentario "requires no more than that the *general aim* of any method involving apportionment -vix. the formula selected- *ought to be* to produce figures of taxable profit that approximate as closely as possible to the figures that would have been produced on a separate accounts basis". (la cursiva en negrita en el original)

Sin embargo esta simple relación de correspondencia contenida en el Comentario principios/resultados debe revisarse. En primer lugar, por motivos obvios, porque puede que la comparación sea imposible, por no existir esta contabilidad, por no ser obligatoria, o bien por no derivarse de la misma elementos suficientes para determinar el resultado. Este elemento pone de manifiesto una segunda contradicción del Comentario: si tal como se afirma en uno de sus párrafos este método debe emplearse de manera supletoria al método de contabilidad separada, la comparación de resultados aparecerá como un requisito meramente teórico que no podrá realizarse en la práctica. En consecuencia resultará imposible la concurrencia del segundo requisito -concordancia con los principios del artículo 7-, exigido por el CDI para la aplicación permisiva del método de reparto proporcional previsto en la legislación interna, por falta de comparabilidad de resultados.

Esta situación ha intentado ser solucionada por algún autor afirmando que basta la conveniencia y selección de los criterios de reparto como condición necesaria para su admisibilidad a efectos de su prevalencia sobre los criterios plasmados en un CDI ¹⁵¹⁰. Sin embargo, esta conclusión supone vaciar de contenido el segundo de los requisitos de aplicabilidad de estos métodos contenidos en el artículo 7.4. Esta parece ser una de las dos únicas alternativas posibles que se desprenden de la lectura del artículo 7.4 ¹⁵¹¹: o bien entender vacío de contenido el requisito, o bien eliminar la posibilidad de aplicación efectiva de estos métodos por el imposible cumplimiento de esta exigencia ¹⁵¹².

¹⁵¹⁰ VOGEL op cit pag 353: "the only point at issue is the appropriateness and selection of the apportionment formula".

¹⁵¹¹ Vid no obstante el apartado dedicado al momento de imputación de los rendimientos atribuidos al establecimiento permanente .

¹⁵¹²La compatibilidad de estos dos métodos de atribución de rendimientos y el respeto de los principios derivados del artículo 7 por el método de reparto fraccionario también ha sido estudiada y deducida en algún caso internacional. Así en *Sun Life Assurance Co. of Canada v. Pearson* [1984] S.T.C. 461 el ponente señaló que aunque el artículo dedicado a las rentas empresariales no permitiera expresamente un reparto de las rentas totales, éste reparto no tenía porqué ser inconsistente con el test del *arm's length*. El criterio a examinar consistía en decidir si tratando la sucursal y la casa central como empresas independientes, al actuar estas empresas en base a un criterio de libre concurrencia habrían observado el método particular de reparto como un método correcto para llegar a los beneficios de la sucursal. Vid DAVIES,D. op cit pag 133.

Aún así, VOGEL realiza una interpretación alternativa de este requisito. Aunque para su comprensión sea necesario el análisis del alcance del principio de empresa separada que recoge el artículo 7 de los CDI, cuestión que abordaremos en un siguiente apartado, podemos adelantar aquí las líneas generales. Los métodos de reparto proporcional podrán aplicarse existiendo un CDI en vigor siempre que se proceda únicamente al reparto del *resultado global* de la empresa, si se entiende que el artículo 7.2 en conjunción del artículo 7.1 exige que únicamente son atribuibles a los diferentes establecimientos permanentes los rendimientos totales de la empresa.

Para una discusión en profundidad de la posibilidad del cumplimiento de este requisito debemos analizar previamente las características y principios que se aplican a la tributación de los establecimientos permanentes tal y como derivan del régimen general previsto en la legislación interna y en el régimen normal de los CDI.

No obstante del análisis del artículo 7.4 en su contexto se infiere que , éste, cuando aparece en los CDI firmados por España no habilita a nuestro ordenamiento interno a la aplicación de métodos de estimación de resultados de carácter indirecto. Tampoco permite la modificación de nuestra legislación con la intención de incorporar este método a la misma. Esta afirmación resulta relevante para decidir la aplicabilidad o prevalencia de los sistemas especiales previstos en la legislación interna existiendo un CDI aplicable, de modo que su inserción en los CDI firmados por España beneficiará normalmente a los otros países, pero no a las posibilidades de determinación del resultado por parte de nuestra Administración tributaria.

VI.3. Las características de la imputación de rendimientos al establecimiento permanente en el método general derivado de la legislación interna y de los CDI.

VI.3.1. Vinculación efectiva.

VI.3.1.1. En la legislación interna.

El criterio de la atribución/imputación de rendimientos conforme al principio de vinculación efectiva al establecimiento permanente aparece de forma clara en ambos estadios normativos.

En primer lugar, de acuerdo con la legislación interna, se entendían atribuibles al establecimiento permanente y por tanto obtenidos en España y sujetos a obligación real de contribuir, consonando los artículos 6.2 y 7 de la LIS, los rendimientos *de toda índole* obtenidos por medio del mismo, o mediante su actuación ¹⁵¹³. Por tanto, el legislador español adopta en la LIS un criterio de inclusión/imputación amplia que no restringe la vinculación a los rendimientos estrictamente derivados de la explotación típica o actividad principal desarrollada por el establecimiento permanente, al abarcar los rendimientos de toda índole. Este criterio queda patente con el desarrollo reglamentario, al incluir el artículo 315 no sólo las rentas derivadas de las explotaciones económicas sino también las derivadas de sus bienes afectos, tanto por su cesión como las ganancias de capital que originen ¹⁵¹⁴. Así, el Reglamento no hace sino adecuar los criterios generales de imputación, de acuerdo con las categorías de rentas atribuibles a

¹⁵¹³ En atención a este criterio, el RIS entiende en el artículo 300, que debe imputarse al establecimiento permanente "la totalidad de la renta". El alcance de esta afirmación será estudiado en el apartado referente a la renta mundial.

¹⁵¹⁴ Cuestión diferente es la concreción de los criterios de afección al objeto de evitar una desmembración de las actuaciones de la empresa o por el contrario la afectación fraudulenta de determinados bienes en establecimientos permanentes situados en países con baja tributación al objeto de reducir el gravamen que sufre la empresa. Estos aspectos serán analizados en un apartado posterior.

las sociedades residentes ¹⁵¹⁵, a la situación específica del establecimiento permanente ¹⁵¹⁶

Aún así, del examen de la legislación interna se observa que tan solo la renta que cumpla los requisitos de vinculación con el establecimiento permanente de acuerdo con los criterios del artículo 315, realización material de la actividad a través del mismo o control sobre los bienes y activos que generan el rendimiento, podrá atribuirse al establecimiento permanente. El resto de rendimientos percibidos u obtenidos por la entidad no residente que de acuerdo con los puntos de conexión de la LIS se consideren obtenidos en nuestro país, deberán tributar de la misma forma que si no existiera el establecimiento permanente ¹⁵¹⁷.

La vinculación efectiva en la legislación interna conlleva pues, la exigencia de la actuación material del establecimiento para la consecución del rendimiento ¹⁵¹⁸ o la vinculación entre la intervención directa del establecimiento permanente y el rendimiento a él asignado. Esta

¹⁵¹⁵ Art 3 de la LIS.

¹⁵¹⁶ EGUINOVA ,op cit pag 13 se pronuncia no obstante, por la presencia en nuestro ordenamiento interno del principio de la "fuerza atractiva", al asimilar este criterio con la posibilidad de imputar al establecimiento los rendimientos derivados de la cesión de elementos patrimoniales afectos al establecimiento y los incrementos y disminuciones patrimoniales derivdos de elementos afectos al mismo.

¹⁵¹⁷ Esta es la regla lógica que deriva también del análisis del RIS. Aunque de la lectura del artículo 300 del RIS pudiera deducirse que la entidad no residente cuando opere mediante establecimiento permanente debe tributar por la totalidad de las rentas obtenidas en nuestro territorio por aquélla entidad, a diferencia del caso en que decida actuar sin constituir un establecimiento permanente, esta interpretación se ve imposibilitada en la medida en que se exige que la totalidad de la renta por la que debe tributar el establecimiento permanente, deba ser imputable al mismo. En efecto, cabe esperar que a cada establecimiento permanente se le atribuyan únicamente las rentas efectivamente vinculadas al mismo y sóloamente éstas, aunque el mismo sujeto realice otras actividades. Esta aclaración se deriva del artículo 303, de acuerdo con el cual el principio general de las rentas obtenidas por los no residentes es la tributación separada de cada rendimiento obtenido por los mismos -criterio legalizado posteriormente por la Ley 5/83-, tributando de manera conjunta únicamente en la medida en que sean imputables a un establecimiento permanente. Es decir, no basta con la existencia de un establecimiento permanente para reunir las rentas obtenidas por el no residente en torno al mismo, sino que las rentas deben resultar imputables al mismo.

¹⁵¹⁸ No entramos ahora a discutir si el beneficio debe ser efectivamente obtenido por la empresa en su conjunto o es admisible entenderlo referido o imputado *ficticiamente* al establecimiento permanente.

característica debe ser determinante para la definición de los criterios concretos de atribución en cada rendimiento ¹⁵¹⁹.

La exigencia de vinculación también debe predicarse de los gastos imputables al establecimiento permanente. Sin embargo, en relación con los gastos el criterio definidor de la vinculación no deriva de la actuación material de la actividad que comporta el gasto o del soporte económico del mismo por medio del establecimiento permanente. Por contra, en este caso debe ser la finalidad de beneficiar o servir al propósito de la actividad del establecimiento la ratio que decida su imputación. Este es, en definitiva el criterio que inspira el artículo 13,n de la LIS, y que no supone sino una especificación de los criterios de necesidad y pérdida patrimonial exigibles con carácter general a todo gasto para su deducibilidad.

VI.3.1.2. En los Convenios de Doble Imposición.

Por lo que respecta a los CDI, el criterio de la vinculación efectiva de los rendimientos imputables al establecimiento permanente, viene

¹⁵¹⁹ En definitiva, la legislación española utiliza un criterio puro de vinculación efectiva. No sucede así en otras legislaciones. Por ejemplo, la legislación americana utiliza el criterio de la *effectively connected income* (sección 864(c) del IRC). De acuerdo con este criterio, para la atribución de determinados rendimientos -dividendos, cánones, intereses o ganancias de capital- al establecimiento permanente o a la persona o entidad no residente que se considera *engaged in trade or business* aquellas rentas derivadas de un bien inmovilizado afecto a la actividad empresarial, o bien cuando las actividades llevadas a cabo por el sujeto pasivo fueron un factor material para la generación de esa renta. No obstante, y como ponen de manifiesto algunos autores, la aplicación de estas reglas no ha supuesto definitivamente la desaparición en el derecho interno del criterio de la fuerza de atracción como principio de atribución de rendimientos. Para los rendimientos que no se califiquen como *periodical income*, es decir como dividendos, cánones, intereses, etc., sigue todavía vigente el principio de la fuerza de atracción. Según este principio, cuando una entidad no residente realice negocios en US a través de un lugar fijo de negocios constituyéndose en *engaged in trade or business* todas las rentas de fuente americana de acuerdo con el IRC deberán considerarse *effectively connected income* a ese lugar fijo de negocios, aunque la actividad que las genere esté desconectada del negocio realizado en aquél lugar fijo de negocios. La misma regla se aplica en relación con los rendimientos derivados de propiedad inmueble sita en territorio norteamericano, que debe considerarse renta efectivamente vinculada al desarrollo del negocio en cualquier caso y por tanto debe atribuirse al lugar fijo de negocios. Vid a tal efecto las críticas de McINTYRE op cit pag 2-17 y ss. DALE, H.P. "Effectively Connected Income" 42 Tax Law Review. 1986-1987. pag 696 y ss. ROBERTS, S. "The Force of Attraction Doctrine in the United States Tax Law Today" BIFD 1967. pag 488 y ss. HUDSON, D. TURNER, D. "International and Interstate Approaches to Taxing Business Income". 6 Northwestern Journal of International Law & Business. 1984. pag 562 y ss.

establecido de modo claro en el párrafo primero del artículo 7 del MC y de los CDI firmados por nuestro país ¹⁵²⁰. Solo serán imponibles en el Estado de situación del establecimiento permanente, como vimos, los beneficios de la empresa en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento ¹⁵²¹.

El elemento decisivo consiste, no obstante, en decidir si este criterio general de atribución al establecimiento permanente se deriva de la propia estructura del CDI o bien, si en todo caso hay que acudir al derecho interno de cada país para elaborar los criterios de imputación aplicables en cada situación concreta.

De acuerdo con lo señalado en el anterior apartado, los restantes apartados del artículo 7, -es decir los apartados 7.2 a 7.7- configuran al establecimiento permanente como un centro de imputación de rentas de carácter personal, de acuerdo con las reglas, ficciones y valoraciones utilizadas para las empresas residentes, pues ésta era la conclusión derivada de la consideración del establecimiento permanente como empresa independiente y separada, criterio que por otro lado concordaba con las exigencias derivadas del artículo 24 de los CDI posibilitando y exigiendo al mismo tiempo su vigencia y aplicabilidad.

No obstante, en opinión de algún autor, los CDI, y en concreto el apartado primero de sus artículos 7, se limitan a admitir cualquier criterio

¹⁵²⁰ Aún así la expresión *vinculación efectiva* o *effectively connected income*, no aparece definida en el artículo 7 ni en los artículos siguientes en los que se contienen cláusulas que responden a este principio, tomándose la expresión de la legislación interna norteamericana, aunque no con el mismo significado. Vid BAKER, P. op cit pag 129-130. BISCHEL, J. y FEINSCHREIBER, *Fundamentals of International Taxation*. Nueva York. 1977. pag 157-161 y 170-171. Vid DAVIES, D. op cit pag 130.

¹⁵²¹ El CDI con Estados Unidos reconoce de forma expresa este criterio de vinculación efectiva como característica para la atribución de rendimientos al establecimiento permanente. Así, el artículo 7.5 del mencionado convenio dispone que "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 y se determinarán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma*". (la cursiva es nuestra). Aunque la redacción del precepto contiene una cláusula indeterminada, que puede admitir interpretaciones que supongan la inaplicación del criterio general derivado de este precepto, entendemos que el mismo aboga por la inaplicación del criterio de la fuerza de atracción referida al establecimiento permanente por parte de ambos Estados, y su sustitución, en función de lo dispuesto por el CDI, por el criterio de vinculación efectiva.

de atribución de rentas expresamente reconocido por la Ley interna ¹⁵²². De acuerdo con esta opinión, el artículo 7.1 constituiría una cláusula de remisión a la legislación interna y a los criterios de atribución señalados en la misma.

Sin embargo, creemos que esta opinión debe matizarse. Por una parte, es preciso recordar, como quedó subrayado en el apartado correspondiente, que dada la configuración constitucional en los diferentes países del principio de reserva de Ley tributaria y de las relaciones entre ley interna y tratados internacionales, los CDI dependen en su interpretación y aplicación en numerosas ocasiones de lo dispuesto en la legislación interna, que se toma como referencia necesaria. Teniendo esto presente, hay que apuntar que, aun siendo necesario el establecimiento de unas reglas concretas de atribución de rendimientos al establecimiento permanente por parte de la ley interna, pues éste constituye un dato fundamental de los sometidos a reserva de Ley al constituir un elemento esencial definidor del hecho imponible, los CDI contienen elementos suficientes para decantar el contenido y los criterios que deben presidir las reglas de atribución de rendimientos al establecimiento permanente siendo aquéllos aplicables. Esta condición puede conllevar la prohibición de determinados métodos o sistemas de atribución de rendimientos contenidos en la legislación interna o limitar ciertos aspectos de la misma ¹⁵²³.

¹⁵²² En este sentido parece pronunciarse McINTYRE alegando el poco desarrollo de las reglas de atribución de rendimientos contenidas en los CDI, de modo que debe acudirse a los criterios previstos en la Ley interna. op cit pag 2-74. Un criterio similar sostiene VOGEL, K. manual op cit en la pag 320, para quien el artículo 7 sólo contiene reglas de carácter distributivo, aunque de su propio análisis del artículo 7 y adjuntos parezca deducirse lo contrario. En contra de esta postura se pronuncia ROBERTS, S "The Force of Attraction Doctrine in the United States Tax Law Today". BIFD. 1967. op cit pag 494.

¹⁵²³ Esta argumentación ha sido defendida por algun tribunal extranjero en la interpretación de estas cláusulas. Así en el caso inglés *Ostyme v. Australia Mutual Provident Society* [1960]A.C. 459; 38T.C. 492, citado por DAVIES, D.R. *Principles of International Double Taxation*. Sweet and Maxwell. Londres. 1985. pag 132 y por BAKER, P op cit pag 128. El caso confrontaba a una sociedad aseguradora australiana con una sucursal en el Reino Unido, a la que de acuerdo con la legislación interna británica le era de aplicación un sistema de reparto proporcional para la determinación de los rendimientos atribuibles a la misma. Sin embargo el CDI firmado entre el reino Unido y Australia no contenía la cláusula permisiva de este método, (semejante al artículo 7.4 del MCOUDE) por lo que resultaba de aplicación el criterio general. La House of Lords decidió que en estos casos el criterio establecido en el CDI debía tomar preferencia sobre la Ley interna en caso de conflicto y que los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente en el Reino Unido debían de calcularse como si la sucursal fuera una empresa independiente que tratara con la casa central a precios de libre concurrencia.

De acuerdo con estas afirmaciones, la consideración del establecimiento permanente como empresa independiente y separada, supone a efectos de la concreción de los métodos de imputación, que al establecimiento permanente deberán aplicársele los mismos criterios de imputación que de acuerdo con la legislación interna resulten aplicables a las empresas independientes y separadas ¹⁵²⁴. No es posible sostener que el artículo 7.1 contiene una regla de remisión a los criterios de atribución al establecimiento permanente, contenidos en la legislación interna de cada país. Al contrario, la interpretación conjunta de este apartado con el artículo 7.2 conduce a una conclusión diferente, en la medida en que el artículo 7.2 establece un criterio propio y autónomo de atribución/imputación: "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".

Por tanto, la imputación de rentas al establecimiento permanente mediando un CDI se refiere a los criterios de imputación aplicables de acuerdo con la ley interna a las empresas separadas y distintas, y no a los criterios particulares o específicos que esta Ley reserve para los propios establecimientos permanentes, con independencia de su coincidencia. Ello supone configurar al establecimiento permanente como un centro de atribución de rentas de carácter personal, atribución que deberá realizarse en consonancia con la relación funcional existente entre el establecimiento permanente y la actividad desarrollada directamente a través del mismo ¹⁵²⁵.

En atención a ello, el MC y los Comentarios se decantan por imputar al establecimiento permanente las rentas efectivamente vinculadas al mismo ¹⁵²⁶. Es decir, sólo podrán imputarse a un establecimiento

¹⁵²⁴En atención a este criterio deberían serle imputables las mismas rentas por las que debería tributar la actividad desempeñada en el mismo en caso de haberse constituido una filial con personalidad jurídica diferente.

¹⁵²⁵ GURRY op cit pag 20.

¹⁵²⁶ Comentarios MCOCDE 1977 párrafo 7.2.10, párrafo 10.4.30, 11.4.22. y 12.3.15. Vid también párrafo 7.1.4. (MCOCDE 1992 7.1.5): "Este Estado puede gravar los beneficios de la

permanente los beneficios que le sean económicamente imputables, en función de las actividades realmente ejecutadas ¹⁵²⁷ ¹⁵²⁸. El criterio decisivo para la asignación de rendimientos a cada uno de los centros de imputación y su valoración, en función de su vinculación con el territorio será, al igual que ocurre para el caso de las relaciones entre empresas asociadas, el principio de libre concurrencia o el *arm's length test* ¹⁵²⁹.

La admisibilidad del criterio de vinculación efectiva presente en los CDI es más patente si se observan otros apartados y artículos del CDI. Por un lado, esta consideración del establecimiento permanente como centro de atribución únicamente de las rentas vinculadas efectivamente al mismo ha alcanzado mayor comprensión tras el cambio operado en la definición general de establecimiento permanente en el MCOCDE 1977 con relación a la definición contenida en 1963. En el primer Proyecto de Convenio de la OCDE, se exigía que la actividad productora de los rendimientos se realizase *en el lugar fijo de negocios*. En cambio, el MCOCDE de 1977 desplaza la

empresa, pero sólo en la medida en que sea imputable al establecimiento permanente; de donde se deduce que el derecho de imposición no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en ese Estado por cauces distintos a los de su establecimiento permanente".

¹⁵²⁷ VOGEL op cit pag 324: the second sentence of art 7(1) allows the State of the permanent establishment to tax only those profits which are economically attributable to the permanent establishment, i.e. those which result from the permanent establishment's activities, which arise economically from the business carried on by the permanent establishment".

¹⁵²⁸ El criterio de vinculación efectiva derivado de la aplicación de los CDI ha sido admitido en algunos pronunciamientos extranjeros. Así, vid el caso inglés *General reinsurance CO Ltd* de 27 de enero de 1970, High Court (Chancery Division) (48 TC 81) -En EDWARDES-KER op cit art 7 pag 20-. o la Revenue Ruling americana 77-269 -EDWARDES-KER op cit art 7 pag 26-. Vid también la sentencia del Bundesfinanzhof alemán de 9 de octubre de 1985, que a pesar de provocar un resultado contrario al derivado del principio de vinculación efectiva por la interpretación errónea de otra cláusula incluida en el CDI firmado entre Estados Unidos y Alemania, similar al artículo 10.5 MCOCDE, tiene en cuenta los efectos del criterio de vinculación efectiva. Asimismo la Federal Ruling Alemana de 22 de septiembre de 1988 (1988 BstBl I410; IV C5-S 1301 USA-51/88) en contra del primer pronunciamiento del Bundesfinanzhof, y reinstaurando el criterio de la vinculación efectiva, con independencia del lugar de pago de los rendimientos vinculados al establecimiento permanente y la procedencia de los mismos. Vid asimismo la editorial de EDWARDES-KER al caso comentado -art 7 pag 13.8006-13.8007-, defendiendo el criterio de vinculación efectiva derivado directamente del CDI. El criterio de la vinculación efectiva ha sido finalmente admitido por el Bundesfinanzhof, enmendando su postura anterior errónea, en una sentencia reciente de 20 de enero de 1993 IR 54/92 BStBl, 1993-II, pag 483. Citada por KRAFT, G. "Recent Developments in Case Law on Permanent Establishment Taxation". European Taxation. Octubre 1993. pag 351.

¹⁵²⁹ VOGEL, K. manual op cit pag 337.

conexión material entre la actividad generadora, el lugar fijo y el territorio por una conexión de carácter funcional: basta que la actividad se desarrolle mediante o a través del establecimiento permanente ¹⁵³⁰. De este modo el establecimiento permanente se transforma en mediador en la obtención de las rentas imputables y no en un mero elemento físico de conexión con el espacio del territorio del Estado que faculta a éste a gravar las rentas obtenidas por esta sociedad.

Por otro lado, junto a esta consideración debe aludirse a los criterios de vinculación de rendimientos al establecimiento permanente contenidos en los artículos dedicados a la tributación de rendimientos específicos, como son los dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital. En los artículos del MC y de los CDI que versan sobre la tributación de estos rendimientos se contienen varias cláusulas ¹⁵³¹ que consituyen manifestación del principio de vinculación efectiva ¹⁵³², y que en la doctrina internacional reciben la denominación de *permanent establishment proviso* ¹⁵³³.

De acuerdo con estas cláusulas, dejan de aplicarse las reglas específicas de reparto de la competencia tributaria entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia para cada tipo de rentas. En realidad, estas

¹⁵³⁰ Más clara resulta la versión inglesa: "the right to tax does not extend to profits that the enterprise may derive from that State otherwise than through the permanent establishment".

¹⁵³¹ Los artículos 10.4, 11.4 y 12.3 del PCOCDE de 1963 disponen que las disposiciones de los números 1 y 2 (1 en el caso de los cánones) no se aplican si el beneficiario de los dividendos, residentes de un Estado contratante, tiene en el otro Estado contratante del que es residente la sociedad que paga los dividendos/del que proceden los intereses/del cual proceden los cánones, un establecimiento permanente con el que la participación que genere los dividendos está vinculada efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7. De forma similar aparecen en el MCOCDE 1977, añadiendo la exigencia de que el residente con un establecimiento permanente en el otro país al que se vinculan los rendimientos sea el beneficiario *efectivo*. La inclusión de esta exigencia debe entenderse como la consecuencia normal de la limitación de los beneficios contenidos en los artículos 1 y 2 de los citados artículos específicos -limitación de la retención en la fuente- a aquellos supuestos en los que los residentes en los Estados contratantes sean los beneficiarios efectivos de estos pagos. Los Convenios firmados por España contienen normalmente la misma redacción, si bien en diferentes apartados.

¹⁵³² DE LA VILLA op cit pag 140, GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit pag 202, 224, 264.

¹⁵³³ VOGEL, K. manual op cit pag 328, 459 y ss.

cláusulas suponen la no aplicación del artículo 7.7 de los MC ¹⁵³⁴. En atención al criterio señalado por este artículo, la calificación específica de determinadas rentas como dividendos, intereses o cánones a efectos del CDI prevalece sobre la posible calificación genérica de las mismas como rendimientos derivados de la actividad empresarial. La consecuencia de esta calificación prevalente consiste en despejar la condición de la existencia de un establecimiento permanente como requisito necesario para la tributación de las mismas en el Estado denominado de la fuente. En definitiva supone la prevalencia de las reglas específicas de los artículos 10, 11 y 12 sobre las reglas del artículo 7.

Sin embargo, esta exclusión del criterio del establecimiento permanente como condición para la atribución de rentas y como centro de imputación de las mismas cede cuando las rentas que merecen tal calificación especial se encuentran efectivamente vinculadas a un establecimiento permanente situado en el otro Estado ¹⁵³⁵. Así lo señalan los Comentarios del MCOCDE ¹⁵³⁶, aunque se pronuncien en favor de una postestad facultativa que el texto del Modelo no parece admitir ¹⁵³⁷.

De acuerdo con estas cláusulas pues, es posible establecer unas reglas de atribución a los establecimientos permanentes derivadas del propio Convenio y por tanto, aplicables con carácter preferente a las reglas contenidas en los diferentes derechos internos. La aplicación de estos preceptos requiere en primer lugar la existencia de un establecimiento permanente al que sean imputables. Por tanto en este caso el

¹⁵³⁴ A pesar de que el artículo 7.7 disponga que la obtención de rentas por el establecimiento permanente comprendidas en los artículos específicos del Convenio, las disposiciones específicas de estos artículos no quedarán afectadas por las del artículo 7. Sin embargo, son estos artículos concretos los que se remiten de modo especial al artículo 7 para la asignación y tributación de estas rentas.

¹⁵³⁵ VOGEL, K. manual op cit pag 459.

¹⁵³⁶ Comentarios al MCOCDE 1977 art 10.4.30, art 11.4.22, art 12.3.15.

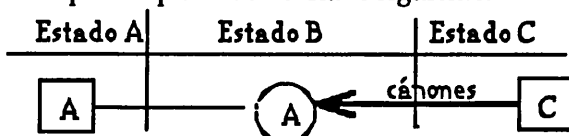
¹⁵³⁷ El Modelo en sus diferentes artículos precisa que "en estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda, mientras que los Comentarios a estos artículos lo interpretan señalando que estas cláusulas se limitan a "establecer que el Estado de la fuente puede gravar 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".

establecimiento permanente se establece como condición necesaria para la formación de un centro de imputación de rentas en un determinado Estado. Pero aún así, no constituye una condición suficiente puesto que la consideración personal del establecimiento permanente exige que las rentas imputables al mismo estén efectivamente conectadas/vinculadas a su existencia y a la actividad realizada a través del mismo ¹⁵³⁸.

No obstante, el ámbito objetivo de aplicación de estas cláusulas específicas es limitado. Los criterios de atribución/imputación al establecimiento permanente contenidos en el CDI se limitan únicamente a los dividendos, intereses y cánones, procedentes de un Estado contratante por ser satisfechos por una persona residente en el mismo y a los percibidos por otra persona residente en uno de los Estados contratantes. Por ello es imposible aplicar esta regla cuando los intereses, cánones o dividendos que recibe un establecimiento permanente de una empresa que reside en un Estado (Estado A) situado en otro Estado (Estado B), proceden de un tercer Estado C, y en consecuencia se consideran obtenidos en C por ser un residente de este Estado el que realiza el pago de estos rendimientos ¹⁵³⁹. En este caso no resultaría de aplicación la regla específica denominada por los autores internacionales como *permanent establishment proviso* contenida en el CDI firmado entre los Estados A y B, por proceder los rendimientos de un tercer Estado, limitándose la aplicación del CDI a los rendimientos procedentes de alguno de los Estados contratantes ¹⁵⁴⁰. De la misma manera, tampoco sería de aplicación el CDI firmado entre los Estados A y C ¹⁵⁴¹.

¹⁵³⁸ Así lo indica VOGEL op cit pag 461: "the beneficial owner must carry on a business or perform independent personal services in the State of source".

¹⁵³⁹ El supuesto planteado sería el siguiente:



[A] Compañía residente en Estado A,

(A) Establecimiento permanente de la Sociedad A situado en el Estado B

[C] Compañía residente en Estado C pagadora de los rendimientos,

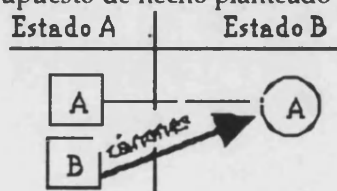
¹⁵⁴⁰ Si se observa, aunque este punto será examinado con posterioridad con mayor detenimiento, en este punto el MCOCDE se vuelve inconsistente al quebrar la dicotomía Estado de la fuente-Estado de la residencia, al reconocer que en este supuesto el Estado de situación del establecimiento permanente no actúa como fuente o Estado de generación de los

Sin embargo, la no aplicación de la cláusula específica de atribución al establecimiento permanente no debe suponer la imposibilidad de atribuir al establecimiento permanente estos rendimientos obtenidos por el mismo. Sencillamente porque la imposibilidad de aplicar los criterios de vinculación contenidos en estas cláusulas no derivan de la inexistencia de vinculación entre el rendimiento y el establecimiento permanente sino por el ámbito de aplicación limitada de los propios CDI, reducido únicamente a las relaciones bilaterales mantenidas únicamente por residentes de ambos Estados. Además esta cláusula específica aún puede ver su ámbito de aplicación más reducido en la medida en que no se contemplan las consecuencias derivadas en el Estado de situación de un establecimiento permanente de una empresa residente en el otro Estado contratante, cuando los dividendos, intereses o cánones que el establecimiento permanente tuviera encomendados en cuanto a la gestión y al cobro, siempre que estos pagos procedieran de una persona residente en el mismo Estado contratante en el que se considera residente la entidad que posee el establecimiento permanente en el otro Estado contratante ¹⁵⁴². En este caso podría plantearse si el Estado de situación del establecimiento permanente, atendiendo a una

rendimientos, en atención a las reglas de determinación del origen de los rendimientos señalados con carácter específico en los artículos 10, 11 y 12.

¹⁵⁴¹ Así lo pone de manifiesto GONZALEZ POVEDA, V. op cit pag 226. En esta situación típica, no solamente no resulta de aplicación ningún Convenio de doble imposición sino que la renta resulta gravada en los tres Estados. En el Estado de la fuente por el origen o generación de la renta en ese Estado, en el Estado de situación del establecimiento permanente por el criterio de vinculación efectiva, y en el Estado de residencia de la sociedad atendiendo al principio de tributación por la renta mundial, siendo únicamente de aplicación las medidas internas para evitar la doble imposición internacional.

¹⁵⁴² El supuesto de hecho planteado es el siguiente:



- A Compañía residente en Estado A.
- A Establecimiento permanente de la Sociedad A situado en el Estado B
- B Compañía residente en Estado A pagadora de los rendimientos

interpretación literal de los CDI no se encontraría legitimado a gravar estas rentas ¹⁵⁴³.

Ambos casos se encuentran no obstante, cubiertos por la aplicación del artículo 21.2 del MC ¹⁵⁴⁴. Este párrafo previene por una parte la aplicación genérica del artículo 21.1 que impediría o limitaría en gran medida el principio de vinculación efectiva, al atribuir todos los rendimientos no mencionados específicamente al Estado de la residencia de la sociedad.

Por otra parte, y aquí reside la verdadera significación de esta cláusula, la redacción de este párrafo junto con las cláusulas de vinculación efectiva del *permanent establishment proviso* confirman la primacía de una regla sobre las demás, el principio de vinculación efectiva. Por un lado, en relación con el principio general y residual de atribución de rentas al Estado de residencia, que cede en su aplicación cuando cualquier renta no mencionada específicamente se encuentra vinculada de manera efectiva al establecimiento permanente. Por otro lado, en relación con el principio específico de tributación separada en la fuente de determinadas rentas específicas como los dividendos, los intereses y los cánones, siendo atribuidas al establecimiento permanente cuando concurren las

¹⁵⁴³ En primer lugar porque los dividendos, intereses o cánones se considerarían procedentes del Estado de residencia de la entidad que posee el establecimiento permanente en el otro Estado y en consecuencia no podría ejercer el derecho limitado de imposición como Estado de la fuente. En segundo lugar, porque la interpretación literal y estricta de los artículos 10.4, 11.4 y 12.3 del MCOCDE excluiría la posibilidad de atribuir al establecimiento permanente estas rentas puesto que no proceden del Estado en el que se encuentra situado el mismo.

¹⁵⁴⁴ Así lo señala los Comentarios al MCOCDE 1977 21.2.4 "Este párrafo prevé una excepción a la aplicación de las disposiciones del párrafo 1 cuando la renta está vinculada a las actividades de un establecimiento permanente o base fija que un residente de un Estado Contratante tiene en el otro Estado Contratante. El párrafo incluye la renta procedente de un tercer país. En este caso, un derecho de imposición es otorgado al Estado Contratante en que está situado el establecimiento permanente o la base fija".

21.2.5: " El párrafo cubre también el caso en que el beneficiario y el deudor de la renta sean ambos residentes de un mismo Estado Contratante y cuya renta se atribuya a un establecimiento permanente o base fija que el beneficiario de la renta posea en el otro Estado Contratante. En este caso el derecho a gravar se atribuye al Estado Contratante en que esté situado el establecimiento permanente o la base fija".

Vid también WARD, D.A. JONES, J.F.A. DEPRET, H. VAN DE WIELE, M. ELLIS, M.J. VAN RAAD, K. FONTANEAU, P. FONTANEAU, P.M. LENZ, R. TORRIONE, H. MAGNEY, T.L. MIYATAKE, T. ROBERTS, S. GOLDBERG, S.H. STROBL, J. KILLIUS, J. UCKMAR, V. MAISTO, G. "The Other Income Article of Income Tax Treaties" BTR 9/1990. pag 374.

circunstancias de la vinculación efectiva, modificando éstas el modo de tributación de estos rendimientos.

Aunque el artículo 7.7 establezca la prioridad de las reglas específicas y el artículo 21.1 sienta el criterio general de atribución de rendimientos al Estado de la residencia ¹⁵⁴⁵, la vinculación efectiva al centro o lugar de negocios en donde se han desarrollado los métodos y las actividades que han posibilitado su generación prevalece como criterio primero u originario de atribución, a este centro y, en definitiva, como *regla primaria y primera de asignación de rentas de carácter empresarial a un determinado Estado*. De ahí la importancia de estas reglas como mantenedoras de la prelación natural de distribución de rentas entre los diversos Estados en derecho internacional tributario ¹⁵⁴⁶.

Esta característica es la que demuestra precisamente la identidad de razón entre el artículo 7.2 y demás reglas de vinculación contenidas en el artículo 7 y el derivado de las cláusulas de la denominada *permanent establishment proviso*, así como con la regla similar del artículo 21.2; así, se ha afirmado que estas reglas no constituyen sino una clarificación del alcance de las reglas contenidas en el artículo 7 ¹⁵⁴⁷.

Una regla parecida se encuentra referida en el artículo dedicado a las ganancias de capital ¹⁵⁴⁸. De acuerdo con ella la variación patrimonial

¹⁵⁴⁵ El mismo razonamiento es aplicable en contra del MCONU que establece, en lugar del principio general de tributación en la residencia el principio de tributación subsidiaria en la fuente. Vid art 21.3 MCONU.

¹⁵⁴⁶ Por ello VOGEL. K. op cit manual pag 461 defiende la importancia de estas clausulas, puesto que su no inclusión podría generar la quiebra del principio general de imputación con arreglo al criterio de vinculación efectiva, en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.7 contrario a este principio de vinculación. "their inclusion in the permanent establishment's profits might be questionable in the absence of the permanent establishment proviso, but not so where the inclusion of dividends etc. from sources in third States is involved". también VOGEL manual op cit pag 926.

¹⁵⁴⁷ VOGEL manual op cit pag 926: "Therefore, Art. 21 (2) is of significance only in as much as it clarifies the position, even in cases where payer and recipient of items of income of a permanent establishment are residents of one and the same contracting State".

¹⁵⁴⁸ Artículo 13.2 MCOCDE: "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

experimentada en la enajenación de los bienes afectos a la realización de la actividad que lleva a cabo la Entidad no residente en el Estado a través de establecimiento permanente, deben gravarse de manera conjunta con el resto de los rendimientos obtenidos a través de este establecimiento permanente, imputándose al mismo como las mismas reglas. Así, el MCOCDE parece formular una regla similar a la contenida en el artículo 315.c) del RIS ya examinada. Sin embargo la regla de afectación sólo se refiere a aquellos bienes distintos de los inmuebles, a los que resulta de aplicación el artículo 13.1 del MCOCDE exista o no un establecimiento permanente. En el mismo sentido se pronuncia el artículo 21.2, de acuerdo con los postulados del artículo 6 ¹⁵⁴⁹.

Cuestión diferente, se plantea en los casos en que se produce la venta total del establecimiento permanente. En este supuesto todas las ganancias de capital deberían atribuirse al establecimiento permanente y ser gravadas en el Estado de su situación, incluyendo en consecuencia las derivadas de bienes inmuebles situadas en el extranjero y constituyendo de este modo, una excepción a la regla anteriormente comentada ^{1550 1551}.

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. Los CDI españoles siguen el MCOCDE.

¹⁵⁴⁹ Comentario al MCOCDE 1977 art 13.2.44. En el mismo sentido se expresa VOGEL manual pag 737 y 927.

De este modo, en un supuesto imaginario podrían quedar exentos de tributación o no podrían imputarse al establecimiento permanente las ganancias de capital derivadas de la enajenación aislada de un bien inmueble situado en un Estado diferente al de situación del establecimiento permanente -al de realización de las actividades- pero que estuviera afecto al ejercicio mismo de esa actividad. Cabría imaginar por ejemplo el caso de una empresa turística que desarrollara actividades en un país a través de una sucursal constituyendo establecimientos permanentes, desde donde controla y opera con diferentes bienes inmuebles situados en países distintos del de situación del establecimiento permanente.

La importancia de esta distinción residiría en que para los bienes muebles se aplicaría, mediando CDI el criterio de la afectación sin importar el lugar de su localización material o física. En el mismo sentido VOGEL, K. manual op cit pag 737. En cambio, el criterio decisivo para la imputación de las ganancias de capital derivadas de la enajenación de bienes inmuebles estaría en el lugar de situación de los mismos, junto con el de su afectación, siendo este segundo requisito evidente en casos de venta total del establecimiento permanente. No sería suficiente pues, la situación en el territorio en el que se encuentra situado el establecimiento permanente para atribuir al mismo las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes inmuebles que posee la entidad en el mismo, desechándose así también el criterio de la fuerza de atracción. (Comentarios MCOCDE 1977 art 13.2.27.

¹⁵⁵⁰ Art 13.2 MCOCDE y Comentarios respectivos.

VI.3.1.3. Criterios definitivos de la vinculación efectiva.

La definición de los criterios con base en los cuales atribuir una renta a un determinado establecimiento cobra una importancia decisiva tras haberse decantado tanto la legislación interna como los CDI por este criterio de atribución, pues supone, existiendo un CDI aplicable, el reconocimiento de la jurisdicción de un Estado para someter a gravamen una renta determinada. En definitiva presuponen la determinación de las conexiones concretas o de los puntos de conexión con arreglo a los cuales se perfila la competencia tributaria de los Estados.

La progresiva configuración personal de esta conexión con relación a las rentas empresariales hizo decantar los criterios de atribución hacia el principio de vinculación efectiva. Este recoge las rentas atribuibles clasificadas en dos grandes grupos: aquéllas derivadas directamente de la actividad principal desarrollada por medio del establecimiento permanente y aquéllas derivadas de los bienes que utiliza la entidad para desarrollar la actividad.

Con relación a las *rentas que derivan directamente del ejercicio propio de la actividad* o actividades llevadas a cabo a través de establecimiento permanente, el principio de vinculación efectiva acoge un criterio funcional puro, por lo que implica que tan sólo podrán imputarse al establecimiento permanente los rendimientos positivos o negativos, relacionados directamente con la actividad realizada a través del establecimiento permanente. Quedarán excluidos por tanto aquéllos derivados de actividades similares realizadas directamente por la casa central no relacionadas con la organización permanente que esta entidad posee en el territorio donde se llevan a cabo las actividades. En consecuencia es la consideración del establecimiento permanente como un todo y como centro generador de rentas lo que provoca la asignación al mismo de los

¹⁵⁵¹ No obstante en el derecho español y en el ámbito comunitario deberían tenerse en cuenta las posibilidades de diferimiento del pago de esta plusvalía en función de lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva 90/434/CEE del consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y del artículo 4 de la Ley 21/1991.

rendimientos, y no únicamente la similitud de actividades realizadas en el mismo territorio o la coincidencia del territorio de actuación de la entidad residente ¹⁵⁵².

Estas son las condiciones exigibles en nuestra legislación. Tanto en la normativa interna, tal y como propugna el artículo 315.a RIS ¹⁵⁵³, como en los CDI , pues así se desprende claramente del artículo 7.1 de los CDI en consonancia con el artículo 7.2.

En segundo lugar, deben incluirse las *rentas que deriven de bienes relacionados* con el establecimiento permanente. Este grupo recoge las rentas derivadas indirectamente de los bienes que sirven en el establecimiento para el desarrollo de la actividad y no los derivados directamente del ejercicio de esa actividad por la utilización de esos bienes. Al efecto se han elaborado distintos criterios.

El más usual consiste en atribuir al establecimiento permanente los beneficios derivados de la utilización de los bienes afectos a la actividad realizada en el establecimiento permanente. Este es el criterio genérico de atribución: tan sólo pueden ser asignados al establecimiento permanente aquellas rentas que deriven de elementos que han sido encomendados al establecimiento permanente para el desarrollo de sus funciones ¹⁵⁵⁴, no siendo suficiente la simple utilización ¹⁵⁵⁵. Así se recoge en el artículo 315.b) y c) RIS. Sin embargo, tanto el RIS como el MCOCDE, aparecen criterios más

¹⁵⁵² Esta característica lleva a afirmar a GONZALEZ POVEDA,V. Gaceta Fiscal op cit pag 130 que "el derecho de imposición no puede extenderse a los beneficios que la empresa no residente pueda obtener por cauces distintos del EP".

¹⁵⁵³ "Serán imputables a los EP...las rentas... a) ... derivadas de las explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente". Es decir, se requiere una relación directa entre la realización de la actividad y el beneficio atribuido, no bastando la mera identidad de actividades realizadas a través del mismo.

¹⁵⁵⁴ VOGEL op cit pag 463: "it is difficult to visualize how an asset can be effectively connected with a permanent establishment otherwise than forming part of its assets". El criterio funcional como definitorio de la imputabilidad de las rentas al establecimiento permanente también es defendido por QUINTAS BERMUDEZ, op cit pag 982 .

¹⁵⁵⁵ Esta es la opinión de la Cámara Internacional de Comercio: "before royalties may be considered to be so attributable, the activities of the permanent establishment must include the ownership and for a substantial part of the management of the property. They are not to be attributed to the permanent establishment merely by reason of their use there". ICC. "Taxation of Royalties" Report of the Comission on Taxation. May 1960. Brochure 208.

amplios que el de la simple afectación. En el RIS se atribuyen también al establecimiento permanente los rendimientos derivados de aquellos bienes cuya gestión y cobro tenga encomendados el establecimiento. Por su parte el Comentario del MCOCDE asigna al establecimiento los bienes derivados de aquellos elementos "que formen parte del activo del establecimiento permanente o, de una u otra manera, están efectivamente vinculados a este establecimiento" ¹⁵⁵⁶.

En relación con la legislación interna puede surgir un problema interpretativo en la medida en que se acepte que el artículo 315.b) RIS establece una dualidad de criterios diferentes de asignación al establecimiento permanente: la afectación de los bienes y la encomienda de la gestión y el cobro de los mismos. Aceptándose esta dualidad de criterios, debería concluirse que los rendimientos producidos por la enajenación de los bienes cuya gestión y cobro esté encomendada al establecimiento permanente no quedarán afectados al mismo por recoger el artículo 315.c tan sólo la imputación de las ganancias de capital de los bienes afectos. Sin embargo creemos que el artículo 315.b no enumera los dos criterios de forma excluyente sino que tan sólo aclara que, para el supuesto de cesión de bienes, debe tenerse en cuenta de forma específica el supuesto de los bienes cuya gestión y cobro realiza el establecimiento permanente. En este caso, supondría una manifestación de la afectación de esos bienes a las actividades realizadas por el establecimiento. Ello es posible en la medida en que el propio artículo 12 del RIS acoge un concepto amplio de afectación, abarcando cualquier elemento de contenido patrimonial que sea necesario para la obtención de los respectivos rendimientos.

En todo caso, la interpretación del artículo 31.b RIS puede producir cierta confusión. Resulta difícil comprender cómo pueden ser objeto de cesión a terceros u a otras partes de la empresa y considerarse como bienes afectos a la realización de la actividad empresarial, salvo que ésta consiste precisamente en la cesión de aquéllos. En la medida en que se ceda el bien a otra persona o a otra parte de la empresa dejará de pertenecer al activo del establecimiento permanente, y en consecuencia difícilmente podrá considerarse afecto al mismo, en el sentido recogido por el artículo 3.2 de la

¹⁵⁵⁶ Comentarios MCOCDE 1977 10.4.30.

LIS. La comprensión del supuesto pasa por entender que el RIS utiliza la expresión afectación en sentido diverso a lo largo de su articulado. Por lo que respecta a la afectación referida a los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente, debe entenderse con un sentido finalista. Deberán atribuirse al establecimiento permanente todas aquellas reclamaciones y derechos que sirvan a los propósitos del establecimiento permanente ¹⁵⁵⁷.

Algún autor resuelve este criterio en función de la vinculación del derecho o propiedad de los que se deriva el pago de la renta al establecimiento permanente ¹⁵⁵⁸. Este es también, el criterio que sigue el MCOCDE ¹⁵⁵⁹.

Con todo, falta por establecer las pautas con arreglo a las cuales el ordenamiento entiende vinculado el derecho al establecimiento. El criterio escogido normalmente por las distintas legislaciones internas equivale al que determina la vinculación efectiva de los rendimientos derivados directamente de la realización de actividades empresariales: la relación funcional entre la actividad desarrollada y el rendimiento generado. Así el ordenamiento español se pronuncia como otros, por la necesidad de la participación efectiva y activa en la obtención del beneficio ¹⁵⁶⁰. Sin embargo

¹⁵⁵⁷ En el mismo sentido se pronuncia VOGEL, K manual op cit pag 463.

¹⁵⁵⁸ Ibid.

¹⁵⁵⁹ El artículo 21.2, que recoge el criterio residual de vinculación efectiva también responde a este criterio. La atribución del rendimiento dimanará de la vinculación al establecimiento permanente del derecho o propiedad por los que se pagan las rentas.

También VOGEL op cit pag 925 se pronuncia en el mismo sentido: "By using the term 'right or property' Art. 21 groups together all those assets which are referred to in the 'permanent establishment proviso' in Art. 10(4) (holdings), Art. 11(4) (indebtedness) and Art. 12(3) (right or property) and *which are used to produce income* " (la cursiva es nuestra).

En opinión de ROYSE y RASHKIN op cit pag 929, McINTYRE, op cit pag 2-24, DALE op cit pag 729, ISENBERGH, op cit pag 728, también éste es el elemento definitivo en la legislación norteamericana. Para DALE op cit pag 732 el elemento decisivo es que el establecimiento permanente colabore con su actividad en la obtención de la renta derivada del intangible, no siendo necesario ni requisito suficiente que colabore en la obtención del intangible o bien generador del rendimiento.

¹⁵⁶⁰ En los Estados Unidos se ha desarrollado el criterio del *material factor test*. De acuerdo con este criterio deben imputarse las rentas al establecimiento que realice las siguientes actividades en relación con su obtención: representación, negociación u otras actividades relacionadas con la cesión, arrendamiento licencia o cambio del que la renta o la ganancia deriva o bien por la realización de servicios significantes relativos a aquellas actividades. Sin embargo no se atribuyen a un establecimiento que simplemente desarrolle, cree, produzca o

la atribución se refiere únicamente a aquellos rentas efectivamente obtenidas, y realizadas. De este modo el RIS solo se refiere a aquéllos bienes que reporten directamente un beneficio directo desde el exterior a la entidad como todo; en otras palabras solo se refiere a los elementos que sean directamente productivos mediante los que se realice un beneficio para la totalidad de la misma ¹⁵⁶¹. Sin embargo, de acuerdo con la exigencia de relación funcional de la que hablábamos, estos rendimientos solo se refieren a aquellos que correspondan y deriven de las actividades directamente realizadas por el establecimiento permanente, y no a las remuneraciones que teórica o contablemente reciba este establecimiento permanente ¹⁵⁶².

En el capítulo dedicado al concepto del establecimiento permanente, la posibilidad de excluir a determinadas actividades de su virtualidad para dar lugar al mismo quedaba pendiente de la posibilidad de atribuir unos rendimientos a las mismas actividades. Si se pone en relación aquella conclusión con el criterio de atribución al establecimiento permanente aquí

adquiera y añada valor sustancial a la propiedad que es arrendada, cedida o vendida, simplemente recaude las rentas derivadas de aquellas actividades, ejerza una supervisión general de las actividades y las personas encargadas de la recaudación y contabilización, funciones de oficina o simplemente de la aprobación final para la ejecución de la licencia, venta o arrendamiento. (Vid Sección 1864-6 (b) (2) IRC, y 864(c)(5)(B) IRC). En definitiva, para que la renta se considere vinculada efectivamente al lugar de negocios, éste debe constituir un factor material en la producción de la renta, tal como servicios necesarios para la consumación de la venta. Vid al efecto McINTYRE op cit pag 2-24, ISENBERGH, H. *International Taxation. U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income*. Little, Brown and Company. Boston . Tomo I. 1990. pag 327. ROYSE, R. RASHKIN, M. "Effectively Connected Income in a Global Economy". 6 Tax Notes International april 12. 1993. pag 928-929.

¹⁵⁶¹ El mismo criterio se desprende de la Ley 28/91 como criterio de vinculación al establecimiento permanente que asegure el diferimiento de gravamen sobre la plusvalía generada con motivo de una escisión, fusión, canje e bienes o aportación de activo realizada al amparo de esa Ley. En el artículo 4.1a) segundo párrafo y 4.1.d) segundo párrafo se ampara a "aquellos elementos que queden efectivamente inculados 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".

¹⁵⁶² VAN RAAD, K. "The Netherlands Model Income Tax Treaty" INTERTAX num 8-9/1988, pag 244 señala que "whereas article 7 of the Netherlands Model is identical to the corresponding OECD provision, the Protocol to this Model contains an additional provision specifying that the income allocated to a PE should be determined *exclusively on the basis of the activities undertaken by that PE and no of the basis of the remuneration the entire enterprise receives for the execution of projects in which the PE participates*. This provision aims at so-called 'turn-key' projects where the foreign head office of an enterprise supplies the design, equipment and materials whereas the PE's activities are largely limited to providing the necessary manpower and coordination".

mantenido, en el que se considera como elemento necesario la productividad inmediata de la operación realizada por el establecimiento permanente, debería concluirse la imposibilidad de atribuir a las actividades mencionadas en el artículo 5.4 un rendimiento, reinstaurando de este modo por vía indirecta el criterio de la productividad como elemento constitutivo del concepto de establecimiento permanente.

Sin embargo no debe excluirse la posibilidad de atribuir un rendimiento a aquellos lugares que realizan las actividades mencionadas por el artículo 5.4, siempre que no sean de carácter auxiliar o preparatorio. En la medida en que realicen una actividad en beneficio para la empresa podrán atribuirseles unos rendimientos en virtud del primer criterio de atribución examinado para el supuesto de realización de actividades empresariales. En consecuencia en este caso no resulta imposible atribuir unos rendimientos al establecimiento permanente en virtud del criterio de vinculación efectiva; no siendo imposible esta atribución, el problema residirá en encontrar unos criterios de valoración apropiados a las actividades realizadas en consonancia con el criterio del arm's length o de empresa independiente, de acuerdo con los criterios derivados de la interpretación conjunta de los apartados del artículo 7 del MCOCDE ¹⁵⁶³.

Con la exigencia de la relación directa entre la actividad realizada a través del establecimiento permanente y el rendimiento obtenido e imputado, se reitera la fundamentación material y funcional de los criterios de vinculación efectiva y por otro lado se evita la posible utilización fraudulenta de estos criterios de atribución de los rendimientos derivados de elementos patrimoniales, esencialmente los de carácter inmaterial de gran movilidad y fácil asignación a sociedades o establecimientos situados en países con bajo nivel impositivo. La vinculación efectiva debe fundarse en criterios materiales de carácter económico que establezcan una relación entre el territorio, el beneficio imputable, y el establecimiento permanente entendido como centro de atribución personal.

¹⁵⁶³ Por tanto el problema de la consideración de estos lugares de negocios que realizan estas actividades de carácter auxiliar como posible establecimiento permanente no reside tanto en la imposibilidad de llevar a cabo una atribución de rendimientos al mismo conforme al principio de vinculación efectiva, como en encontrar unas reglas de valoración de las actividades auxiliares o preparatorias que se ajustaran al criterio del arm's length.

Con el diseño de estos criterios de atribución se consigue no sólo la atribución apropiada de los ingresos de la empresa, sino que también sirven como criterio de distribución de las pérdidas o partidas negativas entre los mismos ¹⁵⁶⁴. Además, por una parte se evita la desmembración tributaria en infinidad de hechos imposables y relaciones tributarias, impidiendo por otra la posibilidad de evadir el pago de impuestos imputando formal o ficticiamente el beneficio de determinados bienes, cuyo titular es la sociedad, mediante la asignación ficticia a partes de la entidad establecidas en países con bajo nivel impositivo ¹⁵⁶⁵.

El criterio de asignación tributaria con arreglo a la vinculación efectiva, no es sin embargo, como pudiera pensarse al leer el Comentario del MCOCDE ¹⁵⁶⁶, una cuestión que afecte a nivel internacional exclusivamente a la determinación de la base imponible del establecimiento permanente. Así sería necesario el desarrollo de una teoría que pusiera de manifiesto la vinculación entre los rendimientos y el lugar en donde se han desarrollado,

¹⁵⁶⁴ ISENBERGH, op cit pag 327.

¹⁵⁶⁵ A este problema se refiere específicamente el Comentario del MCOCDE 1977 art 21.2.6. Este párrafo hace referencia al supuesto de establecimientos permanentes para los que se prevé el método de exención: teniendo en cuenta las consecuencias derivadas del artículo 21.2 podría derivarse hacia el establecimiento permanente algunos activos, tales como acciones, obligaciones o patentes, a un establecimiento permanente situado en el otro Estado Contratante con objeto de obtener un trato fiscal más favorable. Este es el supuesto típico que se produce en construcciones que utilizan una sociedad domiciliada en países que aplican el método de la *participation exemption*, como Holanda, con el fin de beneficiarse del trato beneficioso en el país de situación y en el país de residencia. Esta sociedad domiciliada en este país, instala un establecimiento permanente en un paraíso fiscal al que vincula las rentas mencionadas anteriormente, quedando mínimamente gravadas en el país de situación, y exentas en el país de residencia de la sociedad, con la ventaja de poder beneficiarse de los CDI firmados por el país de la residencia, consiguiendo incluso así, la nula tributación en el Estado de la fuente. Vid a tal efecto varios casos ejemplificativos en AMICO, J. "Planning Under Article 26 of the 1992 U.S.-Netherlands Tax Treaty" 6 Tax Notes International 31 mayo 1993. pag 1333 y ss.

Para estos supuestos el Comentario MCOCDE prevé que "para obstaculizar tales prácticas que se estiman abusivas, ciertos Estados podrían presumir que la transacción es artificial y considerar por esta razón que estos activos no se incorporan efectivamente al establecimiento permanente" (Comentario 21.2.6). Sin embargo de este modo se quebraría la unidad conceptual que preside la elaboración progresiva del concepto de vinculación efectiva tanto para los establecimientos permanentes como para el resto de sociedades. No puede resultar gratuito el establecimiento de esta presunción en los CDI salvo que se base en supuestos y razones materiales de hecho fundadas. Vid también OCDE "Triangular Cases". en *Issues in International Taxation. No 4. Model Tax Convention: Four Related Studies*. Paris. 1992. pag 31-32.

¹⁵⁶⁶ Comenterio MCOCDE 1977 art 21.2.6.

aplicables no solo a los establecimientos permanente sino también como un criterio de asignación tributaria en el seno de los grupos multinacionales 1567.

VI.3.1.4. Exclusión del principio de la fuerza de atracción.

La asunción del criterio de vinculación efectiva supone el descarte del criterio de la fuerza de atracción como criterio de atribución de rendimientos 1568. De acuerdo con este principio, el hecho de mantener un contacto suficiente con un Estado, entendiéndose que este contacto se cumple cuando se opera en el mismo a través de establecimiento permanente, faculta al Estado de situación a gravar cualquier manifestación de renta generada o producida en su territorio, que se perciba por la sociedad en cuestión 1569 1570.

1567 Vid a tal efecto ROYSE,R. y RASHKIN,M. op cit pag 925 y ss. No obstante, aun siendo de aplicación los mismos métodos de asignación debemos tener en cuenta las diferencias existentes entre la creación de una filial y la creación de una sucursal. Mientras que la primera quedaría sujeta en virtud del criterio de la residencia, a salvo claro está de la aplicación de las reglas *subpart F* o relativas a las *Foreign Controlled Corporations*, que en España todavía no se han implantado, la segunda quedaría englobada bajo el criterio de sujeción del establecimiento permanente. La diferencia entonces, todavía residiría en la diferente normativa a la que podría acogerse una y otra, aun siendo aplicable los mismos criterios de asignación, es decir, la posibilidad de alegar tan solo determinados CDI. Esta cuestión será examinada en un capítulo posterior.

1568 GURRY op cit pag 20. BAKER, P op cit pag 123. No obstante GARBARINO, C. *La Tassazion del Redito Transnazionale*. op cit pag 191 y ss, se pronuncia por la vigencia del principio de la fuerza de atracción, sin duda de acuerdo con el ordenamiento italiano, aunque distingue una fuerza de atracción global y una fuerza de atracción modificada, provocando esta ultima a nuestro entender los mismos efectos que el criterio de vinculación efectiva, pues distingue entre los rendimientos derivados efectiva y directamente del ejercicio de la actividad considerara productiva y aquellos que no derivan efectiva o directamente del ejercicio de esta actividad que se consideran de manera autónoma al establecimiento (pag 192). No obstante, atribuye el criterio de la distinción al artículo 7.7 y no a la diferencia provocada por las cláusulas de atribución al establecimiento contenidas en los artículos 10,11 y 12.

1569 En sentido parecido GEST,G. y TIXIER,G. *Droit Fiscal International*. Presses Universitaires de France. 2ª ed. pag 283. JUAN PEÑALOSA, J.L. de y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. "Impuesto sobre las sucursales 'branch tax' " en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*. Ed Gaceta Fiscal. 1991. pag 300. No obstante, en alguna ocasión el criterio de la fuerza de atracción se ha confundido con la imputación al establecimiento permanente de las rentas efectivamente vinculadas al mismo pero generadas en el extranjero. Vid al efecto RADLER, A. en CDFI 1973. Vol LVIIIa. , informe alemán, pag II-27: " La administración fiscal alemana no aplica la doctrina de 'vis atractiva". A este respecto, existen dudas al determinar hasta qué punto un establecimiento

A pesar que el criterio de vinculación efectiva es el mayormente aceptado a nivel internacional, todavía no se ha consolidado como una práctica comun y generalizada ¹⁵⁷¹ ¹⁵⁷². Ello ocurre en la medida en que el

permanente situado en Alemania, debe ser sujeto al impuesto sobre rentas de origen extranjero (p.ej. sobre los intereses, dividendos, etc, de origen extranjero)".

¹⁵⁷⁰ Esta posición afecta a aquellos países que, como Estados Unidos todavía mantienen en su legislación interna unas reglas de atribución según las cuales la existencia de un establecimiento permanente en el país de realización de actividades o un lugar de negocios donde se lleva a cabo una actividad empresarial conlleva la necesidad de gravar todas aquellas rentas que el sujeto obtenga en el país de carácter empresarial, aunque no estén vinculadas económicamente con el establecimiento permanente o no haya intervenido éste en su generación. De todos modos el criterio de la fuerza atractiva ha quedado reducido, tras 1966, con la introducción de la Foreign Investors Tax Act, a aquellas rentas que no merezcan una calificación especial (*periodical income*), tales como dividendos, cánones o intereses. Para estos casos el legislador exigió la necesidad de vinculación efectiva (*effectively connected income*) al lugar fijo de negocios como condición necesaria de su atribución al mismo. La vinculación al mismo de estas rentas quedaba satisfecha cuando las actividades llevadas a cabo por el sujeto pasivo fueron un factor material para la generación de esa renta, o bien cuando estos bienes generadores de la *periodical income* se demostraba con la afectación del mismo a la actividad empresarial. De todos modos conviene no confundir el criterio de la *effectively connected income* utilizado en el ámbito de la legislación norteamericana, al incluir éste todas las rentas derivadas de carácter empresarial y las derivadas de la propiedad inmueble situada en territorio norteamericano, siempre que se considere que la entidad extranjera realiza una actividad empresarial en los Estados Unidos, criterio similar al de la existencia de un establecimiento permanente (*engaged in trade or business*). Vid a tal efecto, DALE, H.P. "Effectively Connected Income" 42 *Tax Law Review*. 1986-1987. ROBERTS, S.I. "The Force of Attraction Doctrine in the United States Tax Law Today" IBFD, 1967. pag 487 y ss. McINTYRE, M.J. op cit pag 2-17 y ss. Aún así, hay que constatar que, tal y como ha quedado señalado, este criterio deja de aplicarse cuando existe un CDI vigente que, de acuerdo con los criterios del MCOCDE lo excluya, al contener éste normas autónomas de atribución que excluyen la aplicación de este criterio.

Hay que recordar por otra parte, como veíamos, que éste criterio estuvo vigente en nuestro país en el ámbito societario tras la promulgación de la LIS, al carecer ésta de criterios normativos que deslindaran la imposición que recaía para las rentas obtenidas por las entidades no residentes a través de un establecimiento permanente situado en nuestro territorio y sin su ayuda. Así opina también QUINTAS BERMUDEZ, op cit pag 981. Del mismo modo se aplicó durante la vigencia del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades implantado en 1967. QUINTAS BERMUDEZ, op cit pag 981.

¹⁵⁷¹ Incluso existen autores que se pronuncian por el restablecimiento de este criterio en la legislación interna. Así FERNANDEZ BRIONES, L. "El impuesto sobre sociedades y los no residentes" *Crónica Tributaria* num 58/1989 argumenta que se debería "extender el concepto de establecimiento permanente de forma que si un no residente realiza actividades continuadas en España, tienda a gravársele en la misma forma que a los residentes, por la vía de *imputar la mayor parte de sus rentas en España a su establecimiento permanente*. Esto supone convertir el concepto de establecimiento permanente en el eje de nuestro sistema de tributación de no residentes, ampliando su definición y *reintroduciendo el concepto de fuerza atractiva*, por el cual el establecimiento permanente "atrae" otras rentas de su titular. Se trata de que aquellas personas que realmente realicen actividades en España tributen como los residentes" pag 83. Sin embargo estos asertos deben de puntualizarse. En primer lugar la propuesta de FERNANDEZ BRIONES, implicaría volver hacia atrás en la evolución que ha sufrido el

MCONU posibilita la atribución de rentas al establecimiento permanente con base en el criterio de la fuerza de atracción. En efecto, el artículo 7.1 del MCONU admite la posibilidad de imputar al establecimiento permanente las rentas derivadas de la realización de actividades similares -actividades de venta de bienes o mercancías o cualquier otra actividad empresarial- a las realizadas mediante el establecimiento que la empresa realice en su mismo territorio ¹⁵⁷³. De este modo se incluyen en la base imponible del establecimiento permanente rentas provenientes de transacciones realizadas directamente por la casa central en el país de situación del establecimiento permanente ¹⁵⁷⁴. Aunque su admisibilidad rompa los esquemas generales

establecimiento permanente en su progresiva asimilación al criterio de la residencia. En la medida en que el establecimiento permanente se ha transformado en un centro de imputación de carácter personal, la relación directa con este centro de atribución es la que debe presidir sus reglas de imputación y no la relación territorial o real de la empresa no residente con el país en el que actúa. La postura de este autor queda anclada en la consideración del establecimiento permanente como un punto de conexión de carácter real, que a su vez implica aceptar que solo los residentes pueden quedar gravados por un tributo personal, -Vid no obstante en contra MARIN ARIAS, ult cit.-, lo que conlleva inexorablemente la imposibilidad de conseguir el resultado por este autor buscado: la identidad de tributación con las entidades residentes. Por otro lado, supone una desconfianza en los criterios de vinculación establecidos en la LIS y en el RIS para agruparlos en torno al establecimiento permanente. Precisamente estos criterios de tributación son los que consiguen el objetivo buscado por el autor mencionado: hacer tributar a las personas que realicen actividades en España como los residentes. Por último, el autor no tiene en cuenta la trascendencia de los CDI en este sector, que indudablemente impiden la aplicación del criterio de la fuerza de atracción.

¹⁵⁷² A pesar de que el Comentario al artículo 7.1 , párrafo 5 reconoce ciertas discrepancias en la interpretación de este artículo por parte de diversos países, también tiene en cuenta que en realidad "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". Esta afirmación, que excluye la consideración de la fuerza de atracción como criterio de gravamen, debería tenerse en cuenta como *parte integrante* del contexto y del significado del precepto del artículo 7.2 en el momento de la interpretación de los CDI por parte de los Estados, al efecto de llegar a una interpretación común.

¹⁵⁷³ En opinión de VOGEL op cit pag 319 también se consideraría fuerza de atracción la atribución de rendimientos al establecimiento permanente que éste obtuviera en un tercer Estado. Sin embargo, en nuestra opinión responde, tal y como veremos en el siguiente apartado, a la aplicación estricta del principio de vinculación efectiva y de sus criterios definidores, en la medida en que participe directamente en su generación y desde el momento en que contribuye a configurar al establecimiento permanente como un criterio de sujeción de carácter personal.

¹⁵⁷⁴ Tanto el Comentario al artículo 7.1 del MCONU -ONU *United Nations Model Double Taxation Convention Between developed and developing countries*. Nueva York 1980 pag 82-, como en el *Manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries* Nueva York. 1979 pag 56 o en *Guidelines for Tax Treaties between developed and developing countries*. Nueva York 1974. pag 27, matizan el alcance del criterio de la fuerza de atracción. En ellos se señala que la fuerza de atracción queda limitada a las rentas recogidas en el ámbito del artículo 7 y que excluía a las rentas de capital (dividendos,

de tributación de los establecimientos permanentes, ésta se ha justificado por motivos pragmáticos en atención a la menor capacidad y desarrollo administrativo de los países en desarrollo ¹⁵⁷⁵.

Esta exclusión permite señalar que el artículo 7 del MCOCDE en relación con su contexto, no sólo otorga al Estado de la fuente el derecho para gravar estas rentas obtenidas por una persona o entidad extranjera, sino que indica cómo debe procurarse esta exacción tributaria, al excluir la posibilidad de englobar todas las rentas percibidas por esa entidad en el territorio de situación del establecimiento permanente ¹⁵⁷⁶. En consecuencia, el establecimiento permanente, tal y como queda configurado

intereses y cánones), a pesar de la oposición de algunos países desarrollados que entendían que esta regla perturbaba la seguridad jurídica para las inversiones internacionales y al mismo tiempo resultaba insatisfactoria por atribuir al establecimiento permanente unas rentas totalmente ajenas a su ejercicio de la actividad empresarial. No abarca sin embargo, en ningún caso las ventas efectuadas por medio de agente independiente en el país de situación del establecimiento permanente aunque sean de la misma naturaleza que las desarrolladas en el establecimiento permanente, lo que carece de toda lógica.

Los países desarrollados comprendían que la admisión de este criterio aunque limitado, quebraba la concepción personal y separada del establecimiento permanente formulada en los restantes preceptos del artículo 7. De este modo pues, como se observa, el MCONU opta por unos criterios similares a los existentes en la legislación interna norteamericana, criterios que fueron plasmados también en algunos CDI firmados por este país. (CDI entre Estados Unidos y Alemania de 1954-65). Vid VOGEL, K. manual op cit pag 326.

¹⁵⁷⁵ JOHNSON op cit pag 151. Vid también ONU *Tax Treaties between developed and developing countries*. Segundo Informe. Nueva York 1970. párrafo 75.. La postura contraria es sustentada por QUINTAS BERMUDEZ, op cit pag 981, para quien "esta solución presenta no pocos problemas desde el punto de la gestión, tanto del no residente como de la Administración tributaria, sin resolver completamente los inconvenientes apuntados", como la dificultad de conocer y agrupar todas las rentas obtenidas por los no residentes durante el ejercicio, la imposibilidad de establecer en las rentas aisladas, los gastos verdaderamente deducibles y la posibilidad de compaginar la flexibilidad en la disposición efectiva de los ingresos con la garantía en el pago del impuesto.

¹⁵⁷⁶ Para GURRY, la adopción del principio de vinculación efectiva en perjuicio del criterio de la fuerza de atracción supone una evolución interesante en la delimitación de las reglas de atribución de rendimientos en el derecho internacional tributario. La regla de la fuerza de atracción se utilizaba para proporcionar un método fácil de determinación de beneficios y para evitar asignaciones artificiales. Sin embargo su utilización provocaba que una diferencia de hecho no relacionada con la actividad provocaba una diferencia importante en la situación jurídico tributaria respectiva. Por contra la adopción del criterio de vinculación efectiva supone un notable avance en favor de una distribución equitativa de las competencias tributarias entre los Estados, en la medida en que ésta atribución demanda una relación causal entre las actividades llevadas a cabo por el establecimiento permanente y la renta que resulta gravada en el país de la fuente, relación que se asegura con la adopción de este criterio. Vid GURRY, "The Role of the Permanent Establishment in Double Taxation Agreements" 5 *Australian Tax Review*. 1976. pag 20.

por el artículo 7, no se constituye únicamente en requisito mínimo e imprescindible -threshold- para que un Estado pueda ejercer su jurisdicción tributaria sobre las rentas de carácter empresarial, sino que configura la exacción sobre este tipo de rentas de una manera precisa y determinada ¹⁵⁷⁷. Tal y como ha quedado señalado, se excluye la posibilidad de englobar todas las rentas de carácter empresarial percibidas por un mismo ente en un Estado, a no ser que exista un centro de imputación, el establecimiento permanente que las aglutine en torno a sí mismo, de acuerdo con el criterio de vinculación económica efectiva al mismo, por derivar directamente de su ejercicio directo o de los bienes que a él le han sido encomendados. Por exclusión, los restantes rendimientos solo podrán ser gravados en el país de la residencia de la sociedad de acuerdo con la regla general del artículo 7.1, quedando excluidas en el Estado de situación del establecimiento permanente ¹⁵⁷⁸.

De este modo no es posible sostener que el artículo 7 se limite a otorgar unas reglas distributivas de la competencia ¹⁵⁷⁹, sino que contiene unos criterios atributivos perfectamente delimitados, configurando no sólo el reparto competencial entre los Estados en conflicto sino también el modo de acuerdo con el cual deben ejercer su competencia, al regular los requisitos esenciales que deben configurar esta exacción tributaria.

La segunda función también queda patente del examen de la legislación interna. Cuando no existe un CDI aplicable, el establecimiento permanente no se perfila como condición necesaria para el concurso del Estado en el ejercicio de sus competencias tributarias, puesto que la ejerce aún no existiendo el mismo. Por el contrario, la existencia del establecimiento permanente supone y determina la especificación del modo de tributación distinto, de acuerdo con el cual van a ser gravadas las rentas;

¹⁵⁷⁷ La misma significación práctica atribuye VOGEL a las reglas del *permanent establishment proviso* op cit pag 459: "in practice, the main consequence of this is that in such a case, the State of source, rather than being able to impose tax on the gross amount of the dividends, interest or royalties, may tax only the net amount of the business profits or of the income accruing to the individual performing independent personal services" (to the extent that such receipts are attributable to the permanent establishment or the fixed base)".

¹⁵⁷⁸ Podría postularse la revisión de esta regla general permitiendo únicamente la atribución de rentas al país en que reside la sociedad en la medida en que fueran imputables a éste.

¹⁵⁷⁹ En cambio, esto es lo que sorprendentemente afirma VOGEL, K. manual op cit pag 320.

modo de tributación que, como ha quedado demostrado se equipara al aplicable a las sociedades residentes que tributan por obligación personal en el IS.

Esta conclusión deriva de la propia configuración de las rentas de carácter empresarial respecto de otras rentas -trabajo dependiente, inmueble, etc...-. En la medida en que sea necesaria la organización personal y la asunción del riesgo para el desarrollo de esta actividad, el reparto de soberanía tributaria para gravar este tipo de rentas debe tener en cuenta estas consideraciones, por lo que resulta aconsejable establecer un límite a su ejercicio (threshold) suficientemente elevado que permita configurar al mismo como un centro personal -no real- de imputación de rentas ¹⁵⁸⁰. En este sentido, el establecimiento permanente vendría a suponer la solución necesaria para dar cuenta de la determinación de la fuente de los beneficios empresariales ¹⁵⁸¹, y por otra parte constituir un centro de imputación con los suficientes requisitos para permitir la atribución y el gravamen de las rentas de carácter empresarial con carácter personal.

Por otra parte, el criterio de la vinculación efectiva respeta los condicionamientos exigidos por el principio de no discriminación tributaria del artículo 24 CDI. Esto es así en la medida en que el artículo 7.2 impone la asignación del mismo modo y con los mismos criterios utilizados para las empresas separadas e independientes, que realicen las mismas o similares actividades y en las mismas o similares condiciones. Es decir, reúne los requisitos del artículo 24 CDI para garantizar el tratamiento no

¹⁵⁸⁰ DE LA VILLA GIL, J.M. op cit pag 128 pone de manifiesto que en las rentas de empresa siempre está presente el protagonismo del empresario que hace difícil localizar el elemento objetivo fuente del beneficio. La autonomía entre la empresa y la actividad del empresario puede no ser tan clara como en el caso de las rentas puras de capital, en las que el bien generador de las mismas es totalmente independiente del beneficiario"... En consecuencia, el establecimiento permanente no solo delimita el criterio de adscripción a una soberanía tributaria en tanto que fuente de los rendimientos sino que también demuestra la suficiente capacidad como para convertirse en un centro de imputación de rentas a efectos del gravamen de las rentas de carácter empresarial a nivel societario.

¹⁵⁸¹ Hay que tener en cuenta que, de acuerdo con VOGEL, K. BIFD op cit pag 9, la territorialidad no proporciona una solución inequívoca para cada cuestión detallada, sino que más bien es susceptible de variadas interpretaciones. En realidad, esta función se enmarca en la esencia del principio, puesto que su misión no es la de proporcionar una solución universalmente válida sino la de proponer un juicio que debe concretarse a través de la legislación.

discriminatorio. Asimismo, la comparación de los rendimientos imputables al establecimiento permanente con los que se le atribuirían a una entidad separadas serían los mismos, y atenderían a los mismos criterios.

VI.3.2. La tributación por la renta mundial.

En este apartado se pretende estudiar el alcance de la tributación de los establecimientos permanentes en el Estado de su situación y los criterios de vinculación, en cuanto a su alcance, seguidos en el país de residencia de la sociedad. En otras palabras, trata de determinar si los establecimientos permanentes deberían quedar gravados únicamente por las rentas que la sociedad no residente obtiene en el Estado de situación del establecimiento, o bien si al establecimiento permanente deberán atribuirse todas las rentas que queden vinculadas al mismo de acuerdo con los criterios de vinculación y atribución, con independencia de la procedencia o de la generación de las mismas, hayanse obtenido éstas en el Estado de situación del establecimiento permanente o en otro Estado.

La problemática de la tributación por la renta mundial puede ser abordada desde diferentes perspectivas. En primer lugar la discusión sobre la renta mundial puede centrarse en la razón misma o el fundamento del alcance de esta tributación. Desde esta perspectiva, su contraposición con la tributación exclusiva por la renta obtenida en un territorio concreto se dirige a determinar la validez de esta extensión de acuerdo con los postulados actuales del derecho internacional tributario ¹⁵⁸². En este sentido, la discusión excede del ámbito de la tributación del establecimiento permanente y su confrontación con los principios actuales del derecho internacional tributario, por lo que no es ésta la óptica o sentido que se adoptará aquí con esta expresión ¹⁵⁸³.

¹⁵⁸² Desde esta perspectiva pueden analizarse los siguientes trabajos: VOGEL, K. "Taxation of Foreign Income-Principles and Practice". BIFD. January 1985. pag 4 y ss. VOGEL, K. "Worldwide versus source taxation of income -A review and re-evaluation of arguments" (I,II y III) INTERTAX num 8/9-10-11. 1988. pags 216-229, 310-321, en especial pag 320. BUHLER, O. *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Edersa 1968. pag.215 y 220.

¹⁵⁸³ Algunos autores como MARTHA ,op cit pag 52-53, rechazan la admisibilidad de la tributación por renta mundial de personas no nacionales. Sin embargo ya hemos comentado en otro lugar lo limitado de su postura por los planteamientos apriorísticos de su trabajo.

Por contra, el examen del alcance de la tributación del establecimiento permanente por su renta mundial o únicamente por la renta obtenida en el territorio de su situación, puede realizarse con la finalidad de constatar su situación de comparabilidad con las empresas residentes. Sin prejuzgar su admisibilidad o su adecuación a los planteamientos y postulados tributarios internacionales de acuerdo con la situación económica internacional, los propósitos de este apartado tan sólo se circunscriben a verificar la extensión y las peculiaridades en la extensión de la tributación o la vinculación/atribución de rentas al establecimiento permanente, y si abarcan la renta mundial del mismo modo y con la misma extensión que se procura para las sociedades residentes de un determinado país.

VI.3.2.1. Razones en favor de la tributación por la renta mundial de los establecimientos permanentes

Aunque la construcción tradicional del derecho internacional se ha basado fundamentalmente como hemos señalado en el planteamiento bilateral de los problemas tributarios nacionales, la situación y el desarrollo de la situación internacional tanto económica como jurídica aconsejan un replanteamiento de la misma. Generalmente la problemática de la doble imposición, cuyo nombre refleja fehacientemente el punto de partida adoptado, se reducía al planteamiento de una controversia entre el país de la residencia y el país de la fuente; mientras el país de la residencia debía gravar a la persona por su renta mundial, el denominado país de la fuente solo podía sujetar las rentas obtenidas en su territorio sin consideración a su persona.

Sin embargo el desarrollo de estos principios tal y como han sido concebidos en los MC y posteriormente en los CDI, de donde seguramente deriva su influencia hacia los ordenamientos internos, como vimos ocurrió en el caso español, ha configurado el criterio del establecimiento permanente como un criterio de conexión de carácter personal. En efecto, como hemos examinado en el anterior apartado, la decantación del Modelo de Convenio por el criterio de vinculación efectiva en perjuicio del criterio de la fuerza de atracción supone la adopción a nivel internacional, al menos

en el ámbito de los CDI inspirados por el MCOCDE y en menor medida de los CDI inspirados por el MCONU, de un criterio de sujeción de carácter personal diferente de la residencia y de la nacionalidad. En atención a este criterio de sujeción, el establecimiento permanente se conforma no sólo como un criterio mínimo de ejercicio de tributación sino como una regla concreta de atribución a los diferentes Estados -a los dos Estados involucrados- de acuerdo con los criterios marcados en los distintos apartados del artículo 7 MCOCDE.

Esta configuración personal del criterio de sujeción de rentas empresariales, junto con la especificación del criterio de vinculación efectiva al mismo, debiendo realizarse del mismo modo que ocurre con las personas residentes, marca el paralelismo entre los dos criterios de sujeción. En consecuencia, al establecimiento permanente deben serle atribuibles la totalidad de las rentas imputables que se encuentren efectivamente vinculadas al mismo.

La relación entre la imposición de carácter personal y la atribución de la totalidad de la renta imputable a esa persona deriva de las primeras construcciones teóricas realizadas sobre la imposición sobre la renta ¹⁵⁸⁴. De acuerdo con estos postulados, la tributación por renta mundial es una consecuencia derivada del principio de generalidad aplicado al ámbito de la imposición sobre la renta, debiendo quedar cubierta cualquier manifestación de la misma del mismo modo ¹⁵⁸⁵.

¹⁵⁸⁴ Vid a tal efecto los autores citados en el apartado dedicado a Los Trabajos de la Sociedad de Naciones en el primer capítulo. Vid también en la doctrina alemana SPITALER, *Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern* 1936. pag 219 citado por BÜHLER op cit versión española. pag 220.

¹⁵⁸⁵ WAGNER, A. *Finanzwissenschaft, Zweiter Teil: Gebühren und allgemeine Steuerlehre* 1880. pag 296. Tomado de VOGEL, K. BIFD op cit pag 9. No obstante existen al respecto opiniones contrarias. Como vimos en una nota a pie anterior, en opinión de MARIN ARIAS y de SAINZ DE BUJANDA, es posible la configuración de un tributo de carácter personal aunque limitado en su alcance al territorio de la imposición. En favor de esta opinión podrían alegarse aquéllos ordenamientos que recogen la tributación limitada de las sociedades referida únicamente a las rentas obtenidas en el seno del territorio estatal, como podrían ser los casos de Francia u Holanda. Vid al efecto WAARDENBURG, D.A. van "French Permanent Establishments of Foreign Corporations Receive Better Tax Treatment. French Tax Authorities Show true European Spirit" *European Taxation*. num 2/1987. pag 43 y ss.

Con estas consideraciones el establecimiento permanente, aún conservando el carácter de fuente de obtención de los rendimientos de carácter empresarial, adquiere la consideración personal a efectos impositivos, asimilándose a la residencia a efectos fiscales, dejando la consideración territorial en un segundo término ¹⁵⁸⁶.

En consecuencia, es la propia configuración personal del establecimiento la que obliga a imputar al mismo la totalidad de las rentas desentendiéndose de las limitaciones territoriales que parecerían corresponderle, en atención a su consideración como país de la fuente. Habrá que examinar, no obstante, si estas condiciones se derivan de la formulación positiva del principio de vinculación efectiva en la legislación interna y en los CDI. Por otro lado interesa observar cuáles serían los efectos en caso de la no admisión de la obligación de tributar por parte del establecimiento permanente por su renta mundial bien en la legislación interna, bien en alguno de los CDI. Debería precisarse pues, si de acuerdo con el artículo 7 en consonancia con el artículo 24 del CDI no sería discriminatoria la legislación interna que previera un tratamiento diferente para los establecimientos permanentes en relación con las sociedades residentes, al limitar la tributación de los primeros únicamente a la renta territorial. Proablemente se alegarían las distintas condiciones en las que se encuentra el establecimiento permanente, pues tiene la consideración de no residente mientras que las sociedades constituidas en aquél país merecerían la consideración de residente. Sin embargo esta argumentación tan sólo impediría la aplicación del artículo 24.1 pero no obstaría un examen y un cambio de la legislación interna de acuerdo con el artículo 24.4 del CDI.

¹⁵⁸⁶ De acuerdo con VOGEL, BIFD op cit pag 9, el concepto de territorialidad no proporciona una solución inequívoca para cada cuestión concreta, sino que es susceptible de varias interpretaciones, por lo que el establecimiento permanente, atendiendo a la naturaleza peculiar de las rentas empresariales que requieren la asunción del riesgo personal, puede entenderse como el criterio específico que intenta reconocer el país de la fuente de estos rendimientos. En cambio la doctrina hispanoamericana se ha pronunciado en un sentido más radical, considerando que el establecimiento permanente surge precisamente por oposición al principio de territorialidad o de gravamen en la fuente de los rendimientos. Vid PIEDRABUENA, E. "The Model Convention to Avoid Double Income Taxation in the Andean Pact" en *Fiscal Harmonization in the Andean Countries*. International Fiscal Harmonization. Num 3. IBDF. Amsterdam. 1975. pag 37. PALAMARCHUK "Pluriimposición internacional" Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Montevideo. num 10/1959 pag 949, 987. Contraponiendo los criterios de la fuente y del establecimiento permanente vid GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de las inversiones españolas en el extranjero*. op cit pag 70.

Parece fuera de toda duda que si el CDI impidiera la tributación del establecimiento permanente por su renta mundial sería éste el que prevaleciera, aunque la normativa interna dispusiera lo contrario, y de los MC se derivara un contexto diferente, pues el CDI debe interpretarse como un todo y de acuerdo con sus disposiciones, siendo preferentes sobre la legislación interna.

Otro de los argumentos favorables a la extensión de la obligación tributaria del establecimiento permanente a las rentas mundiales del mismo y no únicamente a las rentas obtenidas materialmente en el territorio del Estado de situación deriva de la necesidad de evitar el fraude fiscal internacional ¹⁵⁸⁷. Esta tendencia se ha desarrollado principalmente entre los autores americanos, al hilo de las modificaciones sufridas por su legislación tributaria interna (IRC). La admisibilidad del gravamen por la renta mundial se justifica para estos autores, como medio para evitar la posible utilización de un país con tributación territorial limitada sobre las sociedades no residentes como una especie de *paraíso fiscal* para las operaciones internacionales efectuadas a través del mismo ^{1588 1589}. En esta modificación se tuvo en cuenta la posible situación potencial elusora que suponía el hecho de mantener la tributación limitada para determinados tipos de inversiones extranjeras, por ejemplo las creadas mediante establecimiento permanente y en general las que daban lugar al nacimiento de un establecimiento permanente, frente a aquellas que fructificaban con la creación de una sociedad filial constituida en los Estados Unidos, que

¹⁵⁸⁷ LENZ, R op cit pag 289. DALE op cit pag 716, McINTYRE op cit pag 2-24.

¹⁵⁸⁸ La razón de esta inclusión consistía en evitar la utilización de los Estados Unidos como un paraíso fiscal para aquellos residentes en otros países que renuncian a gravar la renta gravada por sus residentes a través de una oficina extranjera.

¹⁵⁸⁹ El supuesto que originó las modificaciones en el IRC, primero en virtud de la modificación llevada a cabo en 1966 y posteriormente por la Foreign Investors Tax Act (FITA) de 1986 era el siguiente. Una sociedad establecida en un país que aplicaba para sus entidades residentes la regla de la territorialidad, exceptuando de gravamen la renta obtenida en el extranjero a través de un establecimiento permanente. El establecimiento permanente de estas sociedades (generalmente suizas) establecido en los Estados Unidos (generalmente una oficina de ventas) se dedicaba a realizar operaciones con el exterior, generalmente con un país con nula tributación. Atendiendo a esa circunstancia la legislación americana entendió que la renta obtenida a través del lugar de negocios o del establecimiento permanente en los Estados Unidos debía considerarse efectivamente vinculada al mismo y por tanto de fuente americana aunque fuera de forma ficticia. McINTYRE op cit pag 2-22. Vid para más detalles DALE, op cit pag 715 y ss. y McINTYRE op cit pag 2-21.

quedaba gravada por la renta mundial. En consecuencia, la situación potencial elusora derivaba del diferente tratamiento que el ordenamiento interno ofrecía a las sociedades residentes y a los establecimientos permanentes, aunque en éste caso eran los establecimientos permanentes los que recibían un mejor régimen jurídico. Sin embargo, la técnica utilizada para la eliminación de esta situación discriminatoria no vino de la mano de la equiparación de ambos institutos, sino mediante la atribución de determinadas rentas de generación extranjera al establecimiento permanente situado dentro del territorio americano en función de su vinculación efectiva, considerando que en este caso se entendían *obtenidas* en su territorio ¹⁵⁹⁰.

La necesidad de evitar el fraude fiscal no responde en última instancia sino a una razón fundamental : la consecución de la recta asignación tributaria, es decir, a otorgar a cada Estado las rentas que de manera teórica, atendiendo a los criterios de equidad y neutralidad, deberían corresponderle. Desde este punto de vista, la exigencia de los principios fundamentadores de la distribución tributaria entre los diversos países, conduce también, a la consideración del establecimiento permanente como un centro de atribución de rentas de carácter personal, al que son asignables la totalidad de los rendimientos, tanto ingresos como gastos, que le sean

¹⁵⁹⁰ Las reglas contenidas en el IRC (sección 864(c)(4)(B) vinculan al lugar de negocios americano las siguientes rentas consideradas *foreign source effectively connected income* (siguiendo a McINTYRE op cit pag 2-21 y 2-22):

-rentas, royalties y ganancias de capital derivadas de la realización activa de una actividad empresarial o bien derivados de la concesión de licencias o arrendamiento de patentes extranjeras, copyrights, marcas registradas, procesos secretos y demás propiedad intangible (inmovilizado inmaterial).

-dividendos, intereses y ganancias o pérdidas de la venta o cambio de acciones o instrumentos de deuda, obtenidos por un sujeto pasivo no residente en Estados Unidos en su ejercicio bancario o financiero en Estados Unidos, o que se reciban por una sociedad no residente cuya principal actividad consista en comerciar con acciones o instrumentos de deuda por cuenta propia.

-renta de fuente extranjera derivada de la renta de la propiedad inventariada por el lugar de negocios americano.

-renta de una compañía extranjera de seguros atribuible a la actividad empresarial americana de la compañía.

No obstante, de acuerdo con la sección 864(c)(5) para la atribución al establecimiento permanente o lugar de negocios en Estados Unidos, éste tendrá que haber actuado como un factor material para la consecución de las mismas y en ningún caso estas no podrán valorarse a precios diferentes de los que se hubieran aplicado de haberse realizado la operación en los Estados Unidos (este segundo requisito es criticable por cuanto limita la acción de la teoría del *arm's length* al territorio americano, cuando en realidad la operación a valorar se ha desarrollado en condiciones diferentes).

imputables, por su vinculación efectiva al mismo, con arreglo a unos criterios que respondan a la realidad económica de la actividad llevada a cabo en ese centro de imputación.

VI.3.2.2. La admisibilidad de la imputación de la renta mundial al establecimiento permanente en la normativa interna.

En el apartado introductorio de este capítulo quedó demostrado el grado de admisión del criterio de la vinculación efectiva aplicable al establecimiento permanente en nuestro ordenamiento interno. Siendo irrefutable la admisión del criterio de vinculación efectiva en nuestro derecho, la cuestión polémica reside en delimitar el significado del artículo 6.2 de la LIS, en cuando al alcance de la obligación real de contribuir. Para algunos autores, en contra de la opinión internacional, es pensable la articulación de un impuesto de carácter personal parcial limitado a las rentas obtenidas en un determinado territorio ¹⁵⁹¹. Sin embargo esta postura, aparte de contravenir el principio de generalidad, supondría una quiebra del principio de vinculación efectiva de los rendimientos de toda índole obtenidos por el establecimiento permanente.

En el apartado anterior ya manifestamos nuestra postura: en la medida en que el artículo 6.2 de la LIS debe interpretarse de consuno con lo dispuesto en el artículo 7 del mismo texto normativo, y éste establece una ficción de obtención en España para las rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente, debe entenderse que son imputables al mismo la totalidad de las rentas vinculadas efectivamente a su actividad. Ello implica la necesidad de imputar al establecimiento permanente incluso las rentas obtenidas materialmente fuera de nuestro territorio, que por mor de la ficción del artículo 7 se entienden obtenidas en el nuestro, tanto aquellos que lo hayan sido de manera física o material como aquéllos que lo hayan sido en virtud del criterio de imputación. Únicamente de este modo se asegura la asignación de la *totalidad* de las rentas imputables.

¹⁵⁹¹ Vid MARIN ARIAS, op cit y pie de página num 1592.

En consecuencia, la supuesta diferenciación planteada por el artículo 6 de la LIS no es tal, debiéndose entender equiparado el aspecto espacial del hecho imponible referido a las sociedades residentes sujetas por obligación personal y el de las no residentes que actúan mediante establecimiento permanente en nuestro territorio quedando gravadas por obligación real¹⁵⁹².

A estos argumentos acompaña el RIS, de cuyos artículos se desprende la admisión implícita de la tributación del establecimiento permanente por las rentas totales obtenidas¹⁵⁹³, incluso aquéllas generadas fuera de nuestro territorio, aunque la interpretación literal de alguno de los artículos reglamentarios pueda llevar a algún autor a sostener la postura contraria¹⁵⁹⁴. En virtud de estos argumentos, y teniendo en cuenta la personalización del gravamen que recae sobre los establecimientos permanentes, algunos autores se han pronunciado en el mismo sentido¹⁵⁹⁵.

¹⁵⁹² El supuesto puede quedar ejemplificado de la forma siguiente. Un inversor extranjero decide desarrollar en nuestro país una actividad determinada. En principio, el sujeto puede crear una filial española, considerándose residente a efectos fiscales y quedando sujeta por obligación personal por mor del artículo 6.1 de la LIS. Por contra puede establecer una sucursal o una simple oficina en nuestro país sin otorgar a la misma personalidad jurídica diferenciada pero realizando las mismas actividades, quedando la misma gravada por obligación real, por las rentas señaladas en el artículo 6.2 de la LIS. Sin embargo, de acuerdo con los criterios de imputación atendiendo al principio de vinculación efectiva las rentas atribuibles en uno y otro caso a la inversión realizada en España deberían ser las mismas, tanto si se obtienen físicamente en territorio español como en el extranjero.

¹⁵⁹³ Tal y como pusimos de manifiesto, el RIS supuso una de las primeras manifestaciones positivas de la distinción entre la obtención de rentas a través del establecimiento permanente y la obtención sin el mismo. Por ello el artículo 300 imputaba al establecimiento permanente la totalidad de las rentas. Por su parte ni el artículo 314 ni el artículo 315 limitaban el gravamen en este supuesto a las rentas de carácter materialmente territorial.

¹⁵⁹⁴ Así ARRAEZ, op cit pag 464 quien, a pesar de de concluir la admisibilidad de la tributación por renta mundial, sostiene que el artículo 18 del RIS, interpretándolo literalmente únicamente sujeta a los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español; su interpretación de acuerdo con el artículo 320 del RIS, que no admite la deducción por doble imposición internacional para los establecimientos permanentes, llevaría a concluir la imposibilidad de gravar a los establecimientos permanentes por renta mundial.

¹⁵⁹⁵ ARRAEZ, A. "Régimen tributario de las rentas obtenidas en España..." Revista Española de Financiación y Contabilidad. op cit pag 464. CARBAJO VASCO, D. "La actividad aseguradora en España..." op cit pag 243.

No obstante, algunos autores se han pronunciado en contra. A la ya comentada limitación territorial del carácter personal de la imposición sobre los establecimientos permanentes ¹⁵⁹⁶, se han unido otras argumentaciones para sostener la limitación de esta tributación a las rentas de carácter territorial. Así se ha alegado la imposibilidad de resarcirse de la doble imposición internacional que conllevaría la atribución de estas rentas al establecimiento permanente, al no prever nuestro sistema tributario la aplicación de la deducción por doble imposición internacional a los establecimientos permanentes ¹⁵⁹⁷. Sin embargo, este argumento no puede contrarrestar las razones esgrimidas en favor de la renta mundial. Aún constituyendo un elemento que influye decisivamente en la equidad del sistema, la no incorporación a nuestro sistema jurídico de medidas para eliminar la doble imposición no implica que éstas no puedan producirse, del mismo modo que la no existencia de medidas para evitar la doble imposición económica no significa que ésta no se produzca. Las normas destinadas a evitar la doble imposición no interfieren las configuradoras del hecho imponible y en concreto las delimitadoras del aspecto material y espacial de su elemento objetivo. Aunque posteriormente se produzca una contradicción con los principios de justicia, esta vulneración no afecta a la configuración legal del hecho imponible realizada en la LIS ¹⁵⁹⁸.

¹⁵⁹⁶ Además de MARIN ARIAS, op cit, se pronuncia en el mismo sentido QUINTAS BERMUDEZ, op cit pag 981: "la aplicación rigurosa de este criterio supondría el sometimiento de los sujetos no residentes a las mismas normas, tanto materiales como formales, que a los residentes (con la lógica excepción que impone el principio de territorialidad aplicado a los no residentes)". GONZALEZ POVEDA, V. se pronuncia de manera confusa en *Tributación de no residentes* op cit pag 95: "se somete a gravamen siguiendo las mismas reglas que son de aplicación a los sujetos pasivos por obligación personal, aunque limitadas al beneficio obtenido en territorio español. En el mismo sentido se pronuncia en "Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente" op cit pag 129, sin aportar nuevos argumentos. PIEDRABUENA, E. "El establecimiento permanente de empresas extranjeras para efectos del impuesto sobre la renta" RDFHP num 163/1983 pag 244-245 también se muestra contrario a la imputación por renta mundial en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.2 de la LIS.

¹⁵⁹⁷ ARRAEZ, op cit pag 464 y CUBILLO VALVERDE en *Relaciones Fiscales Internacionales* op cit pag 153.

¹⁵⁹⁸ De la misma postura es CUBILLO VALVERDE op cit pag 153. "la inaplicabilidad de la citada deducción (24 LIS y 320 RIS, por doble imposición internacional), pudiera llevar a la conclusión de que las rentas de fuente extranjera percibidas por los establecimientos permanentes quedarían excluidas de la tributación en España". Sin embargo este autor concluye a favor de la imposición de los establecimientos permanentes por su renta mundial, ya que los bienes productores de rentas, aunque extranjeros, producen renta para el establecimiento permanente. "En mi opinión, la imputación de estas rentas a los

Reafirmandonos por tanto en nuestra postura sostenida al inicio de este capítulo, debemos no obstante, matizar la misma con algunos elementos añadidos. Entendemos que, aunque no se exprese de manera explícita, la LIS contiene elementos suficientes para concluir de manera implícita que los establecimientos permanentes deben tributar por la totalidad de la renta imputable a los mismos, incluida aquélla generada fuera de nuestro territorio. Sin embargo, resulta sorprendente observar como este asunto no se ha abordado de una manera clara tras la modificación parcial de la LIS y de la obligación real de contribuir operada por la Ley 18/1991. En ella se omite toda referencia a la posible inclusión de rentas extranjeras en la base imponible del establecimiento permanente, mientras han resultado modificados otros supuestos de la obligación real de contribuir analizados con anterioridad. Esta omisión resulta inexplicable cuando la propia Ley 18/1991 establece *ex novo* este criterio de forma clara y explícita para los establecimientos permanentes que las personas físicas no residentes posean en nuestro territorio ¹⁵⁹⁹. Si por una parte, dado que la Ley 18/1991 también afecta a determinados preceptos de la LIS, podría entenderse que el legislador, al no modificar ésta última, está considerando que las entidades no residentes que operen en nuestro territorio mediante establecimiento permanente únicamente deben quedar gravadas por la renta efectiva y materialmente obtenida en nuestro territorio, por otra resultaría contradictoria la observación de un sistema jurídico tributario así configurado; es decir, no podría justificarse la existencia de una obligación ilimitada para los establecimientos permanentes de personas físicas y una obligación limitada cuando esta situación la provocaran las personas jurídicas. Aún así, debe ponerse de manifiesto la falta de técnica jurídica que ha presidido la modificación de la imposición sobre la renta de las personas físicas, por lo que a su influencia sobre la tributación de las personas jurídicas respecta.

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 en España e imputables a los establecimientos permanentes que las generan, gestionan y perciben".

¹⁵⁹⁹ Además de distinguir de forma clara la distinta configuración jurídico tributaria de los diferentes supuestos englobados dentro de la obligación real de contribuir, el artículo 16.Dos de la Ley 18/1991 establece que los no residentes "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.*" (la cursiva es nuestra).

De todos modos, como hemos señalado, entendemos que junto con los argumentos anteriormente señalados, la propia coherencia del sistema e interpretación conjunta del mismo debe llevar a concluir que los establecimientos permanentes que las personas jurídicas posean en nuestro territorio, quedarán gravados por la totalidad de sus rentas imputables, incluyendo aquellas generadas en el extranjero, es decir, por su renta mundial. De este modo, se asegura su coherencia jurídica con el principio de vinculación efectiva anteriormente analizado.

VI.3.2.3. La tributación de los establecimientos permanentes por renta mundial en los CDI.

Pocos autores se han enfrentado con el problema de la posible atribución al establecimiento permanente de las rentas obtenidas en territorio diferente del de su situación ¹⁶⁰⁰. Sin duda ha podido influir en esta situación la idea de los CDI como configuradores de una regla distributiva, dependiendo en este caso de lo previsto en la legislación interna de cada Estado.

Sin embargo, creemos que los CDI, tomando como ejemplo los MC a los que siguen, e interpretándolos de acuerdo con el contexto y en especial, teniendo en cuenta las guías orientativas ofrecidas por los Comentarios a estos MC, contienen suficientes elementos normativos para configurar por sí mismos, e incluso con independencia de lo establecido en las legislaciones internas, el criterio que debe regir en cuanto a la atribución de la renta mundialmente imputable al establecimiento permanente, o únicamente aquella obtenida directamente en el Estado de situación.

A este respecto, entendemos que el MCOCDE 1977 y los CDI redactados a su imagen, ofrecen un criterio claro: los establecimientos permanentes deben quedar gravados por su renta mundial, o dicho de otra

¹⁶⁰⁰ Vid no obstante JUAN PEÑALOSA, J.L. de "Problemática tributaria internacional. Actuación bancaria a través de filiales y sucursales". en *Estudios sobre Tributación Bancaria*, Ed Civitas. 1985. pag 404 y ss.

manera, por la totalidad de las rentas imputables al mismo ¹⁶⁰¹. Al efecto existen varios argumentos demostrativos de esta postura.

En primer lugar porque así lo establece claramente el artículo 21.2 del MCOCDE de 1977 y la actualización de 1992 y de los CDI firmados por España que siguen este criterio ¹⁶⁰². En este apartado se recoge como criterio residual el principio de vinculación efectiva que prevalece sobre el principio de tributación en el Estado de residencia (artículo 21.1). El Comentario al MCOCDE aclara que esta regla incluye también "la renta procedente de un tercer país" ¹⁶⁰³, configurando de este modo el principio de vinculación efectiva de manera total y no restringida a las rentas procedentes del territorio de situación del establecimiento. De este modo viene a completarse el criterio de la vinculación efectiva contenida en las cláusulas del *permanent establishment proviso*.

No obstante la referencia a la renta mundial así como el propio artículo 21.2 tan sólo aparecen en el MCOCDE de 1977. En el PCOCDE de 1963 se omitía tanto el Comentario como el propio párrafo del artículo 21. El problema se plantea al determinar cuál debe ser el criterio relevante para los CDI que lo siguen ¹⁶⁰⁴. Al no preverse ninguna solución específica, ni en los

¹⁶⁰¹ FROMMEL, S.N. *Taxation of Branches and Subsidiaries* op cit pag 33 sostiene una postura diferente al concluir que a pesar de la admisión de la tributación por la renta mundial de los establecimientos permanentes en virtud de la legislación interna, la aplicación de un CDI impide esta conclusión, si bien el CDI que toma como referencia -el CDI entre Estados Unidos y Suiza no se basa en los postulados del MCOCDE, admitiendo que los CDI que siguen la redacción de este modelo permiten la exacción de todas las rentas atribuibles al mismo, no limitándose a las rentas originadas en el país de la fuente -op cit pag 34-. En el mismo sentido JUAN PEÑALOSA, J.L. "Problemática tributaria internacional. Actuación bancaria a través de filiales y sucursales" op cit pag 404.

¹⁶⁰² En este sentido vid los CDI de Checoslovaquia, Italia, Hungría(22.2), Luxemburgo, Marruecos, Polonia, Reino Unido, Rumania, Tunes, Estados Unidos (23.2).

¹⁶⁰³Comentario MCOCDE 1977 21.2.4.

¹⁶⁰⁴ En concreto los CDI con Alemania, Austria, Bélgica, Brasil, Bulgaria, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda, Japón, Noruega, Portuga, Suecia, Suiza, URSS. En estos casos, en opinión de JUAN PEÑALOSA, J.L. "Problemática tributaria internacional. Actuación bancaria a través de filiales y sucursales" op cit "la idea central era la de que el establecimiento permanente atribuía el derecho a gravar al país de situación los beneficios obtenidos *dentro de su territorio -en su fuente-*, pero no las rentas cuya fuente era un país tercero", negando por tanto este principio, aunque el mismo autor reconoce que la práctica no seguía este criterio. op cit pag 404.

Comentarios ni en el propio texto de los CDI, deberá estarse a lo que se deduzca de los restantes criterios generales del CDI.

En estos supuestos el hecho de que las cláusulas del *permanent establishment proviso* no se vean completadas por el artículo 21.2 no implica que éstas queden reducidas en cuanto a la extensión de la vinculación efectiva a las rentas procedentes de este territorio. La limitación de los preceptos del artículo 10.4, 11.4 y 12.3 a las rentas derivadas del Estado de situación del establecimiento permanente, tiene como único fundamento, como señalamos, el propio alcance limitado de aplicación de estos CDI ¹⁶⁰⁵. Por tanto no puede utilizarse el ámbito limitado de aplicación de las cláusulas del *permanent establishment proviso* como argumento para negar la posibilidad de atribuir al establecimiento permanente las rentas vinculadas al mismo pero generadas fuera del territorio.

Aún así, entendemos que el criterio definitivo que debe decidir la admisión o no del criterio de la renta mundial aplicado a los establecimientos permanentes debe venir dado, de la misma forma que para el criterio de la vinculación efectiva al establecimiento permanente, por el artículo 7.2 del MC. En él se exige la asimilación de los criterios que deben presidir la tributación de los establecimientos permanentes con aquéllos definidos para las personas residentes. En consecuencia, éste debe ser el criterio específico que solucione el criterio de la tributación de los establecimientos permanentes por renta mundial o únicamente por la renta obtenida en el territorio de situación del establecimiento permanente. Siendo de aplicación un CDI, este supuesto dependerá por tanto, del criterio normativo concreto previsto para las entidades residentes.

Esta es, por otra parte, la misma solución aplicable a los CDI que siguen el MCOCDE 1977 en la medida en que el artículo 21.2, como veíamos en el anterior apartado, constituye simplemente la especificación del criterio de vinculación efectiva contenido con carácter general en el artículo 7 MC.

¹⁶⁰⁵ De manera lógica este artículo debe ceñirse únicamente a estas rentas porque si los dividendos o intereses o cánones efectivamente vinculados al establecimiento permanente no se generan en el Estado en el que se encuentra situado, sino en un tercer Estado, entonces este Estado no puede considerarse Estado de la fuente de los mismos, y en consecuencia, no puede aplicar la regla general del artículo 10, 11, ó 12 y por tanto tampoco su excepción.

La relativización de la propuesta derivada del artículo 7, al señalar que la tributación por renta mundial o no del establecimiento permanente derivará del criterio propuesto para las personas residentes por la legislación interna, tiene, no obstante, importantes consecuencias. La aplicación del mismo alcance de la tributación repercute en la posibilidad de realizar la comparación entre establecimientos permanentes y empresas residentes, de acuerdo con el artículo 24, pues siempre se encontrarán sujetos por los mismos criterios de imputación, con el mismo modo de tributación y con el mismo alcance en la obligación de contribuir.

Por otra parte la asunción de este criterio exige de modo imperativo la revisión de aquellos supuestos en los que la legislación interna prevea un diferente alcance en la obligación reservada a los establecimientos permanentes y aquella aplicable a las entidades residentes. El criterio del artículo 7.2 presupone la igualación de las situaciones jurídicas tributarias de ambos grupos ¹⁶⁰⁶. Siendo de aplicación a las empresas residentes la sujeción por renta mundial, como es el caso español, los establecimientos permanentes también deberían seguir este criterio de sujeción. Al ser esta regla de carácter imperativo y de aplicación preferente frente a la normativa interna, supone la eliminación de cualquier criterio interno que discrimine el tratamiento de alguno de estos grupos.

De este modo se observa como los CDI optan por una solución de carácter relativo, aunque arbitrando un criterio autónomo de resolución, admitiendo en el caso de los CDI firmados por España la tributación por renta mundial de los establecimientos permanente en la medida en que éste es también el criterio que impera en la legislación interna para las entidades residentes ¹⁶⁰⁷.

¹⁶⁰⁶ De este modo, siendo de aplicación un CDI no puede mantenerse la presunta diferencia de tratamiento de la legislación interna sino que obligaría a adecuar la limitación exigida a los establecimientos permanente de acuerdo con los criterios previstos para las entidades residentes.

¹⁶⁰⁷ Tan sólo debe hacerse una salvedad. Esta corresponde al CDI firmado por España con China en el que se impide a nuestro entender esta conclusión. Ello es así en la medida en que el artículo 22.2 preceptúa que "las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante y procedentes de fuentes situadas fuera del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante mencionado en primer lugar". En este convenio este principio de carácter general no resulta modificado por el criterio de vinculación efectiva del establecimiento permanente recogido en el artículo 22.3.

Por su parte, algunos autores se han pronunciado a favor de la aplicación del criterio de la renta mundial cuando los CDI rigen la situación jurídica tributaria ¹⁶⁰⁸. De la misma opinión parece ser la OCDE, según se deduce de los Comentarios al MCOCDE ¹⁶⁰⁹, así como de sus estudios paralelos ¹⁶¹⁰, en donde se admite implícitamente esta posibilidad cuando estudia las consecuencias jurídicas derivadas de las situaciones que la presuponen. Por su parte la ONU mantiene en su MC el mismo criterio que la OCDE en su MC de 1977 ¹⁶¹¹.

VI.3..2.4. Consecuencias de la admisión de la tributación del establecimiento permanente por renta mundial.

Sin entrar ahora en el debate o no de la validez actual de la formulación de la renta mundial como consecuencia necesaria de la formulación personal de los impuestos sobre la renta, su admisión respecto de la tributación y de la atribución de las rentas al establecimiento permanente tiene enorme trascendencia para el establecimiento y reformulación de los esquemas tradicionales de resolución de conflictos en el derecho internacional tributario.

La asimilación de la institución jurídica del establecimiento permanente con la de la residencia en cuanto a la posibilidad de tributación del primero por la renta mundial, rompe el dualismo clásico basado en la relación existente entre los criterios de la residencia y la tributación por renta mundial (o por la totalidad de la renta) y el de la no residencia y la

¹⁶⁰⁸ PATRICK, R. "Reglas para determinar el origen nacional o extranjero de las rentas y los gastos" CDFI Informe General. IFA. Vol LXVb. 1980. pag 92-93.

¹⁶⁰⁹ Vid los Comentarios al MCOCDE 21.5 y 6, 23.10 y 24.52 a 55.

¹⁶¹⁰ Muestra de ello lo constituye el estudio realizado sobre los casos triangulares donde se atribuye efectivamente al EP rentas obtenidas en terceros países, presupuesto indispensable para el planteamiento del mismo caso triangular. vid OCDE. *Issues in International Taxation*. num 4. *Model tax Convention: Four Related Studies*. capítulo Triangular Cases. pag 27 y ss.

¹⁶¹¹ El MCONU tan solo cambia el criterio general contenido en el artículo 21.1 de la tributación residual en el Estado de residencia, por la tributación en el Estado de la fuente, pero conserva en el artículo 21.2 la prevalencia del criterio de la vinculación efectiva en el artículo 21.2. Este criterio, por su parte tampoco se ve impedido por el artículo 21.3 que respeta (sin perjuicio de), las condiciones derivadas del artículo 21.2.

tributación por las rentas de carácter territorial o de las rentas derivadas en la fuente en ese territorio (rentas domésticas).¹⁶¹². Los criterios de atribución presumiblemente territoriales aplicables a los no residentes que actúan a través de establecimiento permanente deben ser revisados o reformulados en atención a los criterios que según nuestro examen les resultan aplicables. Más teniendo en cuenta, por una parte que la utilización de ficciones desemboca por la vía de hecho, en una configuración personal de la imposición aunque formalmente se siga manteniendo su configuración real. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la tributación por renta mundial es una de las manifestaciones primordiales de la formulación personal de los impuestos.

El quebrantamiento de esta dualidad debería llevar al mismo tiempo al replanteamiento de los esquemas clásicos en los que descansa la dualidad anteriormente mencionada. En primer lugar debe suponer la eliminación de la correlación necesaria entre la imposición real y las personas no residentes, o lo que es lo mismo, a reservar la calificación personal a los impuestos que recaen sobre las personas residentes. Desprendido de este modo el criterio de la residencia de uno de sus rasgos más significativos, debe procederse a replantear su significado y relevancia en el seno del derecho internacional tributario de acuerdo con los esquemas prevalentes en la realidad económica internacional actual. Así, debería reexaminarse la función encomendada al criterio de sujeción de la residencia, y al Estado al que se vincula este criterio de sujeción como Estado encargado de procurar/establecer los métodos destinados a evitar la doble imposición ¹⁶¹³. En la medida en que los esquemas clásicos de la tributación internacional presuponían esta obligación en el Estado de la residencia porque era el que recogía la situación *personal* del individuo en torno al cual (o al cual) se le asignaban unas determinadas resntas por sus características personales o en función de este vinculo personal, ésta función debe ser revisada atendiendo

¹⁶¹² VOGEL, K. INTERTAX op cit.

¹⁶¹³ Esta es la postura mayoritariamente sostenida por la doctrina, aunque el examen de los propios CDI ponga de manifiesto que el Estado de la fuente también contribuye decididamente en la eliminación de la doble imposición internacional al negarse o limitarse sus competencias fiscales para ejercer el derecho de imposición sobre la capacidad económica generada en su territorio. Esto es debido a la tradicional encomienda al Estado de la residencia de su eliminación mediante criterios específicos para mitigarla .

a que esta configuración también corresponde o se da en el caso de la atribución de rentas a un establecimiento permanente ¹⁶¹⁴. Asimismo puede plantearse la propia revisión del criterio de la residencia como criterio determinante de la aplicación de los CDI, que conllevaría el examen del artículo 1 de los CDI, e incluso la reformulación de la definición de la residencia de las sociedades a efectos fiscales.

Como se aprecia, la admisión en los CDI, aunque relativa, de la aplicación del criterio de la renta mundial y en definitiva de su consideración como criterio de sujeción de carácter personal debería conducir a la reelaboración de los esquemas clásicos sobre los que se ha desarrollado la ciencia jurídico tributaria internacional.

Las estructuras aludidas se fundamentan en su mayoría en la presunción de bilateralidad de las relaciones económicas internacionales, lo que provoca el planteamiento de soluciones y esquemas bilaterales para la comprensión de este fenómeno. En la medida en que la realidad económica intrnacional no responde a estos esquemas, aquéllos deben ser objeto de un profundo replanteamiento o acomodación, en cuyo seno, el establecimiento permanente puede desempeñar una función trascendental como acomodación entre la realidad y la asunción de soluciones teóricas -MC- y prácticas -CDI- de carácter bilateral.

¹⁶¹⁴ Lógicamente esto puede suponer la revisión de los criterios de eliminación de la doble imposición internacional.

CAPITULO SEPTIMO. ATRIBUCION DE RENDIMIENTOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (II). EL CRITERIO DE EMPRESA SEPARADA.

La concreción del significado del criterio de empresa separada ¹⁶¹⁵ constituye el punto más conflictivo en torno a la determinación de los criterios de atribución al establecimiento permanente, en cuanto es el criterio que refleja la incidencia tributaria de las relaciones entre la casa central y los diferentes establecimientos permanentes de una misma sociedad ¹⁶¹⁶, existiendo discrepancias en la doctrina en cuanto a su concreción. En la medida en que completa la definición del hecho imponible que recae sobre los mismos, constituye asimismo uno de los parámetros fundamentales para la configuración del establecimiento permanente como un verdadero centro de atribución de rentas de carácter personal, delimitando su alcance. Por otro lado, la concreción de los parámetros definidores de este criterio, facilitan la especificación de los presupuestos de comparabilidad del establecimiento permanente con otros institutos jurídicos tributarios, como el de la residencia fiscal, o con otras situaciones específicas, como la de determinadas sociedades residentes - filiales de sociedades residentes en el extranjero-, a efectos de determinar las situaciones en las que su régimen quedará amparado por los principios que rigen la imposición internacional, en especial por el principio de no discriminación.

¹⁶¹⁵ Tomamos la denominación de *empresa separada*, al igual que la mayoría de la doctrina internacional, de la referencia a la misma que aparece en el MCOCDE, en relación con la determinación de beneficios del establecimiento permanente, aunque allí se haga mención a la *empresa distinta y separada*. En realidad, la doctrina toma esta denominación del texto inglés -*separate and distinct enterprise*-, puesto que el texto francés, aun conteniendo una redacción similar en el PCOCDE 1963 -*une entreprise distincte et séparée*-, omite la referencia a la empresa separada en el MC de 1977 -*une entreprise distincte*-. De todos modos, aunque la referencia la tomemos del MCOCDE y en consecuencia de los CDI, no supone que se excluya la plasmación de este criterio en la legislación interna.

¹⁶¹⁶ En el mismo sentido vid Institut 'Finanzen und Steuern' *Gewinnermittlung un Besteuerung deutscher Unternehmen mit ausländische Betriebsstätten*. Brief num 250. Bonn. 1985. pag 16. Tomado de BURGERS, I. op cit pag 247.

Las discrepancias en la doctrina en torno a la fijación de este criterio se deben sin duda, al análisis e interpretación de las diferentes aproximaciones realizadas al mismo por los distintos ordenamientos internos, e incluso por cada ordenamiento en relación con diferentes aspectos de la relación establecimiento permanente-casa central, así como sobre la consideración personal del primero. Junto a ello debe remarcarse la escasa incidencia y desarrollo de este aspecto de caracterización del establecimiento permanente en las normas jurídico-tributarias de carácter internacional, en especial en los Convenios de Doble Imposición, que únicamente ven refrendada su posición en torno a este criterio por referencia a mecanismos y medios de interpretación de los mismos que no gozan de eficacia jurídica directa, lo que redundará en la escasa uniformidad de tratamiento dado al tema. Este marco, dada la ausencia de previsiones específicas, se ve aún más distorsionado por la ausencia de reglas imperativas que fuercen una interpretación común del Tratado, o al menos que no se tengan en cuenta los presupuestos normativos aplicables en el otro Estado, a pesar de que algunos de estos mecanismos puedan ser exigidos con arreglo a la redacción de los CDI.

La ficción de la empresa separada, o de la consideración del establecimiento permanente como si fuera una empresa distinta y separada, tal y como la entiende la doctrina, debe a nuestro entender, desglosarse en un doble aspecto, aunque la mayoría de los autores conjuguen ambos de manera indiferente ¹⁶¹⁷.

Por un lado debe tenerse en cuenta el alcance de la ficción de la empresa separada, como criterio definidor de la recta *asignación a cada*

¹⁶¹⁷ Vid VOGEL, K. op cit manual pag 337 y s. BURGERS, I. op cit pag 344 y ss. La OCDE en cambio, en su informe "The allocation of central management and service costs" en el libro *Transfer Pricing and Multinational Enterprises Three taxation issues*. Paris. 1984, se decanta por esta división, al estudiar por una parte los métodos de asignación y atribución de las rentas entre las distintas partes en conflicto (allocation and apportionment), y por otra el análisis de los métodos de remuneración o valoración de las rentas asignadas a las distintas partes conforme con las conclusiones del anterior estudio (amount of remuneration). En este mismo sentido se expresa la sentencia del Bundesfinanzhof de 21 de enero de 1972 citada por BURGERS, I. op cit pag 262-263. BECKER, H. "The Determination of Income of a Permanent Establishment or Branch" INTERTAX num 1/1989 pag 12 y 14, por su parte también distingue ambas funciones. Por un lado la atribución de rendimientos la realiza de acuerdo/aplicando un análisis funcional de las relaciones internas habidas entre el establecimiento permanente y la casa central mientras que la valoración de estas funciones asignadas a cada parte de la empresa la procura aplicando el principio del arm's length.

territorio de las rentas y beneficios, así como de las partidas negativas que le corresponden. De acuerdo con este aspecto, la superación de la realidad económica tiene como finalidad la configuración de los rendimientos atribuibles a cada parte de la empresa o a cada establecimiento permanente. Dicho de otro modo, este aspecto se encarga de la delimitación de los hechos que tienen relevancia para la realización del hecho imponible por parte de la sociedad en cada Estado en donde desempeña actividades calificadas de actuación mediante establecimiento permanente por la legislación fiscal, así como en el Estado donde está situada la casa central de esa sociedad, o en donde es considerada como residente a efectos fiscales.

Por otra parte, y como aspecto complementario del primero aunque también integrante del criterio de empresa separada, deben deslindarse los métodos y criterios con arreglo a los cuales se procede a la valoración de los rendimientos y rentas previamente asignados a cada establecimiento permanente de acuerdo con los criterios que corresponden al primer aspecto, en función de las actividades que los generan. En otras palabras, la concreción de este criterio hace referencia a las reglas de valoración de las relaciones internas de la sociedad con relevancia jurídico-tributaria en el Estado de situación del establecimiento permanente y en el de situación de la casa central, que facilitan la determinación de la base imponible en cada uno de estos Estados.

La distinción de estos aspectos no se encuentra recogida de manera específica por los CDI, que siguen la cláusula contenida en el MCOODE -art 7.2-. Sin embargo esta separación se contiene de manera implícita en el Comentario del mismo. En efecto, el párrafo 11 de los Comentarios ¹⁶¹⁸ se alega por una parte que "los beneficios imputables a un establecimiento permanente son los que ésta habría obtenido si en lugar de tratar con su sede central hubiese tratado con una empresa totalmente distinta", lo que constituiría el fundamento básico del principio de empresa separada con efectos sobre la atribución de rendimientos a cada parte de la empresa, y en consecuencia de competencia tributaria a los Estados en cuestión,

¹⁶¹⁸ MCOODE de 1992. En el MCOODE 1977 Comentarios al artículo 7.2.10.

refiriéndose a renglón seguido a los criterios de valoración de esta imputación, "en condiciones y precios usuales de mercado" ¹⁶¹⁹

La distinción se refleja de manera evidente a nuestro entender en la legislación interna, al separar por un lado las normas de definición del presupuesto de hecho -art 3 LIS-, y por otra las normas y criterios de valoración de los rendimientos -ingresos y gastos- imputados al establecimiento -art 16 LIS- ¹⁶²⁰. En consecuencia, en nuestro análisis distinguiremos en primer lugar las reglas de atribución de rendimientos -tanto positivos como negativos- derivadas de la normativa aplicable ¹⁶²¹, y en segundo lugar las normas de valoración vigentes para estos rendimientos imputados, sin perjuicio de que en determinados casos sea necesaria la referencia conjunta para la mejor comprensión de las implicaciones del criterio de empresa separada.

Por otra parte debe tenerse presente que el análisis de la extensión del criterio de empresa separada referido a la atribución y cómputo de los rendimientos asignables al establecimiento permanente, debe realizarse tanto desde la perspectiva del Estado de situación del establecimiento permanente - o Estado que grava a los establecimientos permanentes situados en su territorio de empresas no residentes-, y desde la óptica del Estado de residencia de la sociedad que posee establecimientos permanentes en otro país, o Estado de la casa central -Estado que grava a los

¹⁶¹⁹ La distinción ha sido reconocida de manera explícita por la OCDE recientemente, tal como apunta MATTHEWS, K. "OECD to Amend Model Treaty Commentary on Permanent Establishment Income Attribution" 7 Tax Notes International num 16 pag 951, y será incluida en la actualización de los Comentarios al MCOCDE prevista para 1994. De acuerdo con la autora citada, en esta actualización se añade un nuevo párrafo a los Comentarios del MC -MCOCDE 1994 7.2.11-, para explicar que los principios en la atribución de rendimientos al establecimiento permanente son, por una parte, la consideración del establecimiento permanente como una empresa separada, y el segundo que sus relaciones con la casa central deben entenderse *at arm's length basis*. Mientras el primero hace referencia a los criterios que deben presidir la atribución de rendimientos al establecimiento permanente, el segundo se refiere a los criterios de valoración de los rendimientos asignados.

¹⁶²⁰ A pesar de la disputa doctrinal en torno a la naturaleza de este artículo en la legislación interna, entendemos que el artículo en cuestión constituye una regla de valoración imperativa. Esta es la postura mayoritaria de la doctrina. Vid SIMON ACOSTA, E. en *Cuestiones Tributarias Prácticas*. Ed La Ley 1990. pag 129.

¹⁶²¹ Para ello es preciso desglosar aquellas actividades o relaciones internas sobre las que surge controversia, englobandolas en grupos de relaciones que respondan a un mismo fundamento o a una misma naturaleza empresarial.

establecimientos permanentes que sus empresas residentes poseen en otros países-. El criterio observado por este Estado es más complejo por cuanto requiere en muchos casos del examen de las medidas destinadas a evitar la doble imposición, al ser éste el Estado obligado a aplicar estas medidas con arreglo al actual esquema diseñado por el MCOCDE. En este sentido, en la medida en que se requiera un análisis de las medidas por nuestro ordenamiento, éste será indicado para su estudio en el capítulo correspondiente.

VII.1. Clasificación de las diversas teorías sobre el criterio de empresa separada.

En relación con el alcance del criterio de empresa separada el texto del MCOCODE tan sólo señala que serán imputables al establecimiento permanente "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" -art 7.2-. Por otra parte, en relación con los criterios determinativos de la atribución de los gastos deducibles por el establecimiento permanente, tan sólo especifica que "se permitirá la deducción de los beneficios en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente". Sin embargo, estas normas dejan numerosas cuestiones concretas por resolver, y numerosos aspectos que concretar, lo que convierte a la actividad interpretativa de los mismos en una actividad compleja.

Por ello, ante la ausencia de criterios normativos concretos relativos a las cuestiones peculiares que concretan las relaciones entre casa central y establecimiento permanente, la doctrina ha elaborado distintos planteamientos de comprensión de las mismas. Las diversas aproximaciones fueron esquematizadas por LANCEE¹⁶²², distinguiendo un enfoque territorial y una aproximación de carácter funcional o *business economical*. De acuerdo con el primero, el establecimiento permanente se consideraba como si fuera una entidad legal separada, y se aplicaban los presupuestos que regían las relaciones entre dos empresas separadas, uno de los cuales debía ser la valoración de estas reglas conforme a los criterios de mercado. En cambio, la segunda acepción tenía en cuenta los elementos empresariales de la sociedad que correspondían al establecimiento permanente, de manera parecida al modo de actuación del criterio de reparto proporcional -profit splitting-. De acuerdo con estos elementos se

¹⁶²² LANCEE, L. *Fiscale Winstsplittings*. Ed Kluwer. Deventer. 1959. Tomado de BURGERS, I. op cit pag 166. VOGEL, K. op cit manual pag 340-341 distingue por su parte, entre los autores que entienden el principio de empresa separada como independencia hipotética absoluta -*absolute (hypothetical) independence* -, y como independencia restringida -*restricted independence*-.

determinaban las actividades imputables a cada EP y posteriormente el rendimiento que ellas merecían.

La distinción entre ambos métodos de comprensión del criterio de empresa separada es importante. Mientras la primera interpretación de la teoría de la empresa separada considera la atribución ficticia del rendimiento atendiendo a la comparación con la situación en que hubieran sido dos empresas independientes las que hubieran llevado a cabo la operación. En cambio, la segunda considera el reparto en función de las actividades desarrolladas en cada establecimiento, procediendo posteriormente a su valoración. Aunque el procedimiento de atribución resulte ficticio, la ficción se presume únicamente del rendimiento atribuido, pero se limita al mismo, sin extenderse a la actividad que hubiera debido generar el mismo de tratarse de una empresa separada. Por contra, la aproximación territorial presume de modo ficticio tanto el rendimiento que debería haber generado el establecimiento como las actividades que el mismo habría llevado a cabo de tratarse de una empresa separada.

Dicho de otro modo, el enfoque funcional reduce la consideración ficticia de la situación jurídica-tributaria del establecimiento permanente a la valoración de los rendimientos que deban atribuirse con arreglo al criterio de empresa separada, pero en ningún caso este criterio puede suponer una consideración ficticia de realización de actividades en un determinado país y por un determinado establecimiento permanente, que no se han llevado a cabo.

La profesora BURGERS, ha profundizado recientemente en la distinción originaria planteada por LANCEE, sistematizando las diversas posibilidades de entendimiento de cada una de estas posturas diferentes, atendiendo a los planteamientos realizados por la jurisprudencia, la práctica administrativa y la doctrina en Holanda, Alemania, Reino Unido y Estados Unidos ¹⁶²³.

De acuerdo con su estructura, dentro del *enfoque funcional* debería distinguirse entre el enfoque funcional legalista *-legistic functional*

¹⁶²³ BURGERS, I.J.J. *Taxation and supervision of branches of international banks. A comparative study of banks and other enterprises*. IBFD Publications. 1991. *passim*, en especial pag 174 y ss.

approach-, el enfoque funcional estricto *-narrow functional approach-* y el enfoque funcional en sentido amplio *-broad functional approach-*. Todos ellos tienen en común la determinación de los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente y la valoración de los mismos con arreglo al análisis de los elementos de la empresa que pertenecen al establecimiento permanente. En este sentido, las rentas y los gastos se asignan o dividen, tal y como ya se refería en LANCEE, en función de las actividades que realiza el establecimiento permanente. Las diferencias entre los distintos subgrupos residen en el modo en cómo se lleva a cabo la valoración de estas rentas y gastos asignados a cada establecimiento permanente. Sin embargo, en relación con esta afirmación hay que matizar que el primer subgrupo o *legistic functional approach*, en la medida en que se encuentra limitado por la configuración civil o mercantil de las relaciones internas supone la aplicación de diferentes reglas de valoración sino en algunos casos también la aplicación de reglas de imputación diferentes.

El enfoque legalista parte de la base de que a efectos fiscales, no puede considerarse la existencia de contratos entre la casa central y el establecimiento permanente o entre diversos establecimientos permanentes porque tampoco se admiten en derecho civil ¹⁶²⁴. En consonancia con esta afirmación, las transacciones internas no se remuneran en ningún caso de acuerdo con un precio *at arm's length*, e incluso pueden llegar a carecer de relevancia los servicios y transferencias internas de la empresa ¹⁶²⁵, o bien

¹⁶²⁴ Según relata VOGEL, K. op cit manual pag 341, ésta sería la opción que defienden RITTER, W. "Grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten- Ein systematischer Versuch" JbFfSt 1976/77 pag 300 y ss. NEUBAUER, H. "Grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten- Kirreferat" JbFfSt 1976/1977 pag 314 y ss. STORCK, A. *Ausländische Betriebsstätten*. 1980. pag 298. WEBER, A. Zur Gewinnabgrenzung bei ausländischen Bau-und Montagebetriebsstätten" DStZ/A num 64/1976 pag 202. En determinados aspectos, la OCDE también parece seguir este criterio, en relación con la elevancia tributaria de los acuerdos internos, recomendando su inoperancia a efectos fiscales debido a su dudosa existencia legal. No obstante, esta actitud no es absoluta, puesto que en la modificación del Comentario del MCOCDE prevista para 1994 -Comentario 7.1.12-, admite la posibilidad de atribuir relevancia jurídico tributaria a estos acuerdos internos, de acuerdo con determinados requisitos, como la contabilidad simétrica en la casa central y en el establecimiento, el seguimiento de una contabilidad basada en los acuerdos internos, o la concordancia entre los acuerdos y las funciones llevadas a cabo por cada Estado. De esta manera se pondría de manifiesto la adopción por parte de la OCDE de un criterio funcional más amplio que el meramente legalista.

¹⁶²⁵ BURGERS, I. op cit pag 345.

solo se atiende a un reparto proporcional de los gastos entre las diversas partes de acuerdo con su contribución.

La segunda de las posturas, o *narrow functional approach*, entiende que deben computarse las transacciones internas llevadas a cabo entre la casa central y el establecimiento permanente, pero la valoración de las mismas dependerá en atención a que estos servicios internos también se realicen por parte de el establecimiento permanente o de la casa central para con terceros, o bien que únicamente se desarrollen a nivel interno. El primer caso debería comportar la atribución de un rendimiento de acuerdo con los criterios de mercado, o valorado *at arm's length*, mientras que el segundo debería suponer el cómputo del coste de la operación para la parte implicada.

Finalmente, la *broad functional approach* implica que cada división de la empresa debe ser remunerada por su función dentro de la empresa bien mediante la asignación directa de rentas y de gastos, o en caso de transacciones internas, por medio de precios *at arm's length* en cualquier caso ¹⁶²⁶.

En relación con el *enfoque territorial* del criterio de empresa separada, la profesora BURGERS distingue dos grandes grupos, la concepción territorial estricta *-narrow territorial approach-* y la concepción territorial amplia *-broad territorial approach-*. La primera supone la asimilación del establecimiento permanente a una filial, atribuyéndole los ingresos y gastos que procederían en este caso ¹⁶²⁷. En cambio, la *broad*

¹⁶²⁶ Puede citarse entre los defensores de esta postura como definidora de las relaciones internas a BECKER, H. "The determination of income of a permanent establishment or branch" INTERTAX num 1/199 pag 13-14.

¹⁶²⁷ Esta posición es la denominada por VOGEL, K. op cit manual pag 340 *absolute (hypothetical) independence* y es defendida por los autores que interpretan el criterio de empresa separada como necesaria asimilación del establecimiento permanente a una filial de la casa central, sin que tengan relevancia las diferencias en cuanto a constitución legal de ambas o a la organización de las mismas. Sin embargo VOGEL equipara a este grupo a los defensores de la atribución de rendimientos al establecimiento permanente en consideración a las funciones desempeñadas por cada parte de la empresa, como BECKER, H. ult cit. Entre los autores defensores de esta aproximación al criterio de empresa separada VOGEL cita a BAHN, G. *Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe*. 1971. pag 84. BELLSTEDT, C. *Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften*. 3ª ed. 1973. pag 234 o al INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRUFER "Determination of Profits of Permanent Establishments" INTERTAX 1988. pag 427. Vid también entre la doctrina holandesa, BIERLAAGH, H.M.M. "Permanent Establishments, the Separate Enterprise Fiction: is it a Fact?" INTERTAX num 3/1992 pag 157.

territorial approach implica el ajuste de la base imponible del establecimiento permanente considerando al establecimiento permanente no únicamente como una sociedad filial de la sociedad cuya casa central está situada en el otro Estado contratante, sino como una empresa legal separada totalmente desligada de la casa central.

El examen de la clasificación de las distintas posturas en torno al criterio de empresa separada realizado por BURGERS no añade ningún elemento novedoso con respecto a la clasificación originaria tomada de LANCEE por lo que respecta a la concreción de los criterios de atribución de rendimientos al establecimiento permanente. BURGERS toma como criterio para establecer la clasificación, no las diferentes aproximaciones a la asignación de diferentes rendimientos al establecimiento permanente, sino las diferentes posibilidades que dentro de los genéricos sistemas de atribución existen para valorar los diferentes rendimientos atribuidos ¹⁶²⁸. Por ello las consecuencias de esta clasificación son visibles en el momento de la valoración y no en el de la asignación de los rendimientos a las diferentes partes de la empresa ni delimitan la competencia tributaria de los Estados al no incluir o excluir ningún elemento de renta -ingreso o gasto- dentro de sus límites, con las matizaciones realizadas en torno al enfoque legalista.

¹⁶²⁸ Debe tenerse presente no obstante, que en determinadas ocasiones los criterios de valoración llegan a introducir en los rendimientos atribuibles al establecimiento ciertos rendimientos provenientes de operaciones que de otro modo quedarían excluidas y viceversa. Tal es el caso de los rendimientos derivados de las operaciones de control realizadas por la casa central en favor del establecimiento permanente, que según la aproximación seguida puede generar o no un rendimiento imputable a la casa central.

VII.2. La aportación de capital de la casa central al establecimiento permanente. Deducción de intereses.

Uno de los puntos fundamentales de discusión sobre el alcance del criterio de empresa separada en las relaciones entre establecimiento permanente consiste en decidir cuál es la relevancia de las aportaciones de activo que la casa central realiza, tanto originaria como posteriormente al Estado en donde estas aportaciones van a constituir un establecimiento permanente a efectos fiscales como consecuencia de la realización de una actividad empresarial. La cuestión fundamental reside en decidir si, con arreglo al criterio de empresa separada, estas aportaciones deben considerarse como un préstamo que el establecimiento permanente recibe de un tercero que debe remunerarse con arreglo a criterios de mercado - como si dos personas independientes en el mismo hubiesen intervenido-, o bien si estas aportaciones deben asimilarse a las aportaciones de capital que los socios realizan a la sociedad y en consecuencia no surge un deber de remuneración de las mismas por parte del establecimiento permanente. En el primer caso, habrá de concretarse si esta remuneración debe ser real o se presume con carácter ficticio, y por otra parte, si esta remuneración genera tanto un gasto para el cesionario como un ingreso para el cedente.

El planteamiento de esta cuestión ha sido diverso. Por una parte, los autores que consideran admisible la deducción de un interés por las aportaciones de capital realizadas por la casa central, estiman que el establecimiento permanente se constituye con un capital social en función de las dotaciones recibidas por la casa central. Una vez establecido este capital social, las restantes aportaciones recibidas de la casa central pueden ser consideradas como préstamos que merecen una retribución. La estimación del capital social se realiza mediante la utilización de diferentes criterios. Así, las aportaciones doctrinales más comunes así como diversos ordenamientos estatales convienen en precisar el capital social del establecimiento permanente, mediante la aplicación de una ratio al capital social de la empresa en general de la que forma parte ¹⁶²⁹, o acudiendo a las

¹⁶²⁹ Tesis conocida como tesis del capital proporcional, defendida en algunos pronunciamientos jurisprudenciales de algunos países europeos. Vid BURGERS, I., citando un caso alemán -Finanzgericht de Friburgo de 30 de mayo de 1962, op cit pag 248, también citado por VOGEL, K. manual op cit pag 354-, y otro holandés -Council of Appeal HR de 23 de enero de 1935 B5790, op cit pag 194-. También parece defenderse por el Institut der

reglas específicas contenidas en normas aplicables a sectores concretos de la actividad empresarial, como la banca o los seguros ; también se alude a la fijación del capital social en atención a la cantidad formalizada y registrada, o bien a la aplicación de un criterio específico, cual es la equiparación del mismo a la cantidad resultante de su comparación con el capital social medio de las sociedades residentes que llevaran a cabo el mismo tipo de actividad ¹⁶³⁰. Otras propuestas se basan en la distinción entre una aportación inicial que pasaría a formar parte del *capital social propio* del establecimiento permanente, y las aportaciones sucesivas de la casa central, respecto de las cuales sí se permitiría una deducción.

La validez de la mayoría de estos criterios ha sido puesta en entredicho en atención a diversas consideraciones. El método de reparto general de cargas atendiendo a la ratio proporcional de bienes asignados a cada establecimiento permanente se estima contrario al principio de empresa separada ¹⁶³¹. En contra de las demás posturas se alega que en muchas ocasiones es imposible determinar el *capital social del establecimiento permanente*. La noción de capital social va ligada generalmente a la existencia de personalidad jurídica ¹⁶³², de modo que los

Wirtschaftsprüfer. "Determination of profits of Permanent Establishments" INTERTAX, num 2/1988 pag 433. Este es también el método seguido por la legislación de los Estados Unidos para determinar los intereses de la empresa que pueden ser deducidos por cada establecimiento, repartiendo el total de las deudas sociales (intereses) entre los diferentes establecimientos de la misma, en función de la proporción representada por el valor del activo atribuido cada establecimiento permanente con relación al valor total del activo de la empresa. A tal efecto se establece un doble método, conocidos ambos como *branch book/dollar pool method* y el *separate currency pools method*. Vid ROSENBLOOM, D. "The Source of Interest Payments Made by Nonresidents" 30 Wayne Law Review. 1984. pag 1023 y ss.

¹⁶³⁰ Vid VAN RAAD, K. "De bepaling van het fiscale...", en BURGERS, I. op cit pag 201, para quién ésta es la única posibilidad que respeta el principio de empresa separada contenido en el artículo 7.2 del MCOCDE.

¹⁶³¹ VOGEL, K. manual op cit pag 354.: "a permanent establishment may, within the overall enterprise, have tasks quite different from those of the head office and may, therefore, need to be financed in a manner completely different". En relación con uno de los métodos de reparto proporcional utilizados por la legislación de los Estados Unidos, la OCDE también expresa sus dudas acerca de su conformidad con el criterio de empresa separada. "The Taxation of Multinational Banking Enterprises" en *Transfer pricing and multinational enterprises*. 1984. párrafo 52, 58 y ss. En el mismo sentido BOSE, P.K. "U.S. Branches of Foreign Banks -Interest Expense Deduction- Section 882". INTERTAX num 6-7/1985. pag 175.

¹⁶³² Vid MARTINEZ LAFUENTE, A. *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ministerio de Hacienda. 3ª ed. 1984. pag 482-491 citado por CARBAJO VASCO, D. "La actividad aseguradora en España..." op cit pag 255.

establecimientos permanentes al carecer de la misma también carecerán de capital social ¹⁶³³. Además la referencia a criterios meramente formales como la observación de capital inscrito en el Registro ha sido criticado por algunos autores por cuanto aparece como un criterio fácilmente eludible por la propia actuación empresarial y en consecuencia en perjuicio del cumplimiento de la norma tributaria ¹⁶³⁴.

Por otra parte, la asignación de un teórico capital social del establecimiento permanente en atención a la ratio resultante de la comparación con las empresas residentes que realizan la misma actividad en las mismas condiciones -tesis de VAN RAAD- también resulta criticable. Aunque aparentemente utilice para su determinación los criterios derivados de la formulación del principio de empresa separada tal y como ésta aparece en el artículo 7.2 del MC, su postura quiebra la propia realidad económica del establecimiento permanente, en la medida en que utiliza el factor de empresa separada no sólo como criterio para la valoración de las transacciones y aportaciones realizadas entre la casa central y el establecimiento permanente, sino también para la propia consideración de las transacciones que deben entenderse llevadas a cabo.

Sin embargo, el examen del artículo 7.2 del MC de acuerdo con sus Comentarios revela que la comparación del establecimiento permanente con una empresa separada y distinta que realice las mismas actividades no debe implicar en ningún caso la modificación de los supuestos fácticos que deben ser tomados en consideración ¹⁶³⁵. En otros términos, la ficción de

En sentido parecido FOOT, J. "Investigación y explotación de hidrocarburos por personas jurídicas extranjeras con establecimiento permanente en España". RDFHP num 159/1982. pag 978.

¹⁶³³ En este sentido CARBAJO VASCO, D. "La actividad aseguradora en España..." op cit pag 255. : "no parece que los establecimientos permanentes, salvo las sucursales puedan disponer de capital". En relación con la determinación del capital social de las sucursales que realizan determinadas actividades vid la Directiva ____ y el Reglamento de Registro Mercantil. ____ art. Ninguna obligación de determinación del capital social se establece en cambio en nuestro ordenamiento para las restantes actividades que puedan dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente a efectos fiscales.

¹⁶³⁴ ARNDT, A. *Die Besteuerung internationaler Geschäftstätigkeit deutscher Banken*. Nomos Verlagsgesellschaft. Baden-Baden. 1986. pag 120-121. Tomado de BURGERS, I. op cit pag 254.

¹⁶³⁵ El Comentario del MCOCDE-(art 7.2.11 en 1977 y 7.2.12 en 1992)-afirma que "la directriz que figura en el párrafo 2 no puede servir de justificación a las Administraciones fiscales para

empresa separada no permite el desconocimiento de las transacciones con efecto económico realizadas en el seno de la empresa. Por tanto en atención al criterio de empresa separada puede modificarse el resultado contable, pero no el hecho que lo origina ¹⁶³⁶. En relación con estas consideraciones algún autor opina que el principio de empresa separada no equivale a la consideración del establecimiento permanente como empresa independiente, por lo que resulta imposible atender al establecimiento permanente fuera de las actividades y situaciones que enmarcan su realidad económica ¹⁶³⁷.

Para otros autores la aportación de un capital o de determinado activo al establecimiento permanente no puede generar en ningún caso la obligación para el establecimiento permanente de remunerar los mismos ¹⁶³⁸. Se basan estos autores en diferentes argumentos. Entre ellos la inexistencia de duplicidad de partes como requisito necesario para la consideración de préstamo de esta aportación ¹⁶³⁹. Otros autores acuden al

fijar beneficios hipotéticos sin base efectiva; siempre es necesario partir de datos reales, tal como luzcan en la contabilidad comercial del establecimiento permanente, y, si el caso lo precisa, ajustar el importe de los beneficios obtenidos partiendo de esos datos reales".

¹⁶³⁶ VAN DER LANDE, M.L.B. "Het eigen vermogen van de vaste inrichting van een buitenlandse bank" WFR 1986. pag 1616-1621. Tomado de BURGERS, I. op cit pag 204.. También BIERLAAGH, H.M.M. "Permanent Establishments, the Separate Enterprise Fiction: is it a Fact?" INTERTAX num 3/1992 pag 158, para quien no debe construirse una empresa independiente imaginaria, puesto que las actividades reales son la base para determinar los beneficios del establecimiento permanente.

¹⁶³⁷ ROMIJN, M. "Note to HR 4 june 1986, nr 23624" Fiscaal Weekblad FED, 28-8-1986, pag 4143. Tomado de BURGERS, I. op cit pag 206. También BIERLAAGH, H.M.M. op cit ibid.

¹⁶³⁸ BURGERS, I. op cit pag 208, cita a VAN KEULEN, A. *Compendium van het Nederlands Internationaal belastingrecht*. Kluwer. Deventer. pag 276. VAN RAAD, K. *Cursus belastingrecht*. Kluwer. Deventer. actualizable. supl 171. IBR, capt li. pag 124 y 128. y en pag 257 a HOFMANN, H. "Grundlagen der Steuerlichen Gewinnabgrenzung bei Auslandsfilialen deutscher Banken in DBA-Ländern" IWB. num 5. 1984. pag 886(174). En España vid GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit pag 115 .

¹⁶³⁹ Vid FOOT, J. "Investigación y explotación de hidrocarburos por personas jurídicas..." op cit pag 978, para quien resulta improcedente la calificación de préstamo a la financiación proporcionada por una matriz extranjera a su sucursal en España. En el mismo sentido GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit pag 115, que considera que ninguna aportación de la matriz al establecimiento permanente puede tener la consideración de préstamo, ni siquiera las aportaciones temporales, puesto que solo existe una persona jurídica que no puede ser acreedora de sí misma. Esta consideración tiene relevancia en la no admisibilidad como partida deducible de las diferencias de cambio negativas procedentes de estas cuentas que únicamente son computables cuando se trata de créditos o débitos con terceras personas.

mantenimiento de la neutralidad como criterio para negar la posible deducibilidad de los intereses ¹⁶⁴⁰.

VII.2.1. La posición del derecho positivo.

El ordenamiento interno español parece decantarse por la última de las opciones apuntadas. Así se pronuncia expresamente el artículo 317.3. del RIS: en ningún caso resultarán imputables -como gasto- cantidades correspondientes al coste de los *capitales propios de la Entidad* afectos directa o indirectamente al establecimiento permanente". Cabe señalar no obstante el soporte legal de este criterio reglamentario. En este sentido es determinante el artículo 14.1 de la LIS, que impide la deducción de la base imponible de las "cantidades destinadas a retribuir directa o indirectamente el capital propio, cualquiera que sea su denominación" ¹⁶⁴¹. En atención a este artículo se ha entendido que no puede considerarse como partida negativa de la base imponible del establecimiento permanente cualquier pago o transferencia realizado por el establecimiento permanente como

¹⁶⁴⁰ Así VOGEL, K. INTERTAX op cit pag 320: "supplying money for entrepreneurial activity is the basic form of direct investment. If it is correct that tax neutrality requires exclusive taxation of the profits derived by the country of the investment, then it would be nonneutral to deduct interest paid or deemed paid to the parent company or home enterprise from the gross income of the subsidiary or branch and to add it to the income of the head enterprise. The juridical cloak assigned to a transfer of money as debt rather than equity cannot change this economic reasoning."

¹⁶⁴¹ Puede alegarse también en contra de la deducción de estos *intereses* el artículo 13.e) de la LIS, que al ejemplificar los gastos deducibles del Impuesto sobre Sociedades únicamente incluye "los intereses, alquileres y demás contraprestaciones de la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales, cuando no se transmita la propiedad de los mismos y los rendimientos de dichos elementos patrimoniales se computen o sean susceptibles de ser computados en la base imponible de este Impuesto". Este artículo, aplicable a los establecimientos permanentes en virtud del artículo 316 RIS, que aclara el sistema de determinación de su base imponible, admite la deducción de los pagos realizados al sujeto pasivo por la cesión del bien, pero no contempla el caso de que sea el propio sujeto pasivo el que se *ceda* a sí mismo el bien. Es evidente que el ordenamiento interno español está pensando en la generalidad de los casos y no en la situación especial que concurre en el establecimiento permanente, por lo que sería deseable que en una próxima modificación de la normativa del impuesto sobre sociedades aclarara el alcance de expresiones como ésta o como la contenida en el artículo 17.1 -"obligaciones con terceros"- en relación con los establecimientos permanentes, en cuanto a la determinación del alcance del criterio de empresa separada.

contraprestación de las aportaciones realizadas por la casa central ¹⁶⁴². Aunque la aplicación del artículo al establecimiento permanente tope con la referencia del mismo al capital propio, éste debe entenderse referido tal y como expresa el artículo 317 del RIS al capital de la entidad que posee el establecimiento permanente, y no a un capital *propio* del establecimiento.

La legislación interna no permite la deducción por intereses en favor del establecimiento permanente por las aportaciones realizadas desde la casa central. Ello no responde a nuestro entender a la defensa de un enfoque legalista del criterio de empresa separada en relación con estas aportaciones ¹⁶⁴³, sino que al igual que argumenta el Comentario del MCOEDE, la negativa responde al propio fundamento del gravamen del Impuesto sobre Sociedades. En la imposición sobre sociedades, la aportación de los socios no se considera como un ingreso imputable a la sociedad, sino como un elemento necesario para procurar la inversión que posteriormente servirá de centro de atribución tributaria. Del mismo modo, tampoco pueden considerarse como partidas negativas las cantidades retiradas por, o abonadas a los socios o partícipes en concepto de reducción del capital, distribución de beneficios o reparto del patrimonio -artículo 11.4 LIS- ¹⁶⁴⁴.

En relación con el establecimiento permanente, es cierto que la casa central no es un *socio* del establecimiento permanente, y por tanto no puede aplicarse el artículo 11.4 como regulador de las relaciones existentes entre la casa central y el establecimiento permanente. Sin embargo, debe presumirse que bajo la denominada *aportación de capital por la casa central* se oculta una verdadera aportación de los socios de la sociedad, que decide efectuar una inversión en un determinado país diferente al de la casa central y que da lugar a efectos tributarios al nacimiento de un establecimiento permanente de esta sociedad en el país de localización de la inversión. En

¹⁶⁴² FOOT, J. "Investigación y explotación de hidrocarburos por personas jurídicas..." op cit pag 1000.

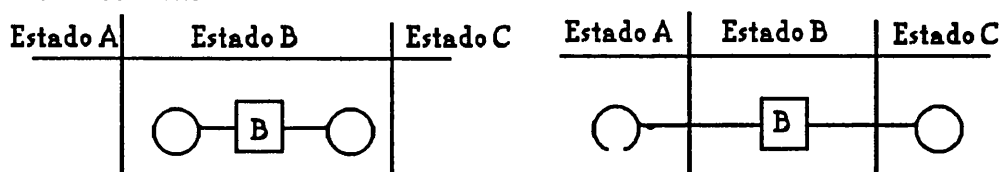
¹⁶⁴³ Esta es en cambio como hemos visto la opinión mayoritaria de la doctrina española. Vid FOOT, y GONZALEZ POVEDA, ult cit.

¹⁶⁴⁴ En el mismo sentido BIERLAAGH, H.M.M. op cit pag 157. "this approach may seem a legalistic one, but it is at the basis of all tax legislation. In business economics the profit of an enterprise is also reduced by an amount of capital remuneration, which is not deductible for tax purposes. Where, however, the capital is provided by persons other than the shareholder, tax law does not accept the deduction of their remuneration".

este sentido consideramos que nos encontramos ante el mismo supuesto de una sociedad que decide abrir, por ejemplo, una nueva sucursal en el mismo país en el que se encuentra la sede central, con la única diferencia de que en el supuesto de situación de la inversión en un país diferente al de la casa central, la competencia tributaria sobre esta inversión de la sociedad resulta atribuida a otro Estado ¹⁶⁴⁵, o de otro modo, existen varias jurisdicciones fiscales interesadas en su gravamen.

En este sentido, la referencia a la aportación de capital por parte de la casa central al establecimiento permanente es en sí misma ficticia, por cuanto que la sociedad no puede aportarse nada a sí misma, a la propia sociedad. En consecuencia, el establecimiento de un centro de actividad permanente en un determinado territorio por parte de una sociedad supone que parte de la aportación de los socios a la sociedad en general se sitúa en un determinado territorio, haciendo imposible su deducción en el momento en que se produce su retirada o la distribución de las ganancias correspondientes a la misma. Esta consideración no debe, en cambio, impedir la comprensión de las demás transferencias que tengan lugar entre casa central y establecimiento permanente en el seno de las actividades empresariales propias del establecimiento permanente o de la casa central ¹⁶⁴⁶.

¹⁶⁴⁵ Se podría expresar de modo gráfico así. El capital aportado por los socios es el mismo en ambas situaciones



En consecuencia, el capital aportado por los socios debe ser remunerado de la misma manera, con independencia del país de inversión.

¹⁶⁴⁶ No obstante, la determinación subsidiaria de la base imponible con arreglo a la diferencia observada en el capital fiscal del establecimiento permanente puede permitir ambas interpretaciones. La legislación española determina el rendimiento imputable de acuerdo con este método atendiendo a la diferencia entre el importe del activo y las obligaciones para con terceros, al inicio y al final del período impositivo, pero no especifica si, en consonancia con una interpretación del establecimiento permanente como empresa separada de la casa central, ésta debe considerarse como un tercero cuya aportación al establecimiento permanente debe remunerarse en debida forma. Aunque la interpretación literal excluya esta consecuencia, como veremos en la legislación del Impuesto sobre Sociedades existen disposiciones que consideran a la misma como un auténtico tercero, como la que sujeta los pagos realizados por el establecimiento permanente a la casa central en concepto

La misma consideración parece estar presente, por otra parte, en los Comentarios del MCOEDE¹⁶⁴⁷, guardando el propio MCOEDE y los CDI absoluto silencio en relación con esta cuestión. De acuerdo con el Comentario, no se permite la deducción de los pagos realizados por el establecimiento permanente a la sede central en virtud de préstamos o licencias de explotación concedidos por esta última; es decir, no puede deducirse cantidad alguna en concepto de intereses o canon pagado por el establecimiento permanente, siempre que esta cantidad vaya dirigida a la casa central. La razón que el Comentario da, coincide en nuestra opinión, con la mantenida por la legislación interna ¹⁶⁴⁸.

Por un lado el Comentario parece rehusar una justificación legalista de la negativa a la deducción de estos pagos, al comentar la posibilidad de realización de pagos entre el establecimiento permanente y la casa central en concepto de intereses, o cánones, lo que desde el punto de vista civil es inadmisibile ¹⁶⁴⁹. En la medida en que las aportaciones de capital al establecimiento permanente por parte de la casa central no se consideran

de gastos de dirección y administración como rendimientos obtenidos por la sociedad no residente en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente.

¹⁶⁴⁷ MCOEDE 1977 7.2.17 y MCOEDE 1992 7.2.18. Ha de interpretarse los mismos de acuerdo con los párrafos anteriores. El Comentario MCOEDE 7.2.16 afirma que "existen determinados tipos de pagos entre establecimientos permanentes y sedes centrales que suscitan problemas particulares que conviene examinar...Los párrafos siguiente...aportan soluciones". Seguidamente el párrafo 17 aborda el supuesto de los pagos calificados como intereses. "los pagos que, bajo la denominación de intereses, cánones, etc., son abonados por un establecimiento permanente a su sede central en virtud de réstamos o licencias de explotación concedidos por esta última. Se considera que *estos pagos no deben deducirse para calcular los beneficios imponibles del establecimiento permanente*".

¹⁶⁴⁸ Esta consideración lleva a BIERLAAGH, H.M.M. op cit pag 157 que en relación con las aportaciones de capital no debe aplicarse el criterio de empresa separada. "The capital position and the availability of know how or patents, etc could be considered the personal circumstances or both units. Between independent parties these are given and not the object of transaction between them. Given the capital position of a person or the disposal it has over patents or trademarks this person may enter into a loan contract or may exercise another party to use his patent or know how. In these question the fiction does not play a role in my opinion. The enterprise itself is engaging capital or is exploiting its own patents or know how".

¹⁶⁴⁹ El Comentario afirma que "se considera que estos pagos no deben deducirse para calcular los beneficios imponibles del establecimiento permanente. Igualmente, los pagos análogos efectuados por la sede central a un establecimiento permanente deberían excluirse para calcular los beneficios imponibles del establecimiento". Comentarios MCOEDE 1977 7.2.17 y Comentarios MCOEDE 1992 7.2.18.

como beneficio del establecimiento permanente, sino que constituyen la cantidad sobre la que va a llevarse a cabo la inversión que posteriormente constituirá un centro de atribución de rentas, los pagos que se realicen en sentido inverso deben suponer una recuperación de la inversión inicial realizada, y por tanto no deben considerarse deducibles en el establecimiento permanente que recibió la aportación que ahora reciben ¹⁶⁵⁰. Por el mismo motivo se impedirá que la recuperación de la inversión por parte del socio deba aumentarse en una cantidad en concepto de interés en favor del socio o casa central, por lo que tampoco resultará deducible cantidad alguna bajo este concepto.

En este sentido, en relación con las aportaciones de capital de la casa central al establecimiento permanente -sean primarias o secundarias-, todas las devoluciones o transferencias que realice el establecimiento permanente deben considerarse como transferencia de las ganancias -recuperación de la inversión- o retirada de capital, pero nunca como pago por préstamo de capital cedido por la casa central al establecimiento permanente ^{1651 1652}.

¹⁶⁵⁰ Cuestión diferente es la posible consideración de estos pagos, en la medida en que suponen la recuperación de la inversión efectuada por el socio, como dividendos y las repercusiones de esta posible calificación tanto en el país de situación del establecimiento permanente, como en el país de la casa central y en el país de residencia del socio de la sociedad. Esta situación será abordada en el capítulo dedicado al impuesto sobre las transferencias de beneficios del establecimiento permanente a la casa central.

¹⁶⁵¹ Esta idea que se desprende del Comentario de la OCDE, es mantenida por la misma institución en otro de sus informes, en concreto en "The taxation of Multinational Banking Enterprises" en *Transfer pricing and multinational enterprises. Three taxation issues.* Paris. 1984. párrafo 45 pag 46: "the assumption would seem to be that receipts of the computation of arm's length profits should in either case relate to the real expenses and receipts of the enterprises which are attributable to the permanent establishment and not to the payments which are merely movements of funds within the enterprise".

¹⁶⁵² Debe señalarse no obstante, que la validez del criterio adoptado por el Comentario en relación con la interpretación del texto del CDI basado en el MCOCDE ha sido denegada en algún pronunciamiento internacional. En concreto, la administración americana se ha pronunciado en sendas *Revenue Ruling*, -*Revenue Ruling 78-423* y *85-7*- en contra de la vinculación de estos comentarios en la interpretación del artículo 7.2 y 7.3 del MC (en el caso concreto en discusión el artículo 8.2 del CDI entre Estados Unidos y Japón), afirmando que en relación con la posibilidad o imposibilidad de deducir intereses por la aportación de capital por parte de la casa central, el CDI no proporcionaba ninguna regla sustantiva de aplicación. Vid al efecto ROSENBLOOM, D. "The Source of Interest Payments Made by Nonresidents" 30 *Wayne Law Review*. 1984. pag 135. y el texto de las *Revenue Rulings* en EDWARDES-KER, op cit art 7 pags 28-29 y 55-56. La administración americana entendía que en este caso debía aplicarse la legislación interna, argumentación que trasladada al ordenamiento español provocaría la misma consecuencia jurídica al guardar la LIS y el CDI fundamento similar.

La imposibilidad de atribuir una deducción al establecimiento permanente por determinadas cantidades pagadas a la casa central en contraprestación de sus aportaciones, no debe prejuzgar la admisibilidad/inadmisibilidad de la deducción por parte del establecimiento permanente de un interés pagado por la casa central por un préstamo que ésta solicitó para la financiación del establecimiento permanente. La negativa a practicar la primera deducción no supone la exclusión de la segunda, en la medida en que ambas deducciones responden a una justificación diferente. La negativa de la práctica de la primera deducción responde como hemos visto a la consideración de los pagos referentes a aquéllas aportaciones como retirada del capital inicialmente invertido o retirada de los beneficios provocados por aquélla inversión. Sin embargo, la admisibilidad de la deducción como gasto del pago realizado por el establecimiento permanente a la casa central en concepto de interés por un préstamo que la casa central solicitó en favor del establecimiento permanente -para su financiación-, es admisible no en tanto pago realizado del establecimiento permanente a la casa central sino en función del criterio general de admisibilidad de las deducciones practicables por el EP, que no es sino la realización de gastos en beneficio del establecimiento permanente - art 7.3 MC- ¹⁶⁵³.

El Comentario del MC admite, no obstante, un posible tratamiento diferenciado para las entidades financieras, y en especial para aquellas dedicadas a la actividad bancaria. En concreto aclara que en función de las circunstancias, pueda asignarse al establecimiento permanente un gasto en concepto de intereses por la cesión de capital por parte de la casa central o de otro establecimiento permanente ¹⁶⁵⁴, que ha sido adaptado en algunas

¹⁶⁵³ Vid Comentario MCOCDE 1977 7.3.18 (MCOCDE 1992 7.3.19) y OCDE "The Taxation of multinational enterprises" op cit párrafo 49. En el mismo sentido vid VOGEL, K. INTERTAX op cit pag 320: "The situation is different, however, if the head enterprise in turn has to pay interest to acquire a loan which it passes to the subsidiary or branch. Such interest is a cost incurred by the activities of the subsidiary or branch and, therefore, properly should be deductible from its gross income".

¹⁶⁵⁴ En la actividad bancaria concurren ciertas especialidades que conducen a la actuación preferente de los bancos en el ámbito internacional a través de sucursales con preferencia a las filiales, que junto con la actividad específica que realizan, aconsejan un tratamiento diferenciado. Vid al respecto sobre este tratamiento separado necesario BURGERS, I. *Taxation and supervision of branches of international banks. A comparative study of banks and other enterprises*. IFBD. 1991. OCDE "The taxation of multinational banking enterprises" en *Transfer pricing and multinational enterprises. Three taxation issues*. Paris 1984.no obstante

legislaciones ¹⁶⁵⁵ y admitido en alguna sentencia de otros países ¹⁶⁵⁶. Sin entrar en profundidad en esta cuestión, que nos parece ciertamente específica y que excede al propósito de nuestro trabajo, la razón que agoge el Comentario para diferenciar estos pagos de los pagos generales, aún respondiendo al mismo concepto, descansa en la naturaleza de estos pagos y la posibilidad de encuadre de los mismos dentro de la actividad ordinaria de la empresa ¹⁶⁵⁷. Enmarcada esta aportación de capital de una parte de la empresa a otra en el ejercicio ordinario de sus actividades, la aportación de capital se considera como una parte más integrante de sus actividades y en consecuencia se valora como tal, dando lugar a la atribución correspondiente de rendimientos a la parte correspondiente. En este sentido, este enfoque del Comentario del MCOCDE seguiría el criterio del *narrow functional approach* según terminología descrita con anterioridad, al distinguir entre las actividades normales de la empresa y aquellas que solamente se realizan entre la casa central y el establecimiento permanente pero no con terceros ¹⁶⁵⁸. Así, podría concluirse que la función desempeñada por la aportación de capital en uno y otro caso es diferente, lo

señala que "treating interest payments between branches, or between branches and head office as essentially artificial and properly to be ignored in arriving at the arm's length profit or the branch, unless they reflect interest actually paid by the enterprise to independent parties".

¹⁶⁵⁵ Vid al respecto Reg.USA 1861-8.

¹⁶⁵⁶ BURGERS, I. op cit.

¹⁶⁵⁷ En el mismo sentido vid OCDE, "The taxation of multinational banking enterprises" op cit párrafos 48-49. pag 57.

¹⁶⁵⁸ Aún así, algunos autores critican esta solución alegando el distinto alcance que debe tener el principio de empresa separada en el artículo 7.2, no admitiendo esta diferenciación. Vid al efecto, BIERLAAGH, H.M.M. "Permanent establishments, the separate enterprise fiction: is it a fact?" INTERTAX, num 3/1992 pag 157. BECKER, H. "Determination of profits of Permanent Establishments" op cit pag 14. BECKER entiende que todas las actividades empresariales realizadas por la compañía afectan a los beneficios, incluidas las operaciones financieras y de know-how. Además en relación con la aportación de capital al establecimiento permanente, la casa central realiza una función financiera, por lo que debería admitirse la atribución de un gasto deducible en sede del establecimiento permanente en contraprestación de la financiación recibida por parte de la casa central. La adopción de este argumento hasta sus últimas consecuencias como justificante de la deducción de determinados pagos realizados por el establecimiento permanente o incluso por cualquier tipo de sociedad, conllevaría paradójicamente la admisión de la deducción de los dividendos pagados a los socios por la sociedad, en contraprestación por la función financiera que sus aportaciones suponen para la sociedad, para el cálculo de la base del impuesto de las sociedades.

que justificaría el trato diferenciado y la deducción de los intereses únicamente en determinadas ocasiones.

La aproximación funcional en sentido estricto al criterio de empresa separada parece estar presente asimismo en la discriminación de determinadas partidas y bienes que la casa central decide aportar al establecimiento en el curso ordinario de sus negocios, no como parte permanente de su activo sino como bienes fungibles o mercancías para el desarrollo de la actividad empresarial propia del establecimiento permanente ¹⁶⁵⁹. En la medida en que la aportación de la casa central sea consecuencia directa de la actividad empresarial realizada por la misma -inserta en el curso ordinario de los negocios de la casa central-, no deberá considerarse que forma parte del *capital* del establecimiento -aportado al establecimiento por los socios-, sino que se configurará como una transferencia interna gravable en atención al criterio de empresa separada ^{1660 1661}. En definitiva esta matización supondría aplicar a las relaciones entre la casa central y el establecimiento permanente la diferencia entre las relaciones comerciales y las relaciones financieras recogida por el artículo 9 del MC. Esta interpretación funcional del principio de empresa separada dirigido a la distinción de las diferentes aportaciones realizadas por la casa central es la que debe permitir en definitiva la atribución del gravamen de las rentas a aquél Estado en el que se han generado. En la medida en que no se permitiera esta deducción, o se imposibilitara la distinción de aportaciones, se estaría atribuyendo al Estado del establecimiento permanente una renta que no le corresponde gravar, la derivada de los bienes producidos por la casa central y aportados al establecimiento permanente ¹⁶⁶².

¹⁶⁵⁹ El ejemplo clásico lo constituye la aportación por la casa central de bienes producidos por la misma para su posterior comercialización por el establecimiento permanente. La relevancia tributaria de estas aportaciones será estudiada con más detalle, no obstante, en el apartado dedicado a las transferencias internas de activo.

¹⁶⁶⁰ En este caso son las propias aportaciones de la casa central y no el interés que las mismas puedan generar en favor del establecimiento permanente las que deben considerarse como un gasto para el establecimiento permanente, en atención al criterio de empresa separada.

¹⁶⁶¹ En el mismo sentido BIERLAAGH, H.M.M. op cit pag 157.

¹⁶⁶² Con todo debe tenerse presente, como pone de manifiesto VOGEL, K. op cit manual pag 426, la difícil distinción entre las relaciones de carácter comercial y las de carácter financiero; podría señalarse no obstante, como criterio distintivo el propugnado por el mismo autor,

VII.2.2. Consideración crítica de la postura normativa. Propuesta alternativa.

La postura derivada de la normativa interna y de la comprensión e interpretación del artículo 7.2 del MC en conexión con la explicación del Comentario no permite la deducción de cantidad alguna en concepto de *intereses* por la aportación de estas cantidades al establecimiento permanente. No obstante, puede establecerse una crítica a la negativa absoluta de esta deducción, atendiendo al principio de no discriminación y a una interpretación conjunta de los CDI teniendo presente este principio. Se trata de examinar, desde esta perspectiva, si esta negativa no es contradictoria con la posibilidad ofrecida a determinadas sociedades -filiales- de aplicar una deducción por los capitales que reciben de su matriz o de una empresa asociada con la misma, en concepto de préstamo, diferentes de aquellos que supusieron la aportación social a la misma.

En la medida en que la actividad realizada por el establecimiento permanente sea similar a la desempeñada por la empresa residente -filial- y el gravamen soportado por el establecimiento permanente fuera menos favorable que el que recae sobre las empresas residentes que reciben la misma aportación de la casa central o matriz, y lo será desde el momento en que tan sólo las segundas puedan considerar como gasto una parte del pago o transferencia de la empresa residente -o establecimiento permanente- a la matriz -casa central- en concepto de contraprestación por la cesión de estos capitales, la normativa que establece el trato diferencial -en este caso el artículo 14.1 de la LIS en tanto que aplicado directamente a los establecimientos permanentes- ¹⁶⁶³ podría considerarse contraria al

calificando como relaciones comerciales a aquéllas mediante las que la empresa participe dentro de una economía competitiva.

¹⁶⁶³ Podría no obstante, considerarse que este artículo afecta tanto a los establecimientos permanentes como a las filiales españolas de empresas residentes en el extranjero, y en la medida en que pudiera demostrarse la relación del pago realizado por la filial con la retribución del capital propio, serle también de aplicación a la misma y en consecuencia excluir por una parte, la posibilidad de deducción de los intereses citados, y por otra, evitar la posible declaración de discriminatoria con respecto a los establecimientos permanentes. No obstante, debe tenerse presente la dificultad con la que esta cláusula podría aplicarse a los préstamos, pues aunque sean recibidos por la misma matriz accionista de la filial o por otra de las filiales pertenecientes al grupo, la formalización del préstamo consideraría al mismo como recurso ajeno y no como capital propio de la sociedad, a diferencia de lo que podría argumentarse con el establecimiento permanente.

principio de no discriminación y no ser aplicable, bien en caso de vigencia de un CDI, o bien en caso de realizarse esta transacción en el seno de los países comunitarios. Como consecuencia, cabría la posibilidad de asignar un determinado porcentaje de gastos al establecimiento permanente como contraprestación debida por la aportación de parte del activo por la casa central.

La cuestión es interesante además de polémica, pues se plantea en un momento en el que las operaciones de financiación entre las matrices y las filiales están siendo recalificadas por los ordenamientos jurídicos internos de diversos países -entre los que se encuentra España-, con motivo de la cada vez más confusa distinción entre la financiación con recursos propios y recursos ajenos y los productos que integran cada grupo - distinción entre *debt* y *equity*-¹⁶⁶⁴.

Por otra parte, quedaría la cuestión, central en este debate, y una vez admitida la posibilidad de deducción de ciertas cantidades por parte del EP, relativa al establecimiento del límite o el punto a partir del cual el establecimiento permanente pudiera utilizar esta opción, en relación con las aportaciones realizadas por parte de la casa central. En este sentido, y en aras de una unificación de regímenes jurídicos, sería conveniente admitir la posibilidad de aplicar la normativa relativa a la subcapitalización de las sociedades filiales residentes dependientes de matrices no residentes¹⁶⁶⁵. En

¹⁶⁶⁴ Vid por todos OCDE "Thin Capitalisation" en *Trends in International Taxation*. Paris. 1985. NORMANDIN, C.P. "The Changing Nature of Debt and Equity: a Legal Perspective" en *Are the Distinctions Between Debt and Equity Disappearing*. Proceedings of a Conference Held at Melvin Village, New Hampshire. Octubre. 1989. (Richard W. Kopcke and Eric S. rosengreen Ed). Esponsorizado por el Federal Reserve Bank of Boston. pag 49 y ss. ANDREWS, W.D. "Tax Neutrality Between Equity Capital and Debt" 30 Wayne Law Review. 1984. pag 1057. En la doctrina española, REY, F. y COLLADO, A. "Aspectos fiscales de la subcapitalización de sociedades: derecho comparado" Impuestos num 2/93. pag 4 y ss.

¹⁶⁶⁵ Ello claro está, salvando las reticencias con las que la doctrina ha admitido la posibilidad de su aplicación existiendo un CDI que regulara las relaciones objeto de examen, y que no vamos a examinar con detalle. En este sentido, aun con carácter restringido y con ciertas matizaciones, admiten la posibilidad de aplicar esta normativa por no ser contraria a lo dispuesto en los CDI, REY, F. y COLLADO, A. "Aspectos fiscales de la subcapitalizacieon de sociedades: derecho comparado" Impuestos num 2/1993. pag 22-23. y GONZALEZ POVEDA, V. "La subcapitalización: un problema nuevo del Impuesto sobre Sociedades" Impuestos, 1992-II. pag 82 y ss. En contra de esta posibilidad se pronuncia VELDT, A. "New Spanish Legislation Against Thin Capitalization for Spanish Companies With Non-Resident Shareholders Only" INTERTAX num 5/1992. pag 296. Aun así, deben tenerse en cuenta los Comentarios al MCOCDE de 1992 (art 9.1.2) en los que se admite la posibilidad de aplicar las

la medida en que estas normas establezcan una ratio admisible/razonable entre los recursos propios y los recursos ajenos de una sociedad residente - filial- dependiente de una sociedad no residente, esta ratio ¹⁶⁶⁶ podría aplicarse también a los establecimientos permanentes para identificar qué aportaciones, aun proviniendo de la casa central podrían gozar de una consideración como financiación ajena, en virtud de la consideración del establecimiento permanente como empresa separada, y por tanto posibilitar que determinados pagos realizados por el establecimiento permanente a la casa central fueran deducibles ¹⁶⁶⁷. Con ello se daría paso a una concepción más amplia del criterio de empresa separada, al tiempo que se impediría la existencia de un posible tratamiento discriminatorio de los establecimientos permanentes con relación a determinadas sociedades residentes, garantizando, al mismo tiempo una deseada seguridad jurídica en la situación y régimen jurídico-tributario del establecimiento permanente.

La propuesta, empero, aunque pueda parecer loable, fundamentalmente como salvaguarda de la exigencias del principio de no discriminación, tropieza con numerosos obstáculos, algunos de ellos insalvables en la situación actual de nuestro ordenamiento jurídico positivo. El fundamental, derivado del enunciado del vigente apartado 9 del artículo 16 de la LIS, que este artículo restringe su aplicación a las sociedades -sin especificar si se trata de sociedades residentes o también alcanza a las

reglas internas de subcapitalización o infracapitalización por autorizarlo así el artículo 9. No se pronuncian, en cambio, acerca de su posible traslación a los establecimientos permanentes.

¹⁶⁶⁶ La ratio varía en los diferentes ordenamientos internacionales. Así, mientras en algunos ordenamientos no se especifica ninguna ratio concreta (Bélgica, Italia), dejando la determinación al examen del caso concreto, en otros se establece una ratio fija para todo tipo de actividades, aunque difiere de ordenamiento en ordenamiento e incluso en función del momento histórico (Estados Unidos, Reino Unido), mientras que en otros se aplican diferentes relaciones en función de la naturaleza de la actividad llevada a cabo (Australia, Alemania, Suiza, Portugal). España aplica una ratio o coeficiente de 2 entre los recursos ajenos/recursos propios, por encima del cual impide la calificación de determinados pagos como intereses, impidiendo su posible deducción, en virtud de la Disposición Adicional 2ª del RD 1841/1991.

¹⁶⁶⁷ Este podría ser un criterio razonable y no arbitrario, en el sentido deseado por VAN RAAD, K. "The 1977 OECD Model Convention and Commentary -Selected Suggestions for Amendment of the Articles 7 and 5" INTERTAX num 11/1991 pag 500, como determinante de la atribución de los ingresos y gastos al establecimiento permanente.

sociedades no residentes-¹⁶⁶⁸. Sea cual fuere la solución¹⁶⁶⁹, y aun admitiendo la posibilidad de aplicar esta norma a las sociedades no residentes, la referencia a la sociedad en general, y no al establecimiento permanente situado en nuestro territorio en particular, por lo que el cálculo de la ratio entre *debt* y *equity* debería ir referida a la sociedad no residente en general y no únicamente al establecimiento permanente¹⁶⁷⁰. De esta forma, la aplicación de las normas de subcapitalización no lograría el objetivo perseguido por el criterio de empresa separada, consistente en la consideración del establecimiento permanente como empresa no relacionada con la casa central, desapareciendo los objetivos perseguidos con su aplicabilidad.

La posibilidad de ampliar el ámbito de aplicación de las normas de subcapitalización no ha sido abordada por la OCDE en sus diferentes trabajos¹⁶⁷¹. Por el contrario ha centrado sus estudios exclusivamente en el ámbito de las sociedades multinacionales y los efectos sobre el artículo 9. Con todo es interesante observar como el propio Comentario de la OCDE en su actualización de 1992 admite la posibilidad de aplicación de esta normativa interna de subcapitalización aun existiendo un CDI basado en el MC aplicable¹⁶⁷². Tras esta apertura sería interesante que la OCDE se

¹⁶⁶⁸ Por no mencionar los problemas derivados de la calificación de estos pagos en función de lo dispuesto por el artículo 16.9 LIS, que podría suponer la obtención de unas cantidades por la filial, de parte de la matriz, aunque el pago estuviera vinculado con su establecimiento permanente, calificadas como dividendo.

¹⁶⁶⁹ El supuesto corriente será que esta normativa solo se aplique a las sociedades *residentes* excluyendo de este modo a los establecimientos permanentes, que pese a tributar de manera similar, se excluyen de la condición de residentes, aunque pudieran ser tratados como residentes en un país a efectos de la aplicación de un CDI.

¹⁶⁷⁰ Esto supondría un trato diferente respecto de las filiales, en la medida en que en estas se tiene en cuenta la ratio referida a su propia situación y no a la del grupo general en el que se enmarcan. Vid en este sentido la crítica de REY, F. y COLLADO, A. "Aspectos fiscales de la subcapitalización de sociedades: derecho comparado". op cit pag 24.

¹⁶⁷¹ Vid OCDE *Transfer pricing and multinational enterprises*. Paris. 1979. párrafos 183-191. pag 86-89. y OCDE "Thin capitalisation" en *Issues in International Taxation*. Num 2. Paris. 1987. párrafos 51 y ss. pag 22 y ss.

¹⁶⁷² Como consecuencia de los análisis llevados a cabo en su informe sobre infracapitalización (vid "Thin capitalisation" *Issues in international taxation* op cit), la OCDE incluye en la reformulación de sus Comentarios llevada a cabo en 1992 nuevos párrafos en los que aborda esta cuestión indicando que la normativa contenida en los CDI no impedirá en determinadas ocasiones la aplicación de la normativa interna de los diferentes países sobre subcapitalización. El Comentario al artículo 9 afirma que que "there is an interplay between

pronunciara acerca de la posibilidad y condiciones de aplicación de estas normas a los establecimientos permanentes.

Por otra parte, la aplicación de las normas de subcapitalización a los establecimientos permanentes es interesante no sólo en la medida en que puede fijar unos límites por encima de los cuales pueda admitirse la distinción entre las aportaciones *realizadas por* la casa central al establecimiento permanente con el fin de permitir una deducción de determinadas cantidades como pago por la aportación de algunas de las cantidades de la casa central al establecimiento. Además, evitaría el aprovechamiento abusivo de la regulación parcial de las medidas contra la subcapitalización de las sociedades. En la medida en que no se permita la deducción de cantidad alguna en concepto de préstamo por la aportación que la casa central realiza al establecimiento permanente, las sociedades con proyección internacional, pueden prever la posibilidad de financiar las actividades del establecimiento permanente mediante el recurso a un préstamo a una sociedad filial de la casa central ¹⁶⁷³. En este caso, siempre

tax treaties and domestic rules on thin capitalisation relevant to the scope of the Article. The committee considers that:

a) the Article does not prevent the application of national rules on thin capitalisation insofar as their effect is to assimilate the profits of the borrower to an amount corresponding to the profits which would have accrued in an arm's length situation

b) the Article is relevant not only in determining whether the rate of interest provided for in a loan contract is an arm's length rate, but also whether a *prima facie* loan can be regarded as a loan or should be regarded as some other kind of payment, in particular a contribution to equity capital;

c) the application of rules designed to deal with thin capitalisation should normally not have the effect of increasing the taxable profits of the relevant domestic enterprise to more than the arm's length profit, and that this principle should be followed in applying existing tax treaties. En consonancia con esta posibilidad abierta en el Comentario del artículo 9 (comentarios MCOCDE 1992 art 9.1.2.), en relación con los dividendos el Comentario del MCOCDE considera como tales no solo a los dividendos propiamente dichos sino también de aquellos intereses de préstamos en los que el prestamista comparte de manera efectiva el riesgo de la compañía o bien cuando el pago depende en gran manera del éxito de la actividad empresarial (Comentarios MCOCDE 1992 10.3.25) y la misma excepción se incluye en los Comentarios al artículo 11 (Comentarios MCOCDE 1992 11.3.18 y 19)

¹⁶⁷³ Aunque no en el Comentario al MC, la OCDE se muestra contraria a la posibilidad de deducir estos intereses del establecimiento permanente por la existencia de vinculación entre la casa central y la entidad prestamista. Así se deduce implícitamente del informe sobre tributación de las multinacionales bancarias, en donde se afirma que "in the case of an enterprise not carrying on the business of borrowing and lending money, there is good reason to treat interest payments between branches, or between branches and head office as essentially artificial and properly to be ignored in arriving at the arm's-length profit of the branch, unless they reflect interest actually paid by the enterprise to *independent* third parties", lo que a sensu contrario puede entenderse como que en caso de pago de estos intereses a una

que se den las circunstancias requeridas para la deducibilidad de los gastos que origine este préstamo para el establecimiento permanente, y aunque concertado por la casa central se dirija a la financiación del funcionamiento de las actividades del establecimiento, se logra salvar la imposibilidad de que ésta relación se realice directamente entre la casa central y el establecimiento permanente, por exigencias de la comprensión limitada del criterio de empresa separada. Junto a esta ventaja, se añade la posibilidad de eludir la aplicación de las normas de subcapitalización internas, en la medida en que están destinadas únicamente a las sociedades residentes -en este sentido se cubrirían las filiales de entidades no residentes pero no las sucursales de las mismas-, y queda por tanto excluida la aplicación de la misma con referencia a los establecimientos permanentes, tanto según criterios derivados de la normativa interna, como de las recomendaciones de la OCDE ¹⁶⁷⁴. La extensión de las normas sobre infracapitalización al establecimiento permanente supondría, al mismo tiempo que indicara con criterios precisos el alcance del criterio de empresa separada en relación con las transacciones entre establecimiento permanente y casa central, la concreción de un criterio regulador de las transferencias entre el establecimiento permanente y las empresas asociadas con la casa central, imponiendo un freno al desarrollo de estas situaciones dirigidas a eludir la aplicación de normas que suponen una carga mayor para las sociedades.

Aún así, la extensión de esta normativa no supondría la eliminación definitiva de las dudas en torno al alcance de este criterio. En efecto, junto a la imposibilidad de deducir los intereses derivados hacia la casa central, el Comentario del MCOCDE aplica el mismo régimen a los pagos realizados en concepto de canon. Aquí las distorsiones en relación con la situación aplicable a las empresas residentes -filiales- es mayor, por cuanto

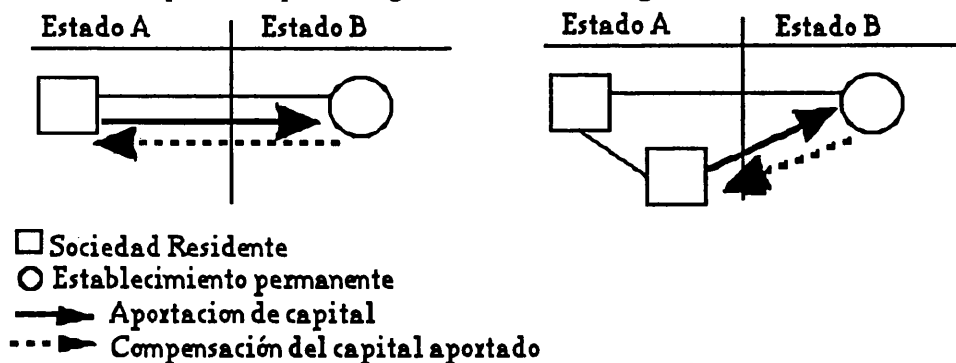
entidad vinculada estos pagos no deberían entenderse deducibles del establecimiento permanente. Sin embargo la OCDE no especifica los motivos ni basa su afirmación en ningún artículo del MC. Vid op cit parr 49 pag 57.

¹⁶⁷⁴ La matización no es irrelevante por cuanto resulta posible convertir una sociedad residente (filial de una sociedad no residente) en un determinado país en un establecimiento permanente situado en el mismo dependiendo de una sociedad no residente, promoviendo sencillamente, por ejemplo, la fusión entre las mismas, de acuerdo con lo establecido en la Directiva del Consejo 90/934/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

la normativa sobre subcapitalización no opone ningún tope máximo a su deducción, con excepción del que resulte de la aplicación de los precios de transferencia. En cambio en relación con el establecimiento permanente el Comentario del MCOCDE sugiere la imposibilidad de su deducción. No obstante, este criterio debería revisarse atendiendo a la posible situación discriminatoria con los parámetros ya observados, y por otro lado, a la fácil elusión de este impedimento mediante la utilización interpuesta de una filial de la matriz ¹⁶⁷⁵ ¹⁶⁷⁶.

El estudio de estas propuestas de reformulación y definición o concreción del ámbito del criterio de empresa separada puede llevarse a cabo en el ámbito comunitario mediante la acción y puesta en práctica de los instrumentos previstos por el Convenio sobre Arbitraje ¹⁶⁷⁷. Así debe concluirse, en la medida en que el artículo cuarto del mencionado Convenio admite la aplicación del mismo a la resolución de los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente y de las relaciones entre éste y la casa central como si fuera una empresa diferente que hubiera tratado con total independencia con la empresa de la que fuere establecimiento permanente ¹⁶⁷⁸.

¹⁶⁷⁵ Esta situación podría expresarse gráficamente de la siguiente forma:



¹⁶⁷⁶ No obstante en otros países la jurisprudencia se ha pronunciado en el sentido promovido por la OCDE. Así vid la jurisprudencia alemana citada por VOGEL, K. op cit manual pag 341.

¹⁶⁷⁷ Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas 90/436/CEE.

¹⁶⁷⁸ En el mismo sentido se pronuncia THOMMES, O. *Taxation of Permanent Establishments*. IBDF. 1993. pag 33 para el que este término incluye "issues such as the allocation of debt and of equity capital between the headquarter company and the permanent establishment", finalizando afirmando que "once the EC Arbitration Convention had entered into force, its application in practice, due to its legally binding effects, will compel Member States to agree upon common substantive rules such as ...thin capitalization or debt/equity allocation to permanent establishments". Vid también KINNEKENS, L. "The Tax Arbitration Convention.

VII.2.3. Repercusiones en el Estado de la casa central.

Junto a las consecuencias que la concreción en este aspecto del criterio de empresa separada supone para el establecimiento permanente y su situación tributaria en el Estado de su situación, debe examinarse qué consecuencias revierten en la casa central y cómo repercuten en la tributación de la sociedad en el Estado de su residencia. Al efecto debe señalarse que tanto el MCOCDE como los Comentarios al mismo guardan absoluto silencio ¹⁶⁷⁹.

Las consecuencias en la casa central dependerán de varios factores, en función de cuál sea el método elegido para la tributación de las sociedades residentes -renta mundial, renta territorial, participation exemption, etc...- y como complemento, de cuál sea el método elegido para evitar la doble imposición que corresponde generalmente al Estado de residencia -método de exención, método de imputación, método mixto...-. Por todo ello, resulta imposible el establecimiento de un criterio aplicable a la generalidad de los casos, ni siquiera para las sociedades residentes en un mismo país, en la medida en que resultan reguladas por diversos CDI que prevén diferentes medidas al respecto.

Junto a ello, y como ya señalamos al inicio del capítulo, la situación puede complicarse en la medida en que el Estado de residencia siga unas reglas de atribución distintas o realice una interpretación diferente de estas reglas, que difiera de la aplicada por el Estado de situación del establecimiento permanente derivada de la interpretación común o de la aplicación de los criterios de atribución conforme a la legislación del Estado de la fuente. Aún así, pueden establecerse unas orientaciones sobre las repercusiones de las distintas concepciones de empresa separada en relación con la posibilidad de atribuir o no un gasto en concepto de intereses al establecimiento permanente como contraprestación de la aportación de capital realizada por la casa central.

Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax Law". EC Tax Review. num 2/1992. pag 88.

¹⁶⁷⁹ BECKER, H. op cit . Tomado de BURGERS, I. op cit pag 248-249.

Si se admite la deducción del interés en la tributación del establecimiento permanente, el pago que recibe la casa central lo es como beneficio *propio* de la casa central, que soporta su primera y única tributación en sede societaria en el Estado de la casa central, y en consecuencia este pago no deberá incluirse en la cantidad a la que la sociedad tiene derecho a aplicar la deducción por doble imposición, sea cual sea el método elegido para ello. Ello debe ser necesariamente así en la medida en que este pago redujo la imposición soportada en el país de situación del establecimiento permanente ¹⁶⁸⁰.

Por el contrario, si no se admitió la deducción de la transferencia del establecimiento permanente a la casa central, el pago que ésta recibe aún teniendo la condición de beneficio para la casa central, ya tributó en su momento en el Estado de situación del establecimiento permanente sin gozar de deducción alguna, por lo que el Estado de residencia debería poner en funcionamiento las medidas de evitación de la doble imposición.

Además podría plantearse el problema de en qué momento debería la casa central hacer uso de su posibilidad de deducción de ese beneficio o de su inclusión en la base imponible, bien en el momento de la recepción por cada uno o bien en el momento en que se genera en la empresa bien en el momento de realización final del beneficio, o bien atendiendo en cada caso tanto en el establecimiento permanente como en la casa central a su generación para la misma de acuerdo con el criterio de empresa separada. Este problema será analizado en un apartado siguiente.

En conclusión, debe admitirse que, de acuerdo con los criterios positivos, la aportación de capital por parte de la casa central al establecimiento permanente no debe suponer la atribución necesaria de un gasto al establecimiento permanente y un ingreso para la casa central como pago del mismo. Podría, no obstante, discutirse si, en atención al principio de no discriminación y teniendo en cuenta los límites fijados por las normativas internas sobre subcapitalización, las aportaciones -posteriores- de la casa central pudieran comportar la necesidad de realizar un pago por parte del establecimiento permanente que fuera deducible para el mismo, de

¹⁶⁸⁰ En este caso las posibilidades de que este beneficio soporte una doble imposición son menores, aunque el impacto de las diferencias de cambio probablemente sea mayor.

la misma manera que la OCDE admite en el sector bancario, y que según hemos visto la jurisprudencia de otros países ha admitido en algunos supuestos.



VII.3. Prestación de servicios internos.

Aunque el MCOCDE no se pronuncie de manera clara sobre la repercusión tributaria de los servicios realizados de forma interna ¹⁶⁸¹, la doctrina admite la posibilidad de atribuir un rendimiento por la prestación de estos servicios imputable a aquella parte que lo presta ¹⁶⁸². Esta, con independencia de cual sea el beneficiario y del momento en que deba tener en cuenta esta atribución, deberá imputarse el precio correspondiente a este servicio fijado en su contabilidad.

No obstante deben tenerse en cuenta ciertas particularidades derivadas de la aplicación del criterio de empresa separada contenido en el MC. Si bien el texto del Modelo de Convenio se refiere a la necesaria bilateralidad de los criterios tenidos en cuenta para la atribución de rendimientos, esta bilateralidad se refiere únicamente a la determinación de los rendimientos imputables al establecimiento permanente ¹⁶⁸³. Sin embargo, omite cualquier referencia al posible tratamiento similar de los rendimientos atribuidos a la casa central, de modo que deberá analizarse si en el caso de la prestación de un servicio interno por aquélla a los diversos establecimientos permanentes que posee en otros Estados, resultará obligada a imputarse un rendimiento de carácter positivo por el mismo.

Si en relación a la imputación de un ingreso a la parte que presta el servicio no existe una gran controversia planteada, no ocurre lo mismo en relación con la parte de la empresa que lo recibe, puesto que la relevancia tributaria de este servicio para la parte de la empresa que lo recibe no es tan directa, ya que generalmente los diversos ordenamientos estatales no suelen

¹⁶⁸¹ Tampoco lo hace la OCDE en los informes dedicados a las repercusiones tributarias de los servicios intra-grupo, que enfoca casi exclusivamente a estudio de los mismos en el seno de un grupo multinacional de sociedades, sin referirlos a los prestados o recibidos por los establecimientos permanentes de una misma empresa. Vid en el mismo sentido MAISTO, G.(Informe general y editor) *Tax Treatment of Cost-Contribution Arrangements..* Committee on Taxes of the Section on Business Law of the International Bar Association. Kluwer Law and Taxation Publishers. 1988. pag 29.

¹⁶⁸² VOGEL, K. op cit manual pag 237. MAISTO, G. op cit. pag xv y 29, y en los diversos informes nacionales.

¹⁶⁸³ El artículo 7.2 MC señala que "en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios..." (la cursiva es nuestra).

referir los gastos a una fuente concreta y determinada. Al contrario de lo que ocurre con los ingresos, para los que el legislador dispone una serie de reglas normativas delimitando su origen concreto respectivo, la asignación de los costes o de las partidas negativas atribuibles a las empresas se fundamentan en otros criterios, que generalmente toman a la empresa/sociedad en su conjunto como el sujeto de atribución específico de estos gastos, procediendo con posterioridad al reparto entre las diversas partes interesadas o afectadas por el mismo. Esta situación es debida a la dificultad de relacionar un determinado gasto con un ingreso específico producido en un determinado territorio ¹⁶⁸⁴. Se sigue en consecuencia, el principio de que con carácter general los gastos carecen de fuente, por lo que debe seguirse un criterio diferente de imputación para los mismos ¹⁶⁸⁵. Por tanto, en relación con los gastos imputables al establecimiento permanente -o en su caso a la casa central- por la prestación de estos servicios, deberán analizarse los métodos seguidos para su asignación.

Junto con el descubrimiento de los factores determinantes de la reducción de la base imponible, la principal dificultad en torno a la delimitación de las relaciones casa central-establecimiento permanente estriba en la definición de los criterios de valoración que deben seguirse para la recta definición de los rendimientos netos imputables a cada parte de la empresa ¹⁶⁸⁶. Este criterio será discutido en el apartado correspondiente.

¹⁶⁸⁴ ROSENBLOOM, D. "The Source of Interest Payments Made by Nonresidents". 30 Wayne Law Review. 1984. pag 1024.: "The causal links between an expenditure of funds and the earning of particular items of income are sometimes obscure. The relationship between head office expenses of a multinational corporation and the profits of its foreign branches, for example, may be an issue of reasonable debate".

¹⁶⁸⁵ BECKER, H. op cit INTERTAX pag 14.

¹⁶⁸⁶ MAISTO, G. op cit pag 24, BURGERS, I. pag 368. VOGEL, K. manual op cit pag 357. En el mismo sentido, aunque referido a los grupos multinacionales se expresan la OCDE "The allocation of central management and service costs" en *Transfer pricing and multinational enterprises. Three taxation issues*. parrafo 4 : "When costs are passed on according to this criterion, the question arises how they should be quantified, which includes the question whether or not a profit margin should be included". Más preciso es el Institut der Wirtschaftsprüfer . "Comments of the German Institute of Chartered Accountants (IDW) on the report of OECD on the Allocation of Central Management and Service Costs" INTERTAX num 1/1986 pag 25: "allocation of costs therefore is not a question of apportionment of costs within the group, but the problem is the assessment of remuneration for services between associated companies". Vid también MAISTO, G. op cit pag xvi-xvii. International Chamber of Commerce " Multinational Enterprises: Charges for Intra-Group Services" Doc num 180/197. INTERTAX 1980. pag 113. RITTER, W. "Allocation of Expenses in International Arm's Length Transactions of Related Companies" CDFI, Vol LXb. Londres. 1975. pag I-77 y ss.

Para el análisis de la repercusión de estas transferencias internas en la determinación de la base imponible del establecimiento permanente, y con pretensiones de mayor sistematicidad, distinguiremos por una parte los servicios prestados por la casa central al establecimiento permanente y por otra la prestación de estos servicios por parte del establecimiento permanente en favor de la casa central.

VII.3.1. Prestación de servicios de la casa central al establecimiento permanente.

VII.3.1.1. Incidencia en la asignación de rendimientos al establecimiento permanente.

La consideración del establecimiento permanente como empresa separada, alcanza en torno a esta cuestión su punto más crítico. En principio la realización de un servicio específico, directamente enfocado a un establecimiento permanente, por parte de la casa central, o en su caso, por otro establecimiento permanente, tendrá su lógica repercusión en el establecimiento permanente, con una minoración de su base imponible, siempre que aquél servicio realizado en favor del establecimiento permanente beneficie efectivamente al establecimiento permanente, y el servicio prestado merezca la consideración de deducible de acuerdo con los requisitos establecidos por la normativa aplicable. La cuestión sin embargo, se dificulta cuando no es posible establecer una relación directa y única entre la actividad interna desarrollada por la otra parte de la sociedad y el establecimiento permanente en cuanto tal. En este caso, la consideración de este servicio como gasto para el establecimiento permanente depende de criterios diferentes al de empresa separada. La confianza en la contabilidad separada del establecimiento se abandona, y para la asignación del gasto *real* y *efectivo* correspondiente a cada parte de la empresa se sigue un criterio diferente. Por ello debemos examinar cuáles son los requisitos existentes en nuestro ordenamiento, tanto en la legislación interna como en los CDI.

Aún así, debe aclararse que en todo caso, la prestación de un servicio por otras partes de la empresa, que beneficie al establecimiento permanente

o en favor del mismo, siempre tendrá la consideración de gasto para el mismo y no se asimilará a una aportación -de activo- de la empresa o de la casa central. En este caso se entiende que, aunque beneficie al establecimiento permanente, o precisamente por ésto, el establecimiento permanente se encuentra obligado a sufragar, en la parte correspondiente, el monto total o la cantidad total invertida por la empresa para la prestación o realización de esta actividad.

Paradójicamente, aunque el método utilizado para la asignación al establecimiento permanente de este gasto o cantidad negativa, destinada a minorar los beneficios del establecimiento permanente, sea diferente a aquél originariamente designado para medir la capacidad de este establecimiento permanente, como si fuera una empresa residente, el fundamento que persigue este cambio en el método de determinación de las cantidades o rendimientos/partidas imputables al establecimiento permanente, es el mismo. No se perturba la condición del establecimiento permanente como empresa separada, sino que precisamente, con la distribución de los gastos generales entre las diferentes partes de la empresa, lo que se pretende conseguir es determinar, con la mayor exactitud posible, los gastos que cada establecimiento permanente debería haber soportado, de ser una empresa distinta y separada y en consecuencia hubiera debido afrontar la realización de los mismos.

Lógicamente, a los redactores de las distintas normas aplicables, tanto en el ordenamiento interno como a los redactores del MC que sirve de base a la firma de posteriores CDI, no se les escapa la especial situación de unidad en la que se encuentran los distintos establecimientos permanentes de la misma sociedad, aunque su demarcación geográfica difiera de manera ostensible ¹⁶⁸⁷. Esta situación por tanto revierte de modo específico tanto en los criterios de atribución de estos gastos, que en lugar del sistema directo son asignados de acuerdo con un criterio de reparto, y en la valoración de

¹⁶⁸⁷ Vid en el mismo sentido la Contestación de la DGT de 10 de mayo de 1982, cuando afirma que " no puede desconocerse la personalidad y responsabilidad jurídicas únicas de la compañía".

los mismos, al menos por lo que a la valoración de los gastos asignables a cada establecimiento permanente se refiere ¹⁶⁸⁸.

VII.3.1.1.1. Deducción de gastos por el establecimiento permanente en la legislación interna.

Con independencia de los requisitos generales para la consideración de un gasto deducible expresados por la normativa interna societaria, y que también resultan de aplicación al establecimiento permanente, aunque no en lo que se refiere a la reducción de la base imponible imputable al mismo por los servicios que recibe el mismo de la casa central ¹⁶⁸⁹, la LIS sólo dedica con carácter especial a las relaciones internas, uno de los supuestos ejemplificativos de minoración de las imputaciones positivas. En el mismo se admite una deducción en favor del establecimiento permanente en concepto de *gastos de dirección y generales de administración* en la parte que pueda *imputarse racionalmente al establecimiento* ¹⁶⁹⁰.

¹⁶⁸⁸ Una cuestión diferente es cómo debe valorarse este servicio para el establecimiento que lo presta, para el que debe consignarse como un ingreso, cuestión que será analizada en el apartado correspondiente.

¹⁶⁸⁹ Su aplicación se imposibilita en la medida en que el mismo artículo LIS en sus diferentes apartados alude expresamente al devengo de cantidades por parte del establecimiento permanente en favor de *terceros*. Así, el artículo 13.c se refiere a la deducción por adquisiciones de bienes y servicios pero únicamente cuando éstas sean efectuadas a terceros. En el mismo sentido, el artículo 13.d de la LIS admite la deducción de las cantidades pagadas por la sociedad -en nuestro caso por el establecimiento permanente- en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, pero únicamente cuando estas cantidades se hayan devengado por terceros.

La minoración de la base imponible por la depreciación del activo asignado al establecimiento permanente reviste unas connotaciones específicas y será examinada en el apartado correspondiente a la imputación de partidas -positivas y negativas- a la base imponible del establecimiento permanente derivadas de la transferencia de activo de/hacia la casa central.

¹⁶⁹⁰ Con este precepto se sigue el criterio postulado por la OCDE, en el artículo 7.3 de su MC, que será analizado con posterioridad, si bien se omite la referencia general a *cualquier gasto incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente*. Las implicaciones de esta omisión en cuanto a la posible integración de los distintos ordenes normativas será analizada en relación con los criterios de deducibilidad de gastos derivados de los CDI.

La comprensión de este apartado se facilita con el desarrollo reglamentario del mismo -artículo 317 RIS-. Aún así, quedan aspectos importantes por perfilar.

El primero hace referencia al significado de la expresión central del artículo 13.n -gastos de dirección y generales de administración-. Una interpretación estricta e incluso literal de la misma podría excluir de la deducibilidad por parte del establecimiento permanente de algunas partidas contraídas por la casa central o por otros establecimientos permanentes, y de las que sin duda saca provecho el establecimiento permanente -gastos de publicidad, asesoría fiscal, contable, auditoría, etc...-. Sin embargo, no parece ser ésta la interpretación dada por parte de la Administración, que en una de sus contestaciones no vinculantes asimila la expresión a los *gastos comunes o conjuntos* de la empresa ¹⁶⁹¹. Esta interpretación, que permite incluir cualquier tipo de desembolso general o común realizado por parte de la sociedad siempre que tenga una repercusión sobre las actividades del establecimiento permanente, debe ser matizado con arreglo a una serie de consideraciones, alguna de las cuales también es atendida por la Administración en la misma contestación.

En primer lugar, a pesar de posibilitarse una interpretación amplia de la expresión "gastos de dirección y generales de administración", en todo momento aquélla debe mantenerse dentro de los límites enmarcados por los requisitos generales de deducibilidad admitidos en la legislación interna, cuales son la necesidad del gasto o la depreciación del activo y la efectividad del mismo ¹⁶⁹². A nuestro entender, y por exigencia legal, tan sólo se admitirá en este supuesto el reparto hacia el establecimiento permanente de aquellos gastos que, aunque generales sean necesarios para la obtención de los rendimientos que le han sido imputados.

¹⁶⁹¹ En concreto, la Contestación de la DGT de 10 de mayo de 1982 (Ciss Sociedades, pag 950 y 951/1), relativa a la determinación de los gastos deducibles que resultan imputables a una sucursal que una sociedad de seguros no residente en España posee en nuestro país, estima que "los gastos de reaseguro totales de la compañía a efectos de reparto deben considerarse como *gastos comunes o conjuntos*, y pueden ser objeto de distribución entre las diferentes sucursales, atendiendo a los riesgos asegurados" (la cursiva es nuestra).

¹⁶⁹² Vid por todos MAGRANER MORENO, F. *Concepto y Criterios Delimitadores del Gasto Deducible en el Impuesto sobre Sociedades, con Especial Referencia a Dos Supuestos: los Gastos de Personal y las Participaciones de los Administradores en los Beneficios de la Entidad*. Tesis inédita. Universidad de Valencia. 1990. pag 40 y ss.

Ahora bien, ni la necesidad del gasto ni la efectividad del mismo parecen referirse a la consideración separada del establecimiento permanente frente a la casa central sino que toman a la unidad empresarial como un todo. En este caso la inexistencia de dos partes con capacidad jurídica separada impide la consideración de determinadas transferencias del establecimiento permanente a la casa central como partidas deducibles.

Así la efectividad del gasto no debe entenderse como necesidad de que el establecimiento permanente realice una transferencia a la casa central por la suma correspondiente a la cantidad que va a deducirse en su base imponible. Por el contrario, exige que el gasto haya repercutido en la sociedad no residente en general beneficiándose un tercero. Así debería entenderse la múltiple referencia al tercero, dentro de los supuestos de admisibilidad de una transferencia como gasto deducible ¹⁶⁹³. De este modo aún contabilizándose las transferencias que tengan lugar en el interior de la empresa por la recepción del establecimiento permanente de un servicio prestado por otra parte de la empresa, aquél no tendrá carácter de deducible ¹⁶⁹⁴.

En consecuencia, la LIS parece adoptar una postura legalista para la admisibilidad de la deducción de determinadas cantidades en concepto de gasto. Tan solo aquellos gastos que la empresa haya satisfecho efectivamente a un tercero - con personalidad jurídica distinta - podrán imputarse al establecimiento permanente, en la parte que le correspondan al mismo. Esta es la misión del artículo 13.n de la LIS y de su desarrollo reglamentario, la articulación de los criterios de adecuación de las cargas generales a la situación del establecimiento permanente dentro de la empresa. Esta distinción entre la situación del establecimiento permanente y las restantes

¹⁶⁹³Vid artículo 13.c y 13.d de la LIS.

¹⁶⁹⁴ En este sentido es ilustrativa la Contestación de la DGT anteriormente citada, porque niega relevancia, en cuanto a la atribución de partidas negativas al establecimiento permanente derivadas de relaciones internas con la casa central, a aquellas transferencias directas, incluso contabilizadas que hayan tenido lugar entre el establecimiento permanente y la casa central. En concreto la DGT no permite la deducción por el establecimiento permanente de la parte de las primas cedidas por el establecimiento permanente a la casa matriz en concepto de reaseguro. La DGT entiende que no puede admitirse la deducción de una transferencia meramente interna, puesto que "en caso contrario, supondría reconocer una excepción al principio de efectividad -artículo 19.2 LIS- de los gastos no admitida legalmente y una admisión indirecta de los Fondos de Autoseguro".

empresas o sociedades, que redundará en una particularidad del primero se observa tras el análisis del artículo 17.b de la Ley 5/83 de 29 de junio. Esta Ley modificó la tributación de los rendimientos obtenidos en España por personas no residentes sin mediación de establecimiento permanente. En el mencionado artículo se someten a gravamen por una parte "los importes *satisfechos* por sociedades residentes vinculadas a su matriz en el extranjero en concepto de apoyo a la gestión", y por otro lado quedan gravados "los gastos generales *imputados* del artículo 13.n de la LIS". La comparación es clarificadora y demuestra la adecuación de un mismo criterio de gravamen, que se corresponde correlativamente con los criterios de deducibilidad ahora examinados, a dos situaciones diferentes, dimanantes de la existencia de personas jurídicas distintas en el primer caso y de una personalidad jurídica única en el segundo.

Como correlato de la efectividad, el artículo 317 del RIS exige el reflejo contable de esta partida deducible, de manera separada a la cuenta de resultados, con denominación representativa de su naturaleza, siguiendo el requisito general de contabilización previa de los gastos deducibles derivado del artículo 16.1 de la LIS ¹⁶⁹⁵. Esta expresión separada es la que permitirá la deducción de gastos efectuados en el extranjero que se hayan realizado para beneficiar la actividad del establecimiento permanente en España ¹⁶⁹⁶

Por otro lado, la imputación de gastos generales debe adecuarse a la exigencia de necesidad. En este sentido, es preciso adecuar la interpretación de los criterios de reparto expresados por el RIS desde esta perspectiva para adecuarlos a las exigencias legales. A nuestro parecer ello implica que la *racionalidad* en el criterio de imputabilidad de los gastos al establecimiento permanente debería tener en cuenta los criterios formulados en torno a la exigencia de necesidad. No obstante, y a pesar de dejar en manos del sujeto pasivo la elección del criterio de deducción y reparto de los gastos, éstos no podrán tener en cuenta las transferencias

¹⁶⁹⁵ Vid CARBAJO VASCO, D. "La actividad aseguradora en España ..." op cit pag 236. "para la deducción de cualquier partida en el Impuesto sobre Sociedades ésta tiene que estar justificada, haber sido efectiva y figurar en la contabilidad del establecimiento permanente existente en España, por lo que la consideración de que una parte de los gastos de la sociedad matriz son debidos a su actividad en España, sólo podrá efectuarse conforme a los criterios del artículo 13.n y no por el hecho de figurar en la contabilidad de la matriz extranjera".

¹⁶⁹⁶ CARBAJO VASCO, D. "La actividad aseguradora en España..." op cit pag 240.

efectivamente realizadas por cuanto deben basarse en la utilización proporcional de los factores de la empresa, imposibilitando la utilización del criterio de la prestación efectiva de servicios internos ¹⁶⁹⁷.

La postura legalista consistente en negar la deducibilidad de una transferencia directa del establecimiento permanente a la casa central motivada por la prestación, incluso necesaria, de un servicio por parte de ésta aquél, se fundamenta en otro argumento: el de evitar la utilización fraudulenta de los criterios de deducibilidad para enmascarar auténticas transferencias de beneficios o de capitales a la casa central. No obstante, podría reformularse este criterio general teniendo en cuenta una serie de consideraciones. En primer lugar, porque resulta extraño observar como por un lado no se permite la deducción de las transferencias directas por servicios directamente utilizados, que pueden responder a las exigencias legales de necesidad, y por otro se deja en manos del propio contribuyente la posibilidad de elegir un criterio de deducción de gastos ajustado a sus necesidades ¹⁶⁹⁸. Por otro lado debe tenerse en cuenta la fácil elusión de esta negativa a la deducción de los gastos en compensación por servicios internos. Bastará crear una filial en el extranjero dependiente de la casa central a la que dirigir los pagos por los servicios -que ya no son internos- para poder practicar la deducción de esta transferencia al extranjero; aún siéndolo de aplicación la normativa sobre precios de transferencia a esta contraprestación, el establecimiento permanente conseguiría reducir su base imponible.

Por ello sería conveniente, en aras de la consecución de un sistema neutral, la reformulación de los criterios de deducibilidad que afectan al establecimiento permanente, reconduciéndolos en cualquier supuesto, y de acuerdo con la legislación interna, a la calificación del mismo como necesario. Por otro lado, debería reformularse el sentido de la expresión *tercero* que aparece en el artículo dedicado a la admisibilidad de las partidas deducibles, teniendo en cuenta el criterio de empresa separada que informa las relaciones entre casa central y establecimiento permanente, constatando

¹⁶⁹⁷ En el mismo sentido CARBAJO VASCO, D. "La actividad aseguradora en España..." op cit pag 239.

¹⁶⁹⁸ También CARBAJO VASCO, D. "La actividad aseguradora en España..." op cit pag 240.

además la fácil elusión de una interpretación legalista estricta de éste término.

VII.3.1.1.2. Criterios de deducción de gastos por parte del establecimiento permanente en los CDI (MCOCDE).

La posibilidad de deducción de los servicios prestados por la casa central -u otro establecimiento permanente- en favor del establecimiento permanente, debe examinarse a la luz de los presupuestos regulados por el artículo 7.3 del MCOCDE ¹⁶⁹⁹. El criterio de deducibilidad derivado de éste consiste en la minoración de los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente con los "gastos incurridos para la realización de los fines del establecimiento permanente". En consecuencia, los CDI siguen un criterio de deducción de gastos -finalidad de los mismos- diferente del exigido o derivado de la legislación interna -necesidad del gasto-.

La referencia a la finalidad del gasto, cualquiera incurrido para la obtención de los propósitos encomendados al establecimiento permanente, aparece como un criterio más amplio que la necesidad de este gasto para la consecución de estos mismos objetivos; puede realizarse un gasto en beneficio de una determinada persona o una determinada parte de la empresa, aunque el mismo no sea imprescindible o "necesario" para la consecución de sus objetivos ¹⁷⁰⁰. Aunque la DGT haya realizado una interpretación amplia de las exigencias derivadas de la ley interna por lo que a los criterios de deducibilidad de los gastos referidos al establecimiento permanente se refiere -vid supra-, la alusión genérica a la finalidad del gasto permite, a priori, la inclusión de mayores partidas negativas en la base

¹⁶⁹⁹ El criterio promulgado por el artículo 7.3 del MCOCDE, que no ha variado en sus diferentes versiones, es seguido, con menores diferencias en la transcripción o en el texto del precepto por todos los CDI firmados por España, y lo mismo ocurre con el MCONU, que únicamente matiza el criterio específico de la realización de los fines del establecimiento permanente, refiriéndolos a los fines empresariales del establecimiento *-purposes of the business-*.

¹⁷⁰⁰ No obstante debe tenerse en cuenta la evolución jurisprudencial sufrida por el concepto de necesidad, que ha llevado a asimilar el concepto de necesidad con el de la repercusión directa o indirecta sobre los ingresos de la entidad que los imputa. Vid MAGRANER MORENO, F. op cit pag 109.

imponible del establecimiento permanente ¹⁷⁰¹. En todo caso, los gastos específicamente reconocidos por la legislación interna también lo serán en caso de aplicación preferente de un CDI, puesto que se mencionan de manera expresa en el texto del MC y de los distintos CDI, como un gasto específico consignado en beneficio del establecimiento permanente ¹⁷⁰².

La aplicación de un CDI debería suponer la admisibilidad de la deducción en el establecimiento permanente de todos aquéllos gastos en los que se haya incurrido, y que beneficien al fin encomendado al establecimiento permanente. En otros términos, podrá imputarse un gasto directo al establecimiento permanente siempre que se demuestre la vinculación económica del gasto y del servicio realizado con el fin y la actividad del establecimiento ¹⁷⁰³. Demostrado este criterio, carecerá de relevancia la existencia de contabilidad o transacción económica efectiva entre la casa central y el establecimiento permanente, así como el lugar de contracción del gasto, coincida o no en el Estado de situación del establecimiento. La alusión a la genérica realización de los fines del establecimiento, permite, a nuestro entender, imputar una partida negativa al establecimiento permanente, sin necesidad de que ésta deba estar vinculada con un ingreso correspondiente ni de que el gasto imputado deba

¹⁷⁰¹ Por ejemplo, entendemos que con esta alusión genérica a los gastos destinados a servir el propósito o finalidad general, pueden atribuirse al establecimiento permanente las cantidades derivadas de los contratos de compartición de gastos -cost sharing agreements- o los gastos de I+D soportados en principio por una parte de la empresa o incluso por una empresa filial del grupo, cualquiera que sea el lugar de su ubicación o el lugar de realización efectiva de estos gastos. Ello con independencia del riesgo que la incursión en tales gastos suponga, y sin tener en cuenta las posibilidades de obtener un beneficio por la parte que soporta el coste, pues solo mediante la promoción de las actividades de investigación se llevará a cabo una inversión en estas actividades.

¹⁷⁰² Vid al efecto OHO, W. y HEINZERLING, C. "Germany- Deduction of a Foreign Corporation's Head Office Administrative Expense for the Determination of its German Branch's Taxable Income" INTERTAX num 7/1989 pag 321 y ss, comentando la sentencia del Bundesfinanzhof de 20 de julio de 1988, que admite la deducción por el establecimiento permanente de los gastos generales de dirección y administración asumidos por la casa central, a pesar de las condiciones derivadas de la aplicación de la legislación interna, por inferirse su admisibilidad directamente del CDI.

¹⁷⁰³ El criterio de la vinculación económica del gasto con el establecimiento permanente es el propugnado por la sentencia alemana del Bundesfinanzhof de 20 de julio de 1988, constituyendo el requisito esencial -e incluso único- en relación con la minoración de la base imponible del establecimiento permanente por las partidas negativas.

suponer la obtención necesaria de un ingreso por parte del mismo ¹⁷⁰⁴. Con todo, la admisibilidad de este criterio no debe permitir la actuación fraudulenta de las sociedades imputando determinados gastos al establecimiento permanente con la única finalidad de reducir los beneficios imponibles. En este sentido, algunos tribunales examinando el alcance del precepto han señalado que la imputación debe realizarse atendiendo a un criterio racional ¹⁷⁰⁵ ¹⁷⁰⁶, lo que evita la utilización abusiva del criterio finalista contenido en los CDI.

Uno de los requisitos de acuerdo con los cuales encauzar el criterio de racionalidad consiste en la observancia del requisito de la efectividad del gasto contraído ¹⁷⁰⁷. La efectividad del gasto no debe implicar en ningún

¹⁷⁰⁴ En el mismo sentido BOSE, P.K. "US branches of foreign banks -interest expense deduction- Section 882" INTERTAX num 6-7/1985. pag 175.: "there is no stated requirement that the branch is able to show a benefit from the allocated expense nor should be assumed because of the nature of the language actually used and the conspicuous absence of any mention of benefit". Utilizando la terminología empleada por MAISTO, G. op cit pag 17, el MCOCD E y su Comentario parece seguir la teoría del *expense-activity performed* rehusando el enfoque propuesto por el *expense-benefit approach*. Se permite la deducción del gasto si se incurre con la intención de beneficiar al sujeto pasivo, y no únicamente en el caso de que suponga un beneficio para el sujeto pasivo.

¹⁷⁰⁵ Siguiendo el criterio que el Comentario del MCOCD E 1977 7.3.15 establece para la imputación de los gastos generales de administración contraídos en la sede central de la empresa. A tal efecto afirma BOSE, P.K. op cit pag 176 que la racionalidad señalada en el Comentario al artículo 7.3 no se refiere al punto de conexión utilizado para decidir la imputación sino al criterio de reparto de los gastos generales utilizado.

¹⁷⁰⁶ Vid al efecto la sentencia de un tribunal belga de 22 de marzo de 1971 (Cour d'Appellation) -citada en EDWARDES-KER op cit art 7 pag 13.5-, en donde se niega la consideración como gasto de una comisión pagada a una sociedad auditora, por una auditoría que solicitó la casa central para su sucursal, teniendo en cuenta que la propia sucursal disponía de un departamento contable que podía realizar esta labor, por lo que concluye el Tribunal que en este caso el gasto servía a los intereses de la casa central pero no a los del establecimiento permanente, por lo que no podía considerarse como gasto deducible de éste. El tribunal consideró que "was not *exclusively for the branch's benefit* as it had its own accounting staff", restringiendo de ese modo el criterio genérico de la finalidad -no exclusiva- para el establecimiento permanente. En sentido parecido otro caso belga de 22 de octubre de 1963 -citado por EDWARDES-KER op cit art 7 pag 12.9-.

¹⁷⁰⁷ Alguno de los CDI firmados por España siguen la redacción del MCOCD E: "se permitirá la deducción en los gastos en que se haya incurrido" -CDI con Bulgaria, Checoslovaquia, Hungría, Italia, Luxemburgo, Marruecos, Rumania, Rusia y Estados Unidos-. También lo sigue el CDI con China aunque incorpora matizaciones importantes que necesitan un comentario separado. Los restantes CDI siguen fórmulas similares: "gastos producidos para los fines del establecimiento permanente" -Alemania-, "gastos para los fines del establecimiento permanente, debidamente demostrados" -Austria, Bélgica, Finlandia, Portugal, Suiza-, "Gastos realizados para los fines del EP" -Brasil, Canadá, Dinamarca, Francia, Holanda, Japón, Reino Unido, Suecia, Tunes-, "gastos que se irroguen para los fines propios del

caso la necesaria contabilización del mismo por parte del establecimiento permanente ¹⁷⁰⁸, ni al reembolso efectivo del mismo a la casa central, tratándose en este caso de un gasto simplemente *imputado* al establecimiento ¹⁷⁰⁹. Con todo el MC admite un contenido más amplio que la legislación interna, que impedía la deducción basada en la transferencia directa de beneficios. En la medida en que la efectividad del gasto se circunscribe no a aquéllos contraídos con terceros, sino a los realizados en beneficio de los fines del establecimiento permanente, se admite no solamente la deducción de una parte razonablemente asignada de los gastos centrales generales de la sociedad, sino también de aquellos gastos incurridos directamente en beneficio del propósito empresarial del establecimiento permanente ¹⁷¹⁰.

Por tanto pueden distinguirse por una parte los gastos en que ha incurrido directamente la sociedad en favor del establecimiento permanente, gastos que serán imputables de modo directo al mismo sin necesidad de utilizar una fórmula de reparto ¹⁷¹¹. En otros términos, podrá

establecimiento permanente" -Polonia-, "gastos reales para los fines perseguidos por este establecimiento" -Noruega-.

¹⁷⁰⁸ En este sentido vid la sentencia del Bundesfinanzhof de 12 de julio de 1988, que admite la deducción de un gasto existiendo un CDI aplicable, cuando cumple los requisitos incorporados en el mismo, con independencia de los requisitos de la ley interna. Vid OHO y HEINZERLING, op cit pag 322.

¹⁷⁰⁹ En este sentido se pronuncia el Comentario MCOCDE 1977 (7.3.15) : "La deducción que puede practicarse por el establecimiento permanente, en concepto de gastos de la empresa atribuidos a este establecimiento permanente, no puede quedar subordinada a su reembolso efectivo por el establecimiento permanente".

¹⁷¹⁰ En el mismo sentido BOSE, P.K. op cit pag 176.: "thus a dichotomy appears between a direct attribution of specifically identifiable expenses and a sharing of general expenses". BECKER, H. "The Determination of Income of a Permanent Establishment or Branch" INTERTAX num 1/1989. pag 13-14 también admite la deducción de estos gastos directos. OHO, W y HEINZERLING, C. INTERTAX 7/1989 op cit pag 322. En cambio, VAN RAAD, K. "The 1977 OECD Model Convention and Commentary -Selected Suggestions for Amendment of the Articles 7 and 5" INTERTAX num 11/1991 pag 499, se muestra contrario a esta posibilidad por la redacción del artículo 7.3 que sólo se refiere a los gastos incurridos . : "this reference appears to concern only expenses which the 'general' enterprises has incurred *vis-a-vis* third persons and not to include pure 'internal' expenses".

¹⁷¹¹ Debe tenerse presente que el Comentario aborda la cuestión de los servicios internos prestados por el establecimiento permanente en beneficio de la sociedad en general o de otra parte de la misma, pero no el de la recepción por el mismo de un servicio que le beneficie desarrollado por otra parte de la sociedad. Por ello nos decantamos por entender que en este supuesto deberá tenerse en cuenta el criterio general establecido en Comentario (párrafo

imputarse un gasto directo al establecimiento permanente derivado de un pago a la casa central siempre que se demuestre la vinculación económica del gasto y del servicio realizado con el fin y la actividad del establecimiento y la contracción efectiva del mismo por parte de la sociedad ¹⁷¹².

Por otra parte, la atribución de los gastos al establecimiento permanente podrá realizarse de acuerdo con un método de reparto ¹⁷¹³ que asigne al mismo la parte correspondiente en aquéllos. En relación con este método, y al igual que ocurría en la legislación interna, los CDI tampoco

7.3.15): "para calcular los beneficios de un establecimiento permanente deben tomarse en cuenta los gastos contraídos para los fines del establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar donde se hayan realizado ". En este sentido el Comentario continua " Es evidente que en ciertos casos será necesario estimar o calcular por medios convencionales el importe de los gastos a considerar" sin mencionar si este caso se aplicaría o no a los servicios internos recibidos por el establecimiento permanente. La misma solución podría derivarse del párrafo 7.3.16 (Comentarios MCOCDE 1977), cuando al dejar fuera de discusión a algunos gastos ordinarios, estaría admitiendo de manera implícita la atribución directa: "aparte de los (gastos) que puedan estimarse gastos ordinarios, existen determinados tipos de pagos entre establecimientos permanentes y sedes centrales que suscitan problemas particulares que conviene examinar aquí".

¹⁷¹² Comentario aparte merece el CDI firmado con China que de manera explícita excluye esta doble posibilidad. En este, tras mencionar el criterio general de deducción se señala que "no serán deducibles las cantidades pagadas, en su caso, por un establecimiento permanente (salvo que lo sean en concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central u otra oficina de la Empresa, a título de cánones, honorarios o pagos análogos, eon contraprestacion por el uso de patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos pretados o por la gestión o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero pretado al establecimiento permanente. Igualmente, para determinar os beneficios de un establecimiento permanente no se tendrán en cuenta las cantidades cargadas 9savo que lo sean en concepto de reembolso de gastos efectivos) por el establecimiento permanente a la oficina central u otra oficina de la Empresa, a título de cánones, honorarios o pagos análogos, en contraprestación por el uso de patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos prestados o por la gestión, o salvo en el caso de una Empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado a la oficina central u otra oficina de la empresa". Esta redacción concuerda con el párrafo 25.3 del mismo CDI que admite la deducción de los intereses, cánones o demás gastos pagados por una Empresa de un Estado contratate a un residente del otro estado contratante, salvo "que sean aplicables las disposiciones del artículo 9, del párrafo 6 del aratículo 11, o del párrafo 6 del artículo 12", omitiendo toda referencia al artículo 7, lo que supone que, aún aplicando el criterio de empresa separada, el CDI no presume la existencia de dos empresas de diferentes Estados.

¹⁷¹³ Así lo reconoce el Comentario al MCOCDE 1977 7.3.15 (7.3.16 MCOCDE 1992) : "En el caso, por ejemplo, de gastos generales de administración contraídos en la sede central de la empresa, puede ser razonable computar una fracción proporcional, calculada según la relación entre la cifra de negocios del establecimiento permanent (o eventualmente de su beneficio bruto) y la del conjunto de la empresa. Con esta reserva, lo que debe considerarse es el importe real de los gastos contraídos para los fines del establecimiento permanente.

establecen ningún método concreto de imputación ¹⁷¹⁴, ni tampoco los Comentarios aunque apuntan varias soluciones similares a las mencionadas por el artículo 317.2 RIS. En este caso, no existiendo criterio específico aplicable de acuerdo con el CDI, debería acudir a la legislación interna, que es la que proporciona la posibilidad de determinar la ratio de gastos correspondientes al establecimiento permanente y el criterio aplicable. Pero en todo caso, esta remisión no debe suponer el desconocimiento o la vulneración de la regla imperativa derivada del artículo 7.3 MC.

VII.3.1.1.2.1. Integración con la legislación interna. Naturaleza jurídica de la regla contenida en el artículo 7.3 MC.

La mayor extensión de los gastos reconocidos por el CDI en relación con los consignados en la ley interna obliga a plantear las consecuencias derivadas de la integración de ambos cuerpos normativos. La aplicación preferente del CDI, con la posibilidad de modificar aquellos aspectos regulados por la Ley interna sometidos a reserva de ley por parte de los CDI, debería suponer la imputación factible de estos nuevos gastos no admitidos por la Ley interna como deducibles, sin perjuicio de una concreción de los mismos caso por caso. Esta solución debe no obstante, matizarse en función de la naturaleza asignada a la regla contenida en el artículo 7.3 de los CDI fundada en los MC.

En relación con la naturaleza asignada a la regla contenida en el artículo 7.3 de los CDI, fundada en los MC, algunos autores, así como algunos casos enfrentados con el problema se pronuncian mayoritariamente por la imposibilidad de hacer valer el criterio derivado del CDI frente a las reglas y preceptos contenidos en la normativa interna de cada país, en función de su interpretación acorde con el MC y los Comentarios al mismo. De acuerdo con esta postura, no sólo el artículo 7.3 sino los restantes párrafos del mismo, del 7.2 al 7.6 del MC, contienen reglas limitativas dentro de los cuales los Estados involucrados pueden determinar los

¹⁷¹⁴ Esta situación es la que originó en su momento las Revenue Ruling mencionadas anteriormente, y la que provocó la llamada del derecho interno. Es significativa la sentencia del Bundesfinanzhof alemán de 20 de julio de 1988 mencionada con anterioridad, que admite la deducción proporcional de los gastos generales, pero no opta por ningún criterio de reparto concreto.

beneficios atribuibles al establecimiento permanente de acuerdo con lo dispuesto en su respectiva ley interna ¹⁷¹⁵. Por tanto, el CDI no establece, de acuerdo con esta postura, una regla sustantiva de cumplimiento imperativo que obligue a adecuar el régimen jurídico contenido en la legislación interna a aquélla, sino únicamente un límite de actuación de los Estados, sin sobrepasar el cual los Estados pueden aplicar su respectiva norma interna. Según este parecer, la referencia a la expresión *se permitirá*, contenida en el artículo 7.3 del MC -para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido- debería entenderse como simplemente facultativa, u otorgando la posibilidad a los Estados de llegar a aplicar la misma siempre que la legislación interna de los Estados así lo disponga. En consecuencia, aun siendo de aplicación un CDI, debería interpretarse el mismo en función de lo dispuesto por la legislación interna en relación con los gastos imputables lo que llevaría a la misma conclusión examinada en el apartado anterior.

El examen de esta cláusula, en su integración con el resto del texto del CDI-MC, nos lleva a propugnar una solución diferente. En opinión nuestra, la regla contenida en el artículo 7.3 contiene los suficientes elementos vinculantes para los Estados contratantes, como para obligar en su aplicación a adecuar sus respectivas legislaciones internas a lo dispuesto en la misma.

¹⁷¹⁵ Vid en este sentido VOGEL, K. op cit pag 337: "What profits are so attributable is stipulated by MC in paragraphs (2) to (6) of Article 7. It is only within the limits set out therein that the contracting State concerned may determine the profits by applying its own domestic rules". En el mismo sentido se pronunciaba la sentencia del Finanzgericht de Hesse de 8 de diciembre de 1983, anulada posteriormente por la decisión del Bundesfinanzhof de 20 de julio de 1988. A la misma conclusión práctica llega las Revenue Ruling americanas 78-243, citada por ROSENBLOOM, D. op cit pag 1034-1035 y 85-7 citadas por EDWARDES-KER op cit art 7 pag 55., de acuerdo con las cuales el CDI no proporciona una regla específica de asignación de gastos, concluyendo el IRS americano que en ausencia de estas reglas concretas, debe acudir al artículo 3.2 para concretar qué ley debe ser la aplicable, acudiendo por tanto a la interpretación del tratado de acuerdo con la ley interna. En consecuencia, el IRS termina aplicando los preceptos de la ley interna a pesar de lo establecido en el CDI, y sin otorgar ninguna relevancia a la posibilidad de interpretar el mismo de acuerdo con lo dispuesto en los Comentarios al MC. Criticando esta postura, y admitiendo en nuestra línea la existencia de un criterio de identificación específico de los gastos que deben ser deducibles de acuerdo con el CDI, on independencia de lo dispuesto en la legislación interna y de la necesaria integración de aquéllos por referencia a ésta vid BOSE, P.K. "US Branches of Foreign Banks -Interest Expense Deduction- Section 882" INTERTAX num 6-7/1985 pag 177.

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el criterio ofrecido en atención a los gastos deducibles, en el artículo 7.3 es aplicable con preferencia al criterio de empresa separada contenido en el artículo 7.2 -posteriormente analizaremos sus implicaciones-, pues en este apartado así se especifica -"sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3" reza el inicio del artículo 7.2-. En consecuencia, cuando exista un CDI aplicable deberá tenerse en cuenta no sólo el criterio de empresa separada sino también la preferencia de lo dispuesto en el artículo 7.3 sobre este criterio.

Además, la aplicación preferente también se presume respecto de la legislación interna ¹⁷¹⁶. Así se deriva de la lectura del propio precepto, que impone esta obligación a los Estados. El artículo 7.3 indica que en la determinación de la base imponible del establecimiento permanente *se permitirá* la deducción de los gastos ... Al contrario de lo dispuesto en otros artículos ¹⁷¹⁷, el CDI no deja en manos de los Estados la posibilidad de aplicar un determinado gravamen o dejar de hacerlo, sino que establece una obligación imperativa consistente en reconocer en favor del establecimiento permanente la deducción de unos gastos determinados, no contemplándose meramente como una posibilidad ¹⁷¹⁸. La expresión *se permitirá* no debe interpretarse como una autorización al Estado en cuestión para que pueda asignar en favor del establecimiento permanente unas partidas negativas -o para que pueda implementar o aplicar el Tratado de acuerdo con su legislación interna-, sino que confiere una facultad a los sujetos

¹⁷¹⁶Vid en el mismo sentido la sentencia del Bundesfinanzhof alemán de 20 de julio de 1988, y el comentario a la misma de OHO, W. y HEINZLERLING, C. op cit INTERTAX num 7/1989 pag 321 y ss.

¹⁷¹⁷ Vid por ejemplo la diferente redacción del artículo 7.3 -"se permitirá"-, con respecto al artículo 10.1 MC donde se señala que "los dividendos pagados... *pueden someterse a imposición en este otro Estado*" (la cursiva es nuestra). No puede decirse por tanto que el artículo 7.3 MC tan sólo permita pero no requiera, sino que impone directamente una obligación para con los establecimientos permanentes consistente en atribuirles -a efectos de su deducibilidad- los gastos destinados al cumplimiento de su finalidad.

¹⁷¹⁸A la misma conclusión llega el Bundesfinanzhof alemán en sentencia de 20 de julio de 1988 (vid en EDUARDES-KER op cit pag 13.8007, y BURGERS, I. op cit pag 257 y ss). Las autoridades alemanas y los tribunales inferiores mantenían que la deducibilidad de los gastos generales de administración y de dirección por parte del establecimiento permanente estaba sujeta a la carga efectiva del establecimiento permanente, y esta condición podía probarse mediante la contabilidad separada del mismo. Sin embargo el Bundesfinanzhof alega que en virtud del CDI son deducibles estos gastos en proporción con la cantidad gastada en favor del establecimiento permanente en Alemania, aunque éstos no estén contabilizados por el establecimiento permanente, otorgando al artículo 7.3 el valor de regla sustantiva.

involucrados para que *puedan* practicar la deducción mencionada en el CDI con arreglo a sus criterios, aunque la legislación interna de los diversos Estados no le otorgue esa posibilidad ¹⁷¹⁹.

Esta obligación de observar en su aplicación del CDI el otorgamiento de esta deducción en favor del establecimiento permanente se deriva para los dos Estados, tanto para el Estado de residencia de la sociedad, como para el Estado de situación del establecimiento permanente, pues así se deriva del artículo 7.2 en consonancia con el artículo 7.3 -" sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3,... *en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente*"- ¹⁷²⁰. Ello debe ser así en la medida en que la aplicación de esta regla únicamente por uno de los Estados podría conducir a una situación de doble imposición ¹⁷²¹ o bien a otra de doble no imposición ¹⁷²², situación similar a la que podría llegarse de concluir que la regla del artículo 7.3 otorga libertad a cada Estado para aplicar su contenido en la legislación interna.

En conclusión, el artículo 7.3 contiene reglas sustantivas específicas de obligado cumplimiento en ambos Estados, aunque estas reglas no cubran totalmente el régimen jurídico que afecta a los gastos deducibles por parte del establecimiento permanente, en cuyo caso sí habrá que acudir para su

¹⁷¹⁹ En sentido parecido se pronuncia EDWARDES-KER, op cit art 7 pag 13.8008, en comentario a la sentencia del Bundesfinanzhof arriba citada.

¹⁷²⁰ En consecuencia, la aplicación de esta regla, imperativa para ambos Estados, debe llevar a la imputación de un gasto al establecimiento permanente en ambos Estados con las implicaciones en cada uno de ellos en función del sistema de mitigación de la doble imposición seguido. En el Estado de situación del establecimiento permanente supondrá una minoración de la base imponible, mientras que en el Estado de residencia de la sociedad la relevancia de esta imputación obligatoria dependerá del método para evitar la doble imposición elegido por la legislación interna de ese Estado y por el CDI aplicable.

¹⁷²¹ Se dará esta situación cuando el Estado de la residencia aplicando la regla del convenio y utilizando el método de exención para eliminar la doble imposición, impida la deducción de los mismos por parte de la casa central, mientras que el Estado de la fuente no interprete el CDI como una obligación para el mismo de conceder una deducción en favor del establecimiento permanente. Vid en este sentido los dictámenes del Conseil d'Etat francés de 16 de febrero de 1983 (Requ num 28.383) y de 14 de noviembre de 1984 (Requ num 40.368) citados por EDWARDES-KER op cit pag 13.7002 y 13.7003, cuya resolución provoca este efecto.

¹⁷²² Este supuesto se basaría en el cambio de posturas mantenidas por los Estados en el pie de página anterior, si bien es de difícil observancia en la realidad, porque el Estado de residencia debería aplicar el método de exención y que no admitiera la atribución de estos gastos al establecimiento permanente sino que los refiriera a la casa central.

integración a las normas del derecho interno, pero respetando en todo caso los principios de la regla sustantiva contenida en el CDI ¹⁷²³. Para el supuesto de que la legislación interna no contenga los suficientes desarrollos necesarios, o admita un criterio de deducción diferente, los elementos definidores de aquella obligación -recordemos, de carácter internacional- de deducción en el impuesto de un Estado deberían integrarse atendiendo a los criterios de interpretación generales de las normas internacionales, acudiendo al contexto del mismo, y fundamentalmente a lo dispuesto en el Comentario del MC, siempre que el CDI se adaptara a sus pautas.

Por consiguiente, la aplicación de un CDI debería suponer la admisibilidad de la deducción en el establecimiento permanente de todos aquéllos gastos en los que se haya incurrido, y que beneficien al fin encomendado al establecimiento permanente.

VII.3.1.1.2.2. Compatibilidad con el criterio de empresa separada.

La asunción del criterio de reparto de los gastos entre los diversos establecimientos permanentes de una empresa tanto por la legislación interna como por los CDI -ambos responden a los mismos principios aunque el segundo acoja un criterio con un alcance más amplio-, resulta en ocasiones contrario al criterio de contabilidad separada, base de la atribución e imputación de rendimientos al establecimiento con arreglo a un método denominado directo ¹⁷²⁴. Por el contrario, el método elegido responde a las

¹⁷²³ La remisión a la norma interna para la concreción de los gastos efectivamente deducibles o para la definición y concreción de los criterios de reparto, deja todavía en manos de los Estados, un elemento importante de determinación del régimen jurídico tributario del establecimiento permanente de manera unilateral, puesto que de su concreción efectiva depende la tributación real de estas rentas atribuidas al mismo por el principio de tributación de renta neta o por un criterio parecido al del resto de gravámenes que recaen sobre las personas no residentes, basados en una tributación por los rendimientos brutos generados en un territorio. Por ello debería profundizarse, a través fundamentalmente de la vía jurisprudencial, en la comprensión de este criterio como garantizados, en todo caso, aun con la remisión a la normativa interna, de la tributación por la renta neta que hubiera correspondido a una empresa separada. En este sentido podría alegarse el Comentario del MCOCDE párrafo 24.4.26, pero teniendo en cuenta las peculiaridades que concurren en el mismo

¹⁷²⁴ De hecho, la jurisprudencia internacional venía manteniendo la necesaria contabilización efectiva de los gastos en la contabilidad separada del establecimiento permanente si éste pretendía su deducción en el Estado de situación. En este sentido vid la sentencia de la Cour de Cassation belga de 14 de diciembre de 1973 (EDWARDES-KER op cit art 7 pag 13.5) y de la Cour d'appelation belga de 9 de enero de 1973 (EDWARDES-KER op cit

mismas técnicas empleadas para la determinación del beneficio imputable en función del reparto proporcional de los resultados globales de la empresa.

Sin embargo, aunque el método específico aplicado utilice las técnicas de imputación de rendimientos que procedería no arreglo a este método, no puede decirse que esta técnica resulte contraria al criterio de empresa separada ¹⁷²⁵. Por una parte, la especial configuración del reparto de los gastos de la empresa es debida a la ausencia de normas de establecimiento de la fuente de los mismos, considerando que carecen de ella. Por otra, consideramos que el actual reparto proporcional, en la medida en que para proceder al reparto atiende en cualquier caso a un criterio de vinculación directa del gasto con el establecimiento permanente, vinculación ésta de carácter económico, puede comprenderse como consecuencia misma del criterio de empresa separada. Es más, la proyección de las normas relativas a la deducibilidad de los gastos imputables al establecimiento permanente permite excluir determinadas aproximaciones a este criterio.

Por una parte descarta el enfoque legalista al otorgar relevancia jurídica a las relaciones internas producidas en el seno de la empresa. Con ello se suplanta a efectos tributarios la *realidad jurídica* de la empresa por otra económica. Tan sólo en la medida en que la contabilidad del establecimiento tenga en cuenta las relaciones internas en base a las actividades efectivamente realizadas podrá tenerse en cuenta como base para la imputación del resultado al establecimiento. Esta situación revela al

art 7 pag 13), en las que se requiere en reflejo necesario de estos gastos -aún los imputados por dirección y administración general- en la contabilidad del establecimiento permanente. De todos modos (en todo caso) hay que tener presente que los casos comentados interpretaban un CDI que no contenía una cláusula similar a la del artículo 7.3 del MCOCDE. Con posterioridad, el Bundesfinanzhof alemán en sentencia de 20 de julio de 1988, ha afirmado, a pesar de la legislación interna alemana, que el artículo 7.3 del MCOCDE permite la atribución/imputación de gastos al establecimiento permanente aunque éstos no estén contabilizados por el mismo.

¹⁷²⁵ Esta perspectiva es admitida por la OCDE en la actualización futura del Comentario del MCOCDE de 1994, tal y como apunta MATTHEWS, K. op cit pag 952: 'the OECD Committee on Fiscal Affairs concluded that there is no conflict between the two paragraphs... the Committee reconciled the two paragraphs by stating that paragraph 3 is to be applied first to determine the profit of the PE... Then under paragraph 2, which states that it is subject to the provisions of paragraph 3, the calculated profit figures are examined to determine if they are what a separate entity dealing at arm's length with the head office would have realized'.

mismo tiempo que la imputación debe responder en cualquier momento a la verdadera situación económica del establecimiento, y tan sólo en la medida en que exista una vinculación efectiva con el mismo serán atribuibles los gastos. Ello pone de manifiesto a su vez la no admisión del enfoque territorial del establecimiento permanente en cuanto a estos gastos. En este sentido podemos afirmar que el regimen previsto responde a una aproximación funcional del criterio de empresa separada. De este modo la asignación de la competencia tributaria a los diversos Estados de acuerdo con las reglas del MCOCDE debe responder a la vinculación de las diversas partidas con la actividad que genera el rendimiento gravable y no con el lugar donde el mismo se genera.

VII.3.1.2.. Repercusión tributaria de la prestación de servicios por parte de la casa central al establecimiento permanente en el Estado de residencia de la sociedad.

La prestación de servicios internos por parte de la casa central en favor de un establecimiento permanente situado en un Estado no producirá generalmente ninguna consecuencia jurídico-tributaria para la casa central en el Estado de residencia de la sociedad ¹⁷²⁶ ¹⁷²⁷. Esta consecuencia deriva generalmente de la necesaria realización de un beneficio o de la generación de un rendimiento para la empresa en su totalidad para que la contabilidad de la sociedad situada en el Estado de su residencia la tome en cuenta en el momento del cómputo de beneficios gravables.

¹⁷²⁶ Ya vimos como en la legislación interna española, estos servicios por los cuales el establecimiento permanente podía deducirse como gasto deducible se consideraban en España, actuando como Estado de situación del establecimiento permanente, como rendimiento imputable a la casa central obtenido en el Estado de situación del establecimiento permanente sin actuación del mismo. Aparte de esta referencia a la consideración de la casa central como empresa separada, la legislación interna española no contiene otra referencia a la posible configuración de la casa central, en especial de las sociedades residentes, como empresa separada en atención a sus relaciones con los establecimientos permanentes de la misma empresa situados en otros Estados.

¹⁷²⁷ En sentido parecido CUBILLO VALVERDE, C. "Rentas empresariales de los no residentes" op cit pag 154: " la contribución de los establecimientos permanentes a los gastos de dirección y a los generales de administración de la entidad de la que dependen, en ningún caso puede considerarse como renta de aquéllos ni de ésta".

Esta situación en cambio, debería revisarse si las repercusiones del criterio de empresa separada afectarían a la casa central en sus relaciones internas del mismo modo que al establecimiento permanente; es decir si la prestación de un servicio por la casa central al establecimiento permanente debiera suponer para la misma la imputación de un rendimiento positivo a aquélla, o bien la posibilidad de deducir unos gastos en caso de que fuera el establecimiento permanente quien prestara el servicio a la casa central.

Sin embargo, de un examen del principio de empresa separada contenido en el artículo 7.2 del MC, y de los correspondientes CDI, se revela que la misma sólo afecta a la atribución de rendimientos al establecimiento permanente, pero no a las reglas de atribución a la casa central ¹⁷²⁸. Es cierto que la regla afecta a ambos Estados contratantes, pero la bilateralidad obligatoria de la regla en cuestión afecta únicamente a la configuración jurídica de la obligación tributaria del establecimiento permanente -"en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento..." (la cursiva es nuestra) sin mencionar en ningún momento las consecuencias que de esta atribución se derivarán para la casa central- ¹⁷²⁹.

¹⁷²⁸ Las diferencias a las que hacemos referencia en el texto no se refieren a la distinta percepción del criterio de empresa separada en relación con la atribución de ingresos y gastos referidos al establecimiento permanente por parte del Estado de situación del mismo y del Estado de residencia de la sociedad. (vid al efecto BURGERS, I. op cit pag 247, citando la opinión del Institut 'Finanzen und Steuern' en *Gewinnermittlung un Besteuerung deutscher Unternehmen mit ausländische Betriebstätten* Brief num 250. Bonn 1985. pag 16). Por el contrario nos referimos a las consecuencias que surgirían para la casa central, no para el establecimiento permanente, de tomar en consideración en la determinación de su base imponible, las relaciones internas y servicios internos que la misma presta a sus diferentes establecimientos permanentes, como si la casa central fuera una empresa distinta y separada de éstos establecimientos.

¹⁷²⁹ En cierto modo, el Comentario del MCOCDE 1977 (párrafo 7.3.18) podría alimentar esta conclusión, al precisar que "el segundo caso se refiere a la prestación de servicios auxiliares efectuada por un establecimiento permanente por cuenta de la sede central o *viceversa*" (la cursiva es nuestra), señalando posteriormente que "es evidente que para el cálculo de los beneficios imponibles del establecimiento permanente convendría añadir el importe de los gastos efectuados por cuenta de la sede central (a menos que este ajuste se haya realizado ya en la propia contabilidad del establecimiento permanente)". Podría considerarse que en el caso contrario, la misma solución sería imputable a la casa central.

La consideración de la casa central como empresa separada es propugnada por BECKER, H. "The Determination of Income of a Permanent Establishment or Branch" INTERTAX num 1/1989. pag 14, de acuerdo con su teoría funcional de atribución de rendimientos, por la que a cada unidad de la empresa debe atribuírsele el rendimiento correspondiente en función de las operaciones individuales llevadas a cabo por esa unidad y la aportación de las mismas al beneficio total de la empresa.

De este modo, aunque el artículo 7 del MCOCDE proponga el ajuste bilateral de los rendimientos imputables al establecimiento permanente, la situación es comparable al ajuste unilateral propuesto en el artículo 9.2 del mismo texto. Aunque en un caso la referencia al ajuste sea unilateral y en otro bilateral, en ambos casos se refieren únicamente a la modificación de la base imponible de la entidad dependiente -el establecimiento permanente y la filial¹⁷³⁰-. La diferencia por otra parte es necesaria. La atribución de rendimientos al establecimiento permanente, debido a su misma personalidad que la casa central, debe tenerse en cuenta también en relación con la tributación de esta sociedad, en el Estado en el que se considera residente, y en el Estado en el que se encuentra situado al que el CDI le reconoce competencia tributaria para someterlo a gravamen. En cambio, la filial situada en el mismo Estado de una matriz no residente, solo se considera residente en el país de su situación, y sus resultados no tienen relevancia, al menos en cuanto a la generación de estos beneficios se refiere, y no en cuanto a la distribución de los mismos, en la determinación de los rendimientos imputables a la matriz, ni en su Estado de residencia, ni en el Estado de residencia de la filial.

Junto a los criterios examinados al inicio, la no asunción del criterio de empresa separada referido a la atribución de rendimientos a la casa central, se debe fundamentalmente a la consideración de la misma, no como tal -casa central- en el Estado de su "situación" física, sino por la consideración por este Estado como *sociedad residente*, que implica la consideración opuesta a la de empresa separada en este sentido, al constituir un centro de atribución personal no sólo de los rendimientos efectivamente vinculados al ejercicio de las actividades realizadas en el mismo, sino la atribución a la misma de los rendimientos vinculados efectivamente con la personalidad jurídica atribuida a esta sociedad -sin entrar ahora en la posible causa del surgimiento de doble imposición-. En este sentido, la atribución a la misma de rendimientos como *residente* no permite asumir las transacciones internas de la empresa puesto que únicamente se considera

¹⁷³⁰ Es cierto que el artículo 9.2 MCOCDE propugna también un ajuste en el otro Estado, y en consecuencia en la medida en que se proceda a este ajuste estaremos ante un ajuste bilateral. Pero este ajuste no se refiere a la sociedad cuya contabilidad ha sido modificada en el primer Estado, y en segundo lugar no es un ajuste automático por cuanto se practica tras la consulta de las administraciones involucradas de acuerdo con el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 MCOCDE.

relevante a efectos de esta atribución a la misma el hecho de su generación efectiva para la sociedad en general y no la realidad económica funcional referida en exclusiva a la casa central.

Aún así, el examen de la situación jurídico-tributaria de la casa central y su configuración por el Estado de residencia de la sociedad debe realizarse teniendo en cuenta las medidas previstas por este Estado para mitigar el efecto de la imposición simultánea de un tributo similar en otro Estado como consecuencia de la realización de las actividades empresariales por parte de esta sociedad. En determinadas ocasiones, estas medidas convierten a la casa central, en el Estado en donde la sociedad se considera residente, como una auténtica empresa separada en relación con sus establecimientos permanentes.

Así ocurre por ejemplo si el método aplicable para evitar la doble imposición es el método de exención. La correcta implementación de este criterio para evitar la doble imposición, debería suponer, puesto que los rendimientos se atribuyen a una u otra parte de la empresa, en la medida en que se atribuyan al establecimiento permanente, una exclusión de los rendimientos correspondientes a los establecimientos permanentes, de modo similar al operado por el método de reparto global de beneficios entre las diferentes partes de la empresa con arreglo al test del 100%.

En relación con la atribución de un gasto al establecimiento permanente por la prestación de los servicios centrales de dirección y generales de administración, a la casa central debería corresponderle para evitar la doble imposición, de manera correspondiente, y tratándola como si fuera empresa separada, la atribución de un rendimiento positivo. Este rendimiento positivo se imputaría en realidad anulando la posibilidad de deducir en la casa central el gasto que se impute al establecimiento permanente.

Cuando el método utilizado sea el de imputación, la repercusión de la doctrina de empresa separada sobre la casa central es menor, en la medida en que se imputan al mismo tiempo a la misma los rendimientos atribuidos al establecimiento permanente. Tan sólo tendrá relevancia la consideración del establecimiento permanente en relación con el cálculo del crédito correspondiente a los beneficios o rendimientos imputados.

VII.3.2. Prestación de servicios por parte del establecimiento permanente en favor de la casa central.

VII.3.2.1. Incidencia en la imputación de rendimientos al establecimiento permanente.

La discusión en torno a la incidencia de la prestación de servicios internos por parte del establecimiento permanente, en relación con la imputación de rendimientos al establecimiento permanente, consiste en decidir, si su realización, puede generar un rendimiento positivo imputable al mismo, con independencia de los métodos seguidos para su valoración. La legislación interna no establece de forma explícita nada al respecto, y lo mismo ocurre con los CDI y el texto del MCOCDE.

En cambio, el Comentario del MCOCDE es más explícito al respecto, postulando la interpretación del criterio de empresa separada en favor de la atribución de un rendimiento -de carácter positivo- al establecimiento permanente que proporciona el servicio. Señala el Comentario que en relación con la prestación de servicios auxiliares efectuada por un establecimiento permanente por cuenta de la sede central o viceversa, "es evidente que para el cálculo de los beneficios imponibles del establecimiento permanente convendría añadir el importe de los gastos efectuados por cuenta de la sede central (a menos que este ajuste se haya realizado ya en la propia contabilidad del establecimiento permanente)" ¹⁷³¹. Sin embargo la comprensión de este párrafo puede aparecer confusa, en relación con otras partes del mismo ya examinadas.

Como se recordará, en el capítulo dedicado al análisis de las cláusulas de exclusión del concepto de establecimiento permanente, se aludía a la necesaria integración e interpretación, tal y como se derivaba del Comentario de la misma, de acuerdo con los criterios de atribución de rendimientos que el CDI y el Comentario ofreciera. En la medida en que fuera posible atribuir un rendimiento a un establecimiento determinado,

¹⁷³¹ Comentarios MCOCDE 1977 párrafo 7.3.18.

éste dejaba de tener la consideración de auxiliar y podía calificarse a efectos fiscales del CDI como establecimiento permanente ¹⁷³².

Sin embargo, la redacción del Comentario arriba referido manifiesta la posibilidad de *atribuir* un rendimiento determinado al establecimiento por la prestación de un servicio auxiliar. Varias interpretaciones caben ante esta redacción en cierta medida contradictoria.

Por una parte, cabe entender que el Comentario al artículo 7 está permitiendo, como consecuencia de su interpretación conjunta con el Comentario al artículo 5.4, que las actividades consideradas auxiliares y preparatorias -de las que los servicios auxiliares constituyen una especialidad una modalidad-, pueden dejar de considerarse como auxiliares a efectos de la constitución de un establecimiento permanente, en la medida en que se posibilite la atribución de un rendimiento imputable al mismo -problema diferente será como se valore el mismo, si debe atribuirse en esta valoración un margen de beneficio, y en qué momento se debe imputar este rendimiento-. Sin embargo, esta solución dejaría prácticamente sin efecto la cláusula negativa de la definición del establecimiento permanente.

Otra interpretación posible de esta referencia a los servicios auxiliares consistiría en entender que viene referida a los servicios auxiliares prestados por un establecimiento permanente plenamente conformado por la realización de actividades que no merecen este calificativo de auxiliar. La argumentación integradora es difícilmente sostenible en este caso, porque la propia definición de auxiliar depende de que pueda atribuirse un rendimiento por la realización de esta actividad. En la medida en que el Comentario al artículo 7 permita la atribución de un rendimiento a establecimiento permanente y en consecuencia al Estado de situación o donde se realiza esta actividad, por la prestación de unos servicios con una naturaleza determinada, no existiría ningún motivo para posibilitar la imputación en unos casos y negarlos en otros.

Por otra parte, de acuerdo con la dogmática tributaria interna, explicativa del fenómeno tributario, no puede reconocerse la existencia del establecimiento permanente con antelación a la realización del hecho

¹⁷³² Comentarios MCOCDE 1977 párrafo 5.4.23.

imponible ¹⁷³³. Al configurarse el establecimiento permanente como uno de los elementos definidores del hecho imponible, no puede afirmarse que éste exista con anterioridad a la realización del presupuesto de hecho, sino que es precisamente la propia realización del hecho imponible por parte de la sociedad no residente la que da lugar al surgimiento a efectos tributarios del establecimiento permanente. Por otro lado solo se entenderá realizado el hecho imponible en la medida en que existan unos hechos atribuibles a un centro de atribución -el establecimiento permanente- en un determinado territorio de un Estado en concreto.

Por este motivo, la definición de este criterio cobra especial trascendencia. Sin embargo el Comentario del MC constituye un elemento insuficiente para determinar, siendo aplicable un CDI, la realización del hecho imponible que origina la obligación tributaria de las sociedades no residentes. En este sentido, y dada la ausencia de casos internacionales que corroboren la posibilidad de atribuir un rendimiento, y en definitiva, de atribuir competencia tributaria al Estado en el que se encuentre la parte de la empresa cuya actividad exclusiva consiste en la prestación de estos servicios auxiliares, es conveniente concluir en la *imposibilidad de atribuir un rendimiento por la realización exclusiva de estas actividades*.

Quedaría como única alternativa interpretativa a la contradicción en que incurre el Comentario del MCOCDE, considerar que la imputación será posible únicamente en aquellos casos en los que el establecimiento permanente realice estas actividades auxiliares juntamente con otras que no puedan ser consideradas como auxiliares en virtud del artículo 5.4. En este caso, no existirían problemas para la calificación del lugar de negocios de la sociedad como un establecimiento permanente a efectos de la aplicación del Convenio, y por otra parte realizaría el presupuesto de hecho que configura la obligación tributaria del no residente ¹⁷³⁴. Sin embargo, resulta a todas luces incongruente desde el punto de vista funcional, mantener la

¹⁷³³ Vid apartado IV.2.3.3.5 de este trabajo. Según SAINZ DE BUJANDA, F. "no existe hecho imponible en tanto no concurren todos los elementos exigidos por la normativa tributaria para que surja la figura típica que la ley prevé". En "Concepto del hecho imponible", op cit pag 352.

¹⁷³⁴ En esta línea cobraría sentido la inclusión en el MCOCDE de 1977 del apartado 5.4.f, que imposibilita la constitución de un establecimiento permanente por la realización de varias actividades que en conjunto no tuvieran carácter auxiliar o preparatorio.

posibilidad de atribuir unos rendimientos a un determinado centro de imputación cuando al mismo se le imputen otros rendimientos -en atención a criterios de atribución completamente diferentes- y la imposibilidad de aplicar estos criterios cuando esta actividad se realice de manera aislada.

Aunque la repercusión de estas consideraciones tenga gran trascendencia, puesto que la decantación por una solución u otra supone, de acuerdo con las premisas de las que parte la construcción actual de las reglas de derecho internacional tributario, la atribución de competencia tributaria, mediando un CDI, al Estado en el que se realizan unas actividades concretas, consideramos que la contradicción en la que incurre en Comentario debería solucionarse ofreciéndose un criterio claro y coherente. Es más, es precisamente la trascendencia de esta cuestión la que debería llevar a la OCDE a revisar sus postulados en alguno de sus Comentarios, al objeto de que los mismos puedan constituir una base firme y suficientemente razonada para la interpretación de los CDI originados del MC.

VII.3.2.2. Incidencia de la prestación del servicio por parte del establecimiento permanente en la casa central.

Las mismas consideraciones efectuadas en el apartado VII.3.1.2. son válidas en este apartado.

VII.4. Transferencias internas de activo.

En este apartado examinaremos las consecuencias jurídico-tributarias derivadas del movimiento del inmovilizado entre las diversas partes de la empresa ¹⁷³⁵. La controversia reside en decidir qué relevancia cabe otorgar a la transferencia ocurrida entre dos partes de la empresa: de la casa central al establecimiento permanente, del establecimiento permanente a la casa central, o de un establecimiento permanente a otro establecimiento permanente. ¿Deberá tenerse en cuenta esta transmisión a efectos de la posible imputación a la parte que transmite el bien de una ganancia de capital? ¿En qué momento y con qué valor? ¹⁷³⁶.

La cuestión planteada afecta tanto a la determinación de los rendimientos ordinarios que puedan asignarse a cada parte de la empresa como también -fundamentalmente- a la determinación posterior de las ganancias de capital atribuibles o asignables a cada establecimiento. Por una parte, la cuestión implícita afecta a la descripción del criterio conforme al cual se distribuyen los ingresos en relación con las transferencias internas. Por otra, late la cuestión de la determinación de los criterios de atribución, asignación o reparto de la competencia tributaria internacional de los diferentes Estados para gravar las *ganancias de capital* surgidas de los bienes y de la parte del activo que ha sido utilizada o ha estado vinculada a lo largo de su vida útil a diversas partes de esta empresa.

A efectos de una exposición más sistemática, agruparemos, como en otros apartados, estas transferencias en función de sus distintas implicaciones. El primero engloba las transferencias realizadas por parte de la casa central al establecimiento permanente, en tanto que la segunda

¹⁷³⁵ El examen se centrará fundamentalmente en el análisis de las transferencias de inmovilizado material, puesto que como quedó dicho en el apartado relativo a las aportaciones de capital al establecimiento permanente por parte de la casa central, las aportaciones de activos inmateriales, bien su transferencia, bien la cesión del derecho o del uso del derecho por parte de la casa central al establecimiento permanente, se asimilaba a la aportación de capital corriente por aquélla a éste, de acuerdo con el criterio mantenido por la OCDE.

¹⁷³⁶ Vid el planteamiento de estas cuestiones generales abordadas de una manera sistemática y de manera comparada en diversos países en KERGALL, Y. "Transferencia de activos dentro y fuera de una jurisdicción fiscal" CDFI Vol LXXIa. 1986 Nueva York. (XLe Congres International de Droit Financier et Fiscal). También en BURGERS, I. op cit pag 228-229.

comprende las que siguen la dirección contraria, procediendo del establecimiento permanente y dirigiéndose bien a la casa central o a otro establecimiento permanente. El criterio de clasificación responde fundamentalmente al diferente alcance del criterio de empresa separada que, principalmente de los CDI, pero en menor medida también de la legislación interna, se sigue para el tratamiento y atribución de rendimientos a la casa central y al establecimiento permanente, tanto en uno como en otro Estado.

Los CDI únicamente exigen la aplicación de este criterio en relación con la determinación de la base imponible o asignación de los rendimientos imputables al establecimiento permanente, sin ninguna referencia a la situación tributaria de la casa central. No obstante en función de cuál sea el método para eliminar la doble imposición elegido, las consecuencias del criterio de empresa separada -atribución y valoración de rendimientos- también se extienden al régimen tributario aplicable a la casa central en el Estado de residencia de la sociedad ¹⁷³⁷ ¹⁷³⁸.

VII.4.1. Transferencias de la casa central al establecimiento permanente.

La consideración lógica de estas transferencias debería encuadrarlas dentro del grupo analizado con anterioridad de las genéricas *aportaciones de capital* al establecimiento permanente por parte de la casa central. De acuerdo con esta clasificación, cualquier transferencia realizada por la casa

¹⁷³⁷ Vid en el mismo sentido las conclusiones a las que llega el ponente belga -LENZ, R.- en el informe de los CDFI sobre "Transferencia de activos dentro y fuera de una jurisdicción fiscal" Vol LXXIa. pag 173 y ss. También se llega a esta misma conclusión del examen de la doctrina y jurisprudencia alemana, tal y como refleja BURGERS, I. op cit pag 271, que cita a STATZKOWSKI, Th. *Das Prinzip der Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung im Deutschen Steuerrecht- De Lege Data und De Lege Ferenda*. Berlin. 1986.

¹⁷³⁸ Las consecuencias del criterio de empresa separada se aplican con mayor claridad a la casa central si el Estado de residencia de la sociedad aplica el método de exención para eliminar la doble imposición, en la medida en que toma como base para esta eliminación las rentas asignables a cada parte de la empresa. En cambio, cuando el Estado de residencia aplica el método de imputación, el criterio de empresa separada no se refleja en la atribución de rendimientos a la casa central, en la medida en que el método empleado se basa generalmente en los impuestos pagados en el otro país, mientras que por otra parte la atribución de rentas al Estado de residencia suele realizarse en base al criterio de renta mundial o atribución de la totalidad de rendimientos imputables a la sociedad.

central en favor del establecimiento permanente debería entenderse como aportación a su capital que no devenga ningún tipo de contraprestación deducible en favor del establecimiento permanente, por considerarse una reestructuración de la aportación originaria de los socios. Se imposibilita así la presunción de la existencia de un contrato *ficticio* de cesión entre la casa central y el establecimiento permanente o de una traslación del dominio que atribuya a la parte cedente -casa central- una contraprestación que debe soportar el establecimiento permanente en cuyo activo se incluye el elemento transferido ¹⁷³⁹. Consecuentemente, el establecimiento permanente tampoco podrá imputarse ningún gasto.

VII.4.1.1. Establecimientos permanentes para la venta de los productos de la casa central.

Siendo éste el supuesto normal, deben precisarse las especialidades que pueden concurrir, en el caso de que la *aportación* de la casa central consista en la cesión de determinados productos elaborados por la propia casa central para que el establecimiento permanente se dedique a comercializarlos ¹⁷⁴⁰. En este supuesto, atendiendo a los criterios generales, la cesión de los bienes por parte de la casa central al establecimiento permanente no genera ningún rendimiento imputable al establecimiento permanente ¹⁷⁴¹.

¹⁷³⁹ La postura contraria mantiene el Department of tax law de la Universidad de Groningen *Nederlandse Belastingjurisprudentie op vier internationale gebieden*. Internationaal Belasting Documentatie Bureau. Amsterdam 1987. pag 194, citado por BURGERS, I. op cit pag 223. Sin embargo la postura mantenida por el departamento mencionado añade una dificultad a las existentes al admitir únicamente este supuesto en los casos de transferencia temporal del bien, de modo que debería distinguirse los supuestos de cesión temporal de la cesión *definitiva*.

¹⁷⁴⁰ El planteamiento surge ya en la Sociedad de Naciones y los trabajos elaborados en su seno. Vid CARROLL, M.B. *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Vol IV. op cit pag 117. JONES, R.C. *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Vol V. op cit pag 25 y ss, que menciona como métodos de solución la asignación de una comisión a la sucursal de ventas, la determinación de la transferencia de acuerdo con un precio independiente de mercado, o el reparto del beneficio neto entre las diferentes sucursales que han participado en su elaboración.

¹⁷⁴¹ En palabras de LENZ, R. " il est clair que le seul fait du franchissement de la frontière n'est pas un fait générateur d'impôts". en "Transferencia de activos dentro y fuera de una jurisdicción fiscal" CDFI 1986.a Informe belga. pag 176.

En primer lugar , de acuerdo con la legislación interna¹⁷⁴², porque no se ha realizado ninguno de los presupuestos de hecho que originan el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades con esta transferencia, ya que la sociedad no obtiene ningún rendimiento derivado de esta actividad económica -art 3.2 LIS-.

Por otro lado, no se deriva ninguna obligación de imputar a la casa central ningún rendimiento en virtud del criterio de empresa separada contenido en los CDI -art 7.2 MC- pues como observamos, éste artículo sólo exige la aplicación del criterio de empresa separada en relación con el establecimiento permanente. Ello implica que, habrá que esperar al momento en que tenga lugar la enajenación del mismo por parte del establecimiento permanente para poder imputar el rendimiento a la casa central, de acuerdo con el criterio general de realización ¹⁷⁴³.

Si la solución general prevista para la casa central sigue siendo de aplicación en este supuesto, surgen dudas en relación con la relevancia que este suministro de bienes o materias destinadas a la comercialización por parte del establecimiento permanente deben tener para la determinación de los rendimientos imputables al mismo. Aunque del examen realizado de los criterios de deducibilidad de los gastos atribuibles al establecimiento permanente debería concluirse la imposible deducción de los mismos con arreglo a derecho interno, existe una corriente jurisprudencial que en relación con estas aportaciones específicas ha admitido la posibilidad de atribuir al establecimiento permanente que recibe estos bienes de la casa central una deuda en favor de la misma por la recepción de estos materiales

¹⁷⁴² Considerando que la sociedad que realiza la transferencia es residente en nuestro país, estando situada la casa central en el mismo.

¹⁷⁴³ Podría plantearse no obstante, la solución aplicable en caso de optar el país de la residencia de la sociedad por el método de exención de las rentas obtenidas por el establecimiento permanente. En este caso, aunque este método derive su aplicación de los CDI, debería procederse a valorar el bien transferido de acuerdo con el criterio de mercado por aplicación de las reglas tanto internas como internacionales -vid apartado correspondiente-. Realizada esta valoración quedaría por determinar en qué momento la casa central debería imputarse el rendimiento correspondiente, guardando la legislación silencio sobre la cuestión concreta, aunque la aplicación del criterio general de realización, debería suponer la imputación al Estado de residencia o de la casa central únicamente en el momento en que el establecimiento permanente procediera a su enajenación.

1744. Podría considerarse que estos pronunciamientos responden a una aproximación territorial del criterio de empresa separada, por la asimilación que realizan de los ingresos imputables a los que corresponderían a una empresa completamente independiente ¹⁷⁴⁵. Sin embargo, consideramos que la misma solución sería invocable desde una perspectiva funcional, en la medida en que intenta atribuir a cada parte de la empresa los rendimientos que le corresponden en función de la actividad llevada a cabo en beneficio de la sociedad en general.

Considerando los efectos jurídicos derivados de la enajenación por el establecimiento permanente de los bienes suministrados por la casa central, deben tenerse presentes determinadas peculiaridades en el momento de la imputación de estos rendimientos al objeto de procurar una recta asignación de la misma. La controversia surge en relación a la asignación concreta del beneficio derivado de esta venta que corresponde al establecimiento permanente y el que corresponde a la casa central.

Si la casa central aplica el criterio de tributación por renta mundial, en principio supondrá la posibilidad de atribuirse el beneficio correspondiente a la producción de los bienes enajenados por el establecimiento permanente. Sin embargo, esta asignación puede resultar neutralizada por la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición, siempre que conceda la misma por la totalidad de los

¹⁷⁴⁴ En concreto la sentencia del Bundesfinanzhof alemán de 21 de enero de 1972, que discute el posible reconocimiento de una deuda por parte de un establecimiento permanente para con la casa central derivada del suministro de bienes producidos por ésta en favor del establecimiento permanente. La sentencia concluye admitiendo la posibilidad de imputar al establecimiento permanente un gasto por los suministros recibidos por la casa central aunque no se haya satisfecho el mismo, siempre que la aportación inicial de capital que la casa central haya debido realizar no se haya llevado a cabo mediante esa transferencia de bienes. Vid EDWARDES-KER op cit art 7 pag 13.8- 13.8001. y BURGERS, I. op cit pag 262. En el mismo sentido la sentencia del Hoge Raad de 8 de noviembre de 1989 (BNB 1990/36) -reproducida en EDWARDES-KER op cit art 7 pag 17.2501, y citada por BIERLAAGH, op cit -, de acuerdo con la cual, el criterio de empresa separada implica que en la determinación del beneficio gravable del establecimiento permanente ha de tenerse en cuenta una deuda del establecimiento permanente en favor de la casa central, por un suministro realizado por la misma, aunque no se haya satisfecho efectivamente, conllevando esta atribución la posibilidad de computar las diferencias de cambio relacionadas con esta deuda al establecimiento.

¹⁷⁴⁵ En este sentido vid EDWARDES-KER op cit art 7 pag 13.8001.

rendimientos gravados por parte del Estado de situación del establecimiento permanente.

En la medida en que el Estado de situación del establecimiento permanente no esté obligado a tratar a la casa central como una empresa separada, de la misma manera que le ocurre al Estado de residencia de la sociedad, el primer Estado puede imputar al establecimiento permanente todo el beneficio derivado de la venta de aquéllos bienes. Esto podría ocurrir incluso en la medida en que se siguiera como criterio para la determinación de los rendimientos el criterio de la contabilidad separada, siempre que aquella refleje únicamente como partida deducible el coste del suministro proveniente de la casa central. Ello trae como consecuencia la incorrecta asignación de los rendimientos a gravar de acuerdo con la actividad desarrollada por cada parte de la empresa y en definitiva, de acuerdo con la renta originada o surgida en cada territorio.

Sin embargo, esta situación sólo se planteará en la medida en que el Estado de situación del establecimiento permanente siga un enfoque legalista de interpretación y entendimiento del criterio de empresa separada. De acuerdo con esta aproximación corresponden al establecimiento permanente los rendimientos al haber sido éste el que ha realizado de manera efectiva el rendimiento para la sociedad ¹⁷⁴⁶. No obstante, los peligros de asignación equívoca de los rendimientos en función de los criterios de interpretación y entendimiento del criterio de empresa separada desaparecen si se sigue cualquier otro enfoque funcional o una aproximación al mismo de carácter territorial ¹⁷⁴⁷. Aun así, la aplicación de estos enfoques puede chocar con la inexistencia de criterios de reparto del

¹⁷⁴⁶ La adopción de un criterio exclusivamente legalista puede provocar situaciones claramente contrarias a los principios básicos de imputación examinados, tal y como se desprende de los resultados a los que lleva la sentencia alemana del Bundesfinanzhof de 9 de octubre de 1985 citada por EDWARDES-KER op cit art 7 pag 13.8004.

¹⁷⁴⁷ En la medida en que se trate al establecimiento permanente como una empresa independiente (vinculada o no) con la casa central -criterio territorial- se obligaría a imputar al mismo por parte del Estado de situación las rentas que le correspondieran de ser una empresa independiente por lo que debería atribuirsele como gasto no solo el coste del suministro realizado por la casa central sino también el teórico beneficio que habría obtenido la misma. La misma consecuencia se derivaría aplicando cualquier otro enfoque funcional distinto al legalista en la medida en que supondría la asignación del beneficio correspondiente a la producción de los bienes suministrados no al establecimiento permanente sino a la casa central.

beneficio en la legislación interna del Estado del establecimiento permanente ¹⁷⁴⁸. En todo caso, la asignación última del beneficio a la parte correspondiente derivará en última instancia de la posibilidad de aplicar los precios de transferencia (at arm's length) a estas transferencias internas ¹⁷⁴⁹.

Si el método empleado por el Estado de la residencia para evitar la doble imposición es el método de exención, deberá igualmente compaginarse la interpretación que conforme al criterio de empresa quepa realizar de los rendimientos imputables al establecimiento permanente, para evitar la doble imposición y la incorrecta asignación de los rendimientos a las distintas jurisdicciones territoriales.

VII.4.1.2. Criterios de atribución de las ganancias de capital.

De todos modos, la problemática mayor se plantea en relación con las consecuencias que esta transferencia tenga en la asignación, cómputo y momento de imputación de la ganancia de capital relacionada con el bien utilizado por la empresa. El cómputo de esta ganancia de capital derivada del bien que se transfiere de la casa central al establecimiento permanente y la imputación de la misma a la casa central dependerá de los criterios de valoración que se sigan en la asignación del bien cedido al establecimiento permanente, o el valor por el que resulte contabilizado el bien/activo transferido.

¹⁷⁴⁸ De acuerdo con los criterios establecidos por nuestra legislación interna, la atribución a la casa central y al establecimiento permanente podrá llevarse de manera correcta, con independencia del momento en que se produzca esta imputación. Esta consecuencia deriva de los apartados 3 y 4 del artículo 16 de la LIS, en los que se equipara las transacciones internas de la empresa -casa central-establecimiento permanente- con las realizadas entre sociedades vinculadas, procediendo a la aplicación de los mismos criterios de valoración, de acuerdo con los principios del arm's length. Ello supone que, aplicando el derecho interno español, deberá reservarse un porcentaje o margen de beneficio en todo caso a la casa central, bien en relación con la atribución de rendimientos al establecimiento permanente situado en nuestro país de empresa no residente, o bien en relación con el reparto de rendimientos entre una sociedad residente y su establecimiento en el extranjero.

¹⁷⁴⁹ En una sentencia alemana del tribunal de Hesse de 12 de julio de 1977 -EDWARDES-KER op. cit art 7 pag 13.8001-, se sigue el criterio de la imputación a la casa central de la transferencia de suministros al establecimiento permanente contabilizándolos por su coste hasta el momento de la venta de los bienes por parte del establecimiento permanente, imputando entonces un margen de beneficio a la casa central.

Al respecto, la doctrina y la práctica de otros países han elaborado varios métodos de comprensión de esta transmisión. La primera consistiría en la valoración del bien (activo) transmitido al establecimiento permanente de acuerdo con el valor contable que el bien utilizado -o no- por la casa central u otro establecimiento permanente tenía reflejado en su contabilidad ¹⁷⁵⁰. De acuerdo con esta postura, no surgiría en el momento de la traslación al establecimiento permanente ninguna ganancia o pérdida potencial o contable, y el establecimiento permanente seguiría practicando la amortización en atención a los valores remanentes adoptados por la casa central y por el período de vida útil restante. Las dificultades surgirán únicamente en el momento en que se realice la ganancia por la enajenación del bien por parte del establecimiento o por otra parte de la empresa, a efectos de determinar o sugerir el reparto de la ganancia obtenida entre las diversas partes de la empresa a las que ha estado vinculado el bien ^{1751 1752}.

La segunda de las posibilidades consiste en la valoración -reflejo en la contabilidad del establecimiento permanente- de los bienes asignados o aportados al establecimiento permanente conforme al valor real o de mercado (at arm's length) de los mismos en el momento en el que se produce la transferencia. Este método de valoración es el seguido por la mayoría de la doctrina y también ha sido defendida en algunas sentencias extranjeras ¹⁷⁵³. Este es también el criterio que a nuestro entender, debe aplicarse de acuerdo con la normativa interna española.

¹⁷⁵⁰ Seguía esta postura el Hoge Raad holandés en sentencia de 12 de febrero de 1964 (BNB 1964/95), Vid en BURGERS, I. op cit pag 230 que la somete a crítica por basarse en la práctica empresarial, cuando para BURGERS, la práctica empresarial no tiene relevancia en la determinación tributaria de los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente.

KUMPF, (citado por BURGERS, op cit pag 273) se muestra favorable de imputar primero al establecimiento permanente el bien transferido por el valor contable que tenía en la contabilidad central, y posteriormente ajustar el mismo al valor de mercado, con la finalidad de poder ajustar el valor del mismo en caso de una posterior apreciación del mismo, en caso de que el valor contable fuera mayor que el valor de mercado en el momento de la transferencia.

¹⁷⁵¹ Una vez más se plantearán problemas si el Estado de situación decide interpretar el criterio de empresa separada de manera legalista para imputar la totalidad del incremento al establecimiento permanente, originando los conflictos anteriormente examinados.

¹⁷⁵² El problema reside en determinar si en ausencia de estos criterios en la legislación interna de cada uno de los Estados, éstos pueden derivarse de la aplicación de la regla del arm's length, contenida tanto en la normativa interna como en las normas internacionales.

¹⁷⁵³ Vid VOGEL, K. op cit pag 355, pag 341, BURGERS, I. op cit pag 230 y ss. Department of Tax Law de la Universidad de Groningen *Nederlandse Belastingjurisprudentie...* op cit pag

Aunque el artículo 40.1 del RIS establece como regla general la valoración de los bienes tanto materiales como inmateriales por su precio de adquisición o coste de producción, ésta no es aplicable en el momento en que el bien se traslada a un establecimiento permanente de la sociedad española en el extranjero, pues la propia normativa del impuesto establece lo contrario. En efecto, el artículo 16.3 de la LIS, en consonancia con el artículo 16.4 del mismo texto normativo, de acuerdo con la redacción dada a los mismos por la Ley 18/91, considera que la valoración de las operaciones que se realicen entre una sociedad residente con sus establecimientos permanentes en el extranjero deberán realizarse de conformidad "con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre partes independientes". Con independencia de la influencia de este precepto sobre las reglas de atribución de rendimientos y de concreción del criterio de empresa separada en la legislación interna, entendemos que esta regla resulta aplicable a la valoración que deba imputarse en la contabilidad del establecimiento permanente en el extranjero en el momento en el que se reciba el bien de parte de la casa central, pues el artículo 16.4 no efectúa ningún tipo de discriminación entre las diversas operaciones que tienen lugar entre el establecimiento permanente y la casa central.

Sin perjuicio de examinar en su momento oportuno las consecuencias para el establecimiento permanente ¹⁷⁵⁴, deben examinarse las consecuencias que derivan de esta valoración para la imputación a la casa central de los rendimientos generados por el bien transferido -ganancia de capital-. En principio, la diferencia existente entre el valor que reflejaba la contabilidad de la casa central, en el momento de la transferencia -valor de coste o de producción menos amortizaciones practicadas- y el valor imputado en la contabilidad del establecimiento permanente en el

192-195. KUMPF, W. *Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuerausländern*. Dr. Otto Schmidt KG Colonia. 1982. pag 121. BARANOWSKI, K.H. "Besteuerung von Auslandsbeziehungen" 1Auflage, Herne, Berlin Verlag Neue Wirtschaftsbriefe. 1978. pag 104. (citados por BURGERS, I. pag 272) MÖSSNER, J. "Transferencia de activos dentro y fuera de una jurisdicción fiscal" CDFI 1986. pag 119 y ss. Asimismo existen algunos pronunciamientos jurisprudenciales -citados por BURGERS y por VOGEL- en Alemania y Holanda que siguen este criterio; en el mismo sentido se acoge en la legislación holandesa para la eliminación de la doble imposición -BURGERS, I. op cit pag 230-.

¹⁷⁵⁴ Hay que tener en cuenta que la regla se aplica del mismo modo para los establecimientos permanentes de empresas extranjeras situados en nuestro territorio en sus relaciones con la casa central.

momento de su transferencia generan una diferencia de capital, que debe ser imputable a la casa central en atención a que ha sido su actuación la que ha provocado su alteración -bien a la baja bien al alza- (criterio funcional). Sin embargo la imputación del mismo o el gravamen del mismo ha suscitado controversia, especialmente en la doctrina y jurisprudencia alemana, en torno al momento y modo de imputación de esta ganancia a la casa central.

Una de las propuestas propiciadas fundamentalmente por la práctica administrativa ¹⁷⁵⁵, basándose en algunos fallos jurisprudenciales ¹⁷⁵⁶, entiende que las reservas ocultas -*hidden reserves*- que se forman como consecuencia de la transferencia, en la contabilidad de la sede central deben disolverse y añadirse a los beneficios de la casa central -consideración como *withdrawal from business assets*-, en especial si los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente al que se ha cedido el bien están exentos en Alemania en virtud de CDI. Se alega en favor de la misma que el no gravamen de esta ganancia latente en el momento de la transferencia del bien a otra parte de la misma empresa situada en el extranjero pero cuyos rendimientos no son gravados en Alemania puede provocar la pérdida irremisible de la posibilidad de gravar esta ganancia en el momento de su realización efectiva ¹⁷⁵⁷. Para ello se alega la aplicación de la teoría de la *entstrickung* o de la desmalladura ¹⁷⁵⁸, de acuerdo con la cual, se permite el gravamen de las ganancias de capital cuando se produce la ruptura de hecho o de derecho del lazo que une un activo determinado con la soberanía fiscal alemana ¹⁷⁵⁹. A nuestro entender, esta propuesta supondría el fin de las

¹⁷⁵⁵ Vid VOGEL, K. manual op cit pag 355.

¹⁷⁵⁶ VOGEL, K manual op cit pag 355 y 341 cita la BFH BStBl II 175,176 (1970), y la BStBl II 760, 761 (1972), y las mismas cita BURGERS, I. op cit pag 271. Sin embargo, de acuerdo con KERGALL, J. CDFI op cit 1986a. pag 91 estos pronunciamientos se limitaban al ámbito de las personas físicas.

¹⁷⁵⁷ La decisión del caso reviste importancia en torno a las *transferencias globales* de una empresa de un país a otro, dejando el centro de administración en el país de residencia, más en un momento donde la situación económica internacional se dirige a la consecución de la libertad de movimientos empresariales.

¹⁷⁵⁸ De acuerdo con la traducción de KERGALL, J. CDFI op cit 1986. pag 91.

¹⁷⁵⁹ Sin embargo como apunta KERGALL, J CDFI op cit 1986, pag 91, de acuerdo con el informe alemán de MOSSNER, J. esta situación deseada por la administración fiscal alemana topa con la propia limitación legal de la aplicación de la teoría del *entstrickung*, que no se aplica a las transferencias de activo de la sociedad alemana a su establecimiento permanente, debido al principio de la renta mundial u obligación fiscal ilimitada, sino que tan solo es aplicable al

pretensiones tributarias del Estado de la casa central sobre la ganancia que se realice por la enajenación del establecimiento permanente a un tercero, en la medida en que no ha colaborado en la variación de ese precio, y en consonancia en la atribución de la competencia tributaria para el gravamen de la ganancia final al Estado de situación del establecimiento permanente.

No obstante, otros autores citando algún fallo jurisprudencial ¹⁷⁶⁰ han venido entendiendo que la ganancia presunta originada por esa transferencia no puede ser todavía sometida a gravamen en el Estado de la casa central, porque el bien en cuestión todavía sigue formando parte de la empresa ¹⁷⁶¹. De acuerdo con esta postura, el argumento de la posible pérdida a efectos prácticos de la posibilidad de someter a gravamen esta ganancia por parte del Estado de la casa central o de residencia de la sociedad, no debe prevalecer frente al criterio de la realización efectiva de las ganancias de capital como condición necesaria para su gravamen ¹⁷⁶². El sometimiento a gravamen con anterioridad a la realización efectiva conlleva la atribución de un beneficio ficticio imputable a la casa central, en la medida en que está basado en el *going concern value* -valoración de mercado-, e incluso en el peor caso para la empresa, puede resultar gravada por una ganancia que nunca llegue a realizarse ¹⁷⁶³. En consonancia con estos argumentos se proponen dos posibles soluciones para la determinación del momento y el modo de atribución de la ganancia a la casa central.

traslado de la sede de dirección efectiva de la sociedad residente en Alemania al extranjero, la liquidación o la transferencia al extranjero de un establecimiento permanente alemán de una sociedad residente en el extranjero o la transferencia al extranjero del capital de explotación de un determinado establecimiento permanente.

¹⁷⁶⁰ Así la sentencia del Finanzgericht de Hessen 25 EFG 608 (1977) citada anteriormente Vid EDWARDES-KER op cit art 7 pag 15.8001.

¹⁷⁶¹ VOGEL, K. op cit manual pag 356 citando su trabajo VOGEL, K. "Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung un Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht" 51 StuW 1974 pag 197.

¹⁷⁶² VOGEL, K. manual op cit pag 356, citando a UELNER, A. "Probleme der gewinnrealisierung, insbesondere auch bei grenzüberschreitenden Vorgängen" IWD. Berichtüber die Fachtagung. 1980. pag 143.

¹⁷⁶³ VOGEL, K. manual op cit pag 356.

La primera consiste en el gravamen de la plusvalía atribuida a la casa central por parte del Estado de residencia en el momento en que la empresa como un todo obtenga el beneficio de manera efectiva, -on an accrual basis- ¹⁷⁶⁴. La otra solución propuesta por los autores alemanes considera que la diferencia existente entre el valor contabilizado en el momento de la transferencia y el precio de mercado debe imputarse a la casa central en lo que queda de vida útil del bien prorráteándose en partes iguales ¹⁷⁶⁵ , salvo que el bien se enajene con anterioridad imputándose en este momento el resto de la ganancia remanente en la contabilidad. La administración alemana ha admitido recientemente la posibilidad de optar entre este método de imputación o la atribución de la totalidad de la ganancia en el momento de la transferencia al extranjero del activo, aún mediando un CDI ¹⁷⁶⁶.

En España, entendemos que no es aplicable la primera de las soluciones propuestas por la doctrina administrativa alemana, pues aunque se cree esta reserva ¹⁷⁶⁷, debe atenderse en todo momento al principio de realización de las plusvalías para su tributación -art 15.1 LIS-. No obstante debería tenerse en cuenta las especiales circunstancias en las que se encuentra este bien transferido, en el caso en que, siendo de aplicación un CDI, éste opte por la exención en España de los rendimientos imputables al establecimiento permanente en el extranjero, en cuyo supuesto el gravamen de la ganancia correspondiente a la casa central resultará difícil, por lo que sería conveniente dotar a nuestra legislación de los instrumentos adecuados para proceder al gravamen de esta en un momento anterior, coincidiendo con su transferencia al extranjero -al establecimiento-.

¹⁷⁶⁴ VOGEL, K. manual op cit pag 356.

¹⁷⁶⁵ NEUBAUER, H. "Grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung bei Betriebstätten - Korreferat" JbFfSt 1976/1977. pag 312 y ss. Seguido también por otros autores alemanes (STORCK, A y UELNER, A op cit pag 144) Citados por VOGEL, K. manual op cit pag 356. BURGERS, I. op cit pag 272 denomina este método *allocation method with deferred realization of profits*, siendo defendido también por KUMPF, W *Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuerausländern*. Dr. Otto Schmidt. KG. Colonia. 1982. pag 121. MOSSNER, J. CDFI 1986 op cit . LEIJENHORST, G. "The Allocation of Profits to Permanent Establishments". INTERTAX num 1/1980. pag 35-36.

¹⁷⁶⁶ BundesMinister of Finance 12 de febrero de 1990 BStBl I. 72 (1990), Citado por VOGEL, K . manual op cit pag 356 y por BURGERS, I. op cit pag 274.

¹⁷⁶⁷ Artículo 41.3.a RIS.

Por tanto la casa central, sea cual sea el método para evitar la doble imposición sufrida por los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente que la sociedad residente en nuestro país posea en otro Estado, deberá esperar a la enajenación definitiva. Este criterio será igualmente aplicable cuando un CDI prevalezca sobre la legislación interna, pues como hemos examinado éstos no refieren el principio de empresa separada a la atribución de las rentas a la casa central o la tributación en el país de residencia de las sociedades que poseen establecimientos permanentes en el otro Estado, sino solo a la atribución a éstos ¹⁷⁶⁸.

VII.4.2. Transferencias de activo del establecimiento permanente a la casa central.

En relación con las transmisiones de bienes del establecimiento permanente a la casa central o a otro establecimiento de la misma sociedad situado en el territorio de otro Estado, pueden plantearse varias posibilidades. A tal efecto distinguiremos dos grupos de transacciones. En el primero abarcamos aquéllas en las que el activo transferido hubiera sido aportado previamente por la casa central, bien de manera aislada o de la totalidad de los bienes integrantes, por cese de las actividades del mismo. En el segundo, debe considerarse el caso de la transferencia de un bien no aportado previamente por la casa central, sino producido o adquirido directamente por el establecimiento permanente mediante el ejercicio de su actividad. Debe precisarse no obstante, que por transferencia (interna) entendemos el cambio en la vinculación efectiva a un determinado establecimiento de una empresa, que experimenta un activo de esta misma empresa como consecuencia de su traslado de una jurisdicción fiscal a otra,

¹⁷⁶⁸Debería alegarse en favor de un cambio de esta situación admitiendo la posibilidad de gravamen en el momento de la transferencia, la conveniencia de evitar que la empresa pudiera deducir, en concepto de amortización una cantidad mayor al coste que representó para la empresa su adquisición. En la medida en que la transferencia provoque la necesidad de contabilizar en el Estado de situación del establecimiento permanente el bien por el valor de mercado en el momento de la transferencia, esta cantidad mayor sería deducible por la empresa antes de que hubiera sido gravado el correspondiente aumento de valor de los bienes en cuestión, lo que dependiendo del método para evitar la doble imposición utilizado puede constituir una práctica interesante para la empresa, neutralizando el gravamen de las ganancias con su deducción anterior mediante la transferencia y amortización subsiguiente en el estado de situación del establecimiento.

sin que el activo salga del patrimonio empresarial, puesto que en este caso nos encontraríamos ante una ganancia realizada que resultará gravable en atención a los criterios generales ¹⁷⁶⁹.

En el primer caso debe mantenerse una postura coherente con el régimen previsto para las aportaciones de bienes efectuadas por la casa central al establecimiento permanente, que si éstas merecían la consideración de aportación al capital social, la transferencia opuesta deberá merecer la consideración de retirada de capital por parte de la casa central, o en sentido más propio, por parte de los socios de la sociedad.

Por tanto deberá recibir el tratamiento previsto por la legislación interna para estos supuestos. Si se admitió en su momento que la no deducibilidad de intereses contra la aportación de bienes por parte de la casa central respondía al hecho de considerar, aunque de manera ficticia, que esta aportación constituía una aportación de los socios, debería concluirse que la retirada de esta aportación debe gravarse como tal, y en consecuencia debe originar una variación patrimonial en el momento de su retirada por asimilación al régimen de las retiradas de capital, no ficticias, por disolución de la sociedad, debiendo compararse esta situación a efectos fiscales con el cese de actividades por parte de la sociedad no residente a través del establecimiento permanente.

Aunque el criterio general de tributación de las ganancias de capital recogido en la LIS, sea el criterio de realización -art 15.1 LIS-, éste debe compaginarse con los supuestos específicos de devengo del impuesto previstos en el artículo 21 de la LIS. En este artículo se recogen modificaciones a la regla general del devengo con la finalización del ejercicio económico, admitiéndose el devengo del impuesto bien en el momento del cese de actividades del establecimiento permanente de una sociedad no residente en España, bien en el momento de cambio en su calificación como residente o no residente, o bien en el momento de retirada de los rendimientos gravados por el artículo 7. El análisis de las consecuencias de este precepto puede dividirse en dos grupos.

¹⁷⁶⁹ Si bien, como señalamos, también en este caso debe tenerse en cuenta el criterio de empresa separada para atribuir a cada Estado contratante la proporción de ganancia que deba corresponderle.

En relación con la transferencia de un bien aislado que permanecía vinculado a las actividades del establecimiento permanente pueden plantearse las siguientes cuestiones. En principio no se produce ninguna realización de la ganancia por lo que no resulta aplicable el criterio general de gravamen de las plusvalías en el Impuesto sobre sociedades. Sin embargo, en la medida en que el artículo 21.1.e. LIS entiende devengado el impuesto en el momento en que se transfieran los beneficios gravados por el artículo 7 de la LIS, se está permitiendo un gravamen anticipado de la ganancia en cuestión, o dicho de otro modo, se consituye una excepción a la regla general de realización de las ganancias en el momento de su realización. Hay que entender que en el momento de la transferencia del bien se está trasladando un rendimiento generado por el establecimiento permanente como consecuencia de la realización de su actividad. Esta ganancia potencial del bien que se transfiere debe gravarse en el Estado de situación del establecimiento permanente tal y como recoge el artículo 315.c RIS como desarrollo de las rentas gravadas por el artículo 7. En este sentido debería entenderse el artículo 305.4 del RIS, al imposibilitar la transferencia al extranjero de los rendimientos obtenidos mediante establecimiento permanente, cuando se trate de beneficios correspondientes al propio período de la imposición, exigiendo una liquidación provisional por los mismos. Por otra parte, la referencia al artículo 7 de la LIS es genérica y se refiere tanto a las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente como las rentas obtenidas sin el concurso del mismo. No tendría otro sentido atribuir otro significado a la modificación de la regla del devengo que no fuera el de gravar estos rendimientos.¹⁷⁷⁰

En la medida en que cada jurisdicción fiscal debe optar a gravar las ganancias generadas en su territorio, de acuerdo con el principio de la recta asignación de rentas, queda fuera de duda que la ganancia -o pérdida- potencial debe ser atribuida al establecimiento permanente gravándose en el Estado de situación del mismo. Aunque el artículo 15 de la LIS se pronuncie por el criterio de la realización para el gravamen de las ganancias, la interpretación del resto de normas del ordenamiento jurídico interno,

¹⁷⁷⁰ Es importante destacar la referencia a la modificación de la regla del devengo por las repercusiones que esta tiene sobre el criterio de realización como condición de gravamen de las ganancias de capital, a pesar de que en la actualidad pueda entenderse modificada por lo que respecta a la necesidad de practicar una liquidación provisional.

parece pronunciarse en favor del gravamen necesario de esta variación patrimonial -aunque potencial-, en el momento de su transferencia al extranjero, a diferencia del régimen general. En la medida en que la jurisdicción fiscal del Estado español actuando como país de situación de los establecimientos permanentes condiciona el ejercicio de su poder tributario respecto de los establecimientos permanentes, al gravamen de los rendimientos derivados de los bienes afectos al mismo, se imposibilita esta exacción una vez el bien queda desafectado del mismo al transferirse a otra parte de la empresa, en especial a la casa central.

El cumplimiento del principio de recta asignación de rentas entre los Estados, facilita el gravamen de la variación -potencial- generada por el establecimiento permanente en el momento de su transferencia al extranjero puesto que de otra manera el estado de situación -España- pierde toda posibilidad de ejercer su jurisdicción fiscal ¹⁷⁷¹.

Los mismos argumentos son aplicables a la transferencia de bienes por parte del establecimiento permanente a la casa central que no formaran parte de la aportación inicial de la empresa, en atención al principio de la recta asignación de las rentas al lugar en que se generaron que informa el artículo 21.1.e de la LIS como excepción al principio de gravamen en el momento de la realización.

¹⁷⁷¹ En este sentido, entendemos que la solución propiciada por esta interpretación del RIS, viene a respaldar en cierto modo, y en relación con la tributación de los establecimientos permanentes situados en nuestro país, la teoría alemana de la *entstrickung*. En este sentido, tal y como expresa KERGALL, J. CDFI. 1986 op cit pag 91, la doctrina alemana se muestra más favorable a la aplicación de esta teoría en relación con la configuración tributaria del presupuesto de hecho de los establecimientos permanentes que en relación con las ganancias atribuibles a la casa central. Vid también LEIJENHORST, G. "The Allocation of Profits to Permanent Establishments" INTERTAX, num 1/1980 pag 36 y ss que distingue incluso un método de imputación en cada caso. Se alega en este sentido, que la aplicación al establecimiento permanente es más factible porque a diferencia de la casa central, el establecimiento permanente se sujeta a gravamen en relación con una obligación fiscal limitada.

El argumento podría trasladarse al ordenamiento español a pesar del reconocimiento del principio de renta mundial referido a los establecimientos permanentes, en la medida en que a pesar del reconocimiento de este principio, el mismo no es sino una consecuencia directa del entendimiento del principio de vinculación efectiva referido al establecimiento permanente hasta sus últimas consecuencias. En este sentido, en la medida en que el principio de tributación por renta mundial debe entenderse mediatizado por la influencia del principio de vinculación efectiva, puede decirse que también el establecimiento permanente, en el ordenamiento tributario español resulta gravado con una obligación limitada, referida a los elementos patrimoniales afectos al mismo.

En relación con la transferencia de la totalidad del patrimonio empresarial afecto al establecimiento permanente a la casa central ¹⁷⁷², deben realizarse una serie de observaciones. La LIS en este punto, considera devengado el impuesto en el momento del cese en las actividades por parte del establecimiento permanente -art 21.1.d LIS-. El devengo del impuesto en este momento implica que todas las ganancias y rendimientos pendientes de gravamen deben entenderse realizados en el momento del devengo al efecto de procurar su gravamen definitivo en el país de situación del establecimiento permanente. El artículo 21.1.c LIS contempla un supuesto similar en el caso de transformación de un establecimiento permanente en una empresa residente. En consecuencia, al igual que ocurría con las transferencias aisladas, debe entenderse modificada la regla general de realización de la ganancia como condición para su gravamen. Además, este requisito concuerda con la configuración de la aportación inicial al establecimiento permanente de manera similar a la aportación original de los socios a la sociedad, equiparando en consecuencia su retirada por el cese en el ejercicio de actividades y la transferencia de los bienes utilizados, a las retiradas de capital ¹⁷⁷³.

En relación con esta cuestión, el texto de *los CDI* no establece ningún criterio de gravamen de las plusvalías latentes en el Estado de situación del establecimiento permanente cuando estos bienes se trasladan o transfieren a la casa central. El artículo 13.2 del MCOCDE recoge el criterio de vinculación al establecimiento permanente de las ganancias de capital derivadas de los bienes muebles efectivamente vinculados al mismo, pero este criterio queda limitado exclusivamente a aquellas derivadas de la

¹⁷⁷² Es difícil imaginar que la totalidad de los bienes afectos al establecimiento permanente puedan *transferirse* a la casa central -en especial los bienes inmuebles-. Por ello cabe suponer, que con esta transferencia se incluyen determinadas transmisiones de algunos bienes afectos al establecimiento permanente a terceros, con lo que se deberá aplicar el criterio general de gravamen de las ganancias de bienes afectos al establecimiento permanente, o bien cabe suponer que la desafectación del establecimiento permanente se realiza por cese del ejercicio de actividades a través del mismo, pero el bien -generalmente de naturaleza inmueble- aun no estando afecto al establecimiento permanente continua en manos de la misma sociedad. En este sentido, restando en manos del mismo titular y en la misma jurisdicción no procede someter a gravamen la variación en el valor potencial del mismo, debiendo esperar a la enajenación definitiva.

¹⁷⁷³ En este sentido, el artículo 15.7 d) de la LIS -art 136 del RIS- considera como ganancia de capital la diferencia entre el valor de la cuota de participación y el valor de los bienes recibidos como consecuencia de la liquidación.

enajenación del bien mueble, matizando el Comentario específicamente en el mismo sentido ¹⁷⁷⁴. Sin embargo no contiene ninguna especificación en relación con el posible reparto de esta ganancia entre la casa central y el establecimiento permanente, en caso de que la primera hubiera aportado previamente el bien al establecimiento, debiendo tenerse en cuenta en todo momento que tampoco establece una regla imperativa que los Estados deben cumplir en cualquier situación -pueden someterse a imposición en este otro Estado-. Por otra parte debe tenerse presente que el CDI tan sólo hace referencia a la posibilidad de gravar las ganancias del establecimiento permanente "que formen parte de su activo", lo que puede llevar a la conclusión de denegar esta jurisdicción si la enajenación se produce una vez el bien se ha desafectado del establecimiento permanente, en contra de la asignación de rendimientos en atención al criterio de vinculación efectiva derivada de las cláusulas de la *permanent establishment proviso*.

No obstante, el Comentario reconoce la posibilidad de gravar la ganancia de capital contenida en el bien que se transfiere del establecimiento permanente ¹⁷⁷⁵. En este sentido no reconoce al criterio de la realización contenido en el artículo 13.2 como obstáculo al gravamen de las ganancias en el momento de la transferencia de activo a otras partes de la empresa a pesar de la ausencia de realización. Sin embargo, supedita esta posibilidad a que la legislación interna asimile estas transferencias a una enajenación de bienes, y en cualquier momento de acuerdo con el artículo 7.

¹⁷⁷⁴ El Comentario del MCOCDE (13.2.24 en 1977 y 1992) y del PCOCDE (13.2.22) incide en el mismo sentido, refiriéndose únicamente a la ganancia procedente de la enajenación de estos bienes muebles, incluyéndose en los mismos los procedentes del establecimiento permanente en su conjunto (Comentario MCOCDE 1977 y 1992 13.2.25).

¹⁷⁷⁵ El Comentario al MCOCDE y al PCOCDE (art 13.10) admite 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 opondrá 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 artículo 7" (la cursiva es nuestra). En el mismo sentido se expresa el Comentario al artículo 7 (art 7.2.14) : "Ciertos Estados consideran que hay realización de beneficios imponibles cuando un bien -distinto de un depósito de mercancías- que forma parte del activo de un establecimiento permanente situado en su territorio es transferido a un establecimiento permanente o a la sede central de la misma empresa situado en otro Estado. El artículo 7 permite a estos Estados gravar los beneficios que se consideran obtenidos como consecuencia de tal transferencia, beneficios que pueden determinarse como se indica en los párrafos 10 a 13 anteriores".

Por tanto, la posibilidad de gravar las ganancias de capital de los bienes en el momento de su transferencia a la casa central derivará, incluso existiendo un CDI aplicable, de que la normativa interna de los países asigne a los establecimientos permanentes una variación patrimonial cuando se den estas circunstancias. De este modo, aun optando el CDI por el criterio de la realización, es posible evitar esta exigencia en la medida en que la normativa interna asimile a la misma el hecho de la transferencia de un bien al extranjero.

La asimilación de la transferencia al extranjero a la realización requerida por el CDI, podría de igual modo derivarse de una interpretación conjunta del mismo. En la medida en que la remisión a la normativa interna impida la atribución al Estado de situación del establecimiento permanente de la posibilidad de gravar la variación patrimonial derivada de los elementos que durante parte de su vida útil se han encontrado vinculados de manera efectiva al establecimiento permanente, se estarían vulnerando los criterios de atribución de rendimientos, no derivados del criterio de empresa sino del criterio de vinculación efectiva.

Contrarrestando esta posibilidad cabría argumentar que la regla del *permanent establishment proviso* relativa a las ganancias de capital no es de carácter imperativo sino que simplemente deja en manos de los Estados -en función de su normativa interna- la posibilidad de someter a gravamen estas ganancias de capital. Sin embargo debe tenerse en cuenta, de acuerdo con lo expuesto en un apartado anterior, que esta cláusula específica constituye una concreción de una más genérica derivada del artículo 7.2 y a nuestro entender de carácter imperativo -vinculación efectiva-. En este sentido, debería posibilitarse la atribución de la ganancia vinculada efectivamente al establecimiento permanente para que el Estado de su situación pudiera someterla a gravamen, y uno de los métodos más aconsejables podría ser el de la atribución de ésta en el momento de su transferencia.

El *ordenamiento comunitario* no adopta por su parte ningún criterio específico, puesto que aún haciendo referencia en alguna de sus normas ¹⁷⁷⁶ a la transferencia de establecimientos permanentes, ésta se toma

¹⁷⁷⁶ Artículo 10 de la Directiva sobre fusiones, escisiones y aportaciones de activo.

en sentido diferente al utilizado en el presente apartado: la normativa comunitaria hace referencia al cambio de la propiedad del mismo.

Sin embargo puede derivarse de su interpretación conjunta el criterio del gravamen de la ganancia en el momento en que se produce la transferencia del bien, traspasando las fronteras del Estado. En la medida en que para gozar de la ventaja del diferimiento del impuesto se requiera que el bien continúe vinculado a un establecimiento permanente o a una sociedad, sobre los que el Estado en el que el bien se encontraba situado anteriormente continúe ejerciendo la competencia, el legislador comunitario está pensando que en otra situación deberá procederse al gravamen del mismo, y uno de estos casos viene dado precisamente por la transferencia del bien a la casa central con motivo de la fusión ¹⁷⁷⁷ ¹⁷⁷⁸. Esta sería la función que cumpliría la inclusión del requisito del establecimiento permanente entre los elementos necesarios para poder gozar de los beneficios otorgados por la normativa comunitaria: el asegurar la competencia tributaria del Estado en

¹⁷⁷⁷ En general las transferencias con motivo de la fusión que resulten gravadas y no amparadas por el beneficio del diferimiento del impuesto, lo serán con arreglo al criterio general de la realización por la enajenación de estos activos a un tercero o por la fusión de los mismos por su parte. Sin embargo, y este es el caso que nos interesa, puede que el traspaso de fronteras por los activos pertenecientes al establecimiento permanente con motivo de la fusión no desemboquen en una enajenación jurídica de los mismos a un tercero, sino simplemente en una reversión de los mismos a la casa central. Esta situación puede ocurrir en aquéllos casos en los que se produzca una aportación de una rama de actividad, o de la escisión parcial de un establecimiento permanente fusionándose con otra sociedad de otro Estado contratante, si en la operación la casa central decide rescatar determinados bienes que formaban parte del activo del establecimiento permanente. Las variaciones patrimoniales relacionadas con estos activos no pueden gozar de los beneficios promovidos por la Directiva comunitaria en la medida en que no permanecen vinculados con el establecimiento permanente o con otra sociedad del Estado en el que se encontraban. En consecuencia en estos casos la Directiva (art 4.1) otorga la posibilidad al Estado de situación del establecimiento permanente -que todavía puede quedar configurado como establecimiento permanente en este Estado en la medida en que la fusión se produzca con una empresa residente en otro Estado contratante- para someter a gravamen estas ganancias -que no permanecen vinculadas al establecimiento permanente, y sin embargo no se ha producido ninguna enajenación en sentido jurídico, sino simplemente una traspaso de fronteras por parte de este activo.

¹⁷⁷⁸ La admisión de la atribución y gravamen de la variación patrimonial al establecimiento permanente en el momento de su transferencia a la casa central se contiene de manera explícita en el artículo 14.3 del Anteproyecto de la Propuesta de Directiva sobre la concerniente a la armonización de las reglas de determinación de los beneficios imposables de marzo de 1988 -traducida por ROZAS VALDES, J.A. "Armonización de la base imponible de los impuestos sobre beneficios societarios en la CEE" Impuestos num 1/1989 pag 77 y ss-, como excepción al criterio general de realización necesaria de las ganancias para su gravamen, si bien se deja a los Estados la posibilidad de incorporar esta cláusula.

el que el bien se encontraba, exigiendo la vinculación efectiva del mismo a una entidad o un centro de imputación personal sobre el que el Estado en cuestión ostenta competencia tributaria tanto en virtud de su normativa interna como de los CDI que resulten aplicables ¹⁷⁷⁹.

¹⁷⁷⁹ Vid no obstante en sentido contrario LARKING, B. "Permanent Confusion? The Role of the Permanent Establishment in the Merger Directive" European Taxation. September 1992. pag 304 y ss. que duda de la utilidad de la inclusión de este requisito para gozar de los beneficios fiscales previstos en la normativa comunitaria.

VII.5. Momento de la atribución de rendimientos imputados al establecimiento permanente de acuerdo con el principio de empresa separada.

La determinación de los rendimientos que deberán asignarse a cada parte de la empresa no es tarea suficiente para decidir los elementos incluidos en la base imponible del establecimiento permanente. Junto a estos criterios de imputación y una vez decidida la incidencia de las transacciones internas en la situación jurídico tributaria de aquél, debe decidirse en qué momento estas reglas van a surtir efecto. Para ello debe atenderse a los criterios de imputación temporal establecidos en las normas aplicables.

La legislación interna ofrece un criterio claro al respecto, conocido como criterio del *devengo*¹⁷⁸⁰. De acuerdo con el mismo deben imputarse a las sociedades, o en este caso a los establecimientos permanentes, los ingresos y los gastos en el período en el que se hubiesen devengado los unos y producido los otros¹⁷⁸¹. Resulta irrelevante el hecho del cobro o del pago respectivo. Sin embargo su aplicación al establecimiento permanente puede resultar problemática en la medida en que haya de decidirse cuando se genera el derecho a ese ingreso o cuando se entiende producido el mismo.

Una vez más nos encontramos ante la disyuntiva de entender devengado el correspondiente ingreso o gasto en el momento en que éste surte efectos para toda la empresa en general o bien considerar únicamente los efectos para el establecimiento permanente, entendido éste como unidad suficiente. Al respecto la LIS carece de un criterio uniforme, porque si en relación con la imputación de los gastos parece orientarse hacia la relevancia general -para toda la empresa- de las partidas imputables y deducibles, en relación con la imputación de las ganancias de capital reconoce la posibilidad de su generación en el momento de su transferencia, tomando en este caso a la situación del establecimiento permanente de manera

¹⁷⁸⁰ SANZ GADEA, E. op cit pag 803 y ss. ABELLA POBLET, E. J. "Los ingresos por operaciones financieras: imputación temporal y problemática de las retenciones" en *Estudios sobre Tributación Bancaria* Ed Civitas. Madrid. 1985. pag 100.

¹⁷⁸¹ Artículo 22.1. LIS.

separada a la de la sociedad en conjunto. Una postura legalista impediría imputar estas transacciones internas en favor del establecimiento permanente a menos que este servicio generara el derecho a percibir un ingreso o supusiera una obligación para la empresa, en la medida en que la transferencia interna no genera ningún derecho en sí mismo a percibirlo y por tanto no podría admitirse que se ha devengado ningún ingreso ni ningún gasto.

Sin embargo, si se observa la configuración tributaria del establecimiento permanente puede llegarse a una interpretación diferente. En la medida en que el cálculo de la base imponible del establecimiento permanente debe tomar como punto de partida la contabilidad separada del mismo, y en ésta se reflejen estas transacciones internas a las que de acuerdo con el criterio de empresa separada quepa otorgarles relevancia jurídico-tributaria, deberá entenderse que la transacción interna ha *devengado* en favor del establecimiento permanente, y en ese momento, la correspondiente partida a imputar en la base imponible, con los efectos tributarios consiguientes. Pese a ello debe tenerse en cuenta que la contabilización puede no tener la misma relevancia en relación con los gastos derivados de la prestación de servicios internos, en la medida en que sólo se acepte la imputabilidad de la parte correspondiente de gastos de dirección y generales de administración.

No obstante el establecimiento permanente conserva, al igual que las sociedades residentes, la facultad para cambiar el criterio en torno al cual se fija el momento de atribución de rendimientos, pudiendo optar por el que refleje el ingreso o el gasto en el momento de la recepción o prestación de servicios y transferencias de la casa central.

VII.5.1. El momento de la imputación en los CDI. Interpretación conjunta de los artículos 7.1 y 7.2 MC.

La controversia en torno a la decisión sobre el momento de atribución de los beneficios imputables de acuerdo con el criterio de empresa separada se plantea, no obstante, principalmente a nivel internacional, en torno a la comprensión de las reglas derivadas del texto del MC. El debate

ronda en torno a la interpretación e integración de los párrafos 1 y 2 del artículo 7 del texto del MC ¹⁷⁸².

Mientras el artículo 7.2 recoge el criterio conocido y examinado de empresa separada -atribución de rendimientos al establecimiento permanente como si fuera una empresa separada y distinta-, el artículo 7.1 promueve en cambio la atribución de rendimientos a cada parte de la empresa tan sólo en la medida en que éstos estén reflejados en la contabilidad general de la empresa -los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado...-.

La interpretación conjunta de ambos apartados lleva a algunos autores a mantener que los rendimientos imputables al establecimiento permanente de acuerdo con el criterio de empresa separada tan sólo serán atribuibles al establecimiento permanente y gravables en el Estado de su situación en la medida en que correspondan a una parte de los resultados generales reflejados en la contabilidad general de la empresa ¹⁷⁸³. Fundamentan su postura estos autores otorgando prevalencia al criterio recogido en el apartado primero, señalando que su regla limita la competencia tributaria del Estado de la fuente, o en nuestros términos de situación del establecimiento, a la parte de los rendimientos generales de la empresa correspondientes al establecimiento permanente de acuerdo con los criterios de imputación previstos en el artículo 7 apartados 2 y siguientes ¹⁷⁸⁴.

¹⁷⁸² VAN RAAD, K. "The 1977 OECD Model Convention and Commentary. Selected Suggestions for Amendment of the Article 7 and 5" INTERTAX num 11/1991. pag 498.

¹⁷⁸³ Entre los defensores de esta postura mayoritaria entre la doctrina alemana consultada vid VOGEL, K. op cit manual pag 343 : 'the fact that OECD MCs 63 and 77 also envisage only taxation of such profits which the enterprise actually realises becomes apparent when reading Art 7(2) in conjunction with Art 7(1). The second sentence of Art 7(1) stipulates that if the enterprise carries on business in the other contracting State through a permanent establishment situated therein, 'the profits of the enterprise' may be taxed in the State of permanent establishment the right to exercise taxation in principle, it also stipulates something in quantitative respects, viz, that the profits attributable to the permanent establishment must at the same time be profits made by the enterprise". BECKER, H. "The Determination of Income of a Permanent Establishment or Branch" INTERTAX num 1/1989. pag 12. : "total net income has to be artificially apportioned to the head office and to the permanent establishment". LEIJENHORST, G. "The Allocation of Profits to Permanent Establishments" INTERTAX num 1/1980 pag 30.

¹⁷⁸⁴ VOGEL, K. op cit manual ibid. Vid también VAN RAAD, K. op cit INTERTAX num 11/1991 pag 498.

Esta particular interpretación integrada de estos artículos tiene importantes repercusiones acerca del método de atribución de rendimientos seguido o derivado de la aplicación del CDI. En la medida en que el establecimiento permanente puede recibir únicamente *parte de los beneficios totales de la empresa*, el artículo 7 está formulando, de acuerdo con esta postura, la reinstauración del método de reparto del beneficio total de la empresa teniendo en cuenta la regla del 100% defendida por el profesor VIÑUALES en el informe presentado ante la Sociedad de Naciones ¹⁷⁸⁵.

De este modo, la vigencia del criterio de empresa separada quedaría subordinado al criterio de reparto proporcional. En estas coordenadas el criterio de empresa separada resulta reinterpretado, convirtiéndose, bajo el prisma de la regla contenida en el artículo 7.1, en módulo o criterio de reparto de los beneficios totales de la empresa. Por tanto, la interpretación del artículo 7 otorgando prevalencia a la regla asentada en el párrafo 1, tal y como resulta interpretada por los autores mencionados, puede conducir a la revitalización del criterio o método de reparto proporcional de los beneficios, aunque utilizando como base del mismo la contabilidad separada de los diferentes establecimientos integrantes de la empresa. La aplicación de este criterio prevalecería frente a lo dispuesto en la legislación interna al ser la regla contenida en este párrafo de carácter imperativo.

La interpretación mencionada logra la conjunción de los métodos de determinación de beneficios del establecimiento permanente aprovechando las ventajas de cada uno en relación a la situación específica que acoge el instituto del establecimiento permanente. Por una parte tiene en cuenta las ventajas administrativas derivadas de la toma en consideración de la contabilidad separada de cada establecimiento permanente como método de cálculo de los rendimientos que le corresponden a cada establecimiento. Por otra, en la medida que tiene en cuenta la pertenencia del establecimiento permanente a una unidad mayor, logra con el criterio de reparto evitar el gravamen múltiple por parte de los diferentes Estados de los rendimientos obtenidos por la empresa -al menos teóricamente, ya que si cada Estado

¹⁷⁸⁵ VIÑUALES, A. "Tax System and Allocation Methods in Spain". en *Taxation of Foreign and National Enterprises. A Study of the Tax System and the Methods of Allocation of the Profits of Enterprises Operating in More than One Country*. Sociedad de Naciones. Ginebra. 1932. pag 143 y ss.

aplica los criterios de reparto en atención a contabilidades basadas en principios distintos, la doble imposición no llega a eliminarse o puede incluso producirse doble no-imposición-.

La adopción de esta interpretación puede suponer en determinados casos la anulación del reconocimiento del derecho a atribuir una determinada partida positiva o negativa al establecimiento permanente, en la medida en que la transferencia interna no se concrete posteriormente en un ingreso o gasto efectivo para la sociedad. Además puede implicar la modificación de las reglas de atribución estudiadas con anterioridad. Además, de entender el criterio del reparto de los resultados totales de la empresa como criterio prioritario frente a la regla de empresa separada puede suponer la imposibilidad de atribuir un rendimiento al establecimiento permanente aunque haya realizado una actividad positiva para la empresa si ésta, con carácter general ha realizado una pérdida, y viceversa ¹⁷⁸⁶. Este último inconveniente es solucionado por algún autor aplicando la teoría funcional de atribución de rendimientos ¹⁷⁸⁷. De acuerdo con esta teoría debe repartirse el resultado global de la empresa entre sus diferentes partes, pero a cada una se le atribuye una parte de los resultados en función de la aportación de sus operaciones individuales a la sociedad en general, lo que no impide atribuir una determinada pérdida al establecimiento permanente aunque la empresa en su conjunto genere un rendimiento, o viceversa. No obstante, esta situación contraria no es admitida si se toma en cuenta el significado positivo o negativo de los beneficios totales ¹⁷⁸⁸.

¹⁷⁸⁶ BECKER H." The Determination of Profits of a Permanent Establishment or Branch" INTERTAX, 1/1989. pag 15

¹⁷⁸⁷BECKER, H. ibid

¹⁷⁸⁸ Frente a este caso BECKER, H. op cit pag 15 pone de manifiesto la debilidad de la interpretación conjunta de los artículos 7.1 y 7.2 propiciada por varios autores alemanes por cuanto admitiría la posibilidad de atribuir al establecimiento permanente una ganancia, en la medida en que cada Estado tiene derecho a gravar la renta generada en su jurisdicción. "it would be fiscally just, if one country could seize those incomes, acquired within their jurisdiction, whereas the other country should be obliged to equalize through a high loss-carry forward". Además con esta argumentación pone en entredicho su propia construcción por cuanto que fundamenta esta decisión en la consideración de empresa independiente del establecimiento permanente derivada del artículo 7.2, cuando en el mismo artículo asume para la demostración de su teoría funcional la imposibilidad de considerar al establecimiento permanente como una empresa independiente -pag 12-.

En definitiva, la admisibilidad de esta interpretación como prevalente siendo de aplicación un CDI puede conducir a la negación de la esencia del principio básico del arm's length, en la medida en que la atribución de rendimientos al establecimiento permanente no depende únicamente de la comparabilidad con aquellos rendimientos que hubiera podido obtener una empresa separada, sino en última instancia, de que los resultados globales de la empresa sean positivos, porque en otro caso resultaría imposible efectuar imputación alguna de rendimientos. Así, esta interpretación chocaría frontalmente con la teoría del arm's length que es la base sobre la que se asienta la construcción del régimen jurídico-tributario de las empresas asociadas ¹⁷⁸⁹. Además, la contradicción con el criterio del arm's length impediría establecer el criterio de comparabilidad entre la situación en la que se encuentra el establecimiento permanente, y la que se encuentran las sociedades residentes, o algún tipo de ellas, por lo que sería imposible confrontar ambas situaciones al efecto de determinar la vigencia del principio de no discriminación, al quedar configurado el régimen tributario del establecimiento permanente de manera completamente singular.

De todos modos, la interpretación propuesta por algunos autores no es tan extrema, sino que proponen una interpretación del artículo 7.1 respetando los principios derivados del criterio de empresa separada. De esta manera es posible concluir que el único efecto derivado de la toma en consideración de los beneficios globales de la empresa consiste en el *diferimiento del momento de imputación* del rendimiento al establecimiento, hasta que el beneficio imputable se recoja en los resultados generales de la empresa ¹⁷⁹⁰. Esta interpretación provoca tan solo la

¹⁷⁸⁹ BAKER, P. op cit pag 152. Contra este argumento también choca la teoría propuesta por BECKER, H. por cuanto, a pesar de determinar la contribución o el esfuerzo económico de cada parte de la empresa atendiendo a los criterios del arm's length, éste no los deduce de la aplicación del artículo 7.2 del MC: "The arm's length principle is not used because of Article 7 section 2 of the OECD Model... rather because the principle does represent the instrument or the tool to measure the return of the function.". Por otra parte, desconoce las características derivadas de este principio al supeditar la atribución de rendimientos al establecimiento permanente al reparto de los beneficios totales.

¹⁷⁹⁰ VOGEL, K. op cit manual pag 343: "This understanding of the situation leads to the conclusion that, as a matter of principle, profits from intra-enterprise sales should not be attributable to a permanent establishment unless such sales also generate a benefit for the enterprise as a whole (and correspondingly in respect of costs)".

limitación del criterio de empresa separada en atención al criterio de la *realización efectiva*. En este sentido, el artículo 7.1 vendría a extender para cualquier tipo de rendimientos y para cualquier regla de atribución el criterio de realización exigido en la legislación interna únicamente para las ganancias de capital ¹⁷⁹¹ en relación con el establecimiento permanente ¹⁷⁹². Aún así los beneficios globales de la empresa continúan constituyendo el parámetro que decide la imputación de los rendimientos a cada parte de la empresa y el que condiciona el ejercicio de la jurisdicción fiscal de los Estados con derecho a la misma.

VII.5.2. Propuesta alternativa. Interpretación conjunta de los artículos 7.1, 7.2 y 7.4 MC.

Sin embargo, la admisibilidad de esta variante interpretativa de los apartados 7.1 y 7.2 choca con la comprensión y fundamentación de otras partes del MC. En la medida en que sea posible diferir la imputación al establecimiento permanente de unos rendimientos por la realización de determinadas actividades en beneficio de la empresa general y no en favor de terceros, hasta el momento en que los resultados de la actividad en cuestión aporten un beneficio o un resultado a la sociedad en su conjunto, es difícil entender cómo pueden excluirse de la calificación de establecimiento permanente -en la definición de este concepto-, determinadas instalaciones de carácter permanente en las que se realiza una actividad, simplemente por el hecho de que los servicios que presta "están lejos de contribuir a la obtención efectiva de beneficios" ¹⁷⁹³. Si se mantiene

¹⁷⁹¹ Esta situación, en opinión de VAN RAAD, op cit INTERTAX 11/1991 pag 499, por el hecho de que el artículo 7.3 solo admite la deducibilidad de aquellos gastos efectivos o en los que ha incurrido la empresa o que han reportado un gasto para la empresa.

¹⁷⁹² VOGEL , K. op cit manual pag 343 pone de manifiesto que el criterio de la realización impone efectivamente determinadas limitaciones en la comprensión del criterio de empresa separada.: "If, as art 7(2) requires, two partial units of an enterprise are to be treated as being distinct and separate, what cannot be ignored is that any unrelated third party would not require and pay for a service unless it was of use to him. In other words, an intera-enterprise supply or service must(and may) be attributed to a permanent establishment as an advantage only to the extent that it results in a segregable benefit to the permanent establishment and thus to the enterprise as a whole".

¹⁷⁹³ Comentario al MCOCDE 1977, art 5.4.22, justificando las razones por las cuales decide excluirse determinadas actividades del concepto de establecimiento permanente.

que la regla contenida en el artículo 7.1 obliga a diferir la imputación de un rendimiento hasta que este rendimiento se incorpore de manera efectiva a la sociedad, no existiría ningún problema en considerar a aquellos establecimientos *excluidos* de su calificación de permanente, como tales en la medida en que la actividad realizada genere *finalmente* un beneficio para la empresa -por ejemplo, las actividades de investigación, u otras como las periodísticas-, en cuyo momento resultará imputable al establecimiento del cual deriva la actividad en la parte en que le sea imputable el mismo con arreglo a los criterios normales de atribución ^{1794 1795}.

Es cierto que algunos autores y algunos pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos han obviado simplemente esta cuestión, pronunciándose en favor de la vigencia del criterio de empresa separada sin más limitaciones que las derivadas de los apartados 2 y 3 del artículo 7 MC ¹⁷⁹⁶. Sin embargo es preciso encontrar algún fundamento legal o interpretación alternativa que autorice esta postura diferente, consistente en imputar al establecimiento permanente los rendimientos -positivos y negativos- atribuidos por las relaciones internas en el momento de realización de la actividad que los ocasiona.

Podría inferirse esta interpretación diferente alegando que el artículo 7.1 se remite al artículo 7.2 cuando atribuye los rendimientos al Estado del establecimiento permanente "en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente", criterio que vendría establecido por el segundo párrafo. Pero de este modo no logra salvarse la influencia del

¹⁷⁹⁴ Sin embargo, algunos de estos autores, dado el carácter general de su obra, admiten la exclusión de estas actividades cuya fundamentación reside precisamente en la disparidad existente entre el momento de realización de la actividad, y el momento de la incorporación de un beneficio a la empresa en general. Vid al efecto VOGEL, K. op cit manual pag 233.

¹⁷⁹⁵ En contra de esta interpretación pueden alegarse asimismo dificultades administrativas de su puesta en práctica, en la medida en que el Estado de situación del establecimiento permanente necesita numerosa información del Estado de residencia como condición al ejercicio de su jurisdicción tributaria, debiendo concretar cuáles son los beneficios totales de la empresa y cuáles son el reflejo de las actividades llevadas en cualquier momento por el establecimiento.

¹⁷⁹⁶ Vid las sentencias analizadas por BIERLAAGH, H.M. M. op cit. Otros autores en cambio, como VAN RAAD, K. op cit INTERTAX num 11/1991. pag 498, aún no estando de acuerdo con los efectos derivados de la interpretación conjunta de los apartados 1 y 2 del artículo 7 propone una modificación de la letra del artículo en cuestión.

artículo 7.1 sobre el 7.2 en relación con la referencia a "los beneficios de una empresa de un Estado contratante".

Uno de los posibles puntos de distorsión de la teoría vendría dado por la comparación de los resultados que produce esta interpretación conjunta en su sentido amplio, con el enunciado del artículo 7.4 MC. En este apartado se admite como observamos en su momento, la determinación de los beneficios imputables de acuerdo con el método de reparto proporcional, siempre que este método sea usual en el Estado contratante. De la lectura del párrafo en cuestión se infiere que la utilización de un método de reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes alcanza en el MC el carácter de regla específica y subordinada a la aplicación del artículo 7.2, en el que se establece como criterio general la atribución de rendimientos con arreglo al principio de empresa separada. Sin embargo, la interpretación avalada principalmente por una parte de la doctrina alemana desemboca en la admisibilidad del criterio de reparto de los beneficios totales de la empresa como criterio derivado de la propia interpretación conjunta del criterio general expresado en el artículo 7.2 en conjunción con el primer apartado del artículo.

Si esta interpretación fuera correcta no se entendería el motivo que llevó a los redactores del MC a establecer, de acuerdo con el texto del artículo 7.4, la subsidiariedad del criterio de atribución de acuerdo con el reparto de los beneficios totales, con respecto al criterio de empresa separada, puesto que el criterio de empresa separada vendría matizado en su aplicación por un criterio de reparto específico derivado de su interpretación conjunta con lo dispuesto en el párrafo primero del artículo. La única interpretación conciliadora podría basarse en la matización respecto de los métodos de reparto utilizados, en cuanto la interpretación conjunta del artículo 7.1 con el artículo 7.2 formulada por la doctrina alemana procede al reparto de los beneficios totales pero teniendo en cuenta la contabilidad de cada uno de los establecimientos permanentes como base del reparto, mientras que el artículo 7.4 vendría a admitir otros criterios. Esta interpretación, a su vez, conseguiría otorgar sentido a la expresión "el método adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo" contenida en el párrafo cuarto, en el sentido de que cualquiera de los métodos de imputación contenidos en el artículo 7 del MC

responderían al criterio del reparto de los beneficios globales. Sin embargo, resulta imposible derivar la especificidad señalada al principio del artículo 7.4, puesto que este se refiere a la admisibilidad de los métodos de reparto en general, y no únicamente a la de unos criterios de reparto concretos.

Por otro lado resulta imposible aceptar la admisibilidad del criterio de reparto de los beneficios totales no sólo como posibilidad sino como regla general derivada de la aplicación del CDI, con independencia de lo dispuesto en la ley interna respectiva, cuando el artículo 7.4 solo reconoce la admisibilidad del mismo en el caso en que "sea usual en un Estado contratante", es decir, cuando la ley interna del mismo prevea su aplicación.

Estas consideraciones deben llevar a la conclusión de que no resulta admisible mantener la interpretación del artículo 7.2 en consonancia con lo dispuesto en el artículo 7.1, en el sentido de otorgar a los establecimientos permanentes los rendimientos imputados con arreglo al criterio de empresa separada únicamente en la medida en que aquéllos produzcan un resultado definitivo para la empresa, porque con ello se está utilizando un criterio de atribución de los beneficios derivado del reparto de los beneficios totales de la empresa y este método solo se encuentra autorizado siendo de aplicación un CDI bajo las condiciones expuestas en el apartado cuarto del artículo 7.

Esta conclusión también puede alcanzarse de un análisis comparado de los conceptos utilizados en ambos apartados. Mientras el artículo 7.4 hace referencia de manera explícita a los *beneficios totales* de la empresa ¹⁷⁹⁷, el apartado 7.2 únicamente se refiere a *los beneficios* de la empresa, y del mismo modo se expresa el apartado primero ¹⁷⁹⁸. De este modo es posible admitir que cuando el MC se refiere únicamente a los beneficios de la empresa -arts 7.1 y 7.2- alude a los beneficios imputables a la misma de acuerdo con las normas aplicables por el país que tiene jurisdicción para gravarlos, y no se refiere obligatoriamente en ambos casos a los beneficios totales de la empresa, puesto que para ello debería utilizar la expresión

¹⁷⁹⁷ La misma expresión contienen los textos francés -"répartition des bénéfices totaux de l'entreprise"- e inglés -"apportionment of the total profits of the enterprise"- del MCOCDE.

¹⁷⁹⁸ Al igual que en los textos francés "les bénéfices d'une entreprise d'un Etat" "il est imputé les bénéfices qu'il aurait pu réaliser", e inglés "The profits of an enterprise", "be attributed to that permanent establishments the profits which".

empleada por el párrafo cuarto del mismo artículo. Por el contrario la expresión "beneficios de la empresa" debe referirse en ambos apartados, a pesar de su posible contenido diferente, a aquellos beneficios atribuibles a la empresa de acuerdo con las reglas del país que aplica el convenio, tanto referidos a los beneficios de la empresa en su conjunto como únicamente a los imputables al establecimiento por ambas jurisdicciones.

En este sentido, la referencia a "los beneficios de la empresa... que puedan atribuirse a este establecimiento permanente" debe delimitarse con arreglo a las reglas de imputación al mismo aplicable, que en el CDI se especifican en los artículos 7.2 y ss. De este modo, el párrafo 7.1 queda reservado a su auténtica función, la de la delimitación de las jurisdicciones fiscales en relación con los beneficios empresariales y atribución de competencia para gravar los mismos. Esta regla queda complementada y completada con los criterios contenidos en los restantes apartados del artículo.

De acuerdo con esta comprensión de las relaciones entre el artículo 7.1 y 7.2, de la interpretación del CDI no se infiere necesariamente la imputación de los rendimientos al establecimiento permanente tan solo en el momento en que éstos tengan reflejo en los resultados generales de la empresa, sino que las relaciones internas pueden tener efectos inmediatos a partir del momento en que se llevan a cabo, en la medida en que resulten contabilizadas, o admitidas como supuesto generador de atribución de ingresos o gastos al establecimiento permanente, en definitiva, con relevancia tributaria .

La admisión de este criterio de imputación presenta no obstante, algunos problemas en función de cuál sea el método de eliminación de la doble imposición seguido en el país de residencia de la sociedad. Si se aplica el método de exención en relación con las rentas imputadas al establecimiento cada Estado grava las rentas atribuibles en el momento de imputación de las mismas, con independencia del momento de imputación en el otro Estado de las rentas que le corresponda gravar. En cambio si se opta por el método de imputación la trascendencia del momento de imputación de las rentas en el Estado del establecimiento permanente es mayor.

El caso típico que pone de manifiesto la relevancia del momento de imputación de rendimientos al establecimiento corresponde al del suministro efectuado por el establecimiento permanente -centro productor- a la casa central para que ésta proceda a su venta ¹⁷⁹⁹. Si el establecimiento permanente decide optar por la imputación de un rendimiento en el momento de generación del beneficio para la empresa -suponiendo que esta posibilidad fuera admisible de la interpretación del CDI y teniendo en cuenta la posibilidad de elección del método de imputación previsto en la legislación interna- no se plantearía ningún inconveniente en ningún Estado, pues la imputación de rendimientos en el Estado del establecimiento permanente podría recibir el crédito de impuesto por la parte imputada en la medida en que también se imputa -al mismo tiempo- en el Estado de residencia esta cantidad. Sin embargo, si la imputación se realiza en el establecimiento permanente en el momento de la transferencia del bien a la casa central, pueden surgir determinados problemas. En primer lugar, en relación con la obtención del crédito en el país de residencia. En la medida en que esta renta no sea atribuible de acuerdo con los rendimientos imputables a la casa central, puede que este Estado se niegue a otorgar un crédito por una cantidad que no ha gravado previamente. Esta negativa no tendría mayores consecuencias para la empresa si la casa central no fuera a gravar estas rentas. Pero en el momento en que la casa central grave las rentas procedentes de la enajenación de los productos suministrados por el establecimiento permanente, la sociedad puede sufrir una doble imposición, al gravar el Estado una parte de los rendimientos que ya habían sido gravados -y en el Estado de residencia debe hacerse imperativamente en la medida en que se grava en atención al criterio de la renta mundial-, y por otra parte no conceda ningún crédito de impuesto porque en este momento la sociedad no ha sido gravada en el Estado de situación del establecimiento permanente.

Podría no obstante discutirse la negativa a conceder un crédito de impuesto en el momento de imputación del rendimiento en el Estado del establecimiento permanente en el momento de la transferencia del bien a la casa central. Tal y como hemos expuesto, creemos que la interpretación conjunta del artículo 7 conduce a la imputación de los rendimientos al

¹⁷⁹⁹ VAN RAAD, K. op cit.

establecimiento permanente en el momento en que realiza las actividades o de transferencia de los bienes a la casa central en atención al criterio de empresa separada. Siendo así, la bilateralidad en la atribución de los rendimientos al establecimiento permanente impuesta por el artículo 7.2 debería tener en cuenta esta transferencia en ambas partes de la empresa, si no para la concesión de un crédito de impuesto en el Estado de residencia, sí al menos para posibilitar la consideración de esta transferencia como una minoración de los rendimientos en la parte de la empresa que los recibe. Esta función podría cumplirse en el ordenamiento español por el artículo 16.4 de la LIS.

Por otra parte deben analizarse en su justa medida los efectos perseguidos por la aplicación del método de imputación contenido en el artículo 23 del MC. De acuerdo con el mismo, se deniega el crédito siempre que la renta corresponda a períodos impositivos distintos. Pero con la referencia al mismo período de tiempo no se alude a la identidad del período impositivo en que se somete a gravamen una renta, sino al momento en que se producen los hechos impositivos tenidos en cuenta por la ley fiscal y que dan lugar a doble imposición ¹⁸⁰⁰. Por ello la adopción en el CDI del método de imputación o crédito tampoco debe suponer un obstáculo a la interpretación mantenida de la relación entre los apartados primero y segundo del artículo 7 del MC, y a la posibilidad de atribuir un rendimiento al establecimiento permanente sin necesidad de que el mismo tenga relevancia en el resultado general de la empresa ¹⁸⁰¹.

¹⁸⁰⁰ En el mismo sentido vid PIRES, M. op cit pag 19 y 28.

¹⁸⁰¹ La OCDE también parece apoyar esta postura en su actualización de 1994, según se desprende del comentario de MATTHEWS, K. op cit pag 952, al proponer que en caso de que existiera doble imposición por la discordancia en el momento de imputación de un rendimiento en la casa central y en el establecimiento permanente se llegara a una solución de mútuo acuerdo entre ambos países.

VII.6. Valoración de los rendimientos atribuidos con arreglo al criterio de empresa separada.

Examinados los criterios de imputación con arreglo al criterio de empresa separada corresponde determinar los métodos y normas que rigen la valoración de estos rendimientos imputados al establecimiento permanente y las consecuencias de esta valoración en la casa central.

VII.6.1. Valoración en la legislación interna.

La regla general de valoración de los rendimientos integrantes de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el artículo 16.1 de la LIS consiste en la imputación de los valores reflejados en la contabilidad empresarial ¹⁸⁰². Siendo este el criterio general aplicable a las sociedades residentes, también resulta extensible a la valoración de los rendimientos imputables a los establecimientos permanentes, en virtud del artículo 316 del RIS ¹⁸⁰³.

No obstante, la propia LIS admite la posibilidad de modificar los valores reflejados en la contabilidad de las empresas, fundamentalmente cuando se den determinadas consecuencias que distorsionen a juicio del legislador las condiciones normales del mercado. En concreto, el artículo 16.3 de la LIS admite esta modificación en relación con las operaciones entre sociedades vinculadas. En este caso, cuando se den los requisitos enumerados en los apartados 4 y 5 ¹⁸⁰⁴, la LIS admite la posibilidad de ajustar la contabilidad de acuerdo con los precios que serían acordados en

¹⁸⁰² Vid por toda la jurisprudencia que sigue el criterio legal mencionado la STS de 23 de mayo de 1989.

¹⁸⁰³ No obstante, de acuerdo con el RIS esta referencia se limita a los establecimientos permanentes de actividad continuada, aunque examinaremos la validez de la exclusión de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo comercial en el apartado correspondiente.

¹⁸⁰⁴ Los requisitos derivados de estas normas son que las operaciones se incluyan dentro de los supuestos enumerados como de vinculación en el artículo 16.4, entendiéndose la vinculación entre sociedades, tanto en función del grado de participación en el capital social (25%) sea directo o indirecto, como por el ejercicio de funciones que impliquen el poder de decisión. Vid SANZ GADEA, E. op cit 295 y ss.

condiciones normales de mercado entre partes independientes. Con anterioridad a la Ley 18/1991 se especulaba con la posibilidad de aplicar este criterio de modificación a las relaciones internas existentes entre el establecimiento permanente y la casa central o viceversa ¹⁸⁰⁵. Tras la Ley 18/1991, la facultad de modificar la valoración de los ajustes contables en relación con las relaciones habidas entre el establecimiento permanente y la casa central ha quedado expresamente reconocida en la nueva redacción del apartado cuarto del artículo 16 ¹⁸⁰⁶.

La consideración de las relaciones internas de la sociedad como operaciones similares a las operaciones vinculadas definidas en el artículo 16.5, aplica a las mismas la regla específica de valoración que difiere de la regla general que confía en los valores contables. De este modo, las relaciones internas deberán valorarse como si se tratara de relaciones acordadas en condiciones normales de mercado entre partes independientes, ostentando la Administración la potestad para adecuar los valores contables a esta situación ficticia. El carácter imperativo de la norma de valoración implica que la Administración deberá practicar este ajuste de oficio ¹⁸⁰⁷,

¹⁸⁰⁵ Los problemas interpretativos derivaban de la omisión en el artículo 16.4 LIS de estas relaciones (establecimiento permanente-casa central) entre las consideradas como "operaciones entre sociedades vinculadas". Sin embargo la enumeración del artículo 16.4, aunque constitutiva -"en todo caso se considerarán"- no debía entenderse cerrada. No obstante, podía alegarse que el artículo 16 suponía en todo caso la existencia de *dos Sociedades* para la calificación de la operación como vinculada, aunque en las relaciones entre casa central y establecimiento permanente existiera una mayor vinculación que la definida en el artículo 16.5. A pesar de estas dificultades interpretativas, la doctrina se pronunciaba mayoritariamente por la aplicación de estas reglas de valoración a las relaciones internas de la sociedad entre establecimiento permanente y casa central, aunque estas relaciones se omitieran en la enumeración de operaciones vinculadas. Al respecto vid. DE LA VILLA GIL, op cit pag 133. GONZALEZ POVEDA, V. " Valoración de las operaciones entre empresas vinculadas" Impuestos 1989-I. pag 48. MORENO SANCHEZ, M.J. "Operaciones vinculadas: ajustes y precios". Impuestos num 22/1992 pag 22.

¹⁸⁰⁶ La letra a) de este apartado ha sido modificada añadiendo junto a las relaciones entre sociedades vinculadas, directa o indirectamente con otras no residentes en España, "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".

¹⁸⁰⁷ Sobre la naturaleza de las normas de valoración de las operaciones vinculadas conducentes a la eliminación de efectos fiscales negativos de los precios de transferencia ha existido un interesante debate doctrinal en nuestro país, acerca de la calificación de las mismas como normas imperativas de valoración o como simples presunciones únicamente aplicables salvo prueba en contrario, que entendemos superada. Vid SANZ GADEA, E. op cit pag 307 y ss. CARBAJO VASCO, D. :La actividad aseguradora..." op cit pag 238.

contra cuyo resultado no cabrá prueba en contrario, -salvo la discrepancia en torno a la consideración y cálculo del precio de mercado-, a expensas de su resistencia frente a la aplicación preferente de un CDI.

No obstante, la naturaleza imperativa de las normas de valoración conforme a los criterios de mercado aplicables a las relaciones internas de la sociedad no implica, *en ningún caso*, la imputación automática de un rendimiento o de un gasto, por el hecho de la modificación de las partidas resultantes de la contabilidad del establecimiento con arreglo a los criterios de mercado. Con esta matización quiere ponerse de manifiesto que la norma contenida en el artículo 16.4 de la LIS no permite, por sí misma, la imputación de determinados ingresos o gastos al establecimiento permanente o a la casa central en relación con la base atribuida al establecimiento. Antes al contrario, estos criterios de imputación dependen de los preceptos que definen el hecho imponible que regula la obligación tributaria de las sociedades no residentes que actúan en España mediante establecimiento permanente o de las normas de determinación y asignación de rentas a los establecimientos permanentes en el extranjero de sociedades residentes en España, o bien a las normas delimitadoras del crédito fiscal otorgado a las mismas por los impuestos pagados en el extranjero correspondientes al establecimiento.

Por otro lado, la regla de valoración mencionada no se aplica únicamente a los rendimientos derivados de las relaciones internas de la empresa imputados conforme a los criterios examinados, sino que se aplica a todas ellas, con independencia de que generen una imputación inmediata en la base imponible del establecimiento, siempre que se demuestre la trascendencia tributaria de esta relación en el futuro. Ello supone que la transferencia de un bien o activo desde la casa central al establecimiento permanente con independencia de su trascendencia tributaria inmediata deberá valorarse de acuerdo con las reglas de mercado como si la transferencia se hubiera efectuado entre dos empresas independientes. Aunque la transferencia no tenga trascendencia en sí misma en la base imponible del establecimiento permanente, sí la tiene en la medida en que las amortizaciones deberán practicarse sobre el valor consignado en la contabilidad del establecimiento permanente, debiendo acomodarse ésta a la

valoración con arreglo a criterios de mercado de acuerdo con el artículo 16.4 y 16.3 LIS.

La aplicación automática y generalizada de la regla de valoración de acuerdo con los precios que hubieran acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes, debe examinarse con mayor detenimiento en relación con los efectos que puede producir sobre la asignación de gastos al establecimiento permanente por la prestación de determinados servicios por parte de la casa central. En principio, el artículo 16.2 de la LIS, únicamente permite la deducción de una cantidad equivalente al precio efectivo de adquisición o al coste de producción. Sin embargo la aplicación de la regla contenida en el artículo 16.3 LIS permitiría incluir un margen de beneficio a la sociedad no residente por la prestación de los servicios de dirección y centrales de administración, que posteriormente serán repartidos entre los distintos establecimientos, siempre que este ajuste se lleve a cabo durante el período voluntario de declaración, y que la valoración responda a los criterios admitidos de reparto ¹⁸⁰⁸. Ello es posible en la medida en que se admiten los ajustes bilaterales, incluso en casos de operaciones realizadas entre empresas residentes y no residentes ¹⁸⁰⁹, siempre que se lleven a cabo por la empresa o establecimiento permanente en cuestión durante el período voluntario de declaración ¹⁸¹⁰. No señalando ninguna excepción en relación con la

¹⁸⁰⁸ Esta situación se producirá generalmente en relación con los establecimientos permanentes de sociedades no residentes. En cambio la aplicación por parte de las sociedades residentes estará sujeta en principio, a que el Estado de situación del establecimiento permanente acepte esta imputación mayor, y por otra parte a que el tipo impositivo en el país del establecimiento permanente sea mayor que en nuestro país, pues en caso contrario la aplicación de esta regla supondría un mayor gravamen para la sociedad residente en la medida en que al imputarse la casa central por este servicio una ganancia, esta tributaría por un tipo mayor al que sufriría en el Estado del establecimiento permanente.

¹⁸⁰⁹ De este modo debería prevenirse de la utilización de esta regla anti evasoria de los rendimientos tributarios que le corresponden gravar a España, con el efecto contrario al inicialmente perseguido, cual es el de la asignación de la mayor cantidad posible de rendimientos en el extranjero.

¹⁸¹⁰ Sobre la opinión de la doctrina en favor del ajuste bilateral vid MORENO SANCHEZ, M.J. "Operaciones vinculadas: ajustes y precios". Impuestos op cit pag 25. SANZ GADEA, E. *El Impuesto sobre Sociedades*. CEF. Madrid. 1991. Tomo I. pag 348 y ss. GONZALEZ POVEDA, V. "Valoración de las operaciones entre empresas vinculadas" Impuestos op cit pag 38. En contra COMBARROS VILLANUEVA, V. *Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Ed Tecnos. 1986. El TEAC (Resolución de 10 de septiembre de 1986, Resolución de 27 de noviembre de 1987, Acuerdo de 18 de julio de 1990) y la DGT (Consulta Vinculante de 19 de diciembre de 1983) también se ha pronunciado

prestación de servicios internos, entendemos que la imperatividad y automaticidad de la norma debe suponer su aplicación incluso a este tipo de operaciones.

A pesar del posicionamiento en favor de la equiparación de la valoración de las relaciones internas con las realizadas entre sociedades vinculadas, la legislación interna no señala métodos concretos de determinación del valor de mercado, admitiendo la mayoría de la doctrina los métodos enumerados por la OCDE en sus informes ¹⁸¹¹.

Puede concluirse de este modo que la legislación interna española recoge el criterio de empresa separada en cuanto a la valoración de las relaciones internas que afectan al establecimiento permanente y a la casa central, asimilándolo al criterio de arm's length aplicado en las relaciones y operaciones establecidas entre las sociedades vinculadas, de modo que este criterio -arm's length- resulta aplicable a las relaciones que afectan a los establecimientos permanentes en toda su extensión.

VII.6.2. Valoración de las relaciones internas en los CDI.

Como en otros campos relativos a la precisión del criterio de empresa separada, la determinación del valor que debe otorgarse a los rendimientos y partidas imputados al establecimiento permanente se ha interpretado con arreglo a diferentes esquemas. A esta dispersión y carencia de desarrollo uniforme contribuyen la falta de criterios normativos de valoración específicos en el texto de los CDI, la poca atención prestada por la OCDE en sus informes, y la ausencia de una relación clara y específica entre los artículos 7 y 9 del MC.

en favor del ajuste bilateral en varias ocasiones, pero nunca referido a las relaciones entre casa central y establecimiento permanente.

¹⁸¹¹ Básicamente estos métodos son el criterio de plena concurrencia, el método del precio de reventa o el método del coste incrementado. Vid entre otros GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes*. Ed La Ley, pag 147, MORENO SANCHEZ, M.J. op cit pag 28. Con carácter general OCDE *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. Paris. 1979. La jurisprudencia y la doctrina administrativa también han elaborado o han seguido métodos concretos de valoración, como por ejemplo la determinación del valor con arreglo al valor fijado en subastas públicas, siendo diferente en ocasiones del valor teórico.

La única clave normativa que los CDI, de acuerdo con el MC, aportan para determinar los criterios valorativos es la comparación efectuada en el artículo 7.2 con la situación en la que se encontraría una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, siempre que "tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente". La doctrina no ha discutido las posibilidades de modificación de la contabilidad del establecimiento como empresa separada, así como las posibilidades de modificar las reglas internas de valoración de rendimientos en atención a esta regla. Por una parte, es cierto que el propio texto del MC no confía la determinación de los rendimientos imputables al establecimiento permanente a la contabilidad, sino que es el Comentario el que hace referencia a esta remisión ¹⁸¹². Aún así, siendo el criterio de la contabilidad el mayoritariamente empleado por las legislaciones internas, debe determinarse si el CDI constituye base legal suficiente para la modificación del resultado derivado de la contabilidad, por la aplicación de las normas internas.

En este sentido, el texto de los MC de la OCDE no contienen la posibilidad de modificar los resultados derivados de la contabilidad del establecimiento permanente, como se indicaba en los textos de los MC de la Sociedad de Naciones de México y Londres -arts VI- ¹⁸¹³. Sin embargo esta omisión no debe suponer en nuestra opinión, la imposibilidad de modificar aquéllos resultados, pues la referencia al *tratamiento independiente con la empresa de la que es establecimiento permanente*, junto con el carácter imperativo de la norma examinada, debe llevar a la posibilidad de adecuar el resultado obtenido de la aplicación de los criterios valorativos contenidos en la normativa interna, siempre que éstos difieran de las consideraciones expuestas derivadas de la consideración independiente de ambas partes de la empresa ¹⁸¹⁴.

¹⁸¹² Comentarios PCOCDE 1962 art 7.2.10, MCOCDE 1977 art 7.2.11 y MCOCDE 1992 art 7.2.12.

¹⁸¹³ En este sentido advierte BURGERS, I. op cit pag 438 que esta omisión puede suponer la imposibilidad de modificar el resultado de la contabilidad con el simple recurso al texto del CDI.

¹⁸¹⁴ La posibilidad de modificar los resultados contables en atención al criterio de valoración propio adoptado en virtud de los criterios particulares del MC se reconoce en el Comentario de los MC . Vid PCOCDE art 7.2.11, MCOCDE 1977 7.2.12. y MCOCDE 1992 7.2.13.

La referencia al tratamiento independiente conlleva de modo correlativo la aplicación del criterio de arm's length como principio fundamentador de la valoración de las relaciones internas existentes entre establecimiento permanente y casa central ¹⁸¹⁵. La alusión al criterio de arm's length ha llevado a la doctrina a la comparación del criterio de empresa separada del artículo 7.2 con el criterio mantenido en el artículo 9.1 en relación con las empresas asociadas. Algunos autores mantienen la equiparación completa de ambos criterios ¹⁸¹⁶, pronunciándose otros por la aplicación excluyente de los mismos ¹⁸¹⁷, reconociendo la práctica totalidad de los mismos la estrecha relación existente ¹⁸¹⁸. La OCDE, no obstante, se ha pronunciado con reservas sobre esta relación ¹⁸¹⁹. Sin embargo esta organización concluye por la asimilación de los principios que informan la valoración de los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente y aquéllos que sirven para la valoración de las relaciones entre empresas asociadas ¹⁸²⁰. En este sentido, la asimilación de los principios valorativos

¹⁸¹⁵ Este criterio es expresado de manera clara en el Comentario de los distintos MC de la OCDE, y en el mismo sentido en el MCONU. (PCOCDE 1963 art 7.2.12, MCOCDE 1977 7.2.13, MCOCE 1992 7.2.14). En estos Comentarios se admite la posibilidad de modificar los precios reflejados en la contabilidad "por los utilizados en las cotizaciones normales en el mercado para mercancías idénticas o análogas, vendidas en idénticas condiciones", al efecto de adecuar aquélla a los principios rectores del artículo 7.2.

¹⁸¹⁶ BIERLAAGH, H.M.M. "Permanent Establishments, the Separate Enterprise Fiction: Is It a Fact?" INTERTAX num 3/1992 pag 157 para quien el artículo 7.2 no tiene diferencias esenciales con el principio del arm's length del artículo 9.1 del MC.

¹⁸¹⁷ BAKER, P. op cit pag 122: "there is a close relationship, the articles are mutually exclusive". DE LA VILLA GIL, J.M. op cit pag 132.

¹⁸¹⁸ Por todos vid VOGEL, K. op cit manual pag 337: "the decisive criterion is the arm's length test".

¹⁸¹⁹ Vid OCDE, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. Paris. 1979. párrafo 7 pie de página primero: "Whereas the principle of arm's length pricing is valid also for the taxation of permanent establishments, the considerations set out in this report need to be applied with care to the taxation of permanent establishments because of the special factors involved". Reafirmando en su postura OCDE "Transfer pricing, corresponding adjustments and the mutual agreement procedure" en *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. paris. 1984. párrafo 19. pag 14.

¹⁸²⁰ En el mismo sentido se expresa BAKER, P op cit pag 122: "The Committee clearly considered that the principles for determining an arm's length price should also apply as between a head office and its permanent establishment as they apply as between two associated enterprises".

presentes en el artículo 7 y en el artículo 9, debe suponer que los métodos de cálculo y obtención del precio de mercado deberán ser semejantes en ambos casos, aplicándose también respecto de los establecimientos permanentes los diferentes métodos recogidos por la OCDE, u otros que se manifiesten conformes al criterio del arm's length ¹⁸²¹.

Con todo, deben tenerse presentes las posibles diferencias existentes entre la naturaleza de la norma que contiene la valoración con arreglo al criterio del arm's length para las empresas asociadas, y aquella referida a los establecimientos permanentes, objeto de nuestro análisis. El artículo 9 del MC, pese a su importancia, no proporciona ninguna base legal suficiente para modificar los resultados contables mostrados por las empresas asociadas ¹⁸²². Tan sólo constituye una norma que legitima la aplicación de las diferentes normativas internas, siempre que no prevea unas posibilidades de actuación mayores que las previstas en el artículo 9 ¹⁸²³, siempre que respete los principios derivados de los artículos 7 y 8 del MC ¹⁸²⁴. En cambio, el artículo 7 constituye como vimos una regla imperativa que resulta aplicable incluso ante la ausencia de previsiones normativas en la legislación interna del Estado contratante. Esta diferencia resulta del diferente enunciado de ambos artículos en el texto del MC. Mientras en el artículo 7.2 los rendimientos resultantes de esta valoración de acuerdo con la consideración de las relaciones internas con trascendencia tributaria como si se hubieran efectuado entre empresas independientes -a precios de mercado- *se atribuirán* a la base imponible del establecimiento permanente, en relación con las empresas asociadas el artículo 9.1 tan solo establece que

¹⁸²¹ La equiparación de ambos criterios de valoración también se encuentra presente en el ordenamiento comunitario, puesto que el Convenio para evitar la doble imposición en el ámbito comunitario (Convenio 90/436/EEC de 23 de julio de 1990) equipara las relaciones matriz-filial con las relaciones establecimiento permanente-casa central.

¹⁸²² VOGEL, K. op cit manual pag 418. DAVIES, D. *Principles of International Double Taxation Relief*. Sweet & Maxwell. Londres. 1985. pag 145. Por el contrario el único efecto otorgado por la doctrina consiste en restringir el derecho interno si éste prevé unas posibilidades mayores de actuación (VOGEL, op cit manual pag 418), o el de la aplicación en todo caso de la regla del arm's length evitando cualquier otro método, fundamentalmente los de reparto proporcional de la totalidad de beneficios (BAKER, P op cit pag y VOGEL, K. op cit manual 422-423.).

¹⁸²³ VOGEL, K. op cit manual pag 418.

¹⁸²⁴ BAKER, P op cit pag 154.

Los beneficios que habrían sido obtenidos por empresas independientes de no existir las condiciones de la asociación *pueden ser incluidos* en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia ¹⁸²⁵. Por tanto, mientras el artículo 7 contiene unos criterios normativos obligatorios y precisos, el artículo 9 tan sólo constituye una norma que faculta la aplicación de la normativa interna bajo determinados límites. En este sentido, el artículo 7.2 contiene una auténtica norma jurídica obligatoria, de manera que puede señalarse que no sólo el criterio de empresa separada remite a la valoración conforme al criterio de arm's length, sino que este criterio encuentra su máxima expresión en el seno del artículo dedicado a la valoración de los rendimientos atribuidos al establecimiento permanente ^{1826 1827}.

La distinta fuerza jurídica del criterio de arm's length contenido en los artículos 7.2 y 9.1 MC también es puesta de manifiesto por la jurisprudencia internacional en diversos casos. Mientras que en relación con la valoración de los rendimientos imputables al establecimiento permanente, las sentencias suelen alegar directamente el artículo 7.2 para la

¹⁸²⁵ La misma conclusión se deriva de los textos francés e inglés. El texto francés, tanto en el Proyecto de 1963 como en el Modelo de 1977 menciona respecto de la aplicación del criterio del arm's length en relación con la atribución de rendimientos su aplicación automática: "*il est imputé dans chaque état contractant a cet établissement stable, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser*". En cambio respecto de la aplicación del mismo a las empresas asociadas tan solo admite su posibilidad: "*les bénéfices qui... auraient été obtenus par...peuvent être inclus*". La misma conclusión se deriva del texto inglés, que utiliza una redacción diferente en relación con la valoración de los rendimientos atribuidos al establecimiento permanente -"*there shall in each contracting State be attributed to that Pe the profits*", y en relación con la misma operación respecto de las entidades asociadas -"*any profits which would have accrued to one of the enterprises...may be included*"-.

¹⁸²⁶ VOGEL, K. manual op cit pag 423.

¹⁸²⁷ En este sentido, retomando la cuestión que dejábamos abierta en el subapartado anterior, cabe discutir si existiendo un CDI aplicable, el artículo 7.2 imposibilitaría que el artículo 16.3 segundo párrafo desplegara sus efectos. En este sentido cabe alegar, que teniendo en cuenta la vinculación al criterio sostenido por el artículo 7.2, y de acuerdo con la obligación de atender a la misma en ambos Estados, podría ponerse en duda la realización del ajuste bilateral únicamente durante el período voluntario y por parte del sujeto pasivo, o de otro modo podría admitirse la posible validez del ajuste bilateral practicado una vez finalizado el período voluntario de declaración, en la medida en que la Administración también se encuentra vinculada por este precepto del CDI.

adecuación de estas relaciones al criterio del arm's length ¹⁸²⁸, los fallos que versan sobre la aplicabilidad del artículo 9, suelen omitir incluso su referencia, aplicando directamente la legislación interna o bien utilizando los informes de la OCDE sobre precios de transferencia como inspirador de la legislación interna ¹⁸²⁹ o simplemente como guía de referencia en absoluto vinculante ¹⁸³⁰.

De estas consideraciones se deriva que las transferencias de activo entre el establecimiento permanente y la casa central o viceversa se deben realizar tomando en cuenta el valor de mercado en el momento de realización de la transferencia, con las lógicas repercusiones sobre las amortizaciones a practicar en cada uno de los Estados. Del mismo modo los suministros internos también deberán seguir este criterio de valoración, con lo que se procura la correcta asignación de rendimientos al Estado en el que se han generado ¹⁸³¹.

Comentario aparte merece la valoración de los servicios prestados con carácter interno, e imputados como ingreso a una de las partes de la empresa y como gasto a otra o a las restantes. En relación con los servicios internos, el establecimiento permanente receptor podrá imputarse un gasto en la medida en que éste responda a los criterios del artículo 7.3 y no al

¹⁸²⁸ Vid entre otras las sentencias holandesas del Hoge Raad de 8 de noviembre de 1989 BNB 1990/36 y de 27 de marzo de 1991 BNB 1991/204, mencionadas por BIERLAAGH, H.M.M. op cit.

¹⁸²⁹ Vid al respecto la decisión del Conseil d'Etat Francés de 14 de marzo de 1984 (Requ nums 34.430 y 36.880) (EDWARDES-KER op cit art 9 pag 6.5004), las sentencias alemanas del Bundesfinanzhof de 12 de marzo de 1980, y de 21 de enero de 1981 (EDWARDES-KER, op cit art 9 pag 8), o la sentencia del Tribunal Supremo sueco de 22 de octubre de 1991 (EDWARDES-KER op cit art 9 pag 11).

¹⁸³⁰ Letter Ruling americana 88-06-002, (EDWARDES-KER op cit art 9 pag 12). Vid también sobre la trascendencia del artículo 9 las opiniones expresadas por los diferentes países en OCDE "Thin capitalisation" en *Questions de Fiscalité Internationale*. Paris. 1987. En el mismo sentido EDWARDES-KER op cit art 9 pag 4.5006.

¹⁸³¹ Apoyando esta decisión puede alegarse el Comentario del MCOCDE 1977 art 7.2.13., que tratando el problema de la facturación de mercancías por la sede central al establecimiento permanente señala que "habrá que sustituir los precios utilizados por los habituales de mercado para mercancías idénticas o análogas vendidas en idénticas o análogas condiciones", puesto de no aplicar el criterio del arm's length tal y como afirma el mismo Comentario (artículo 7.2.12) se estarían traspasando "beneficios del establecimiento permanente a la sede central o viceversa".

artículo 7.2, puesto que aquél toma preferencia sobre éste -sin perjuicio de-. Deberá pues examinarse si, de acuerdo con el texto del CDI, el artículo 7.3 contiene un criterio de valoración de los rendimientos imputados, y éste difiere del normal precio de mercado, que en todo caso quedará como de aplicación subsidiaria o general.

Al efecto, el artículo 7.3 tan solo posibilita la imputación de "los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento". Una primera lectura del precepto optaría por la imputación únicamente de los costes que la parte prestataria ha debido satisfacer para la prestación del servicio en cuestión deberían imputarse. Se puede alegar a este respecto la referencia a la efectividad del gasto que se deduce por lo que solamente esta cantidad y no un margen de beneficio sería imputable. El Comentario apoya estas consideraciones negando la posible imputación de una comisión de beneficio ¹⁸³². Sin embargo, estas consideraciones tan sólo excluirían la aplicación del método del margen del beneficio para determinar el precio de mercado, pero no impediría la utilización de otros métodos ¹⁸³³.

Con todo, como afirma el Comentario, la imposibilidad de atribuir un beneficio responde en muchos casos a dificultades de orden práctico, no de orden teórico. Estas matizaciones indicarían que en realidad el artículo 7.3 no contiene una regla imperativa de valoración que excluya la posibilidad de atribuir un beneficio por la prestación de servicios internos a la parte que los presta, y en consecuencia a la posibilidad de imputarlos como gasto a la parte que los recibe. Sin embargo, la aplicación preferente del párrafo tercero frente al párrafo segundo admitiría la deducción únicamente

¹⁸³² Vid Comentario al MCOCDE 1977 art 7.3.19 : " El examen de esta cuestión conduce a la conclusión de que en semejantes circunstancias los beneficio del establecimiento permanente no deberán incrementarse con la adición de una cifrade 'comisión' ".

¹⁸³³ Además, el Comentario niega la posibilidad de incrementar el coste de los servicios con un margen de beneficio por dificultades prácticas de aplicación (Comentarios 7.3.19) pero no exime ninguna razón teórica que elimine la posibilidad de atribuir a la parte que presta el servicio un rendimiento. Es más, el Comentario art 7.3.20 admite de acuerdo con una consideración teórica la posibilidad de atribuir un beneficio a la casa central por las actividades de dirección como consecuencia de una buena gestión, aunque una vez más, las dificultades prácticas le impiden aplicar aquellas consideraciones. En el mismo sentido KUMPF, tomado de BURGERS, I. op cit pag 261 y ss.

de los gastos efectivos satisfechos por la sociedad para la prestación de este servicio interno ¹⁸³⁴.

Estas consideraciones, posibilitarían que, aun existiendo un CDI aplicable, la normativa interna española fuera de aplicación, permitiendo en estos casos la valoración de los servicios internos imputados de acuerdo con el criterio de mercado.

La conjunción de los argumentos teóricos junto con las dificultades prácticas de implementación de los mismos, ha llevado a la doctrina a formular diversos criterios de valoración de los servicios internos ¹⁸³⁵. No obstante, en algunos casos se ha afirmado que la valoración con arreglo al criterio del arm's length puede no incluir un margen de beneficio. Al respecto, la OCDE, aún referido a la determinación de la valoración de las operaciones entre las sociedades de un mismo grupo, no muestra una pauta

¹⁸³⁴ De acuerdo con MATTHEWS, K. op cit pag 952, la actualización del MCOEDE de 1994 propone un test para determinar si los costes deben ser considerados como un gasto incurrido en beneficio del establecimiento permanente y si éstos deben integrarse a precios de mercado con un margen de beneficio. El test consiste en preguntar si la transferencia de propiedad o servicio interno -bien temporal o final- es similar a aquéllos a los que la empresa en el ejercicio normal de sus negocios habría cambiado a un precio at arm's length con una parte independiente.

¹⁸³⁵ Así por ejemplo, VOGEL, K. op cit manual pag 357, siguiendo el criterio propiciado por FELIX, G. "Körperschaftsteuerliche Beurteilung sogen. 'Regiekosten' international tätiger Konzerne" 41 StuW 1964 pag 19 y ss, distingue entre los servicios de asistencia, los servicios de dirección y los servicios de control. Los servicios de asistencia engloban aquellas actividades que habrían podido ser desempeñadas por otra empresa distinta. En relación con este tipo de servicios, VOGEL admite la posibilidad de atribuir a la parte de la empresa que los presta un rendimiento valorado conforme al criterio de arm's length, pero únicamente cuando esta parte también ofrezca el servicio a terceros, o bien cuando el establecimiento permanente esté dedicado especialmente a la prestación de este servicio para el resto de la empresa, o cuando pueda atribuirse a los mismos una parte segregable de las ventas de la empresa. En caso contrario, VOGEL opta por la valoración de estos servicios de acuerdo con el criterio del coste. Este mismo criterio estima conveniente aplicarlo a las actividades de dirección y a las actividades de control, no apreciando ninguna posibilidad de atribuir beneficio alguno a la casa central por una buena dirección de los negocios. HEMMELRATH por su parte, *Die Ermittlung des Betriebstättegewinns in internationalen Steuerrecht* Verlag V Florentz, Munich 1982, pag 271, citado en BURGERS, I. op cit pag 259 y ss, distingue aquellos servicios que van destinados únicamente a un establecimiento en concreto, del resto de los servicios y aquéllos prestados por una parte de la empresa cuya única actividad consiste en su prestación. En ambos casos admite la posibilidad de atribuir un margen de beneficio. KUMPF op cit pag 142, citado por BURGERS, I. op cit pag 261 admite la posibilidad de aplicar la teoría del arm's length cuando la prestación del servicio constituye el único objeto de la empresa, o bien cuando el servicio prestado pueda individualizarse, rechazando los argumentos adoptados por la OCDE para negar la posibilidad de atribuir un beneficio a estos servicios con base en motivos puramente pragmáticos.

unánime. Por un lado los informes de la OCDE apoyan respecto a estos servicios la valoración conforme a los mismos principios sentados para el resto de las operaciones intra-societarias ¹⁸³⁶. Sin embargo la propia OCDE admite que en relación con determinados servicios, esta regla no resulta vulnerada por la no atribución de un beneficio a la entidad que los presta ¹⁸³⁷. En este caso, la OCDE está admitiendo que en determinadas ocasiones resulta válido asimilar, en relación con determinados servicios, el precio de coste de los mismos al precio at arm's length. Por ello la OCDE, admite, en forma similar a la propuesta por algunos autores, que la valoración de los servicios obtando en la misma por un margen de beneficio para la parte que los presta dependerá de la naturaleza de la actividad realizada por esta parte y de las circunstancias de la empresa o establecimiento ¹⁸³⁸.

Esta observación pone de manifiesto que la valoración de estos servicios atribuibles -prestados- o recibidos por el establecimiento permanente, sea cual sea el resultado alcanzado, es similar a la valoración efectuada para la prestación de estos mismos servicios cuando éstos tienen lugar entre empresas asociadas. Siendo el criterio de arm's length similar en

¹⁸³⁶ Vid OCDE, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. Paris. 1979. parrafo 160: "As in other areas of intra-group transfers, the general principle to be followed is that prices for services performed between associated enterprises should be those which would be paid between unrelated enterprises. Consequently such transactions should not be treated differently for tax purposes from similar transactions between unrelated enterprises, simply because the enterprises happen to be associated".

¹⁸³⁷ Vid al efecto OCDE "The allocation of central management and service costs". en *Transfer pricing and multinational enterprises*. Three taxation issues. Paris. 1984. parrafo 77: "From the general rule in paragraph 160 of the 1979 Report it is possible to conclude that a profit mark-up need not be made where the service is usually performed between unrelated parties on a cost-price basis".

¹⁸³⁸ El párrafo 78 del informe de la OCDE sobre precios de transferencia emitido en 1984 relativo a la valoración de los costes centrales de administración y dirección indica que : "However, paragapg 168 of the 1979 Report identifies three cases in which a profit mark-up is always appropriate:

- a) If the provision of such services is one of the main activities of an enterprise;
- b) If the provision of such services is not a main part of its business but the enterprise is particularly capable of supplying such services and the value of the services to the recipient is considerably greater than the cost;
- c) If the cost of the services represents a substantial proportion of the expenses of the recipient's business".

Aplicando esta propuesta a los establecimientos permanentes, no existiría ningún problema para admitir la existencia de un establecimiento permanente a efectos fiscales y de la aplicación del CDI aunque no cerrara ciclo mercantil, pues en todo caso estas actividades que constituirían las únicas actividades del establecimiento permanente podrían ser valoradas a precios de mercado atribuyendo un beneficio a la parte de la empresa que los prestaba.

ambos casos, los criterios peculiares de valoración que se sigan para su determinación corresponden o pertenecen o se hallan insertos en la problemática general de los precios de transferencia, trasladándose éstos simplemente al establecimiento permanente del mismo modo que resultan trasladables a las empresas asociadas.

VII.7. La pluralidad de establecimientos permanentes en la legislación interna como consecuencia del criterio de empresa separada.

El RIS, en su artículo 311, apartado segundo ¹⁸³⁹, recoge una de las manifestaciones derivadas de la concepción del establecimiento permanente como empresa separada: las operaciones de las entidades no residentes que cumplan los requisitos establecidos en el apartado primero del citado artículo quedarán agrupadas de forma separada respecto a los demás rendimientos obtenidos por la sociedad no residente, aunque aquellas actuaciones puedan tener asimismo la consideración de actuación a través de establecimiento permanente, fenómeno que se ha conocido en la doctrina como pluralidad o diversidad de establecimientos permanentes ¹⁸⁴⁰.

La presencia de este artículo se ha interpretado por algunos autores como una de las manifestaciones del principio de separación de rentas predicable de la obligación real de contribuir de las entidades no residentes, es decir, como una manifestación de la separación de rentas predicada en el artículo 303 del RIS para la obligación real de contribuir ¹⁸⁴¹. Sin embargo,

¹⁸³⁹ Este artículo reconoce que "en los casos previstos en el apartado anterior, cada establecimiento permanente *tributará de modo independiente*, por lo que deberá adoptarse para cada uno una denominación diferenciada y solicitarse diferente número de identificación fiscal". Conviene no obstante, precisar que la referencia a la independencia efectuada por el RIS equivale a la expresión 'empresa separada' utilizada por nosotros y no al criterio de empresa independiente utilizada por el MCOCDE. Esta conclusión se admite por los efectos que se desprenden de este artículo, puesto que el artículo 311 constituye una delimitación de las reglas de asignación de los rendimientos tributarios y el perfeccionamiento del presupuesto de hecho que recae sobre las entidades no residentes y no un criterio de valoración de estas asignaciones., La utilización del termino independiente referido a la empresa separada también se observa en CARROLL *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Vol IV. Sociedad de Naciones Documento C. 425. (B). 1933. II.A. pag 90 .

¹⁸⁴⁰ QUINTAS BERMUDEZ, op cit pag 980 y 989. CARBAJO VASCO "La actividad aseguradora en España..." op cit pag 221. Sorprendentemente SANZ GADEA, E. op cit tomo I. pag 184 afirma: "no prevé el RIS la existencia de una pluralidad de establecimientos permanentes".

¹⁸⁴¹ Según QUINTAS BERMUDEZ, op cit pag 988, "este artículo reconoce expresamente la posibilidad de que una misma entidad no residente disponga de varios establecimientos permanentes en territorio español, *de acuerdo con el criterio de separación de rentas*, lo que permite una organización de las actividades económicas realizadas en España de acuerdo con criterios de racionalidad y eficacia económicas, sin obstáculo fiscal". También en pag 982: "este criterio puede aplicarse ... de manera absoluta,... admitiendo la posibilidad de que en un mismo país coexistan varios establecimientos permanentes de un mismo sujeto no residente, que tributen separadamente los unos de los otros".

como quedó examinado, no existe una unidad argumental dentro de la obligación real de contribuir por lo que la tributación de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente y aquéllas obtenidas por su mediación responden a una justificación distinta ¹⁸⁴². Mientras las rentas obtenidas por los no residentes sin mediación de establecimiento permanente, responden, como señala el mismo autor, a una imposición de producto ¹⁸⁴³, la tributación de las rentas obtenidas por mediación de establecimiento permanente lo hacen en consideración a la configuración personal del mismo, al actuar el mismo como un centro de imputación de rendimientos.

Es precisamente esta función, la de individualización del establecimiento permanente, al efecto de personalizar el presupuesto configurador de la obligación tributaria que recaerá sobre las rentas obtenidas por su mediación, la relevante y fundamentadora del precepto que admite la diversidad de establecimientos permanentes de una sociedad no residente en un mismo territorio. Por ello puede decirse que la diversidad de establecimientos permanentes responde a la conjugación del criterio de empresa separada con el de vinculación efectiva, y a la consiguiente eliminación de la fuerza de atracción en la medida en que sólo pueden imputarse al mismo las rentas efectivamente vinculadas, debiendo tributar las demás con arreglo a las respectivas reglas de atribución y modos aplicables.

Sin embargo la propia observación del artículo 303 del RIS debería llevar a la conclusión de la distinción entre el principio de *separación de rentas* exigible de los no residentes cuando actúan sin establecimiento permanente, y el criterio de *empresa separada* o independiente, como denomina el RIS, puesto que el primero será de aplicación "salvo que resulten imputables a un establecimiento permanente" (art 303 RIS).

¹⁸⁴² Distinción que queda más patente tras la Ley 5/83, que, siguiendo el criterio inicialmente señalado en el artículo 303, configura, únicamente para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, una serie de normas de diferente régimen y justificación que las contenidas con carácter general en la LIS, que siguen siendo de aplicación a las rentas obtenidas a través del mismo.

¹⁸⁴³ QUINTAS BERMUDEZ, op cit pag 982: "A la vista de los problemas que plantea el criterio de acumulación,...se va generalizando el criterio de tributación separada o, como se indica en la denominación de este artículo, de 'separación de rentas', que equivale a configurar la tributación de los no residentes bajo una forma de imposición de producto, por lo que las distintas rentas gravadas obtenidas por no residentes se gravan con independencia absoluta las unas de las otras".

En este sentido, la pluralidad de establecimientos permanentes de una misma empresa no residente situados en el territorio de un mismo Estado, diferente al de su residencia, también se encuentra admitida de manera implícita en el seno del ordenamiento comunitario. Así, el artículo 5 de la Directiva 90/434/CEE admite la asunción de las provisiones y reservas de la sociedad transmitente que da lugar a la escisión o fusión, por parte de "*los establecimientos permanentes de la sociedad beneficiaria situados en el Estado miembro de la sociedad transmitente, en cuyo caso la sociedad beneficiaria asumirá los derechos y obligaciones de la sociedad transmitente*" (la cursiva es nuestra) ¹⁸⁴⁴. La misma interpretación cabe realizar del artículo 6 de la misma Directiva, al establecer la posibilidad de compensar las pérdidas provenientes de la sociedad transmitente ¹⁸⁴⁵.

Con todo, el criterio de diversidad de establecimientos permanentes no puede suponer la desmembración de la tributación de las entidades no residentes en nuestro país ¹⁸⁴⁶, ni la vulneración de los requisitos exigidos por el artículo 7 para la constitución de un establecimiento permanente, ya que supondría una interpretación ilegal del precepto. Para ello deben examinarse los criterios requeridos por el artículo 311 RIS como condicionantes de la separación o individualización del establecimiento permanente.

El primero consiste en la realización de una actividad claramente diferenciable. Ni la LIS ni el RIS contienen ningún criterio explicativo de la expresión claramente diferenciable. Por ello debe examinarse la posibilidad

¹⁸⁴⁴ En cambio, para THOMMES y BETTEN, *EC Corporate Tax Law*. op cit pag 86 esta referencia debe entenderse referida no a la posible existencia de diversos establecimientos permanentes de una misma sociedad en un mismo territorio, sino a la situación producida por la división de una sociedad resultando más de un establecimiento permanente de la sociedad transmitente. Sin embargo, la situación producida por la división o escisión de una sociedad, no dará lugar a la existencia de varios establecimientos permanentes de una misma sociedad en un mismo territorio, sino que los diversos establecimientos permanentes en que se divide la sociedad serán atribuidos a una sociedad diferente, no siendo este el supuesto de referencia del artículo 5.

¹⁸⁴⁵ De acuerdo con este artículo "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".

¹⁸⁴⁶ FERNANDEZ BRIONES, "El impuesto sobre sociedades y los no residentes" *Crónica Tributaria* num 58/1989. pag 74.

de aplicar algún criterio interpretativo ¹⁸⁴⁷. Una de las posibilidades podría consistir en interpretar la diferencia de las actividades en función de su naturaleza, o del tipo de actividad llevada a cabo, aplicando los mismos criterios que se aplican en el ámbito del IVA o del IAE ¹⁸⁴⁸. Sin embargo esta interpretación podría romper la unidad conceptual del establecimiento permanente derivada del texto legal. Por una parte, porque el establecimiento permanente se constituye en el lugar de trabajo donde se realice *toda o parte* de su actividad, con independencia de su misma naturaleza. Asimismo, parece imposible esta interpretación en función de los criterios estrictos de interpretación de este requisito que parece postular el RIS: las actividades realizadas por la empresa deben ser claramente diferenciables, pero el criterio de diferenciación no puede suponer una desmembración de los requisitos derivados del texto legal ¹⁸⁴⁹. Por otra parte, porque la unión de las actividades de la misma naturaleza realizadas en un mismo territorio en torno al mismo centro de imputación-establecimiento permanente supondría la reinstauración del criterio de la fuerza de atracción en nuestro ordenamiento. Al integrarse los requisitos de actividad diferenciable con los requisitos derivados del concepto de establecimiento permanente perfilado por la LIS, deberá constituir una actividad claramente diferenciable aquélla que se realice en un lugar de negocios distinto o puedan constituir una unidad de actuación diferente ¹⁸⁵⁰.

¹⁸⁴⁷ En relación con las obras de construcción podría constituir un criterio válido el de la *unidad de obra* preconizado por el Comentario del MCOCDE.

¹⁸⁴⁸ CARBAJO VASCO, D. op cit pag 221 se muestra en contra de esta interpretación de manera implícita al admitir que la existencia de varias delegaciones en España de una compañía aseguradora extranjera, aun realizando las mismas actividades pueden dar lugar a una pluralidad de establecimientos permanentes.

¹⁸⁴⁹ Ello no supone, por otra parte la asimilación de este criterio al concepto de rama de actividad elaborado en la Ley 29/91, que implica un concepto más estricto que el propio de establecimiento permanente, al requerir la capacidad para constituir una unidad económica autónoma en sí mismo considerada. Vid a tal efecto THOMMES, BETTEN ed. *EC Corporate Tax Law*. IBDF. Páginas actualizables. 1991. pag 60.

¹⁸⁵⁰ Esta característica es especialmente significativa en relación con las obras de construcción, instalación y montaje, individualizando cada una de las mismas por razón del lugar de negocios o por la unidad de actuación, al ser de aplicación el artículo 311 del RIS a todos los tipos de establecimiento.

El primer requisito se completa con la segunda exigencia del artículo 311 del RIS. De acuerdo con la misma, las actividades diferenciables deben gestionarse de manera separada. Con ello se completa la individualización de las actividades llevadas a cabo en un mismo lugar de negocios, al respaldar la independencia física del resto de la empresa con una independencia funcional por la gestión independiente y separada, que lógicamente exigirá la existencia de contabilidad separada de estas actividades.¹⁸⁵¹

En consecuencia, la trascendencia de este precepto reglamentario reside en la delimitación definitiva del elemento subjetivo y del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades en relación con las personas jurídicas no residentes. De acuerdo con el criterio de la diversidad de establecimientos permanentes, las sociedades no residentes pueden realizar simultáneamente varios hechos imponibles de acuerdo con el Reglamento.

Esta interpretación no es compartida por todo el sector doctrinal. En opinión de algunos autores, la trascendencia del criterio de pluralidad de establecimientos permanentes se refleja, no en la pluralidad de hechos imponibles derivados del mismo, sino en la pluralidad de sujetos pasivos existentes¹⁸⁵². Lógicamente cabe suponer que esta posición admite a su vez la pluralidad de hechos imponibles como requisito previo para la existencia de diversos sujetos pasivos. No obstante, en opinión nuestra el artículo 311 del RIS no tiene relevancia sobre la delimitación del sujeto pasivo sino en la especificación del hecho imponible. La relevancia del artículo 311 reside en la delimitación de los elementos configuradores del hecho imponible que

¹⁸⁵¹ Por este motivo no entendemos la afirmación de ARRAEZ op cit pag 465 cuando indica que "atribuir un diferente tratamiento fiscal a los pagos a una misma empresa con diferentes centros de trabajo por unos servicios u obras unitarias nos parece también contrario al principio de personalización". Al contrario, creemos que el requisito arriba examinado impediría el tratamiento fragmentado de los servicios u obras por él aludidos.

¹⁸⁵² Así por ejemplo, GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit. pag 95: "El RIS lleva el principio de separación de rentas a extremos no previstos por el legislador. Según la LIS, la Sociedad que realiza en España explotaciones económicas a través de establecimiento permanente *es un sólo sujeto pasivo* y de ninguna de las disposiciones de aquella Ley puede deducirse la transformación que hace el RIS de un sujeto pasivo único en varios distintos, por el hecho de realizar actividades diferentes y gestionarse de un modo separado" (la cursiva es nuestra).

recae sobre las entidades no residentes, delimitando la extensión del elemento personal del presupuesto de hecho. Por su parte, el sujeto pasivo es la sociedad no residente, dotada de personalidad jurídica, de acuerdo con el artículo 4 de la LIS. Ahora bien, siendo siempre la sociedad no residente el sujeto pasivo, lo es por la realización de diferentes hechos imponible, que conllevan la existencia de una obligación tributaria e independiente. Tan sólo en este sentido puede señalarse que el sujeto pasivo es diferente.

En este sentido, el artículo objeto de discusión especifica el alcance del criterio de vinculación efectiva o lo que es lo mismo, precisa el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible individualizando los establecimientos permanentes en función de la gestión separada de las singulares actividades llevadas a cabo en el mismo. Al mismo tiempo y como consecuencia de la coherencia lógica interna del sistema, la individualización y diversificación realizada en virtud de este artículo concreta el elemento subjetivo del hecho imponible. Por tanto desempeña una función primordial en la fijación y concreción de los elementos del hecho imponible.

VII.7.1. La legalidad del criterio de pluralidad de establecimientos permanentes.

Vista la función del artículo 311 del RIS puede discutirse la legalidad del mismo. La pluralidad de establecimientos permanentes no aparece reflejada de forma clara en el artículo 7 de la LIS, en la definición del establecimiento permanente a efectos internos. Si por un lado, la enumeración de los distintos lugares de trabajo en los que se realiza toda o parte de su actividad puede dar a entender que cada uno de estos lugares puede constituir un establecimiento permanente separado -posea... una sucursal, una sede de dirección,...-, seguidamente la utilización del plural en la enumeración puede interpretarse como que la actuación por medio de estos diversos lugares de negocio o trabajo constituye un único establecimiento -"realiza operaciones por medio de establecimiento

permanente cuando ... posea ... oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos" 1853.

A nuestro entender, ninguna de estas apreciaciones es jurídicamente relevante. En primer lugar, porque como señalamos en el capítulo correspondiente esta enumeración es simplemente ejemplificativa y no constitutiva. Junto a ello, debe señalarse que la configuración jurídica de la obligación tributaria para el no residente cuando actúa mediante establecimiento permanente no se deduce únicamente del artículo 7, sino de su conexión con los restantes artículos y preceptos configuradores de esta modalidad de obligación real de contribuir. Si de estos preceptos se deriva, tal y como hemos visto, el principio de vinculación efectiva, y ésta se ve perjudicada por la aglutinación de los diferentes lugares de negocios independientes que cada sociedad posee en un territorio en el que no se considere residente, debe aceptarse como una consecuencia lógica derivada del propio régimen jurídico previsto en la Ley la pluralidad de establecimientos permanentes en un mismo territorio pertenecientes a la misma sociedad. En este sentido, el RIS no incurre en ilegalidad ni se excede a lo dispuesto en la Ley, sino que simplemente especifica de una forma clara el régimen que de la misma se deriva implícitamente.

VII.7.2. El criterio de pluralidad de establecimientos permanentes y el principio de no discriminación.

El propósito principal de la admisión de la diversidad de establecimientos permanentes en el mismo territorio consiste, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 311 y 318 del RIS 1854, en

¹⁸⁵³ Nótese que, aun cuando esta interpretación podría llevar a entender el principio de pluralidad de establecimientos permanentes contrario a la dicción de la Ley, ésta podría no obstante entenderse en el sentido de que cada una de las instalaciones mencionadas constituye un establecimiento separado. Así podría interpretarse en la medida en que estas instalaciones enumeradas al final del segundo párrafo del artículo 7.1 vienen seguidas por la expresión "u otros establecimientos", dando a entender que cada una de las instalaciones mencionadas puede dar lugar a la constitución por sí misma, de un establecimiento permanente.

¹⁸⁵⁴ Este artículo impide en su apartado segundo por exclusión la compensación de pérdidas obtenidas o atribuidas a un establecimiento permanente con las ganancias de otro establecimiento permanente situado en el mismo territorio al permitir únicamente la compensación de las bases imponibles negativas de un establecimiento permanente con las positivas del mismo establecimiento, obtenidas de las rentas imputables al mismo.

evitar la posible compensación de pérdidas sufridas por las diferentes partes de una empresa en un determinado territorio, o entre los establecimientos permanentes de aquélla en el mismo país ¹⁸⁵⁵. Con esta característica, el establecimiento permanente queda configurado más si cabe, como un verdadero centro autónomo de imputación de rentas, en la medida en que se garantiza el principio de incomunicación de resultados entre los diversos centros de atribución ¹⁸⁵⁶. Con el artículo 318 se conjuga la individualización de los diversos establecimientos permanentes con el criterio general de compensación contenido en el artículo 18 de la LIS ¹⁸⁵⁷. De este modo, en relación con los establecimientos permanentes, y a diferencia de los supuestos de tributación consolidada, el legislador español opta por una concepción autónoma del establecimiento permanente, sin referencias en ningún momento a la consideración global de la empresa ¹⁸⁵⁸. Tan sólo se refiere a la misma en cuanto a la determinación de determinados gastos asignables al mismo, en virtud de lo previsto por el artículo 13.n de la LIS. Por todo ello puede afirmarse que la legislación española se decanta por la aplicación pura del sistema de contabilidad y empresa separada modificada por la aplicación de los precios de transferencia, con la sola excepción del reparto y asignación de los gastos generales.

Esta consideración separada del establecimiento permanente se encuentra justificada y no vulnera el principio de no discriminación consagrado en los CDI, en relación con la posibilidad de tributación consolidada que el ordenamiento español prevé para los grupos de

¹⁸⁵⁵ En el mismo sentido se expresa GONZALEZ POVEDA, V. op cit pag 95.

¹⁸⁵⁶ SANZ GADEA, E. *Impuesto sobre Sociedades*. Tomo II. pag 1292.

¹⁸⁵⁷ PIEDRABUENA, E. "El establecimiento permanente de empresas extranjeras para efectos del impuesto sobre la renta" RDFHP num 163/1983 pag 246 se muestra contrario a este efecto, manteniendo el derecho a compensar pérdidas entre los diferentes establecimientos permanentes.

¹⁸⁵⁸ Las referencias históricas a esta concepción también han quedado superadas en la LIS, en la medida en que el artículo 20.2 prohíbe la aplicación de regímenes de estimación objetiva global y de estimación por jurados, criterio seguido en la legislación anterior para la determinación del reparto.

sociedades ¹⁸⁵⁹. De acuerdo con la legislación específica aplicable a las mismas, se trata de medir la capacidad impositiva del grupo empresarial, y no de cada una de las empresas que forman parte del mismo, primando en consecuencia la consideración de la unidad económica y no la separación formal representada por la multiplicidad de personas jurídicas. La consolidación de resultados implica lógicamente, la posibilidad de compensar los resultados positivos y negativos obtenidos por las diferentes sociedades integrantes del grupo ¹⁸⁶⁰, a diferencia de lo que ocurre entre los diferentes establecimientos permanentes que una sociedad no residente puede poseer en nuestro país.

Sin embargo, el régimen previsto no debe suponer una vulneración del principio de no discriminación ¹⁸⁶¹. En primer lugar, porque el régimen de tributación consolidada no se aplica automáticamente a las sociedades que forman un grupo de sociedades, en perjuicio del régimen previsto para los establecimientos permanentes derivados del artículo 311 y 318. Aun así, la no aplicación automática podría generar incluso un tratamiento discriminatorio en la medida en que se cerrara el paso, o se negara la posibilidad de opción a los establecimientos permanentes, siempre que se encontraran en las mismas condiciones, o realizaran las mismas actividades.

Con todo, no puede decirse que los establecimientos permanentes se encuentren en las mismas condiciones que las empresas que pueden acceder

¹⁸⁵⁹ De acuerdo con el RD 1414/1977, que la Disp Final 3ª de la Ley 61/78 dejó en vigencia, se establece la posibilidad de que varias entidades residentes, que tengan la consideración de grupo de sociedades, tributen consolidando sus respectivas bases imponibles y compensando lógicamente sus resultados.

¹⁸⁶⁰ Vid a tal efecto, SANZ GADEA, E. op cit Vol II. pag 1304 y ss, quien, no obstante, matiza este resultado. De acuerdo con su opinión, resultan compensables las pérdidas, o mejor dicho, las bases imponibles obtenidas por las sociedades integrantes durante la aplicación del régimen consolidado, por la propia esencia de la consolidación, las bases negativas obtenidas por el propio grupo consolidable, y las bases imponibles negativas de cualquier empresa integrante del grupo obtenidas con anterioridad a la aplicación del régimen consolidado, siempre que éstas se compensen con las bases imponibles positivas resultantes de los resultados separados de la misma sociedad.

¹⁸⁶¹ En principio el supuesto de realización de varias actividades por una sociedad no residente en nuestro país a través de diversos establecimientos permanentes debería ponerse en comparación con el supuesto en el que la misma sociedad decidiera constituir en nuestro país varias filiales para desarrollar las mismas actividades.

al régimen de tributación consolidada. En efecto, la tributación consolidada, al intentar calcular la capacidad económica efectiva del grupo considerado como unidad, exige la integración tanto de las bases imponibles de las sociedades dominadas como la de la sociedad dominante. Esta situación es imposible de aplicar, en el caso comentado de los establecimientos permanentes, en la medida en que no existe relación de dependencia sino de igualdad, por su relación de dependencia con una persona exterior, entre los diversos establecimientos permanentes, por lo que no concurre el fundamento impositivo de los presupuestos de la consolidación: no puede someterse a imposición a la unidad económica en su totalidad. Las diferencias son más patentes, teniendo en cuenta que el régimen de tributación consolidada sólo se aplica a las entidades residentes, no pudiendo consolidarse en ningún caso los resultados obtenidos por una sociedad filial extranjera dominante o dominada ¹⁸⁶². Es precisamente esta característica, la limitación de la aplicación de la tributación consolidada a las sociedades residentes la que faculta la argumentación y la comprobación de la diferencia de condiciones existentes entre los establecimientos permanentes que pretendan consolidar sus bases imponibles y el grupo de sociedades residentes: no por el hecho de la calificación de aquéllas como residente, que a los efectos debería resultar irrelevante, -a pesar de las modificaciones experimentadas por el MCOCDE en sus comentarios en la revisión de 1992-, sino por la imposibilidad de consolidar los beneficios de la unidad económica a la que pertenecen los establecimientos permanentes, en la medida en que éstos dependen de una sociedad no residente que no puede integrar sus resultados ante el fisco español ¹⁸⁶³. De este modo, se observa como el artículo 24.1 no obsta al establecimiento de este criterio de separación/multiplicidad de establecimientos permanentes cuando media un CDI aplicable.

La imposibilidad de compensación entre los resultados obtenidos por los establecimientos permanentes de una misma entidad respeta asimismo las exigencias derivadas del artículo 24.4 del MCOCDE, ante una

¹⁸⁶² Vid al efecto PEDRAZA BOCHONS, J.V. "Tratamiento tributario de los grupos de sociedades". CISS Comunicación num 62/1988 pag 51-58.

¹⁸⁶³ En este sentido por ejemplo, los establecimientos permanentes se encontrarían ante la misma situación que las filiales de una sociedad extranjera que tampoco podrían consolidar sus resultados. PEDRAZA BOCHONS, J.V. op cit pag 52.

comparación de aquella situación con la generada por las empresas pertenecientes a un grupo (consolidable) de sociedades. En principio, tal y como quedó señalado, los establecimientos permanentes que realicen las mismas actividades que las empresas residentes no deberían quedar sometidos a imposición de manera menos favorable, reconociéndose la similitud en la actividad cuando ambos desempeñen actividades en el mismo sector. Por otro lado, el objeto de comparabilidad lo es *cualquier empresa* del otro Estado, y no únicamente las filiales de empresas extranjeras que, según lo analizado, no se encuentran ante un diferente tratamiento tributario que el que afecta a los establecimientos permanentes. Con todo, es la referencia a cualquier empresa la que, a nuestro entender, impide la consideración de esta comparación como contraria a la interdicción del tratamiento discriminatorio prevista en los CDI. Así, en la medida en que cualquier empresa que lleva a cabo actividades dentro del mismo sector de actividad que el establecimiento, no puede beneficiarse automáticamente del régimen de tributación consolidada, debe concluirse que el establecimiento permanente no se encuentra sometido a una imposición más gravosa, aun cuando algunas sociedades que ostenten determinadas condiciones específicas puedan beneficiarse del régimen de tributación consolidada.

En conclusión, la configuración jurídica derivada de la pluralidad o diversidad de establecimientos es conforme e incluso una consecuencia natural de la formulación del principio de empresa separada que se contiene en nuestro ordenamiento. Además, la medida sigue siendo aplicable aún en caso de vigencia de un CDI por no ser contrario al principio de no discriminación previsto en el art 24 MCOCDE.

VII.8. Sistemas específicos de determinación de rendimientos.

Como vimos en el capítulo dedicado al estudio del concepto del establecimiento permanente, la legislación interna distinguía varios tipos de establecimiento permanente. El motivo de esta clasificación respondía al interés del legislador español por establecer un régimen jurídico peculiar para cada tipo de establecimiento permanente, en atención a las circunstancias concretas que concurren en cada actuación empresarial. En realidad puede decirse que la clasificación está destinada a proporcionar determinadas reglas específicas para determinadas situaciones particulares en relación con el régimen general. El régimen general es el que corresponde a los establecimientos permanentes con actividad continuada, por lo que puede concluirse que los regímenes especiales están destinados a afrontar las particularidades derivadas del ejercicio de actividades a través de establecimiento permanente, de manera esporádica o sin una base permanente o sin llegar a cerrar ciclo comercial completo.

No obstante, las especialidades de tributación se regulan en el Reglamento del Impuesto, sin que la Ley prevea nada al respecto, lo que puede provocar dudas en torno a la admisibilidad de estos sistemas.

VII.8.1. La tributación de los establecimientos permanentes de actividad esporádica.

Dentro de los establecimientos permanentes considerados por el RIS como de actividad esporádica deben diferenciarse dos regímenes tributarios diferentes.

En primer lugar, un régimen de determinación de beneficios obligatorio, aplicable a aquéllos establecimientos permanentes, cuya actividad no deba inscribirse en el Registro Mercantil ¹⁸⁶⁴, y aquéllos otros

¹⁸⁶⁴ En relación con las actividades de las sociedades no residentes, teniendo en cuenta su asimilación a las sociedades extranjeras a efectos mercantiles, el Reglamento de Registro Mercantil tan sólo señala la obligación de registrarse a las sucursales de estas sociedades - artículo 264 del RD 1597/1989 de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil-.

que no estén obligados a llevar contabilidad separada. De acuerdo con el artículo 314.3 del RIS, el sistema de tributación aplicable a estos establecimientos consiste en la aplicación de las normas de tributación que gravan a las personas no residentes que actúan sin establecimiento permanente en nuestro territorio.

El segundo régimen afecta a los restantes establecimientos permanentes considerados como de actividad esporádica, para cuya calificación ya observamos en su momento las dificultades interpretativas en relación con las actividades cuya duración no pudiera precisarse en su inicio debido a la presunción de actividad continuada derivada del artículo 314 del RIS. Para estos establecimientos se establece la posibilidad de optar entre un régimen jurídico doble; bien la opción por el régimen general, o bien la opción por la tributación de acuerdo con el resto de establecimientos permanentes con actividad esporádica o lo que es lo mismo la aplicación del régimen de tributación -modo- exigible a las sociedades no residentes que no posean establecimiento permanente en nuestro territorio -artículo 324.1 RIS-.

La admisibilidad de este régimen específico plantea varios interrogantes, motivados por la ausencia de normas legislativas claras relativas al régimen jurídico tributario aplicable a las sociedades no residentes que actúan a través de establecimiento permanente. El primero radica en decidir si las peculiaridades que afectan a este tipo de establecimientos permanentes establecidas por una norma reglamentaria son aplicables pese a la ausencia de precepto legal que las autorice, es decir, si contravienen el principio de legalidad. Otros puntos de atención se refieren a la comprensión del texto reglamentario, como la referencia al régimen de tributación para las rentas obtenidas sin establecimiento permanente o la referencia a la no vinculación de este criterio por la reducción de tipos derivada de la aplicación de un CDI.

En relación con el respeto del principio de legalidad en materia tributaria, debe realizarse una distinción entre ambos tipos de regímenes previstos. En relación con el régimen obligatorio, la imposición de un gravamen de naturaleza instantánea sobre la renta bruta, sin admisión de

gastos deducibles ¹⁸⁶⁵ tiene cobertura legal, tras la Ley 5/83 y las sucesivas Leyes de Presupuestos ¹⁸⁶⁶. Sin embargo, la previsión legal únicamente se refiere a los rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, y no a los obtenidos a través del mismo. El régimen previsto para los establecimientos permanentes permite en cualquier caso la deducción de determinadas partidas en concepto de gasto ¹⁸⁶⁷, por lo que el establecimiento de un régimen obligatorio por parte del Reglamento que impida la aplicación de estos criterios legales generales vulnerará el principio de legalidad. Por tanto, carece de base legal la aplicación de un tributo a los establecimientos permanentes con una configuración diferente -tributo de naturaleza real, instantáneo y sobre los rendimientos brutos- a la prevista en la Ley con carácter general -tributo personal, periódico y sobre la renta neta-. En este sentido, el Reglamento estaría vulnerando el régimen previsto en la Ley al no respetar los criterios generales de tributación -aunque sí los de atribución-, imponiendo a los rendimientos atribuidos un régimen tributario diferente del establecido en la Ley.

La vulneración del texto legal se concreta en la imposibilidad de deducir determinados gastos que por mandato legislativo deben serlo en todo caso -por ejemplo los del artículo 13.n- ¹⁸⁶⁸. Asimismo en la

¹⁸⁶⁵ El artículo 17.2 de la Ley 5/83 admite no obstante, en relación con las prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación y montaje, derivados de contratos de ingeniería y en general de explotaciones económicas realizadas en España sin establecimiento permanente, la deducción de los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, de acuerdo con las condiciones reglamentarias. Este régimen, que podríamos denominar de renta seminata o de deducción de gastos tasados, es con todo más limitado que el régimen general, y sólo tiene cobertura legal en relación con las actividades desarrolladas sin establecimiento permanente. Por tanto, las mismas consideraciones efectuadas en el texto le serían aplicables. Además, debe tenerse en cuenta la interpretación restrictiva y a nuestro entender excesiva, vulnerando la legalidad, elaborada por la norma de desarrollo -norma 4ª de la OM de 29 de julio de 1983-, al elaborar no solamente las condiciones de deducibilidad de estos gastos sino también limitar aquéllos con derecho a la deducción. Vid al efecto, GARCIA PRATS, F.A. "Tributación de no residentes. El criterio del pago en el impuesto sobre Sociedades. Comentarios a la Resolución del TEAC de 29 de mayo de 1991". RGD num 571/1992 pag 3070 -3071.

¹⁸⁶⁶ La actual Ley de Presupuestos mantiene el régimen para las actividades realizadas sin establecimiento permanente en el artículo 68 (Ley 21/1993 de 29 de diciembre).

¹⁸⁶⁷ Vid en el mismo sentido la sentencia del TSJ de Madrid de 31 de octubre de 1991, comentada en un apartado posterior.

¹⁸⁶⁸ En este sentido podría dudarse de la legalidad del artículo 325 del RIS, por cuanto que minora los criterios de deducibilidad de los gastos .

imposibilidad de compensar determinados resultados negativos, por aplicación del régimen previsto para las entidades sin establecimiento permanente ¹⁸⁶⁹, vulnerando lo establecido en los artículos 11 y 18 de la LIS ¹⁸⁷⁰. Finalmente no se respeta el texto de la Ley al reducir las deducciones en la cuota, por ser éste uno de los aspectos sometidos al criterio de preferencia de ley de acuerdo con el artículo 10 de la LGT ¹⁸⁷¹.

No obstante, el régimen previsto por el RIS es consecuente en la medida en que el propio Reglamento exonera a estos establecimientos de la obligación de llevar contabilidad separada, sin que la exoneración vulnere el principio de legalidad al referirse a una obligación formal. En la medida en que el establecimiento permanente no disponga de contabilidad separada por no venir obligado a ello por la normativa tributaria, resultará difícil el establecimiento de una atribución correcta de los ingresos y gastos a él asignables. Por ello, la reformulación del régimen jurídico tributario de este tipo de establecimientos no debería conllevar la adecuación de los criterios de tributación al régimen general sino también el establecimiento de las obligaciones formales correspondientes que permitieran el recto cumplimiento de aquél régimen. En la medida en que no se exija la llevanza de contabilidad resulta difícil la adecuación del régimen tributario de estos establecimientos al régimen general.

Con relación a la posibilidad de ejercitar la opción por parte del sujeto pasivo, cabría plantear las mismas dudas de legalidad en la medida en que esta posibilidad no se encuentra reconocida en ningún momento por la LIS. La opción facultada por el RIS incide de manera definitiva en la determinación de uno de los elementos esenciales del hecho imponible, el cuantitativo, y al ser ésta una de las materias cubiertas por el principio de legalidad -artículo 10 LGT-, su ejercicio debe regularse por un instrumento

¹⁸⁶⁹ Art 17.5 de la Ley 5/83.

¹⁸⁷⁰ En sentido parecido GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes*. op cit pag 123.

¹⁸⁷¹ El artículo 24 LIS dispone que son aplicables la deducción por dividendos, y por ingresos y pagos a cuenta mientras que el RIS -art 325.2- sólo permite la deducción de las bonificaciones correspondientes a préstamos internacionales y a retenciones, pero no a las procedentes de dividendos.

normativo de rango legal no pudiéndose dejar su determinación en manos del Reglamento ni de los particulares ¹⁸⁷².

La validez de estos criterios de tributación existiendo un CDI aplicable es asimismo dudosa. En primer lugar debe tenerse en cuenta, que el establecimiento permanente deberá ser calificado como tal con arreglo a los criterios específicos señalados por el CDI ¹⁸⁷³. Suponiendo aquéllos supuestos que todavía sigan mereciendo la calificación de establecimiento permanente -por ejemplo las obras de construcción de una duración determinada superior a la exigida en el CDI-, deben tenerse en cuenta una serie de consideraciones. Aunque la atribución de ingresos no parece vulnerar el criterio de vinculación efectiva, la aplicación del sistema obligatorio previsto en el RIS puede ser contrario a la letra y espíritu del artículo 7.3 del MC, de acuerdo con el cual se exige -se permitirá- la deducción de aquellos gastos en que la empresa haya incurrido en favor de la finalidad del establecimiento permanente, criterio que resulta vulnerado por la aplicación de un sistema de imposición basado únicamente en las rentas brutas. Por otro lado, no resulta admisible la apelación al artículo 7.4 del MC como criterio excepcional, por cuanto que el criterio de tributación reglamentaria no atiende a un sistema de determinación de beneficios de acuerdo con una concepción unitaria de la empresa sino que tiene en cuenta los ingresos directamente vinculados con el mismo ¹⁸⁷⁴.

Con todo, debe tenerse en cuenta que, la modificación del sistema será difícilmente exigible, puesto que el sistema directo atendiendo a la contabilidad separada no será de fácil aplicación en la medida en que el establecimiento permanente no conserve una contabilidad separada; no puede exigírsele este sistema por cuanto que ni la legislación interna, que

¹⁸⁷² JUAN PEÑALOSA, J.L. de en "Cuestiones de fiscalidad internacional en España". Crónica Tributaria. num 46/83. pag 103, critica la posibilidad de ejercitar esta opción, pero sin plantearse su posible ilegalidad ni su inaplicación frente a lo dispuesto en la LIS.

¹⁸⁷³ En el mismo sentido GUIJARRO ZUBIZARRETA, F. "La difícil fiscalidad del establecimiento permanente' Impuestos 1987-II. pag 216. JUAN PEÑALOSA, J.L. "Cuestiones de fiscalidad internacional..." op cit pag 103.

¹⁸⁷⁴ En el mismo sentido aunque referido a los establecimientos que no cierran ciclo comercial GUIJARRO ZUBIZARRETA, op cit pag 218.

exime expresamente, ni los CDI, contienen una obligación específica para su cumplimiento, en favor de la llevanza de contabilidad.

La decisión de la adecuación del régimen optativo a las exigencias del CDI, con abstracción de los problemas de ilegalidad, resulta más compleja y merece mayor comentario. En principio hay que tener presente que el RIS aunque se refiera a la no aplicación del régimen previsto para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por el CDI, ello no supone la contravención del principio de jerarquía normativa ni la vulneración del artículo 96 de la CE ¹⁸⁷⁵. Por contra, el artículo en cuestión - 325.3 RIS- se limita a señalar que el régimen previsto por la legislación interna para los establecimientos permanentes de actividad esporádica por referencia al gravamen de las actividades realizadas sin su concurso toma como referencia el régimen interno y no el régimen derivado de los Convenios. Sin embargo, esta consecuencia, siendo de aplicación un CDI derivará de las reglas de tributación del establecimiento permanente formuladas en el artículo 7 del CDI y correspondientes -cláusulas del permanent establishment proviso de los artículos 10, 11 y 12-, que excluyen en caso de existencia de un establecimiento permanente la aplicación de las reglas específicas de tributación ¹⁸⁷⁶. No obstante debe observarse si el CDI resulta compatible con el ejercicio de la opción mencionada.

En estos casos, en la medida en que los criterios configurados por el CDI no son rígidos, podría admitirse el ejercicio de la opción por parte del sujeto pasivo, sin vulnerar los preceptos del CDI, siempre que se admitiera su aplicación de acuerdo con los criterios internos de jerarquía. Ello es así en la medida en que los criterios de atribución al establecimiento permanente son los mismos que en el régimen general, siguiéndose el criterio de vinculación efectiva y que las reglas de atribución de ingresos y gastos pueden interpretarse de manera favorable a la existencia de esta opción. Así en la medida en que el artículo 7.3 menciona que *se permitirá* la deducción

¹⁸⁷⁵ JUAN PEÑALOSA, J.L. "Cuestiones de fiscalidad internacional..." op cit pag 104.

¹⁸⁷⁶ En expresión de JUAN PEÑALOSA, J.L. este precepto se configura como una norma recordatorio, en la medida en que se alcanzaría el mismo resultado de no existir, puesto que existiendo un CDI aplicable y un establecimiento configurado conforme a sus criterios, las reglas de atribución derivan del propio CDI impiden la aplicación de las reglas concretas de tributación.

de los gastos incurridos en beneficio del establecimiento permanente por parte del sujeto pasivo, su interpretación admitiría la posible renuncia por parte del sujeto pasivo a la deducción de los mismos. De este modo el CDI no se opone por sí mismo a la existencia de esta opción que impide la consideración de cualquier partida negativa. Sin embargo, incluso en caso de aplicación del CDI son los problemas de admisibilidad interna los que pueden impedir la admisión de las particularidades establecidas en el reglamento. Aunque el CDI admita el régimen previsto en la legislación interna, la aplicación del mismo debe ser conforme a los principios que informan el régimen interno. Así en la medida en que la legislación interna en cuanto tal -LIS- no prevé ningún criterio específico de opción resultará difícil su alegación en caso de aplicación preferente de un CDI.

En definitiva la regulación de los establecimientos permanentes de actividad esporádica por parte del RIS adolece de una falta de rigor necesaria en toda regulación normativa. Esta característica es predicable desde la incomprensible definición de los mismos, que deja sin posibilidad de aplicación a una parte de la misma, hasta la incoherente regulación de su sistema jurídico, que amparándose en el vacío legal de la determinación de la base imponible pretende instaurar un régimen moderado para cierto tipo de establecimientos. No obstante, las matizaciones realizadas por el RIS son de una funcionalidad dudosa, al menos cuando resulta de aplicación un CDI.

Esta afirmación es particularmente cierta en relación con la regulación reservada a la prestación de servicios. En relación con la misma, la normativa española, en contra de los criterios internacionales de definición del establecimiento permanente considera establecimiento permanente la mera prestación de servicios. La calificación en sí, debe considerarse como válida en la medida en que se regula por la Ley y por tanto no puede realizarse ningún juicio contrario de legalidad. Sin embargo, esta recalificación, atendiendo a las líneas predominantes internacionalmente, no se comprende por cuanto con posterioridad, y por vía reglamentaria, vulnerando así el régimen legal, se le asigna a la prestación de estos servicios el mismo régimen jurídico que el que les hubiera correspondido, de no haber sido calificados como actuación a través de establecimiento permanente. Se incurre así en una ilegalidad innecesaria

en la medida en que se produciría el mismo resultado considerando estas prestaciones como simple actuación sin establecimiento permanente ¹⁸⁷⁷. Por otra parte la calificación de esta actuación como establecimiento permanente de acuerdo con la legislación interna es insignificante cuando existe un CDI aplicable ¹⁸⁷⁸, que establece unos criterios propios de clasificación, y en los que siguiendo las pautas generales se excluye la consideración de estos servicios como establecimiento permanente, por lo que, aplicando el principio del establecimiento permanente vigente en los CDI -artículo 7.1-, las rentas dejan de poder gravarse en el lugar de la prestación de los servicios a pesar de la calificación interna.

La única explicación razonable que puede encontrarse, al menos para aquéllos supuestos en los que el sujeto pasivo puede ejercitar la opción, consiste en entender que el redactor del Reglamento, en connivencia con el legislador en la definición de los elementos integrantes del establecimiento permanente, pretende dar un trato de favor al sujeto pasivo, permitiendo con la recalificación de estas actividades como establecimiento permanente, que el sujeto pasivo pueda deducir determinados gastos para el caso de que pueda disminuir su carga impositiva.

VII.8.2. La tributación de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo comercial completo.

Para este tipo de establecimientos permanentes el RIS adopta una serie de medidas destinadas a calcular el gravamen de manera indiciaria, al no obtener ingresos por sí mismo. Para ello fija la atribución de los rendimientos atribuibles al establecimiento mediante la aplicación de un porcentaje de la totalidad de los gastos atribuibles al establecimiento - artículo 329.2 RIS-. El porcentaje ha quedado fijado por la OM de 29 de julio de 1983 en el 15% de los gastos.

¹⁸⁷⁷ En el mismo sentido GONZALEZ POVEDA, V "Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente" Gaceta Fiscal op cit pag 135.

¹⁸⁷⁸ A excepción del CDI firmado con China.

La aplicación de este sistema forfatairo de determinación de los rendimientos imputables al establecimiento permanente resulta de dudosa legalidad, puesto que la regulación específica se contiene íntegramente en el RIS, sin que la LIS se manifieste en favor de esta especialidad frente al régimen general ¹⁸⁷⁹. De todas formas, la vulneración de los criterios generales por este régimen específico se produce en cuanto que no respeta el criterio legal de atribución de rentas y gastos, pudiendo en consecuencia derivarse un rendimiento negativo cuando son mayores los gastos atribuidos. Sin embargo el criterio de determinación adoptado por el RIS impide en cualquier caso, la asignación de un resultado negativo al establecimiento permanente. Esta argumentación ha sido recogida en algunas sentencias ¹⁸⁸⁰, que si bien no se pronuncia por la ilegalidad del precepto por incompetencia del Tribunal, sí declara la inaplicación del sistema de determinación de la base imponible derivado de la aplicación del artículo 329.2 del RIS, por violación de los principios de reserva legal y jerarquía normativa ¹⁸⁸¹. Aún así el criterio jurisprudencial no es uniforme, existiendo pronunciamientos en sentido contrario, defendiendo la adecuación a la legalidad del mencionado precepto ¹⁸⁸². Con todo

¹⁸⁷⁹ GUIJARRO ZUBIZARRETA, F. op cit pag 217. CUBILLO VALVERDE, C. "Rentas empresariales de los no residentes" op cit pag 157. QUINTAS BERMUDEZ op cit pag 985.

¹⁸⁸⁰ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 31 de octubre de 1991. Posteriormente la misma argumentación ha sido recogida por la sentencia del mismo tribunal de 6 de mayo de 1993.

¹⁸⁸¹ La sentencia mencionada estima que "no parece imposible que el Reglamento habilite un mecanismo indiciario de atribución de ingresos a los establecimientos que no cierran ciclo mercantil,...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 abierta 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 ...se halla en abierta oposición a lo dispuesto en el artículo 10 LGT".

¹⁸⁸² En concreto, la sentencia de 7 de enero de 1993 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, declara la adecuación a los principios de legalidad, reserva de ley y jerarquía normativa del artículo 329 del RIS, desarrollando las previsiones de la LIS 61/78 en relación con este tipo de establecimientos. Aunque coincidamos en uno de los puntos de los que parte la sentencia, para rechazar las pretensiones de la parte actora, que consiste en negar la asimilación del régimen previsto por el artículo 329 del RIS con el régimen de estimación objetiva singular de rendimientos, ello no supone que el régimen previsto por el RIS para los establecimientos permanentes que no cierran ciclo comercial completo se adecúe al principio de legalidad y al de jerarquía normativa; en otras palabras, resolviendo la primera de las dudas, no se despejan las dudas de legalidad, pues el Reglamento puede vulnerar el principio de legalidad -y más precisamente en cuanto a la determinación de la base imponible se

estimamos que los argumentos aportados por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid deben prevalecer.

La sentencia afirma que no puede desconocerse en un método de determinación de rendimientos un eventual resultado negativo, y esta situación se produce con la aplicación del método señalado por el Reglamento. En otras palabras, cualquier método de determinación de la base imponible atribuible al establecimiento permanente, debe arbitrar la posibilidad de calcular unas partidas negativas imputables al mismo, correspondientes a los gastos imputables a la actividad desarrollada por el establecimiento permanente. Ello implica la necesidad de configurar el impuesto que recaiga sobre el establecimiento permanente, en cualquiera de sus modalidades con un carácter personal, atendiendo al resultado neto de las operaciones y no presuponiendo en todo caso una partida positiva.

Con todo, la sentencia es interesante por cuanto afirma la posibilidad de aplicar para la determinación de la base imponible atribuible al establecimiento permanente, métodos de estimación indiciaria, de acuerdo con la legislación interna, y aunque nada establezca la LIS. Pero en todo caso no deben excluir la posibilidad de otorgar al establecimiento permanente un resultado de carácter negativo.

La fijación de puntos defectuosos en el régimen jurídico tributario de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo comercial completo puede extenderse a otros aspectos en los que se contravienen los esquemas generales del sistema de fuentes. A tal efecto, debe tenerse presente que la Disposición Adicional Segunda, número 2 de la OM de 29 de julio de 1983, establece que los rendimientos atípicos imputables al establecimiento permanente que no cierran ciclo mercantil completo deberán gravarse "por su cuantía íntegra". De este modo, no sólo contraviene el tenor literal de la LIS (artículo 11 LIS), sino también el

refiere- por otras vías que no sean el establecimiento de un sistema de estimación objetiva singular de rendimientos. Todo ello teniendo en cuenta que la sentencia reconoce que la base imponible se constituirá de acuerdo con la LIS "por la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio". Sin embargo olvida mencionar que la base imponible puede estar constuida tanto por rendimientos positivos como negativos, posibilidad esta última que queda vedada con el régimen previsto en el artículo 329 RIS.

artículo 329.3 del RIS, que remite en relación al cálculo de los incrementos y disminuciones de patrimonio a las normas de carácter general.

Si la determinación de los rendimientos atribuibles al establecimiento que no cierra ciclo comercial completo vulnera el principio de legalidad, y por tanto no resulta aplicable el régimen específico previsto por el RIS, habrá que concretar qué criterio sustitutivo determinará los rendimientos imputables. A nuestro entender, tras la modificación del artículo 16 de la LIS, por la ley 18/91, incluyendo expresamente las operaciones internas que tengan lugar entre el establecimiento permanente y la casa central o viceversa, no sólo existe un criterio legal aplicable a la determinación de los rendimientos -positivos y negativos- imputables a este establecimiento, sino que incluso este régimen modifica los criterios específicos contenidos en el RIS, con independencia de su posible ilegalidad.

De este modo, las relaciones internas, aunque constituyan la totalidad de relaciones económicas que mantenga un establecimiento permanente, deben atribuirse al mismo con arreglo a los criterios generales, tanto en relación con los ingresos como con los gastos, y valorarse de acuerdo con los criterios de mercado, atendiendo al principio del arm's length. En la medida en que esta regla -art 16 LIS- constituye una regla imperativa de valoración, debe aplicarse también para determinar el rendimiento resultante de las relaciones económicas internas. Aunque en ocasiones la aplicación de este criterio -precios de mercado- exija la aplicación de algún método indiciario u objetivo para la determinación de la base imponible ¹⁸⁸³, éste no es contrario al criterio legal general por cuanto su aplicación concreta no impide la determinación de un resultado de carácter negativo ¹⁸⁸⁴.

¹⁸⁸³ De acuerdo con QUINTAS, op cit pag 995, la determinación de la base imponible de este tipo de establecimientos siempre requerirá la formulación de un método indiciario.

¹⁸⁸⁴ La misma solución resultaría aplicable teniendo en cuenta la situación anterior a la entrada en vigor de la Ley 18/1991, por aplicación analógica del anterior artículo 16 de la LIS. No obstante, no ha sido ésta la opinión de la Sentencia del Tribunal de Justicia del País Vasco, de 7 de enero de 1993 para la que la no aplicación del sistema específico de determinación de la base imponible prevista por el RIS para los establecimientos permanentes que no cierran ciclo comercial completo "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". Sin embargo, esta argumentación desconoce la exigencia legal de aplicar

El criterio señalado en el párrafo anterior sería igualmente válido de aplicarse un CDI ¹⁸⁸⁵. En este caso, las reglas imperativas de valoración derivarían del artículo 7.2 del MC o CDI aplicable, que establece la valoración de las relaciones con arreglo al criterio del arm's length en relación básicamente con los ingresos y la aplicación de los criterios de deducibilidad de gastos del artículo 7.3 MC más arriba examinados.

determinadas normas de obtención y atribución presunta de rendimientos como la prevista por el artículo 16 LIS.

¹⁸⁸⁵ En cierto sentido esta parece ser la postura de la Consulta de la DGT de 27 de noviembre de 1987, anotada por CARMONA FERNANDEZ et alii op cit pag 63-64, si bien no lo hace con carácter expreso.

CUARTA PARTE.
LA FUNCION DEL INSTITUTO DEL
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Como indicamos al inicio de la tercera parte, en esta última parte corresponde examinar los efectos que produce la configuración normativa de las transacciones internacionales realizadas mediante la utilización de establecimientos permanentes en la delimitación de las distintas jurisdicciones tributarias que pretenden gravar estas rentas.

La determinación por parte de la normativa aplicable de las posiciones pasivas de los sujetos en cada Estado incide no sólo en la esfera jurídico-particular de aquéllos sino también en la delimitación de los poderes tributarios que cada Estado puede hacer valer. No obstante, los efectos derivados no son los mismos según se aplique la normativa interna o los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición. La primera se constituye en manifestación propia y primordial del ejercicio de este poder por parte de los diferentes Estados, únicamente sujeta a los condicionamientos constitucionales de su ejercicio, siendo modificable por un acto posterior en ejercicio de esta jurisdicción ¹⁸⁸⁷. En cambio los segundos constituyen la manifestación de los Estados Contratantes de acuerdo con la cual deciden limitar el ejercicio de esta jurisdicción en los términos expresados en su articulado, y con los condicionamientos constitucionales derivados de su caracterización como Tratado Internacional ¹⁸⁸⁸. De este modo, aún aplicando los mismos conceptos o institutos tributarios, los efectos que derivan de la aplicación de la normativa interna o de los tratados internacionales pueden diferir, en cuanto que diferente es su cometido.

La presente parte pues, pretende analizar cuáles son las funciones del instituto del establecimiento permanente en ambos estadios normativos, teniendo en cuenta el análisis del régimen jurídico que se

¹⁸⁸⁷ Vid CAZORLA PRIETO, L.M. *Poder tributario y Estado contemporáneo*. op cit pag 160 y ss. BILLE, S. *La souveraineté fiscale des Etats et l'integration économique internationale*. Bureau International de Documentation Fiscale. Amsterdam. 1958. pag 5 y ss. QURESHI, "The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law" BIFD 1987. pag 14 y ss. ABRIL ABADIN, E. y ZURDO RUIZ-AYUCAR, J. "Los límites internacionales a las autonomías tributarias" HPE num 59/1979 pag 239 y ss.

¹⁸⁸⁸ KNECHTLE, A. op cit pag 161.

deriva de éstos realizados en la parte anterior del estudio. Tomando en cuenta los resultados allí establecidos, el capítulo considera la posible reformulación del significado del establecimiento permanente como instituto de derecho internacional tributario de acuerdo con las actuales coordenadas jurídicas y económicas . Esta consideración se realiza desde el análisis comparativo de las situaciones en las que concurre un establecimiento permanente y aquellas que el ordenamiento reserva al instituto de la residencia fiscal.

CAPITULO OCTAVO. LA FUNCION DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ESTADO ACTUAL DE LAS TRANSACCIONES ECONOMICAS INTERNACIONALES.

VIII.1. El propósito de la incorporación del instituto del establecimiento permanente en las normas reguladoras de las transacciones internacionales.

VII.1.1. La función del establecimiento permanente en el derecho interno.

El establecimiento permanente, aún incluido y configurado en la legislación interna a imagen del concepto de establecimiento permanente formulado en el ámbito de los CDI, no puede interpretarse en el sentido clásico de límite del ejercicio del poder tributario sobre los rendimientos empresariales obtenidos por personas no sujetas a la plena imposición ¹⁸⁸⁹. Esta consecuencia deriva de la diferencia señalada en la introducción de esta última parte. Por otra parte la circunstancia comentada se observa con el examen del ordenamiento interno, que en el caso español sigue postulados semejantes a los de otros países de nuestro entorno ¹⁸⁹⁰.

De acuerdo con la LIS, el ejercicio del poder tributario sobre las rentas empresariales de las entidades no residentes no se limita a aquellos supuestos en que la sociedad o empresa posea un establecimiento permanente en el Estado en cuestión, puesto que quedan gravados incluso los rendimientos que se consideran obtenidos en nuestro territorio aún no mediando su existencia ¹⁸⁹¹.

¹⁸⁸⁹ CUBILLO VALVERDE, C. "Rentas empresariales de los no residentes" op cit pag 151: "el establecimiento permanente no es una condición necesaria para que tributen en España las rentas empresariales, sino un supuesto más dentro de los que nuestra legislación considera como determinante de que tales rentas han sido obtenidas en España".

¹⁸⁹⁰ Vid *European Taxation*. Supplementary Service. Section A+B. IBFD. Amsterdam. Fichas actualizables. En relación con los Estados Unidos vid section 871(a) y 881 del IRC. Vid McINTYRE, op cit pag 2-7.

¹⁸⁹¹ El artículo 17 de la Ley 5/83 sujeta a gravamen los rendimientos obtenidos por las entidades no residentes en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, y en el mismo sentido puede alegarse el artículo 7.b de la LIS, que considera obtenida en España y por tanto sujeta al IS "cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español".

Las consideraciones tenidas en cuenta para extender el ejercicio de la jurisdicción tributaria más allá de la barrera de la existencia del establecimiento permanente son diversas. Por una parte se alega el ejercicio legítimo de la misma atendiendo al principio de territorialidad, de acuerdo con el cual los Estados tienen derecho a gravar cualquier renta que se genere en su territorio ¹⁸⁹². En otros casos la imposición de determinados gravámenes por parte de la legislación interna con independencia de la existencia de un establecimiento permanente obedece a la necesidad de evitar el fraude fiscal, impidiendo que determinadas rentas escapen a la tributación en un determinado país ¹⁸⁹³. También puede ser utilizado este gravamen como instrumento destinado a la negociación de un Tratado de doble imposición. No obstante, en muchos casos la actuación de estas pretensiones normativas conduce a resultados difícilmente compatibles con el propio fundamento del impuesto ¹⁸⁹⁴.

Con la extensión del ejercicio de la jurisdicción fiscal en el ámbito interno más allá de la necesaria existencia de un establecimiento permanente, la función del mismo en la normativa interna debe ser otra que la del señalamiento de un requisito necesario para el ejercicio de la jurisdicción por parte del Estado de situación ¹⁸⁹⁵. No obstante, del capítulo dedicado al análisis de las características de la tributación del establecimiento permanente, pueden extraerse algunas consecuencias en atención al diferente régimen jurídico al que se hallan sometidas las entidades no residentes en atención a su posesión o no posesión de un establecimiento permanente.

Las diferencias en torno al régimen jurídico son principalmente consecuencia de la Ley 5/83. Los efectos de esta Ley, que modificó de manera

¹⁸⁹² UDINA, M. *Il Diritto Internazionali Tributario*. CEDAM . Padova. 1949. pag 139 y ss. BUHLER, O. op cit pag 241 y ss.

¹⁸⁹³ BUHLER, O. op cit pag 226.

¹⁸⁹⁴ Vid como ejemplo la Resolución de 29 de mayo de 1991.

¹⁸⁹⁵ El que el establecimiento permanente no actúe como condición necesaria para que las rentas empresariales se graven en España, no implica como afirma DE JUAN PEÑALOSA, J.L. "La Reforma Fiscal 77/78..." ICE op cit pag 74, que "ningún rol sustancial, pues, se atribuye a este concepto, considerado por todos los tratadistas como el más sustancial en materia de fiscalidad internacional".

radical el régimen tributario de las entidades no residentes en nuestro país ¹⁸⁹⁶ revierten en la consideración de la existencia o no de establecimiento permanente por parte de la sociedad no residente que actúa en España como elemento decisivo para la configuración de su régimen jurídico tributario. Como consecuencia de la misma, los rendimientos obtenidos por las personas no residentes sin mediación de establecimiento permanente que se consideren obtenidos en España de acuerdo con el artículo 7 de la LIS, quedarán regulados por el régimen jurídico previsto en la mencionada Ley. En consecuencia, tras la misma, tan sólo los rendimientos obtenidos por personas no residentes a través de establecimiento permanente quedan sujetos al régimen general previsto en la LIS, que es el correspondiente a las personas residentes con las excepciones previstas en la misma. Las restantes rentas obtenidas por los no residentes quedan sujetas a gravámenes con naturaleza diferente, básicamente a la exacción de un impuesto de carácter instantáneo y sobre la renta bruta. Sin embargo, ésta no es la característica única definidora de todos los gravámenes resultantes de la aplicación de esta Ley, puesto que en especial para los rendimientos empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente se permite la deducción de determinados gastos ¹⁸⁹⁷. Aún con todo, la Ley 5/83 establece una diferenciación entre la actuación mediante establecimiento permanente y la actuación sin establecimiento permanente. Mientras en el primer caso, al continuar la determinación de su régimen jurídico cubierta por la LIS, el tributo se configura en torno a un centro de atribución personal, como es el establecimiento permanente, en los restantes casos, la tributación, por la renta bruta o con admisión de determinados gastos, se realiza de manera aislada por cada rendimiento obtenido.

¹⁸⁹⁶ Vid ARRAEZ, op cit REFC num 41/83 pag 217-218. GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes* op cit pag 103. MARTINEZ LAFUENTE, A. "Notas sobre la tributación de los no residentes" Impuestos 1/1986. pag 101-124. PEREZ RODILLA, G. "Tributación de las personas y entidades no residentes en territorio español" gacet Fiscal num 32/1986 pag 93-108. ROMERO RODRIGUEZ, C. "Breves notas sobre modificaciones que afectan al régimen tributario de las sociedades no residentes en España introducidas por el RISOC y el RDL 24/82 de medidas urgentes en materia presupuestaria financiera y tributaria" RDFHP num 165/1983. pag 501.

¹⁸⁹⁷ El artículo 17.2 de la Ley 5/83 permite para el caso de prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación y montaje, derivados de contratos de ingeniería y, en general, de explotaciones económicas sin establecimiento permanente, la deducción de los gastos de personal y de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos.

De este modo, y de acuerdo con el esquema vigente, puede señalarse que la función del instituto del establecimiento permanente en el ordenamiento interno, no consiste en la fijación de un límite *-threshold-* al ejercicio del poder tributario por el Estado, sino que *concreta el nivel mínimo de exigencia de un impuesto societario de carácter personal y periódico en nuestro país*. Y ello con independencia de otros factores como el de la residencia o nacionalidad de la sociedad. A pesar de las peculiaridades de su régimen jurídico respecto del previsto para las sociedades residentes, las características de atribución de los ingresos y gastos coinciden con las previstas para el caso de las entidades residentes. Por añadidura, es la existencia del establecimiento permanente en nuestro territorio la que introduce una diferencia sustancial en el impuesto exigible en España sobre los rendimientos obtenidos por las entidades jurídicas.

VIII.1.1.1. El significado de la distinción entre obligación personal y obligación real.

Configurada de este modo la distinción entre la sujeción de las rentas obtenidas por las sociedades no residentes mediante establecimiento permanente y aquéllas que no lo poseen cabe preguntarse porqué la legislación interna todavía mantiene una denominación genérica - obligación real de contribuir- que engloba a todos aquellos supuestos. Como hemos visto, bajo la genérica denominación de obligación real de contribuir se abarcan diferentes modalidades impositivas que responden a diferentes presupuestos de hecho y con características y objeto de la imposición diferente ¹⁸⁹⁸. De este modo, el instituto carece por sí mismo de unidad sistemática e impositiva. Además, en el caso que nos ocupa, denomina como real una obligación cuya configuración es netamente personal, tomando como centro de imputación al establecimiento permanente. Tras

¹⁸⁹⁸ En este sentido, la Ley 18/1991 adopta una mejor sistemática de la obligación real de contribuir en relación con las personas físicas al deslindar los efectos y la modalidad impositiva referente a aquéllos que actúen mediante establecimiento permanente y aquéllos que no dispongan del mismo en nuestro país -artículo 16.Dos-. No obstante, continúa denominando a la obligación exigida a las personas que actúan mediante establecimiento permanente *obligación real de contribuir*.

la desmembración de este instituto por parte de la Ley 5/83, debería cuestionarse su virtualidad y fundamento en la actualidad.

La razón de su elaboración respondió en su momento a su contraposición con la denominada obligación personal de contribuir. Con ella se confrontaba el régimen jurídico aplicable a las sociedades residentes y a las entidades no residentes, en consonancia con los esquemas tributarios propuestos a nivel internacional. Al cotejo de ambas situaciones se le atribuyen una serie de consecuencias jurídicas.

La primera de ellas es la establecida en el artículo 6, diferenciando el alcance de la tributación referido a las entidades residentes y el correspondiente a las entidades no residentes; mientras las primeras quedan gravadas por la totalidad de las rentas imputables a la persona jurídica, las segundas sólo se encuentran sometidas por las rentas obtenidas en territorio español. Permaneciendo esta distinción válida en relación con los rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, la distinción se desvanece en cuanto al alcance de la tributación de las entidades no residentes que actúan a través de establecimiento permanente, pues a ellos les es atribuible la totalidad de la renta vinculada a los mismos con independencia del lugar de su obtención, entendiéndose de manera ficticia que la renta se ha obtenido en nuestro territorio. Habiendo alcanzado una extensión similar en cuanto al alcance territorial de la tributación, la relevancia de la distinción propuesta en el artículo 6 de la LIS adquiere un carácter diferente.

A nuestro entender, éste consiste en la delimitación de un criterio de vinculación efectiva de las rentas específico para los dos grupos de entidades. Mientras que a las personas jurídicas residentes en nuestro territorio les son atribuibles las rentas en virtud de la personalidad jurídica diferenciada que ostentan, con independencia de los establecimientos que la compongan o actúen en favor de la misma, en el caso de la obligación real a través de establecimiento permanente esta atribución no tiene en cuenta la personalidad jurídica sino únicamente criterios de vinculación económica, despegados de la personalidad.

La eliminación de distinción alguna en relación con la limitación del alcance territorial, pues en ambos casos la obligación se extiende a las

rentas mundialmente vinculadas al centro de imputación, pone no obstante en entredicho la segunda de las funciones asignadas a la distinción entre obligación personal y obligación real. Esta segunda atribución implica, de acuerdo con el artículo 24.4 de la LIS, que la legislación interna sólo reconoce el derecho a obtener una minoración en los impuestos por razón de doble imposición internacional a las entidades sujetas por obligación personal. En consecuencia, las entidades no residentes que actúan mediante establecimiento permanente no tienen derecho a la misma de acuerdo con la legislación interna, tal y como se deduce implícitamente del artículo 24.7 de la LIS.

Esta limitación en el alcance de la concesión de las medidas para evitar la doble imposición en la legislación interna resulta difícilmente compatible con la formulación del principio de igualdad tributaria y los postulados que en torno al mismo ha elaborado la doctrina constitucional¹⁸⁹⁹. Además, esta situación queda en entredicho cuando existe un CDI firmado entre España y el país de residencia de la sociedad¹⁹⁰⁰. En la medida en que no se otorgue el crédito por los impuestos pagados en el extranjero al establecimiento permanente, se le somete a imposición en nuestro país de manera menos favorable que las empresas españolas que realicen las mismas actividades. En esta situación, la cláusula de la normativa interna no podrá esgrimirse en contra del CDI porque chocará con la formulación

¹⁸⁹⁹ Esta condición ha sido criticada por la doctrina española. Vid por ejemplo COLMENAR VALDES, "La doble imposición internacional sobre beneficios societarios y su corrección en la legislación interna española". Impuestos. num 1/1985. pag 621. FERNANDEZ LOPEZ, "La doble imposición fiscal en los convenios internacionales suscritos por España". CT 52/85 pag 75-82.

¹⁹⁰⁰ CUBILLO VALVERDE, C. "Rentas empresariales de los no residentes", en *Relaciones Fiscales Internacionales*. IEF 1987, pag 153: "La LIS 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 incompatible con la evolución del derecho fiscal internacional". QUINTAS BERMUDEZ, op cit pag 993 es más explícito y aporta algún argumento añadido: "un análisis detallado lleva a considerar que la LIS ha incurrido en un lapsus lógico, ya que el criterio reflejado en los preceptos aludidos se justifica en relación con el criterio señalado en el artículo 7.a LIS, en virtud del cual se somete a tributación la renta obtenida a través del establecimiento permanente situado en España, pero desconoce la realidad de que es posible obtener rentas en el extranjero desde un establecimiento permanente situado en España, sin que la discriminación de tales rentas (para no someterlas a gravamen por el IS español) resulte ni autorizada por el citado artículo 7.a LIS ni viable en muchos casos, aparte de dificultar innecesariamente la gestión del establecimiento permanente".

del principio de no discriminación y con la inderogabilidad de sus cláusulas por lo dispuesto en la legislación interna, en consonancia con el artículo 27 del VCLT. En el mismo sentido, resultará inaplicable el precepto mencionado para las sociedades de los países miembros de la Comunidad Europea, al contrariar el principio de no discriminación y la libertad de establecimiento reconocidos por el Tratado de Roma ¹⁹⁰¹. En la medida en que la libertad de establecimiento comprende tanto la constitución de una sucursal como de una filial, cualquier medida que perjudique a una de estas formas será contraria a la misma y en consecuencia vulnerará el derecho comunitario.

En definitiva, la denominación de obligación real en relación con la sujeción de las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente resulta difícilmente admisible, sobre todo cuando esta denominación se utiliza para contraponer la misma a la denominada obligación personal, cuando tanto la obligación personal como la obligación real que recae sobre los establecimientos permanentes descansa en unos mismos presupuestos, tales como la misma naturaleza impositiva, el mismo alcance espacial o la misma configuración personal ¹⁹⁰². Esta situación debería llevar al menos al replanteamiento de la aludida distinción en la legislación interna, así como a la reformulación de las consecuencias que derivan de la misma. En todo caso, debería eludirse la denominación obligación real referida a la obligación impuesta a los establecimientos permanentes, cuando en realidad éste constituye un centro personal de imputación de rentas ¹⁹⁰³.

¹⁹⁰¹ Aunque THOMMES, O. en *Taxation of Permanent Establishments* IBFD. 1993. pag 17 no lo advierte entre las irregularidades de las legislaciones internas contrarias a la normativa comunitaria, debe considerarse como una vulneración del principio de no discriminación por extensión de las consideraciones de la sentencia 270/83 del TJCEE.

¹⁹⁰² Sobre la configuración personal de la denominada obligación real puede verse entre otros FERREIRO LAPATZA, J.J. aunque referido a las personas físicas en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Ed Civitas. pag 67. También JUAN PEÑALOSA, J.L. de y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 301.

¹⁹⁰³ JUAN PEÑALOSA, J.L. de y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. "Impuesto sobre las sucursales 'branch tax'". en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición..* Ed Gaceta Fiscal. 1991.pag 302: "el establecimiento permanente... deja de ser un caso de obligación 'real' de contribuir".

VIII.1.2. *El establecimiento permanente como límite a la tributación de los rendimientos empresariales. La función en los CDI.*

La asunción del concepto del establecimiento permanente en el ámbito internacional como parte integrante y decisiva de los CDI responde como vimos al deseo de limitar las posibilidades del Estado de obtención de los rendimientos para ejercer su jurisdicción fiscal sobre los mismos ¹⁹⁰⁴. Su inclusión en los acuerdos internacionales buscaba la expansión del comercio y las relaciones económicas y empresariales internacionales. La importancia de este instituto residía pues, en la formulación del denominado *principio del establecimiento permanente* ¹⁹⁰⁵, de acuerdo con el cual se limitaban las facultades impositivas del Estado de realización de las actividades, a aquellas que reunieran un nexo económico significativo con el Estado.

Este principio es el que formula el artículo 7.1 de los MC de la OCDE y también el MCONU, por los que se reconoce el derecho del Estado de la residencia a gravar los rendimientos de carácter empresarial de sus entidades residentes, salvo que posean en el otro Estado un establecimiento permanente. El establecimiento permanente actúa entonces, en los CDI, como límite *-threshold-* y como condición necesaria para el ejercicio del poder tributario por parte de un Estado sobre las actividades de carácter empresarial ¹⁹⁰⁶ desarrolladas o llevadas a cabo en el mismo por parte de entidades no residentes ¹⁹⁰⁷; es decir por aquellas entidades que, a pesar de no mantener una suficiente vinculación con el Estado para merecer la calificación de residente, desarrollan una relación estrecha de vinculación

¹⁹⁰⁴ Vid Capítulo primero.

¹⁹⁰⁵ VOGEL, K. op cit manual pag 316. NITIKMAN, J. op cit pag 159.

¹⁹⁰⁶ En atención a lo señalado por VOGEL, K. op cit manual pag 200, "the existence of a permanent establishment is a condition for taxation only insofar as it involves income from the business activities of an enterprise and the assets of which such business is based". Vid también LANGER, M. "Business Profits Distinguished from Other Types of Income" 246 Practising Law Institute. Section of Taxation. 1986. pag 347 y ss.

¹⁹⁰⁷ Comentarios MCOCDE 7.1.3 y 7.1. Entre la doctrina CUBILLO VALVERDE, C. "Doble imposición internacional. El establecimiento permanente según el modelo de la OCDE" IEF. 1964. pag 12-13 DE LUIS MONASTERIO, F. "Tributación de las empresas extranjeras con actividades en España" RDFHP num 67/1966. pag 2184. DE JUAN PEÑALOSA, J.L. "La Reforma Fiscal 77/78" op cit pag 74. MICHAUX, op cit pag 72. BORRAS, A. *La doble imposición* op cit pag 45.

económica con el Estado en atención a las actividades económicas realizadas en el mismo ¹⁹⁰⁸. Demostrándose la existencia de esta vinculación y por tanto la formación de un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, ésta relación determinará la competencia del Estado de situación para gravar los rendimientos empresariales vinculados a las actividades llevadas a cabo por la empresa a través de este establecimiento ¹⁹⁰⁹.

Sin embargo, si se examina atentamente el enunciado de los distintos apartados de los modelos de Convenio, se aprecia como la función de limitación con respecto a las actividades empresariales no es de carácter general. Junto al establecimiento de la regla general de delimitación de los poderes tributarios de los Estados firmantes del Convenio, en relación con las rentas empresariales, el CDI contiene una serie de reglas específicas para ciertos tipos de rendimientos que merecen una calificación específica, como son los artículos 10 a 13, destinados a la delimitación de los poderes tributarios en torno al gravamen de los dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital. Aunque este tipo de rendimientos se contenga en artículos separados y diferentes del artículo 7, no impide que en determinados casos incluso estas rentas, principalmente los intereses, los cánones o las ganancias de capital, se obtengan en el curso de la realización de una actividad de carácter empresarial, y por tanto puedan considerarse como rendimientos de carácter empresarial. En este caso, aún mereciendo esta calificación, y aún siendo aplicable un CDI, no se aplica el *principio del establecimiento permanente*, por lo que puede deducirse que la existencia de este requisito mínimo no constituye una exigencia general para el gravamen de los rendimientos empresariales. Esta vendría a ser la función

¹⁹⁰⁸ Como afirma GURRY, F.G. "The Role of the Permanent Establishment in Double Taxation Agreements" 5Australian Law Review 1976. pag 13, "this concept provides that where the resident's participation in the commercial life of the other country reaches the *degree of involvement and permanence* comprehended in the concept 'permanent establishment', that country will be entitled primarily to tax income arising within its territorial jurisdiction". Vid también DAVIES, D. op cit pag 128. BUHLER, O. op cit pag 233.

¹⁹⁰⁹ GURRY, F.G. Australian Tax Review op cit pag 13 estima que existiendo el establecimiento permanente "that country will be entitled primarily to tax income arising within its territorial jurisdiction". VAN DEN TEMPEL, A.J. *Relief from Double Taxation* op cit pag 38-39 afirma que "when an enterprise participates in the economic life of a state in an independent and material way, taxation of this enterprise is necessary". Y en sentido parecido se pronuncia VOGEL, K. op cit manual pag 316.

desempeñada por el artículo 7.7 del MC ¹⁹¹⁰, por cuanto exime de este principio en relación con las rentas específicas, pese a que estas puedan considerarse en determinadas ocasiones como rendimientos de carácter empresarial ¹⁹¹¹.

La no regulación, asignación y tributación de todos los rendimientos empresariales de acuerdo con los criterios expresados en el artículo 7 del MC, existiendo un CDI aplicable ¹⁹¹², permite pensar en una función diferente a la generalmente asignada al establecimiento permanente a nivel internacional. Los artículos 10, 11, 12 y 13 no establecen ningún criterio específico de tributación de los rendimientos por ellos regulados, a diferencia de los criterios recogidos por el artículo 7 de cuyos párrafos se infiere la genérica configuración jurídico tributaria de la exacción que debe y que puede exigirse a la entidad que opere a través de establecimiento permanente. En cambio, las rentas empresariales cuya calificación específica las hace tributar de acuerdo con los artículos relativos a las rentas específicas del MC, no tienen reconocido ningún modo específico de tributación por el Convenio, sino tan sólo un límite máximo a la acción del Estado expresado en un determinado porcentaje de la cuantía bruta obtenida en estas operaciones. Como consecuencia de estas reglas, las diferentes legislaciones internas de los Estados, y entre ellas la española, suelen recoger el mismo criterio gravando estas rentas por su cuantía íntegra y de acuerdo con un tipo proporcional.

Esta diferenciación permite entresacar dos conclusiones. En primer lugar, el artículo 7 del MC, delimita no sólo la *posibilidad de ejercicio del poder* tributario por parte del Estado de situación, sino que también concreta las *condiciones del ejercicio mismo* de la exacción tributaria por parte de este Estado. Esto repercute sobre la concreta modalidad impositiva exigible a

¹⁹¹⁰ VOGEL, K. op cit manual pag 377. DAVIES, D op cit pag 134.

¹⁹¹¹ VOGEL, K. INTERTAX op cit pag 226 pone de manifiesto como estas rentas con un tratamiento específico en el MC tienen la consideración de rentas empresariales en algunos países de Europa central. El mismo tratamiento se observaría en determinados casos en nuestro ordenamiento en relación con los intereses, los cánones o las ganancias de capital, especialmente cuando se desarrollan en el seno de esta actividad por una empresa (por ejemplo por los bancos), o se refieren a bienes afectos al ejercicio de una actividad empresarial. Vid también VOGEL, K. op cit 315.

¹⁹¹² VOGEL, K. op cit pag 315.

la empresa no residente, y a su vez en la configuración de la obligación tributaria derivada de este modo de tributación. La regulación del artículo 7 impide, frente al resto de artículos del MC, incluido el artículo 9, que aunque no se pronuncian a su favor no contienen un criterio imperativo, la tributación de los rendimientos empresariales recogidos en su ámbito de aplicación por su cuantía bruta.

De este modo puede concluirse que la función del principio del establecimiento permanente en los CDI consiste, no sólo en la configuración de un requisito mínimo de actividad para el ejercicio de la jurisdicción fiscal del Estado de situación sobre *determinadas* rentas de carácter empresarial, sino también en la concreción de un régimen específico e imperativo de gravamen sobre las mismas; ello implica que este régimen, consistente en la tributación en el Estado de situación de la renta vinculada efectivamente al mismo de manera y con alcance similar al previsto para las entidades consideradas residentes, en consonancia con el criterio de empresa separada y la valoración *at arm's length*, debe seguirse en cualquier caso por ambos Estados, y en especial por el Estado de situación del establecimiento, aun ausentes en la legislación interna los criterios de desarrollo de los principios contenidos en el CDI.

El seguimiento del principio del establecimiento permanente en los CDI se ha entendido por algunos autores y organizaciones internacionales como contraposición al cumplimiento estricto del principio de territorialidad, de acuerdo con el cual toda obtención de rentas de carácter empresarial debería gravarse en el Estado en el que se originan, situación también denominada como tributación acorde con el *principio de la fuente*¹⁹¹³. No obstante, el principio de la fuente se opone no tanto al principio del establecimiento permanente sino a la formulación prevista en el artículo 7.1

¹⁹¹³ La defensa de la tributación de los rendimientos empresariales de acuerdo con el principio de la fuente ha sido patente entre la doctrina hispanoamericana y en los documentos de diversas Organizaciones Internacionales latinoamericanas como el Pacto Andino o la ALALC. Vid por todos VALDES COSTA, R. "La experiencia latinoamericana en la imposición internacional" en *Estudios de Derecho Latinoamericano*. 1982. pag 283. VOGEL INTERTAX, op cit pone no obstante de manifiesto las múltiples dificultades que seguirían de admitir este principio, al no existir una definición uniforme de lo que debe entenderse por fuente de los rendimientos, por lo que podrían producirse situaciones de doble imposición del mismo modo que con la adopción del criterio personal de tributación de las rentas empresariales.

de gravamen exclusivo de los rendimientos de carácter empresarial en el Estado de la residencia, a no ser que se posea en el otro país un establecimiento permanente a través del cual se obtienen los rendimientos¹⁹¹⁴. La oposición al principio del establecimiento permanente se referiría a la concepción fundamentalmente personal y no exclusivamente territorial por la que opta la configuración del establecimiento permanente a nivel tributario internacional¹⁹¹⁵. Pero ello no obsta a que en ocasiones el Estado de situación del establecimiento permanente coincida con aquél en el que se generan efectivamente los rendimientos atribuibles al establecimiento permanente¹⁹¹⁶.

Esta idea ha sido tenido en cuenta para la formulación general del Estado de situación del establecimiento permanente como Estado de la fuente en el MC¹⁹¹⁷ y por parte de algunos autores¹⁹¹⁸. Esta denominación

¹⁹¹⁴ Es esta consideración a nuestro entender, la que motiva a VOGEL, K. op cit manual pag 316 a afirmar que en realidad el criterio sobre el que descansa el artículo 7 del MC debería denominarse *residence and permanent establishment principle*, y no tan solo *permanent establishment principle*. Esta sería por otra parte, la característica que explicaría las diferencias existentes entre el Modelo de Convenio de Londres y el de México, en cuanto al gravamen de las rentas empresariales.

¹⁹¹⁵ SKAAR, A. pag 10: "from a conceptual wiewpoint, the term permanent establishment consists of aspects from two categories of economic allegiance, residence and source. The permanent establishment principle is therefore to some extent a compromise between residence and source-state staxation. The source of income is neither a necessary nor a sufficient condition for the constitution of permanent establishment". En sentido parecido GARBARINO, C. op cit pag 195: "La stabile organizzazione, pur se appartenente ad un soggetto non residente, è considerata come un 'quasi-residente', in considerazione dell'elemento di economic allegiance reale e personale costituito dalla stabile organizzazione stessa". En el mismo sentido VALDES COSTA, R. : "En América Latina, en cambio, negamos la procedencia del instituto del establecimiento permanente-subproducto de la teoría del domicilio-, al menos como único criterio de imposición de los beneficios industriales y comerciales", en la Presentación del libro de OTERO CASTELLO, J. *Fiscalidad Internacional Española*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1973. pag IX.

¹⁹¹⁶ VOGEL, K. op cit INTERTAX, pag 226. MICHAUX, op cit pag 72. BUHLER, O. op cit pag 242. OGLEY, A. *The Principles of International Tax. A Multinational Perspective*. Interfisc Publishing. 1993. pag 31.

¹⁹¹⁷ A pesar de que el MC no utiliza en el artículo 7 la expresión Estado de la fuente para denominar al Estado de situación del establecimiento permanente, estas expresiones sí se equiparan en los artículos 10, 11 y 12.

¹⁹¹⁸ Vid VOGEL, K. "It is only when the enterprise carries on business in the other contracting State through a *permanent establishment* situated therein that the *State of the permanent establishment, being the State of source*, has the primary tright to tax so much of the profits as is attributable to the permanent establishment" (la cursiva en negrita en el original), op cit manual 320.

se atribuye por entender que el principio del establecimiento permanente viene a limitar de hecho las pretensiones tributarias de este Estado, por contraposición al Estado de la residencia.

La contraposición señalada deriva no obstante, del enfoque bilateral del que parten los CDI para resolver el problema de la multiimposición internacional, siguiendo las líneas maestras elaboradas en el seno de la Sociedad de Naciones ¹⁹¹⁹. Sin embargo, esta denominación puede suponer en algún caso la omisión de la configuración personal de la tributación del establecimiento permanente en el Estado de su situación tal y como deriva de la aplicación conjunta de los artículos 7 y 24 del MC.

Sin embargo su consideración personal debe mantenerse en casos específicos en los que de esta consideración deben surgir determinados efectos para el Estado que lo somete a gravamen ¹⁹²⁰. Esta situación es significativamente relevante en la actualidad, en plena fase de globalización e interdependencia económica, con una tendencia progresiva a la liberalización del comercio internacional y del movimiento internacional de capitales, personas y servicios. En este contexto, la actuación a través de

¹⁹¹⁹ El enfoque bilateral fue planteado por los autores de la Sociedad de Naciones como solución al problema de la multiimposición de las relaciones económicas transnacionales. Es significativo el siguiente discurso de SELIGMAN, E. *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*. New York. McMillan & Co. 1928. pag 122: "in considering the influence of these four points -acquisition, situs, enforceability and domicile- we must remember that there are in any given case *only two different countries involved* " y con base en ello concluye: "in default of any supreme central authority the problem of international fiscal cooperation will in all probability be solved for a long time to come *only through bilateral agreements on the part of the two countries concerned....only two respective countries will be interested*" (la cursiva es nuestra). Este enfoque es el que ha prevalecido posteriormente tanto entre la doctrina como en los Organismos Internacionales como medio para explicar y solucionar el problema. Vid al respecto VAN DEN TEMPEL, A.J. *Relief from Double Taxation*. Developments in Taxation since World War I. num VII. IBFD. Amsterdam. 1967. pag 31. BUHLER, O. op cit pag 241 y ss. GARBARINO, C. op cit pag 113. Criticando este enfoque bilateral vid PICCIOTTO, S. op cit pag 333.

¹⁹²⁰ Como acertadamente manifiesta GARBARINO, C. en las discusiones de la Sociedad de Naciones acerca de la preeminencia del Estado de la fuente o del Estado de la residencia en relación con la definición de la *economic allegiance*, la discusión que subsiste es la de la distinción entre la territorialidad y la personalidad del gravamen que recae sobre las rentas internacionales, y en consecuencia toda discusión o propuesta de solución de los problemas de doble imposición internacional deberían tener en cuenta este fenómeno. Vid op cit pag 113: "Nel Rapporto ci si riferisce alla dialettica tra fonte e residenza espressa nei termini correlativi di una dialettica tra tassazione in base al beneficio e tassazione in base alla capacità contributiva, tra territorialità e personalità della legge".

establecimiento permanente no queda limitada a la obtención de rendimientos en el seno del país en el que se sitúa éste, sino que sus posibilidades de negocio se extienden y ostenta normalmente capacidad para obtener rentas provenientes o generadas fuera de este territorio.

En este caso, el Estado del establecimiento permanente no puede seguir considerándose como Estado de la fuente, entendiendo éste como contrapuesto al Estado en el que se somete las rentas de modo personal, tradicionalmente el Estado de la residencia, puesto que las rentas provienen de un tercer Estado. Sin embargo en la medida en que una empresa obtiene rendimientos a través de un establecimiento permanente en un tercer Estado, el Estado del establecimiento permanente deja de ser materialmente el Estado de la fuente de los rendimientos, siendo este efecto más patente cuando se admite la tributación del establecimiento permanente de acuerdo con el principio de renta mundial. No obstante, el enfoque bilateral predominante desde el punto de vista de los CDI, convierte al Estado del establecimiento permanente en Estado de la fuente, al menos a efectos de la aplicación del CDI entre el Estado de la residencia de la sociedad y el Estado de situación del establecimiento permanente. Por ello sería preferible denominar al Estado de situación como Estado del establecimiento permanente y no como Estado de la fuente.

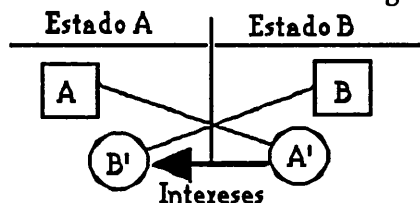
El anterior ejemplo pone de manifiesto como la denominación Estado de la fuente que deriva de los Tratados constituye simplemente una calificación convencional que no responde en ocasiones necesariamente a la realidad material y económica, de cuya distorsión pueden derivarse consecuencias importantes para la consecución de los objetivos marcados por la firma de los tratados internacionales, entre ellos la recta asignación de los poderes tributarios a los Estados intervinientes y la eliminación de la doble imposición sufrida por los particulares ¹⁹²¹. Para evitar estas

¹⁹²¹Atendiendo a esta circunstancia SKAAR, A. op cit pag 10 concluye que "the essence of the jurisdiction rules of the treaties is to limit the right to tax in both the state where the income originated (the source state) and the state where the capital owner is resident (the resident state). Thus, the permanent establishment state is neither the source state nor the state of residence. In practice, however, the source of income is very often located in the permanent establishment state, depending on the applicable source rules. Sometimes several source states are involved simultaneously". Por otro lado MUSGRAVE, P. afirma que en ocasiones "the residence jurisdiction is usually also a source jurisdiction and, therefore, has a double role to play" en "Tax-Base Shares: the Unitary Versus Separate Entity Approaches" Canadian Tax Foundation. op cit, pag 446. La relatividad de los conceptos *Estado de la*

distorsiones sería oportuno tomar en cuenta no la denominación de los Estados de acuerdo con la normativa aplicable, que en cualquier caso puede variar, sino la función que actúan estos Estados a través del gravamen que recae sobre las rentas, en atención al modo de tributación perseguido por este Estado, del que deberían deducirse una serie de obligaciones o deberes para el mismo.

Por otro lado, en la medida en que la situación del establecimiento permanente se asemeja en muchas ocasiones, en virtud del CDI a la de la residencia fiscal sería interesante *delimitar las relaciones entre ambos conceptos y la diferente función de los mismos en el derecho internacional tributario*, a la vista de las disfunciones que pueden derivar de la aplicación de un enfoque bilateral, que distingue ambos conceptos, a la situación económica internacional actual. Para ello es necesario, no obstante, la determinación previa de las funciones y elementos definidores del concepto de este instituto tributario internacional.

residencia y Estado de la fuente también es destacada por DEL ARCO RUETE, L. op cit pag 156-157. Comentando la incidencia del establecimiento permanente en la tributación de los intereses obtenidos en una transacción internacional alega el siguiente ejemplo :



- A** Sociedad A residente en Estado A
- A** Establecimiento permanente de la Sociedad A en el Estado B
- B** Sociedad B residente en Estado B
- B** Establecimiento permanente de la Sociedad B en el Estado A

En este caso "el Estado de residencia del acreedor puede asimismo, considerarse como país de origen de los intereses' como tal tendría derecho a aplicar la retención en la fuente autorizada por el artículo 11.2. Por su parte, el Estado de residencia del deudor tendrá derecho a gravar sin limitación estos intereses como parte integrante del beneficio del establecimiento permanente acreedor".

VIII.2. La relación entre los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente.

VIII.2.1. Criterios de definición de la residencia de las sociedades para propósitos fiscales. Diferencias con la definición de los criterios del establecimiento permanente.

VIII.2.1.1. En el derecho interno.

La definición de la residencia de las sociedades a efectos fiscales viene determinada en nuestro ordenamiento jurídico por el artículo 9 de la LIS, según el cual el cumplimiento de cualquiera de los requisitos mencionados en su seno determinan la residencia a efectos fiscales de la sociedad en España. Estos requisitos son ¹⁹²²:

-la constitución de la sociedad conforme a las leyes españolas.¹⁹²³

-la localización del domicilio social en territorio español.¹⁹²⁴

-la existencia en territorio español de la sede de dirección efectiva.¹⁹²⁵

¹⁹²² DE JUAN PEÑALOSA, J.L. "La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria". CT num 50/1984 pag 166 y ss. GONZALEZ POVEDA, V. *Tributación de no residentes*. op cit pag 53.

¹⁹²³ De acuerdo con el artículo 7 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, para la constitución de la sociedad de acuerdo con las leyes españolas es necesaria su inscripción en el Registro Mercantil, por lo que todas estas sociedades tendrán la consideración de nacionales y residentes fiscales, teniendo en cuenta que el artículo 6.1 obliga a fijar el domicilio de estas sociedades en territorio español, por lo que en determinados casos los requisitos mencionados en la legislación mercantil y en la legislación fiscal pueden ser recurrentes.

¹⁹²⁴ Esta sociedad, de acuerdo con el artículo 5.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, también tendrá la consideración de nacional española. Debe tenerse en cuenta que este criterio no es solamente formal, sino que de acuerdo con el artículo 5.2 se ha incorporado en el mismo un punto de conexión material, al obligar a fijar su domicilio en España a aquellas sociedades cuyo principal establecimiento o explotación radique en España.

¹⁹²⁵ De acuerdo con el artículo 6 Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, la sociedad que posea el centro de su efectiva administración y dirección en nuestro país, deberá fijar su domicilio dentro del territorio español, y en consecuencia, de acuerdo con el artículo 5.1 del Texto Refundido poseerá también nacionalidad española. Vid CALVO CARAVACA, A.L. op cit pag 154 y ss.

En consecuencia la legislación española, al igual que la mayoría de los países ¹⁹²⁶, opta por la definición de este criterio de acuerdo con un sistema múltiple de puntos de conexión, lo que conlleva la existencia de varias posibilidades para que una sociedad se considere residente en nuestro país. En todo caso, la legislación española equipara esta condición a aquellas entidades que de acuerdo con nuestra legislación mercantil tienen reconocida la personalidad jurídica, de ahí que se equiparen los criterios de nacionalidad y de residencia en relación con las sociedades. ¹⁹²⁷.

Los propósitos de esta definición en la legislación interna se ciernen básicamente en la determinación de los criterios de acuerdo con los cuales debe distinguirse la aplicación de la obligación personal de contribuir de la obligación real ¹⁹²⁸. Pero en la medida en que se dude de la viabilidad de la distinción propuesta, entre las entidades residentes y las entidades no

¹⁹²⁶ Como pone de manifiesto el informe de la International Fiscal Association publicado en CDFI 1987, informe general elaborado por RIVIER, J.M. "La residencia fiscal de las sociedades" CDFI. Vol LXXIIa. 1987 pags 113 y ss, la mayoría de los países de nuestro entorno configuran la noción de residencia fiscal atendiendo a un doble o triple criterio, que se fundamentan bien en un argumento formal -constitución conforme a las leyes de un país o registro en el país-, o bien en un argumento de carácter material, como la realización de las actividades primordiales en un país, tales como la dirección principal o efectiva, la realización de la actividad principal o el ejercicio del control de la sociedad. Vid también OWENS, E. y GIFFORD, *International Aspects of U.S. Income Taxation: Cases and Materials* Vol II. Harvard Law School. Cambridge. 1982. pag 43-49. En el mismo sentido FROMMEL, S.N. "The Real Seat Doctrine and Dual-Resident Companies under German Law: Another View" *European Taxation*. October 1990. pag 267 y ss. La opción por la pluralidad de criterios definidores de la residencia ha sido adoptada recientemente también por el Reino Unido, que tradicionalmente había mantenido la postura de considerar únicamente residentes a aquellas sociedades que poseyeran su dirección efectiva en su territorio -*place of management and control*-, añadiendo a este criterio el de la constitución de la sociedad en el Reino Unido -*incorporation*- o la posesión del domicilio social en el territorio del país -*registered office*-. Vid al efecto además de FROMMEL, op cit a GAMMIE, M. "UK Company Residence: the New Rules". *INTERTAX* num 12/1988. pag 416. De este modo, entre los países desarrollados tan solo los Estados Unidos mantienen un criterio unitario de sujeción de las sociedades por motivos de residencia, considerando como tales a las que se hayan constituido en los Estados Unidos, aunque algún autor entiende que este criterio puede ser interpretado de diversas formas. Vid TILLINGHAST, D.R. "A Matter of Definition: 'Foreign' and 'Domestic' Taxpayers". *2 The International Tax and Business Lawyer*. 1984. pag 239 y ss.

¹⁹²⁷ Como pone de manifiesto WILLIAMS, D.W. *Trends in International Taxation*. op cit pag 104: "In trading terms, nationality is now the prevalent approach to asserting jurisdiction over such taxpayers although the term 'residence' is still widely used both internationally and in national laws. Justification for a nationality based test is not of the articulated, but one reason given by the United Kingdom for its change was that it wished to ensure that its company law were not being abused".

¹⁹²⁸ Artículo 4 de la LIS.

residentes que actúan mediante establecimiento permanente, la definición de los puntos de conexión de la residencia puede perder parte de su relevancia.

Tan sólo se aprecian en esta comparación como vimos dos diferencias. La primera el distinto nexo de vinculación al centro de imputación personal utilizado por ambos criterios: mientras el criterio de la residencia fiscal atribuye los rendimientos con base en una vinculación de carácter jurídico, el criterio del establecimiento permanente agrupa los rendimientos en torno a sí, de acuerdo con un esquema vinculatorio fundamentalmente económico. Por otra parte la segunda diferencia reside en la denegación, por mor de la distinción entre obligación personal y obligación real, de la deducción por doble imposición a las sociedades no residentes que actúan mediante establecimiento permanente. En la medida en que el principio de no discriminación determine sus efectos, incluso derivados del ámbito constitucional español, esta última consecuencia puede desaparecer como uno de los efectos jurídicos previstos en nuestro ordenamiento interno.

No obstante, estas peculiaridades no pueden ocultar la identidad sustancial del régimen jurídico que resulta aplicable a ambas categorías jurídicas, e incluso la idéntidad de consecuencias jurídicas que su actuación deriva para terceros ¹⁹²⁹. Así, tanto un grupo como otro resultan gravados de acuerdo con el régimen general previsto en la ley 61/78. Por otra parte las mismas obligaciones formales de retención y demás obligaciones accesorias y de información son exigibles por igual a ambas categorías ¹⁹³⁰. A su vez,

¹⁹²⁹ Esto lleva a CARBAJO VASCO, D. "El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de la OCDE: consideraciones y crítica" CT 52/85 pag 44 a afirmar que " la idea de establecimiento permanente surge de la identificación entre la unidad económica nacional y aquellas unidades económicas extranjeras que operando en España se las considere como 'residentes' ". O en la página 45: "el artículo 5º delimita el concepto de establecimiento permanente, ligado a la idea de residencia efectiva de unidades económicas en el territorio nacional". JUAN PEÑALOSA, J.L. de y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 302 y 314.

¹⁹³⁰ El artículo 98.Uno de la Ley 18/91 extiende esta obligación a todas las "personas jurídicas y entidades que satisfagan o abonen rentas sujetas ...", señalando posteriormente como personas obligadas a la práctica de la retención a "los empresarios individuales y los profesionales,... así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente". La misma consecuencia es extensible a las restantes obligaciones formales, que se aplican a todos los sujetos pasivos y obligados tributarios, sin distinción de los mismos en función de su residencia.

los pagos realizados por ambos grupos tienen la misma consideración en cuanto a la determinación de los puntos de conexión para determinar el origen de las rentas, y en consecuencia, para configurar el presupuesto de hecho de la obligación real de las entidades no residentes que actúan sin establecimiento permanente. Esta consecuencia deriva de la modificación del artículo 4 de la LIS formulada por la Disposición Adicional 5ª. Uno de la Ley 18/91. De acuerdo con la nueva redacción de este artículo, se entenderán obtenidos o producidos en territorio español, entre otros los rendimientos satisfechos por: empresarios individuales o profesionales residentes en territorio español, así como por establecimientos permanentes situados en el mismo ¹⁹³¹. La consideración de estos pagos como de fuente española, implican la sujeción por obligación real de aquellas entidades y sujetos no residentes que los reciban ¹⁹³².

Estas consideraciones pueden llevar al replanteamiento de la justificación de la distinción entre la residencia de las personas jurídicas y la posesión de un establecimiento permanente en nuestro territorio por parte de las mismas, a menos por lo que respecta a la aplicación estricta de la normativa interna.

Aún así, el señalamiento de los criterios definidores de la residencia en el ámbito interno produce otras consecuencias, aunque ligadas con la aplicación de los otros sectores normativos. La primera se concreta en la determinación del ámbito subjetivo de aplicación de los Convenios de Doble Imposición firmados por España, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1 de los mismos, siguiendo los postulados del MC de la OCDE. La segunda deriva de la aplicación de la normativa comunitaria de establecimiento de un régimen común de operaciones transfronterizas, cuyos beneficios se limitan a aquellas sociedades residentes en alguno de los

¹⁹³¹ La anterior redacción de este artículo sujetaba por obligación real únicamente la obtención de rendimientos satisfechos "por una persona o Entidad pública o privada residente en el mismo".

¹⁹³² La Ley 5/83 (artículo 17.b) ya desarrolló este criterio en relación con las relaciones intraempresariales, al sujetar a gravamen los gastos generales imputados a que se refiere el artículo 13.n), de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, en cuanto a su consideración como renta obtenida por la casa matriz sin mediación de establecimiento permanente.

países miembros ¹⁹³³, determinándose esta circunstancia con arreglo a cada una de las legislaciones internas.

VIII.2.1.2. En los CDI.

El criterio de la residencia fiscal es uno de los conceptos básicos en el funcionamiento del esquema de atribución y limitación de poderes y facultades tributarias a los Estados en virtud del Convenio. No obstante el artículo 4 del MC, y de los CDI que lo siguen ¹⁹³⁴, no existe una indicación clara y precisa, o una definición autónoma, de lo que debe entenderse por residencia para la aplicación del CDI. A diferencia de lo que sucede con el concepto de establecimiento permanente, el CDI no contiene una definición autónoma de residencia fiscal, sino que ésta viene definida y determinada por lo dispuesto en la legislación interna. Así el artículo 4.1 del MC dispone que a los efectos del Convenio "la expresión 'residente de un Estado Contratante' significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado éste sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga". Por otro

¹⁹³³ El texto oficial en castellano de las Directivas comunitarias 90/434/CEE y 90/435/CEE hace referencia únicamente a las "sociedades de un Estado miembro", describiendo las mismas como aquéllas que revistan alguna de las formas enumeradas en el Anexo, que esten sujetas a imposición sobre sociedades, y que "se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado". Los artículos 1 y 17 de la Ley 29/1991 de 16 de diciembre, refieren este requisito a las "entidades residentes en España", y la misma expresión se utiliza en la doctrina. Vid al efecto THOMMES, O. "Commentary on the Parent/Subsidiary Directive". en la obra *EC Corporate Tax Law. Commentary on the EC Direct Tax Measures and Member States Implementation*. IBFD. Amsterdam. 1992. pag 24.

¹⁹³⁴ La mayoría de los CDI firmados por España siguen la redacción del MCOCDE. Así los CDI con Bélgica, Brasil, Checoslovaquia, Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, Italia, Luxemburgo, Marruecos, Noruega, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia, Suiza, Túnez, Rusia, y Bulgaria. (artículo 1.4). En otros CDI, -Alemania y Austria- se contiene una cláusula adicional según la cual, en caso de no poder determinarse el lugar donde se encuentra la sede de dirección efectiva, la sociedad se considerará residente en el Estado contratante en que se constituyó. Los CDI con Canadá, Japón y Estados Unidos, no establecen ningún criterio concreto de resolución del conflicto de doble residencia, sino que dejan la solución al mutuo acuerdo entre las autoridades competentes. En el caso de Estados Unidos, cuando no se llegue al mutuo acuerdo la entidad no persona física no se considerará residente en ninguno de los países, con excepción de la aplicación de los efectos derivados de los artículos 10, 11 y 12 (aplicación de los tipos de retención reducidos en la fuente). En este caso estimamos que la cláusula favorece a los Estados Unidos por cuanto en su legislación interna no somete a las personas jurídicas por razón de su residencia sino que utiliza el criterio de la nacionalidad.

lado, debe tenerse presente que el artículo 4.3 MC no realiza una propuesta de definición de residencia de las sociedades a nivel tributario internacional, al que ligar todas las consecuencias que dimanen para la residencia del MC, sino que únicamente establece un criterio de resolución de los posibles conflictos de doble residencia, *entre los dos países Contratantes* ¹⁹³⁵

A pesar de esta remisión a la legislación interna, que concede a los Estados la posibilidad de modificar los términos y condiciones la importancia de la misma en los CDI es decisiva. Con este mecanismo se deja en manos de los Estados un instrumento de incalculable valor que puede modificarse de manera unilateral por el mismo. Además se impide la construcción de unos criterios y principios con alcance internacional en el ámbito tributario, al ser este concepto sobre el que los Estados todavía retienen su competencia normativa tributaria, el concepto principal en torno al cual gira la aplicación de las normas internacionales de carácter tributario ¹⁹³⁶. Tal y como señala el Comentario al artículo 4, este concepto tiene diversas funciones, revistiendo gran importancia en tres casos, que a nuestro propósito pueden resolverse en dos grandes finalidades:

-para la determinación del ámbito subjetivo de aplicación de un Convenio

-para resolver los casos en que se produzca doble imposición, bien derive ésta del hecho de la doble residencia o por el gravamen simultáneo

¹⁹³⁵ El artículo 4.3 MC establece de forma clara 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". Por tanto el propio artículo 4.3 reconduce el supuesto de la residencia fiscal de una sociedad a lo establecido en el párrafo primero de este artículo, esto es, a la definición de la residencia conforme a la legislación interna.

¹⁹³⁶ Esta situación ya era puesta de manifiesto por JUAN PEÑALOSA, J.L. en 1972. "Uno de los aspectos en que el modelo de la OCDE tiene todavía mucho ampo para avanzar en el logro de una mayor internacionalidad de sus normas. El modelo ha sido perfeñado teniendo como punto de partida las respectivas legislaciones nacionales. Con ello queda el modelo reducido, en ocasiones, a un Convenio destinado a resolver conflictos que la disparidad de legislaciones puede producir al entrar en contacto. Ello es fruto de la idea de compromiso que ha presidido la confección del modelo. Y sus secuelas quedan patentes a lo largo del articulado. La propia noción de residencia o domicilio fiscal (artículo 4) hace un llamamiento de primer grado a la legislación de cada país". *Doble Imposición Internacional*. IEF. 1972. op cit pag 34-35.

en el Estado de la residencia y en el estado de la fuente o de situación ¹⁹³⁷. Esta es la situación que trasciende a la legislación interna al negar la deducción por doble imposición a las entidades no residentes.

Sin embargo, no son éstos los únicos cometidos que el Comentario y el propio MC reserva a la residencia. En algunos casos, la residencia -de la entidad pagadora- actúa como determinante de la fuente de los rendimientos, que a su vez supone la atribución de la competencia tributaria al Estado de la misma como Estado en el que se originan los rendimientos o Estado de la fuente. Esta situación es válida en relación con los dividendos, concretando el Estado que tiene derecho a gravar los beneficios repartidos a los socios no residentes en forma de dividendos. Esta es la función que se señala a la residencia en el artículo 10.2 del MC ¹⁹³⁸. La misma función realiza en relación con los intereses el artículo 11.5 MC ¹⁹³⁹. Finalmente, el artículo 21.1 MC establece, en torno al concepto de la residencia, el criterio residual de tributación exclusiva de las rentas no mencionadas expresamente en el Estado de residencia ¹⁹⁴⁰.

En la medida en que la identificación del Estado de la fuente con el Estado de situación del establecimiento permanente desconoce en ocasiones la realidad inherente al mismo del gravamen de naturaleza personal perseguido en este Estado, debería revisarse si las funciones encomendadas teóricamente al Estado de la residencia también son predicables del Estado de situación del establecimiento permanente. En el planteamiento de estas consideraciones debe tenerse en cuenta la evolución de estas instituciones

¹⁹³⁷ Párrafo primero de los Comentarios al artículo 4 del MCOCDE (1963, 1977 y 1992). En el mismo sentido se pronuncia la doctrina. Vid VOGEL, K. op cit manual pag 149. PIRES, M. op cit passim. DAVIES, D. op cit pag 16, BAKER, P. op cit pag 87. SHANNON, H.A. "The General Definition of Residence under United States Income Tax" INTERTAX. num 8-9/1988. pag 204. BARRY, A. "International Aspects of U.K. Inland Revenue Investigations on Company Residence" 16 Tax Planning International Review 1989. pag 5 y ss. JONES, J.A. et alii "Bodies of Persons" BTR num 11-12/1992. pag 453.

¹⁹³⁸ "Estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado contratante en que reside la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado".

¹⁹³⁹ Comentario MCOCDE 1977 art 11.5.24: "Este párrafo establece el principio de que el Estado de la fuente de los intereses es el Estado en el que reside el deudor de los mismos...".

¹⁹⁴⁰ WARD, D. et alii "The Other Income Article of Income Tax Treaties" BTR 1990. pag 352 y ss.

en el ámbito comunitario, que aunque de manera restringida afectan a la redefinición de los institutos de la residencia y del establecimiento permanente. Para ello examinaremos cada una de las funciones clásicamente asignadas al instituto de la residencia fiscal en grado ascendente, comenzando por aquellas a las que el MC concede una menor relevancia.

En principio alguna de las funciones asignadas por el CDI al instituto de la residencia fiscal es compartida por el establecimiento permanente. Así ocurre por ejemplo con respecto al criterio residual de tributación en el Estado de la residencia, proclamado por el artículo 21.1 MC. Como vimos en su momento, este criterio cede frente al párrafo 21.2 incorporado en el MCOCDE de 1977, otorgando en este caso preferencia a la tributación de las rentas en el Estado de situación del establecimiento permanente de acuerdo con el criterio de vinculación efectiva ¹⁹⁴¹. Por tanto en este caso no solo la función de atribución residual de rentas no solo corresponde al criterio de la residencia sino que incluso la atribución al establecimiento permanente toma preferencia frente a la anterior.

La posibilidad de la asimilación de las restantes funciones de la residencia y su atribución al establecimiento permanente merecen un estudio más detallado.

¹⁹⁴¹ WARD, D. et alii "The Other Income Article of Income Tax Treaties" BTR 1990

VIII.3. La residencia fiscal de la entidad pagadora como base para la determinación del Estado de la fuente de los rendimientos.

La estructura de los CDI reserva determinados artículos a la distribución de competencias entre los Estados contratantes en relación con tipos de rentas que merecen una calificación específica, en concreto, de dividendos, intereses y cánones ¹⁹⁴². De acuerdo con el esquema bilateral propuesto por los CDI, al Estado de la fuente se le permite un gravamen limitado sobre las rentas que se originen en su territorio ¹⁹⁴³. Una vez reconocida esta competencia es necesario el establecimiento de unas reglas que determinen el origen de las rentas o la conexión de las rentas con el Estado que se considera como Estado de la fuente a efectos de la aplicación del CDI. En este sentido, deben diferenciarse estas reglas de determinación del origen de los distintos rendimientos, de las reglas de atribución de los pagos a un determinado establecimiento permanente, que también se contienen en los mismos artículos, por tener el efecto contrario. Mientras las primeras reglas establecen el origen de las rentas, y por tanto de manera indirecta el Estado de la fuente o de generación de las mismas, las segundas concretan el centro primario de imputación personal, y por ende, el Estado donde estas rentas resultan gravadas con carácter personal.

A estos efectos, la residencia de la entidad pagadora de los rendimientos que merecen esta calificación específica se considera en el MC como la regla primaria de atribución de una renta a un Estado determinando la competencia (jurisdicción fiscal) del mismo para someter a gravamen estas rentas. Aún así, en determinados casos la conexión de la renta con un establecimiento permanente situado en uno de los Estados contratantes otorga a los mismos la calificación de Estado de la fuente, posibilitando la exacción de un gravamen en origen de estas rentas. Por consiguiente, debe reconocerse en qué supuestos la función de la residencia como delimitadora del origen o fuente de los rendimientos se desempeña

¹⁹⁴² KNECHTLE op cit pag 170 . VOGEL, K. op cit manual pag 22-23.

¹⁹⁴³ JUAN PEÑALOSA, J.L. en Prólogo a *Doble Imposición Internacional*. op cit pag 35. VOGEL, K. manual op cit passim en especial pag 455 y ss. , DAVIES, D. op cit pag 61 y ss. Debe tenerse en cuenta que siendo esta solución general válida para los CDI firmados por España, no lo es de acuerdo con el MCOCDE pues no otorga esta competencia al Estado de la fuente en relación con los cánones.

también por un establecimiento permanente situado en el Estado que otorga la calificación de residente a aquella sociedad, equiparándose el rol de ambos institutos tributarios. Para ello se distinguiran los diferentes tipos de renta reconocidos por el CDI, estudiando en cada caso los efectos derivados de la interrelación de los CDI con la normativa interna y la comunitaria en su caso.

VIII.3.1. Intereses.

La determinación de la fuente de los intereses se concreta en las legislaciones internas en multitud de puntos de conexión ¹⁹⁴⁴. No obstante en los CDI, a efectos de la concreción del Estado que tiene derecho a imponer un gravamen en el territorio donde se originan estos rendimientos, se relaciona con carácter general con el Estado de la residencia de la entidad pagadora de los mismos ¹⁹⁴⁵. Así ocurre al menos con el MCOCDE, que como regla general establece que 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" de este Estado" ¹⁹⁴⁶ (la cursiva es nuestra).

No obstante, la relación entre la residencia fiscal de la entidad deudora y la fuente o procedencia de los intereses no es exclusiva. El propio MC declara que "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

¹⁹⁴⁴ Vid con carácter general HOHN, "Tax Treatment of Interests in International Economic Transactions" General Report CDFI Vol 67a. 1982, pag 123-125. y los diferentes informes nacionales. GARBARINO, C. op cit pag 270 enumera como criterios más corrientes la residencia del perceptor de los intereses, la residencia del pagador de los intereses, el lugar de generación de los capitales, el lugar de generación de los intereses, el lugar donde se encuentra la unidad productiva en conexión con la cual se acepta el crédito, o el lugar de utilización de los capitales. En el mismo sentido vid VOGEL, K. INTERTAX op cit pag 227-228.

¹⁹⁴⁵ VOGEL, K. op cit manual pag 646, DAVIES, D. op cit pag 158, GARBARINO, C. op cit pag 274, DEL ARCO RUETE, L. op cit pag 156, DE LA VILLA GIL, J.M. op cit pag 239.

¹⁹⁴⁶ Artículo 11.5 MCOCDE. Vid Comentarios MCOCDE 11.5.24.(1977) 11.5.26. (1992).

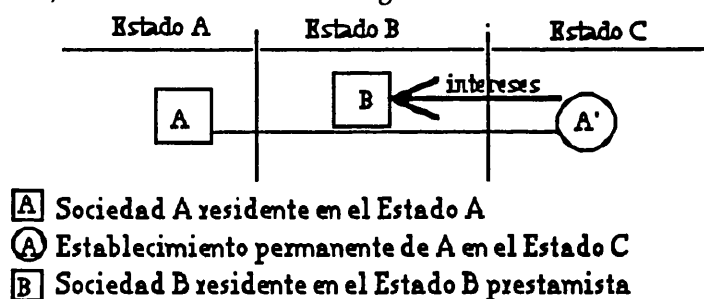
mismos, éstos se considerarán como procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija" 1947.

En consecuencia el MCOCDE no establece una regla única de determinación de la procedencia de los intereses en un Estado, sino que liga esta conexión a dos puntos diferentes. Por una parte la residencia de la sociedad pagadora de los intereses y por otra la situación en el territorio del establecimiento permanente que soporta económicamente los mismos. La utilización simultánea de ambos en varios CDI provoca una colisión de la distribución de competencias tributarias a nivel internacional entre los diferentes Estados 1948. Por tanto, y dado que no se admite el reparto de competencias para gravar esta renta en la fuente, o dicho de otro modo, un pago en concepto de interés sólo puede tener una fuente 1949, debe determinarse qué criterio de ambos debe prevalecer.

A nuestro entender, el criterio de vinculación económica del pago al establecimiento permanente que lo soporta debe prevalecer frente al criterio

1947 Artículo 11.5 MCOCDE in fine.

1948 En este caso, en una situación como la siguiente



tanto el Estado A, como el Estado C, en la medida en que hubieran firmado con el Estado B un CDI ajustado al MCOCDE, podrían considerarse como Estado de procedencia de los intereses, por lo que existiría un doble gravamen en la fuente.

1949 El Comentario del MCOCDE (artículo 11.5.25 1977, y artículo 11.5.27 1992) establece que "no está autorizado a gravar estos intereses, ni aún dentro de los límites de una 'cuota imponible' correspondiente a la importancia del establecimiento permanente", afirmando posteriormente que "las previsiones del párrafo 5 ...no permite atribuir una pluralidad de fuentes a un mismo préstamo". En consecuencia el Comentario no admite una pluralidad de fuentes para un mismo pago, que atribuya en consecuencia la competencia a cada uno de los Estados en los que se sitúe esta fuente. Esto puede no obstante, contradecir el hecho de que parte de este interés sí sea deducible en el Estado del establecimiento permanente de acuerdo con el artículo 7.3 del MC.

de residencia de la sociedad que efectúa el pago ¹⁹⁵⁰. En favor de esta postura puede alegarse la propia dicción del artículo 11.5 del MC. Aunque como criterio general establece el de la conexión por la residencia de la sociedad, esta regla cede "sin embargo", cuando el pago esté vinculado con un establecimiento permanente situado en uno de los Estados contratantes ¹⁹⁵¹. El Comentario por su parte aclara esta postura ¹⁹⁵², siempre que la vinculación económica con el establecimiento permanente esté suficientemente caracterizada ¹⁹⁵³.

No obstante, el Comentario del MC no admite una prevalencia absoluta del criterio de vinculación económica respecto al criterio formal de la sujeción por la residencia ¹⁹⁵⁴. Aún así, entendemos que la postura del

¹⁹⁵⁰ VOGEL, K. op cit manual pag 673: "The permanent establishment criterion applies irrespective of whether or not the debtor is a resident of one of the contracting States. It has precedence over the other two attachment criteria".

¹⁹⁵¹ En el mismo sentido VOGEL, K. op cit manual pag 673.

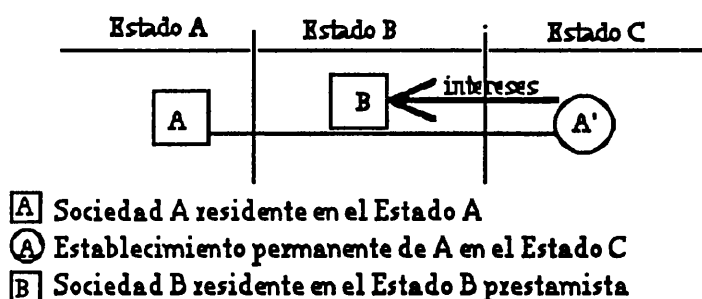
¹⁹⁵² "Sin embargo prevé una derogación a este principio para el caso de préstamos productores de intereses que tengan un lazo económico evidente con el establecimiento permanente que el deudor posea en el otro Estado Contratante". Comentarios MCOCDE 1977 11.5.24 y MCOCDE 1992 11.5.26.

¹⁹⁵³ El Comentario al MCOCDE (11.5.25 en 1977 y 11.5.27 en 1992) estima que tanto en el supuesto en que el establecimiento permanente contraiga por sí mismo un préstamo como en el caso de que sea la empresa en general la que lo contrate para destinarlo únicamente a las necesidades de un establecimiento permanente situado en otro país y soporte su carga definitiva aunque el servicio de pago de intereses se asegure por la sede de la empresa, existe una vinculación económica con el establecimiento permanente que caracteriza al Estado de situación del establecimiento permanente como Estado de procedencia de los intereses. Aún teniendo en cuenta, en este último caso, como pone de manifiesto VOGEL, K. op cit manual pag 674 puede suponer algún problema para la entidad prestamista que verá como se aplica un CDI diferente al firmado por su país de residencia con el de la residencia de la sociedad.

¹⁹⁵⁴ En concreto el párrafo 26 de los Comentarios al artículo 11.5 del MC de 1977 (párrafo 28 en 1992) manifiesta que el criterio de determinación de la procedencia de los rendimientos no se aplica en el siguiente supuesto: cuando el acreedor y deudor sean residentes de los Estados contratantes y las sumas tomadas a préstamo lo hayan sido para las necesidades del establecimiento permanente que el deudor tenga en un tercer Estado, establecimiento que soporta la carga de los intereses. Esta exclusión se puede expresar gráficamente así:

MC es incomprensible e incluso contradictoria tomando en cuenta las diferentes afirmaciones del mismo. Con el párrafo del Comentario aludido - 26 (28 en el MCOCDE 1992)-, pretende darse a un Estado contratante la competencia para gravar todos los pagos de intereses realizados por sus empresas residentes con independencia de que se haya realizado por un establecimiento permanente de esta sociedad situada en el extranjero o sea éste el que soporte efectivamente su coste.

Sin embargo en este caso no se entendería el significado de la preferencia del criterio del establecimiento permanente sobre el de la residencia de la sociedad proclamado en el artículo 11.5 del MC y refrendado por el párrafo 24 (26) de los Comentarios al mismo. La prevalencia de la vinculación económica sobre el criterio formal de la residencia debe determinar tanto la competencia positiva como la competencia negativa, es decir, tanto aquellos supuestos en los que un Estado debe considerarse legitimado y procedencia de los intereses por estar los mismos vinculados a un establecimiento permanente, como la negativa a poder gravar estos intereses y por tanto considerarse como procedencia de éstos cuando, a pesar de ser una entidad residente la que soporta el pago, éste recae efectivamente en un establecimiento permanente de la empresa situado en el extranjero¹⁹⁵⁵. En otras palabras, la prevalencia del criterio de procedencia atendiendo a la vinculación económica con el establecimiento permanente debe suponer que el criterio de procedencia de los intereses atendiendo al criterio de la residencia de la sociedad que satisface el pago sólo resulte aplicable en tanto no exista un establecimiento permanente de esta sociedad situado en



En este caso nada impediría al Estado A a gravar los intereses como procedentes de su Estado, de acuerdo con este párrafo del Comentario. Vid DEL ARCO RUETE, op cit pag 159.

¹⁹⁵⁵ El mismo criterio es sostenido por VAN RAAD, K. "Dual Residence". European Taxation. 1988. pag 245, aunque en relación con la aplicación del artículo 10.5 MC a los dividendos.

otro país que soporte efectivamente el coste de los intereses y que el préstamo se haya realizado en su favor ¹⁹⁵⁶.

De otra manera, la solución propiciada por el Comentario del MC provoca una situación de doble gravamen en la fuente indeseada por la sociedad residente que recibe el pago ¹⁹⁵⁷, en tanto que para este supuesto los CDI no prevén ningún criterio de solución de la doble imposición ¹⁹⁵⁸. En este caso el Comentario sugiere que el CDI puede contener una determinación diferente de las reglas de procedencia de los intereses, en función de la existencia o no de CDI firmados por uno de los Estados contratantes con terceros países ¹⁹⁵⁹. No obstante, esta solución sería contraria al principio de eficacia relativa de los CDI. La exclusión de este pago del ámbito de aplicación del CDI, es decir, del pago realizado desde un establecimiento permanente de una de las empresas residentes en los Estados contratantes situado en un tercer Estado, debe inferirse del CDI firmado entre los dos primeros países sin necesidad de alegarse un tercer convenio.

Esta es por otra parte la solución prevista en la legislación interna española. La LIS no utiliza el criterio de la residencia de la entidad pagadora como punto de conexión de los intereses al territorio español sino que

¹⁹⁵⁶ Esta no es en cambio, la solución ofrecida por el Comentario que señala en el párrafo 27 (29) que "no se ha considerado, sin embargo, posible referirse a este caso en un Convenio bilateral ni adotar una solución consistente, por ejemplo, en obligar al Estado Contratante de residencia del deudor a renunciar a su imposición en la fuente en beneficio del tercer Estado en el que se encuentre el establecimiento permanente por cuenta del cual se ha contraído el préstamo y que soporta la carga de los intereses". En opinión nuestra, es esta consideración la que produce las distorsiones en el ámbito internacional, al no existir una norma que dirima el conflicto entre los dos Estados con pretensiones sobre la *fente* de ese rendimiento.

¹⁹⁵⁷ El Comentario afirma que "el riesgo de doble imposición que acaba de mencionarse sólo puede evitarse completamente por medio de un Convenio bilateral que contenga una disposición análoga a la del párrafo 5, y que se celebre entre el Estado Contratante de residencia del deudor de los intereses y el tercer Estado en que esté situado el establecimiento permanente pagador de los intereses, o por medio de un Convenio multilateral que contenga disposición semejante".

¹⁹⁵⁸ KNECHTLE, A. op cit pag 45.

¹⁹⁵⁹ En la medida en que el Estado de residencia de la sociedad pagadora de los intereses haya aceptado por medio de CDI con el país en el que se encuentra situado el establecimiento permanente la aplicación de la regla contenida en el artículo 11.5, esta previsión afectaría a la aplicación del CDI entre el país de la residencia de la entidad pagadora y el país de residencia de la entidad receptora del pago.

entiende obtenidos en el mismo "las contraprestaciones por ... préstamos... realizad[os] o utilizad[os] en territorio español". La desvinculación de la fuente de los rendimientos con la noción de residencia se pone de manifiesto en la nueva redacción del artículo 4 de la LIS, en el que no sólo quedan sujetas las entidades no residentes que reciben un rendimiento satisfecho por una persona residente en nuestro territorio, sino también las que lo reciben de un establecimiento permanente situado en España de una sociedad no residente, especificando el criterio de la "realización y utilización" en territorio español al criterio recogido en el artículo 11.5 del MC ¹⁹⁶⁰. Por otra parte, la referencia a los pagos realizados por personas residentes no debe entenderse de manera genérica. Aun faltando a las exigencias del principio de jerarquía normativa ¹⁹⁶¹, el RIS limita la referencia al pago realizado por personas residentes al supuesto de que el pago no esté vinculado a las actividades realizadas en favor de un establecimiento permanente de la sociedad residente española en el extranjero ¹⁹⁶².

Por otro lado debe tenerse en cuenta que la no consideración del pago realizado por personas residentes en un Estado contratante como procedente de ese Estado no afecta a la aplicación (subjética) limitada de los CDI ¹⁹⁶³. Al contrario, con esta limitación no se vulnera el artículo 1 del MC, puesto que el artículo 11.5 persigue un cometido diferente: la determinación de los intereses recibidos por las personas residentes de un Estado contratante que quedan protegidos por los efectos del Convenio. Así, la función del artículo 11.5 no modifica ni altera el ámbito subjetivo de

¹⁹⁶⁰ Para DE LA VILLA la recepción de este punto de conexión en nuestro ordenamiento permite la exacción de un impuesto sobre la cifra relativa de los intereses utilizados parcialmente en España, op cit pag 241, situación que como observamos prohíben los comentarios al MC.

¹⁹⁶¹ JUAN PEÑALOSA, J.L. "La reforma fiscal 77/78..." op cit pag 71.

¹⁹⁶² El artículo 334. 1 a) del RIS indica que no se tendrán la consideración de rentas obtenidas en España "los rendimientos que se abonen a personas no residentes en España por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando los trabajos, servicios o demás prestaciones por los que se abonen los rendimientos estén directamente vinculados con la actividad del establecimiento en el extranjero".

¹⁹⁶³ Esto es lo que parece entender el Comentario al MC (11.5. 27 1977)

aplicación de los CDI, sino que concreta el alcance objetivo de los tributos exigibles a las personas recogidas en el ámbito subjetivo de aplicación.

En este sentido, y en relación con el contenido del apartado, se observa que el criterio de la situación del establecimiento permanente que sostiene la carga de unos intereses se asimila al de la residencia de una sociedad pagadora de los mismos, de acuerdo con la calificación propuesta por un Estado, a efectos de la determinación del origen o procedencia de los intereses. Ello se aplica cualquiera que sea la residencia de la sociedad que posee el establecimiento permanente en el Estado que considera procedentes los intereses de su territorio.

Esta delimitación confirma que el artículo 1 solo se refiere al aspecto personal de aplicación del CDI, es decir, a los tributos que apliquen los Estados contratantes de naturaleza personal, pero no a la delimitación de la fuente de los rendimientos en cada Estado, que se configura en los restantes artículos. Siendo así, en la determinación de la fuente de los intereses se produce una asimilación por el Estado que define la misma, entre el criterio de la residencia y el criterio de situación del establecimiento permanente, con independencia de cual sea el criterio por el que opte el Estado de residencia de la sociedad que posee el establecimiento permanente en un tercer Estado ¹⁹⁶⁴.

Por ello la referencia al resultado en el Estado de la residencia de la sociedad que posee el establecimiento permanente situado en el otro Estado que soporta los intereses no influye en la consideración de éste otro como Estado de procedencia de los intereses. Por el contrario, su relevancia se reduce a otras consideraciones. En primer lugar, a la consideración y evitación de las posibles situaciones discriminatorias previstas cuando se decida actuar en otros países sin constituir una sociedad residente sino tan solo un establecimiento permanente. En este caso, y a diferencia de la situación típica de no discriminación, el resultado discriminatorio se deriva no para la entidad que actúa mediante establecimiento permanente sino

¹⁹⁶⁴ Este resultado se infiere de la redacción misma del artículo 11.5 MC, que prevé la aplicación del mismo "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..." (la cursiva es nuestra), viéndose este criterio refrendado por el Comentario al MC (11.5.24 1977 y 11.5.26 1992) "y aun cuando tal propietario fuera residente de un tercer Estado".

para la entidad que, incluso de manera involuntaria ¹⁹⁶⁵, concierta un préstamo que se destina no a la actividad de la casa central sino a la de un establecimiento permanente situado en otro Estado diferente de aquél en el que la sociedad posee o se considera residente ¹⁹⁶⁶. Por otra, la relevancia de la determinación de los efectos en el tercer Estado se centra en descubrir cuál debe ser la regla de conexión que prevalezca en el caso de la aplicación de un CDI, y para la limitación respectiva de las mismas. Ya señalamos como, a nuestro entender, debe prevalecer la conexión a un establecimiento permanente sobre la vinculación en atención al Estado que otorga la calificación de residente a una sociedad, y las consecuencias que de ello derivan, siendo conscientes de las dificultades que en algunos casos se relacionan con la fijación económica de un préstamo a un establecimiento permanente. Por otro lado, esta solución se adecúa mejor a los procedimientos formales de recaudación de este tributo en la fuente, generalmente a través de una retención a cuenta del mismo en el momento en que se efectúa el pago al exterior.

VIII.3.2. Cánones.

En relación con los cánones, el MCOCDE no contiene ninguna regla específica de determinación de la fuente de los mismos. Ello es debido al no reconocimiento con carácter general del derecho del Estado de la fuente a gravar los mismos, puesto que la regla del artículo 12.1 permite únicamente el gravamen en el Estado de residencia de la sociedad que los recibe, o como excepción -artículo 12.3- el gravamen en el Estado de situación del

¹⁹⁶⁵ Este sería el caso recogido por el supuesto b) previsto en el Comentario al MC artículo 11.5.25 (11.5.27 1992).

¹⁹⁶⁶ La solución ofrecida por el Comentario dista de ser equitativa en la medida en que crea por sí misma una situación de doble imposición irresoluble al legitimar a dos Estados para el gravamen de una determinada remuneración como gravamen en el Estado de la fuente, sin perjuicio de que teniendo en cuenta la legislación interna de los países actuantes esta situación pueda resolverse. Este sería el caso de España, en el supuesto de que actuara como el Estado de la residencia de la sociedad que posee en el extranjero el establecimiento permanente pagador de los intereses. En este supuesto aunque los CDI firmados por España le otorguen capacidad y legitimación, de acuerdo con la interpretación derivada del Comentario del MC para someter a gravamen en la fuente estos pagos calificados como intereses, esta interpretación no sería aplicable en la medida en que la legislación interna no considera a los mismos como obtenidos en territorio español.

establecimiento permanente que los recibe si están vinculados económicamente al mismo.

En todo caso, la determinación de la procedencia de los mismos, si no para asignar la legitimación del gravamen al Estado de la fuente, sí resulta necesaria para la precisión del ámbito objetivo de aplicación del CDI, es decir, para determinar sobre qué pagos calificados como canon despliega sus efectos el CDI ¹⁹⁶⁷. El artículo 12.1 del MC se refiere a los "cánones procedentes de un Estado contratante" pero no define cuando se entiende que un canon procede de un Estado contratante, y la misma referencia aparece en el artículo 12.3 del MC. Aunque el Comentario del MC equipare el Estado de procedencia de los cánones con el Estado de la fuente ¹⁹⁶⁸, tampoco proporciona ningún criterio de definición. El párrafo 5 del artículo 12 efectúa una delimitación negativa de aplicación ¹⁹⁶⁹ pero tampoco aclara cómo se determina la procedencia de los cánones.

Una solución, atendiendo a la aplicación de los CDI consistiría en entender que la procedencia se limita a aquellos casos en que el pago procede de las empresas residentes de uno de los Estados contratantes. Sin embargo la aplicación estricta de esta regla podría conllevar la aplicación extraterritorial del CDI ¹⁹⁷⁰. Otra solución consistiría en aplicar de modo

¹⁹⁶⁷ En sentido contrario VOGEL, K. op cit manual pag 672 aunque en relación con los intereses: "Such a definition is not necessary whenever a DTC attributes taxation of interest exclusively to the State of residence and makes the same arrangement for other items of income as well (Art 21 MC), including interest arising in third States". El Comentario del MC también se pronuncia en el mismo sentido en relación con los intereses. Vid Comentarios MC artículo 11.5.29 1977 y 11.5.31 1992.

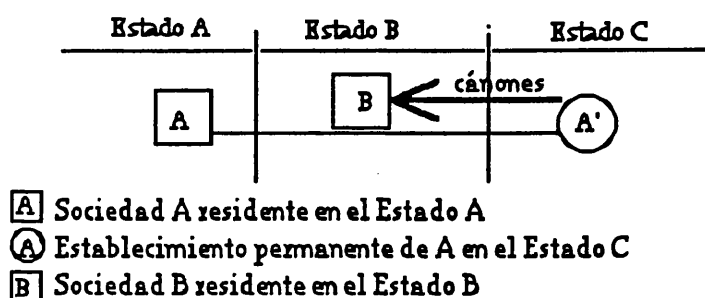
¹⁹⁶⁸ Comentarios MCOCDE párrafos 12.1.6 y 12.1.4.

¹⁹⁶⁹ Este artículo afirma que el CDI no se aplica a los cánones procedentes de un tercer Estado ni a los cánones procedentes de un Estado contratante atribuibles a un establecimiento permanente de una empresa de ese Estado contratante situado en el otro Estado contratante. Esta provisión destinada únicamente a la prevención del fraude fiscal, no aclara cuál es el ámbito objetivo que delimita el origen de los cánones.

¹⁹⁷⁰ En el caso siguiente

análogo las reglas de determinación del origen de los rendimientos que el MCOEDE establece para los intereses, dada la similitud de ambos pagos.

Esta situación es la que reflejan los CDI firmados por España ¹⁹⁷¹. Aunque entre la doctrina existan posiciones discrepantes ¹⁹⁷², ello supone que de acuerdo con los CDI, la determinación del Estado legitimado a gravar los cánones en la fuente sigue las mismas pautas que en relación con los intereses ¹⁹⁷³, si bien en la legislación interna la tributación efectiva de



el Estado de residencia de la sociedad A se consideraría como fuente de los cánones. Aunque siguiendo el MCOEDE esta calificación no comporte la legitimación de este Estado a exigir un gravamen en la fuente sobre los mismos, las consecuencias serían diferentes en el caso de admitir esta retención.

¹⁹⁷¹ La mayoría de los CDI firmados por España contienen una cláusula similar a la de la determinación del origen de los intereses que figura en el MCOEDE. Así el artículo 12.5 de los CDI con Alemania, Austria, Bélgica, Brasil (12.4), China, Dinamarca, Finlandia, Francia, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia, Suiza, el artículo 12.6 de los CDI con Canadá, Checoslovaquia, Holanda, Polonia, Túnez. Otros CDI siguen el criterio del MCOEDE, -Bulgaria (10.1), Hungría-, mientras otros permiten el gravamen únicamente en determinados supuestos -URSS artículo 7.5-, o bien aun permitiendo este gravamen no definen el criterio de procedencia -Marruecos-. El CDI con los Estados Unidos contiene una regla especial de determinación del origen de los cánones. Junto con la regla de determinación del origen que figura en el artículo 11.5 del MC, este CDI indica que "cuando el pagador de los cánones no sea residente de ninguno de los Estados ni los cánones se soporten por un establecimiento permanente o base fija en uno de los Estados contratantes, pero los cánones se refieran al uso, o al derecho al uso, en uno de los Estados contratantes, de los bienes o derechos comprendidos en el apartado 3, los cánones se considerarán procedentes de ese Estado".

¹⁹⁷² FERNANDEZ PEREZ, J.R. "Régimen tributario de dividendos y cánones en el marco de los Convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España" en *Relaciones Fiscales Internacionales*. pag 238. indica en principio que "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 en un tercer Estado, tiene en el Estado contratante, donde no reside el receptor, un establecimiento permanente (o una base fija) 'usuario' del canon y que soporte su pago, el canon se considera procedente del Estado donde está situado el establecimiento permanente, y, por ende, es de aplicación el artículo. Sin embargo posteriormente señala que "el precepto no es de aplicación".

¹⁹⁷³ GONZALEZ POVEDA, V. op cit pag 264. DE LA VILLA GIL, J.M. op cit pag 267.

ambas categorías varía sensiblemente ¹⁹⁷⁴. Por ello todas las consideraciones efectuadas en el apartado anterior en relación con la asimilación de la función del establecimiento permanente y de la residencia fiscal en relación con la determinación de la fuente de los rendimientos es extensible en los CDI españoles a los cánones.

VIII.3.3. Dividendos.

La determinación del origen o fuente de los pagos considerados como dividendos sigue una regla diferente al resto de los rendimientos con calificación específica examinados anteriormente. Así el artículo 10.2 del MC establece que "estos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado". No obstante, junto al reconocimiento del punto de conexión con el Estado que otorga la calificación de residente a la entidad que reparte los dividendos, el MC no reconoce la legitimación al Estado de situación del establecimiento permanente para gravar los dividendos, ni lo considera como Estado de procedencia de los mismos. Es más, la posibilidad de gravar los dividendos por parte del Estado en el que se originaron los rendimientos, posea o no en el mismo un establecimiento permanente, siempre que sea diferente del Estado de residencia de la sociedad, queda prohibida por el artículo 10.5 del MC.

En este apartado el MC especifica que "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 " ¹⁹⁷⁵, exceptuando posteriormente determinados casos en los que este Estado queda facultado para exigir un impuesto de carácter personal. En consonancia, la fuente de los dividendos se define por referencia exclusiva al Estado de residencia de la sociedad que procede al reparto de los mismos. Consiguientemente,

¹⁹⁷⁴ Motivada por la aplicación de la bonificación de hasta el 95% prevista por el artículo 25.c) LIS aplicable únicamente a los préstamos internacionales. Vid ESTEBAN PAUL, A. "Tratamiento fiscal de los intereses obtenidos en España por no residentes. Especial referencia a la cláusula 'tax sparing' " Estudios financieros, num 110/1992. pag 37-52.

¹⁹⁷⁵ Esta cláusula ya aparecía en el artículo VIII.3 del Proyecto de Convenio de Londres.

ningún otro Estado puede ejercer un gravamen adicional sobre este reparto de dividendos, lo que se conoce en la doctrina como prohibición del gravamen extraterritorial de los dividendos ¹⁹⁷⁶.

El señalamiento del Estado de residencia de una sociedad como legitimado con carácter exclusivo, al gravamen de los dividendos que esta sociedad reparte tiene importantes consecuencias. Por un lado, el instituto de la residencia se convierte en un elemento distintivo en cuanto al deslinde de competencias tributarias en relación con el gravamen de los dividendos, mostrando una de sus peculiaridades más importantes. Sólo este instituto determina la competencia para gravar el reparto de los beneficios derivados de la explotación empresarial a sus socios. No obstante, algún autor se cuestiona la validez de esta distinción entre las reglas de determinación del origen de los dividendos y de los intereses ¹⁹⁷⁷.

Esta situación constituye por otra parte, uno de los rasgos diferenciadores más importantes entre el instituto de la residencia y el del establecimiento permanente. El Estado en el que se encuentre un establecimiento permanente de una sociedad no residente, no puede por este mismo hecho de la situación someter a gravamen los dividendos repartidos por la sociedad. Esta es la consecuencia primera del artículo 10.5 del MC. Ello conlleva la prohibición de los sistemas de tributación de la cifra relativa de dividendos ¹⁹⁷⁸, vigentes en algunos países ¹⁹⁷⁹, entre ellos el

¹⁹⁷⁶ Atendiendo a la denominación del Comentario del MCOCDE artículo 10.5.33 (1977) 10.5.34 (1992). VOGEL, K. op cit manual pag 619-620, DE LA VILLA, J.M. op cit pag 205, DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 301. DE LAS CUEVAS MIAJA, I. op cit pag 319. DEL ARCO RUETE, op cit pag 150-151. BAKER, P. se refiere al mismo como "secondary withholding taxes", op cit pag 168.

¹⁹⁷⁷ En concreto, DEL ARCO RUETE, L. afirma que "la lógica de esta diferencia de trato de dividendos e intereses no puede defenderse al menos desde un punto de vista económico. Supuesta la existencia de un establecimiento permanente, ha de entenderse que sus inversiones y actividades han de financiarse o bien con capital propio (transferido de la central a la sucursal) o bien con préstamos. La retribución del capital, sea propio o ajeno, no parece que tenga que traducirse en una diferencia de trato fiscal, salvada por supuesto toda la problemática de la doble imposición económica". op cit pag 151-152.

¹⁹⁷⁸ DE LA VILLA op cit pag 205, DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 301.

¹⁹⁷⁹ Puede citarse el caso norteamericano, en cuya legislación interna subsiste este gravamen junto con el régimen del Branch Profits Tax. Vid al efecto McINTYRE, M. op cit pag 3-9 y 2-53 y Sección 861()(2)(B) del IRC. En otros países, este gravamen ha sido abandonado

nuestro ¹⁹⁸⁰, cuando sea de aplicación un CDI similar al MC ¹⁹⁸¹. Con ello pretende evitarse que el "Estado de la fuente de los beneficios grave los dividendos o el beneficio no distribuido cuando dicho gravamen pretende justificarse tan sólo por el origen de dicho beneficio" ¹⁹⁸².

No obstante, la relevancia del criterio de la residencia, por comparación con el criterio del establecimiento permanente, en relación con el otorgamiento de la competencia tributaria al Estado de la fuente de los dividendos, debe someterse a consideración teniendo en cuenta otros elementos. En primer lugar, debe analizarse la relevancia y las consecuencias derivadas de la incorporación en nuestro ordenamiento jurídico tributario interno de un impuesto sobre las transferencias de beneficios al exterior por parte de los establecimientos permanentes. En segundo lugar, deben tenerse en cuenta, aunque de manera somera, las

principalmente por dificultades administrativas en su exacción. Vid DE LA VILLA GIL, op cit pag 205.

¹⁹⁸⁰ La doctrina se muestra en ocasiones confusa respecto a la vigencia en el sistema tributario español actual del sistema de cifra relativa de dividendos. En principio, su admisibilidad parece desprenderse del artículo 7.d de la LIS, cuando considera procedentes u obtenidos en territorio español tanto "los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por sociedades residentes en España, como los procedentes de los rendimientos de valores mobiliarios emitidos por *"sociedades extranjeras con establecimiento permanente en España"* (la cursiva es nuestra). Sin embargo el RIS no contiene ninguna normativa de desarrollo que permita hacer efectiva su exacción, ni tampoco que desarrolle el método de determinación de los dividendos y de la cifra relativa correspondiente a los establecimientos permanentes situados en nuestro territorio. Al respecto DE LA VILLA op cit pag 207 señala que "esta norma admite diversas interpretaciones, pero inclina a pensar que el sistema de cifra relativa se mantiene en relación con los dividendos", apoyándose en el régimen previsto por el artículo 19.h del anterior RIRPF -que ha desaparecido tras el RD 1841/1991 de 30 de diciembre, en su artículo 70.Uno .f. fruto de la constante crítica doctrinal. Vid al efecto DE JUAN PEÑALOSA, J.L. "La reforma fiscal 77/78..."-. En favor de su vigencia actual se pronuncian DE LAS CUEVAS MIAJA, I. op cit pag 323, PIEDRABUENA, E. "El establecimiento permanente de empresas extranjeras para efectos del Impuesto sobre la Renta" op cit pag 247-248. CUBILLO VALVERDE, C. "Rentas empariales". op cit pag 154-155 .

Esta postura estaría avalada por el hecho de que España formuló una reserva al artículo 10.5. Vid Comentarios al MC de 1977 párrafo 10. 82. No obstante, debe entenderse que en la actualidad, a pesar de continuar vigente el artículo 7.d de la LIS, España no tiene intención de ejercitar este derecho de exacción. Esta postura se corroboraría atendiendo a la eliminación de la reserva mencionada en el Comentario del MC de 1992 -vid párrafos 83 a 86-.

¹⁹⁸¹ Como ponen de manifiesto diversos autores, algunos CDI firmados por España escapan de la dicción del MC permitiendo un gravamen complementario sobre los beneficios del establecimiento permanente, aunque no de manera similar. Vid los CDI con Brasil, Canadá, Estados Unidos, Reino Unido y Suecia.

¹⁹⁸² DE LA VILLA op cit pag 206.

repercusiones que sobre esta afirmación general derivada del examen del artículo 10 del MC resultan de la adopción de medidas para la eliminación de la doble imposición económica.¹⁹⁸³. En la medida en que pueda afectar a la proposición principal formulada en este apartado, debe procederse a la revisión del alcance de la misma en atención a las consecuencias que implican la adopción de estas medidas en los diferentes sectores del ordenamiento tributario.

VIII.3.3.1. El impuesto sobre las transferencias de beneficios del establecimiento permanente.

La Ley 18/91 ha introducido una nueva figura tributaria en nuestro ordenamiento jurídico que grava con carácter adicional los beneficios del establecimiento permanente -en adelante impuesto sobre las transferencias-¹⁹⁸⁴. Posteriormente su ámbito de aplicación se ha visto reducido por la Ley 29/91, que excluye su exigencia cuando el establecimiento permanente situado en España lo sea de una entidad residente en alguno de los países comunitarios ¹⁹⁸⁵. Su incorporación al ordenamiento español ha estado motivada, a nuestro entender, por la firma del CDI con Estados Unidos, para posibilitar el ejercicio de la competencia tributaria que el artículo 14 ¹⁹⁸⁶

¹⁹⁸³ La atención formulada sobre este tipo de multiimposición ha llevado en los últimos años a la aprobación de medidas que tienen a corregir las desventajas derivadas de su existencia.

¹⁹⁸⁴ Disposición Adicional 5ª Siete de la ley 18/91 por la que se incorpora el apartado 23.Cuatro de la LIS.

¹⁹⁸⁵ El artículo 22 de la Ley 29/1991 de 16 de diciembre de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas dispone 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 su transferencia al extranjero".

¹⁹⁸⁶ Este artículo aparece en los CDI firmados por Estados Unidos con terceros países desde 1986, como consecuencia de la introducción en 1986 del denominado *branch profits tax* y del *branch excess interest tax*. Su introducción en el ordenamiento interno fundamentada en la necesidad de equiparar el tratamiento de las entidades extranjeras con las filiales dependientes de entidades extranjeras y motivada por necesidades presupuestarias y como medida para evitar el fraude fiscal, fue contestada, tanto a nivel diplomático como a nivel doctrinal por entender que se estaba operando una modificación unilateral de los CDI por parte estadounidense. Ello motivó la necesidad de introducir un artículo específico en los CDI para permitir de manera clara la exacción de este impuesto. La bibliografía al respecto es bastante abundante. Vid BLESSING, P.H. "The Branch Tax " 40 The Tax Lawyer. num 4 Summer 1987. pag 587 y ss. New York State Bar Association Tax Section "the Branch Profits

reconoce a favor de la administración española ¹⁹⁸⁷. No obstante, con su introducción en el ordenamiento interno español, su exigencia es generalizada y no se circunscribe a los establecimientos permanentes de empresas residentes en Estados Unidos, a salvo de la excepción arriba indicada, y de su posible incompatibilidad con los CDI firmados por nuestro país.

El impuesto sobre las transferencias es un impuesto de carácter instantáneo y proporcional, que se devenga en el momento en que se produce la transferencia de los beneficios -incluso en forma de bienes- al extranjero. La referencia a su carácter adicional, revela que recae sobre aquellos rendimientos obtenidos por la sociedad no residente atribuidos al establecimiento permanente, por los que aquella ha quedado sujeta al Impuesto sobre Sociedades con carácter general. Su existencia tiene como objetivo el gravamen secundario en la fuente de los rendimientos obtenidos mediante establecimiento permanente ¹⁹⁸⁸, aunque guarda algunas diferencias con otros impuestos que persiguen este mismo propósito ¹⁹⁸⁹.

Tax- Report on Issues to Be Addressed in Regulations" 13 The International Tax Journal num 4/1987. pag 341 y ss. DELTA "Branch Profits Tax Under the Tax Reform Act of 1986" 16 Tax Management International Journal 1987. pag 54. STERNLICHT, N. "Inequality After the Branch Profits Tax" 14 The International Tax Journal num 3/1988 pag 246 y ss. FEINGOLD, F. y BERG, M.E. "Wither The Branches" 44 Tax Law Review. num 3 Spring 1989. pag 205 y ss. DOERNBERG, R.L. "Legislative Override of Income Tax Treaties: the Branch Profits Tax and Congressional Arrogation of Authority" 42 The Tax Lawyer. num 2 Winter 1989. pag 173 y ss.

¹⁹⁸⁷ El artículo 14.2 del CDI con Estados Unidos establece que "no obstante las restantes disposiciones de este Convenio, cuando una sociedad residente de los Estados Unidos realice actividades empresariales en España mediante un establecimiento permanente allí 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,...". La denominación del artículo -imposición sobre las sucursales-, obedece a una mera traducción de la denominación del impuesto americano, y no obsta, como se deriva del contenido del mismo, a su aplicación a cualquier tipo de establecimiento permanente.

¹⁹⁸⁸ De acuerdo con el informe del American Law Institute. *Federal Income Tax Project. International Aspects of United States Income Taxation*. Proposals of the American Law Institute on United States Taxation of Foreign Persons and of the Foreign Income of United States Persons. May 14, 1986. Philadelphia. 1987. pag 140 el impuesto propuesto por el mismo se equipara en su función al second-tier dividend tax, o impuesto sobre la cifra relativa de dividendos, surgiendo al mismo tiempo como el cumplimiento de la regla de acuerdo con el

En primer lugar, se basa en una concepción diferente al impuesto sobre la cifra relativa de dividendos repartidos por la sociedad no residente que posee en nuestro territorio un establecimiento permanente, supuesto previsto y prohibido por el artículo 10.5 del MC ¹⁹⁹⁰. El impuesto sobre las transferencias de beneficios al extranjero no se formula en relación con el carácter unitario de la empresa o de la sociedad; antes al contrario, su imposición tiene en cuenta tan sólo la realidad del establecimiento permanente y los movimientos de capitales que se producen entre éste y su casa central - o las restantes partes de la empresa-. La exigencia del impuesto sobre las transferencias no requiere que la sociedad reparta beneficios a sus socios y ni tan siquiera que la sociedad como un todo obtenga beneficios. Por el contrario el presupuesto de su exigencia se basa en la transferencia de los beneficios o rendimientos por los que la sociedad ha quedado gravada en el Estado -España- en el que posee el establecimiento permanente en la medida en que se han atribuido al mismo.

Por tanto, su exigencia es el resultado de la consideración del establecimiento permanente como empresa distinta y separada llevada hasta sus últimas consecuencias ¹⁹⁹¹. De esta manera se pretende equiparar estas

cual resulta necesaria su equiparación a la regla básica de que los dividendos distribuidos por sociedades americanas se encuentran sujetas a la jurisdicción fiscal americana.

¹⁹⁸⁹ Aunque su introducción se haya visto motivada por la existencia de un gravamen similar en Estados Unidos ambos impuestos atienden a una configuración diferente. Así, de la regulación americana (sección 884 del IRC) se desprende que este impuesto es exigible con independencia de que se produzca una transferencia al exterior, mientras que el impuesto español solamente es exigible respecto de los beneficios *transferidos* sin que exista en nuestras normas ninguna ficción de repatriación. Vid al respecto American Law Institute. *Federal Income Tax Project. International Aspects of United States Income Taxation. Proposals of the American Law Institute on United States Taxation of Foreign Persons and of the Foreign Income of United States Persons.* May 14, 1986. Philadelphia. 1987. tomado del *Tentative Draft num 14 International Aspects of United States Income Taxation.* March 28, 1984. pag 87 y ss. En ellos se decanta por la aplicación de la cantidad remitida de manera indirecta y no atendiendo a los flujos efectivos existentes entre la casa central y el establecimiento permanente, debido fundamentalmente a la ausencia de un sistema de control de cambios. En el mismo sentido vid DOERNBERG, "Legislative Override of Income Tax Treaties: The Branch Profits Tax and Congressional Arrogation of Authority" *42The Tax Lawyer* num 2 Winter. 1989. pag 176 . DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 304.

¹⁹⁹⁰ Para DE LAS CUEVAS MIAJA, I. op cit pag 323, el nuevo impuesto supone una nueva configuración técnica del gravamen sobre la cifra relativa de dividendos.

¹⁹⁹¹ Esta consideración es predicable de todos los impuestos exigidos sobre las transferencias de beneficios del establecimiento permanente a la casa central y no únicamente del español.

transferencias realizadas por el establecimiento permanente a su casa central o a otra parte de la empresa en el extranjero, al reparto de dividendos de las filiales residentes en un país a sus sociedades matrices residentes en el extranjero ¹⁹⁹². Siendo ésta la asimilación buscada, ello no implica que el impuesto sobre las transferencias de beneficios del establecimiento permanente tenga como objeto material el gravamen de los dividendos ¹⁹⁹³. De acuerdo con esta afirmación, algunos autores mantienen que no es un impuesto similar al retenido en la fuente en relación con los dividendos ¹⁹⁹⁴, en la medida en que no quedan gravados dos sujetos diferentes, por lo que califican al impuesto sobre las transferencias como un impuesto sobre la renta neta de una persona exigido en la fuente de esa renta, añadido al Impuesto sobre Sociedades que recae sobre la renta obtenida a través del establecimiento ¹⁹⁹⁵.

Vid DOERNBERG op cit pag 17. DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 303

¹⁹⁹² Este es el razonamiento fundamental que, principalmente en Estados Unidos llevó a la aprobación de esta figura tributaria. Vid al respecto Report of the House Committee on Ways and Means on the Tax Reform Act of 1986. pag 432. Report of the Senate Finance Committee on the Tax Reform Act of 1986. pag 400-401. American Law Institute. *Federal Income Tax Project. International Aspects of United States Income Taxation*. Proposals of the American Law Institute on United States Taxation of Foreign Persons and of the Foreign Income of United States Persons. May 14, 1986. Philadelphia. 1987. pag 142. New York State Bar Association Tax Section. *Report on the Proposed Branch Level Tax* May 23, 1986). en 32Tax Notes 1986. pag 247 y ss. New York State Bar Association Tax Section. "The Branch Profits Tax- Report on Issues to be Addressed in Regulation" 13 The International Tax Journal. num 4/1987. pag 341. DOERNBERG, R.L. op cit pag 176 "the branch profits tax attempts to treat the branch as if it were a domestic corporation". STERLINCHT, N. "Inequality After the Branch Profits Tax" 14 The International Journal num 3/1988. pag 245.

De este modo se procura el cumplimiento de la neutralidad de carácter importados al garantizar un tratamiento equiparado de las entidades operantes en un determinado territorio -los Estados Unidos- con independencia de la calificación de estas personas como residente o no residente en ese país, y de la forma jurídica a través de la cual se lleva a cabo esa actuación.

¹⁹⁹³ El traslado de estos beneficios no tiene la consideración de dividendos de acuerdo con la legislación interna, ni de acuerdo con el artículo 10.3 del MC. Esta consideración queda reflejada de manera clara en la legislación interna norteamericana (Section 884 del IRC), en la que se señala que el gravamen recae sobre el *dividend equivalent amount*. (cuantía equivalente al dividendo). Vid también BURGERS, I. op cit pag 335. No obstante, algunos autores manifiestan que esta exacción constituye una retención anticipada en la fuente sobre los dividendos que reparta la sociedad. Vid GOLDBERG, S. Florida Tax Review. op cit pag 94. -"anticipatory withholding tax on future dividends"-.

¹⁹⁹⁴ BURGERS, I. op cit pag 335: "Though the branch profits tax is comparable in this sense to a withholding tax, it is not a withholding tax". DOERNBERG, op cit pag 181.

¹⁹⁹⁵ BURGERS, I. op cit pag 335, aunque comentando el Branch Profits Tax americano, tomando la definición de este otorgada por el *International Tax Glossary* publicado por el

Aún recayendo la responsabilidad en el mismo sujeto, no puede alegarse que se configure como un impuesto sobre la renta de los establecimientos permanentes. Aunque sólo ésta puede ser objeto de gravamen, éste se basa en el hecho de la transferencia de esta renta y no en el hecho de la obtención o la atribución de la misma al establecimiento. El artículo 23.Cuatro de la LIS, recoge un impuesto que recae sobre la *transferencia al exterior* de un determinado beneficio o sobre su repatriación al exterior, y no sobre el beneficio en sí mismo considerado. Por ello, el impuesto sobre las transferencias resultará exigible en el momento en que resulten transferibles las ganancias al exterior, con independencia de que los beneficios transferidos no correspondan a los del ejercicio ¹⁹⁹⁶. No obstante, en la medida en que el artículo 20 de la LGT no admite la aplicación retroactiva de las leyes salvo que éstas dispongan lo contrario, el impuesto sobre las transferencias no resultará aplicable a la transferencia de las ganancias correspondientes a resultados anteriores a la entrada en vigor de la Ley 18/91 ¹⁹⁹⁷.

IBFD. Amsterdam. 1988. pag 34. También DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 307: "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". Aunque en otro lado afirman: "se aproxima más a un impuesto sobre los "dividendos" ... pagados a su central... ". también" a nuestro juicio se está gravando a la sucursal -impuesto normal más un 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".

¹⁹⁹⁶ DE LAS CUEVAS MIAJA, I. op cit pag 324 se pregunta no obstante 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". No obstante, debe tenerse presente que su análisis parte del artículo 14 del CDI con los Estados Unidos, cuando aún no había entrado en vigor la ley 18/91. Además de este modo se prevén determinados movimientos evasivos del capital tendentes a repatriar las ganancias acumuladas durante el período impositivo en el que el establecimiento permanente obtiene pérdidas o beneficios limitados.

¹⁹⁹⁷ En definitiva, la aplicación de este impuesto supone que las entidades no residentes con establecimiento permanente en España deberán actualizar su *capital* propio al momento de entrada en vigor del presente impuesto, surgiendo no obstante dudas en torno a la valoración de determinados bienes, especialmente de carácter mueble, sobre los que se ha practicado una amortización parcial. Se puede plantear también que sucederá cuando el establecimiento permanente decida traspasar determinados beneficios a la casa central con anterioridad a la declaración del Impuesto sobre sociedades correspondientes a estas ganancias. Será difícil aplicar la retención en la fuente en la medida en que ésta se aplica sobre toda transferencia de beneficios pero únicamente sobre la cantidad resultante una vez deducido el Impuesto sobre Sociedades correspondiente pero se desconoce cuál es su cuantía, y a la vez ha desaparecido la posibilidad de practicar una liquidación provisional, al haberse anulado los efectos del

En consecuencia, puede establecerse que este impuesto sobre las transferencias de los rendimientos al extranjero constituye un impuesto paralelo a la imposición que recae sobre el reparto de dividendos realizados por las sociedades residentes filiales de una matriz extranjera. Aún siendo un impuesto de naturaleza diferente a aquélla retención en la fuente, se logra la equiparación del establecimiento permanente con las sociedades residentes dependientes del extranjero, interpretando las transferencias de rendimientos entre el establecimiento permanente y la casa central de acuerdo con el criterio de empresa separada. En definitiva supone la personalización completa del establecimiento permanente ¹⁹⁹⁸, no sólo por la configuración del mismo a efectos del Impuesto sobre Sociedades, sino por el tratamiento de las transferencias a la casa central como si se tratara de dos empresas diferentes e independientes ¹⁹⁹⁹.

La cuestión primordial que se plantea no obstante, es la de determinar si este impuesto es exigible aun existiendo un CDI aplicable. La doctrina española se ha pronunciado no con referencia a lo dispuesto a la normativa interna sino a la acomodación del artículo 14 del CDI firmado con Estados Unidos al esquema de distribución de competencias tributarias previsto por el MC, decantándose por su incompatibilidad ²⁰⁰⁰. A la misma conclusión, llega la doctrina americana en relación con el *branch profits tax* vigente en su país ²⁰⁰¹.

artículo 305.4 del RIS. Por otra parte debe tenerse en cuenta que al decantarse el sistema español por el gravamen de las transferencias directas y no por el cálculo indirecto de esta cantidad deberán delimitarse que transferencias del establecimiento permanente a la casa central constituyen transferencia de beneficio efectivo obtenido por el establecimiento y cuáles constituyen simplemente retirada de la inversión inicial, sin que por el momento exista norma al respecto.

¹⁹⁹⁸ No obstante QUINTAS, op cit pag 989 se pronuncia con reservas puesto que para este autor "la personalización no es sino un artificio técnico que permite traslaar a los establecimientos permanentes las normas del Régimen General establecidas para las sociedades residentes no eentas, pero sin que suponga la atribución de personalidad jurídica diferenciada, ni a efectos mercantiles ni fiscales".

¹⁹⁹⁹ DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 303.

²⁰⁰⁰ DE LAS CUEVAS MIAJA, pag 318 : "este impuesto adicional supone una quiebra en os principios que gobiernan la distribución de las competencias tributarias en el Modelo de convenio de la OCDE". DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 306.

²⁰⁰¹ BLESSING, P. op cit pag 612-613. New York State Bar Association Tax Section. op cit pg 347. FEINGOLD, F. y BERG, M. op cit pag 247. DOERNBERG, R. op cit pag 181.

La solución no obstante, no puede generalizarse en la medida en que existen CDI con reglas especiales sobre la tributación de los establecimientos permanentes, sin que ello suponga por otra parte la compatibilidad automática de este impuesto con los esquemas de reparto de competencias previsto en el CDI. No obstante, debe tratarse de buscar una solución común para aquéllos CDI que siguen el esquema propuesto en el MC de la OCDE.

Los motivos versan básicamente en el quebrantamiento de las reglas de atribución de las rentas al establecimiento permanente ²⁰⁰², la prohibición por parte del MC del impuesto sobre la cifra relativa de dividendos y el tratamiento discriminatorio sufrido por los establecimientos permanentes en relación con las personas residentes, en definitiva, en la quiebra del principio de distribución de competencias establecido en el MCOCDE ²⁰⁰³.

La primera de las incompatibilidades referidas se refiere al artículo 10 del MC, y en concreto al artículo 10.5 ²⁰⁰⁴, alegando la prohibición del gravamen extraterritorial de los dividendos de una sociedad. Sin embargo, ya observamos que el impuesto sobre las transferencias de resultados no recae sobre sobre cantidad alguna que merezca la calificación de dividendo ²⁰⁰⁵, entendido éste de acuerdo con el significado otorgado por el MC en el

²⁰⁰² FEINGOLD, F. BERG, M. op cit pag 247. Sin embargo, esta crítica no sería aplicable al ordenamiento español por cuanto, tan solo los rendimientos gravados en España en consonancia con las reglas de atribución al establecimiento permanente -tanto internas como internacionales- constituyen la base de este impuesto, una vez deducido la cuota correspondiente del Impuesto sobre Sociedades.

²⁰⁰³ DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 318

²⁰⁰⁴ DE LAS CUEVAS MIAJA, I. op cit pag 318: "Se reconoce así al Estdo de la fuente la facultad de gravar la parte del beneficio de la empresa que se considere obtenido en su territorio. Y ahí se agota la imposición, porque el Modelo de Convenio de la OCDE prohíbe la imposición extraterritorial de los beneficios". También FEINGOLD, F. y BERG, M. op cit pag 247. DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 306

²⁰⁰⁵ Salvando las posturas de GOLDBERG, op cit pag 94. Como sostiene DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 306 "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... por cuanto el establecimiento permanene no es persona, no es sociedad y no es residente del país donde está situado; cuando un establecimiento remite los 'dividendos' a su central solo hay, jurídica y económicamente hablando, una remesa de fondos 'dentro' de la propia entidad".

artículo 10.3. Por el contrario, el gravamen se exige con independencia de que la sociedad distribuya tales dividendos o no los distribuya.

En consecuencia, el artículo 10.5 del MC no supone un obstáculo legal a la exigencia de este impuesto en la medida en que ambos -el regulado por legislación interna y el previsto en el MC- se refieren a dos institutos tributarios distintos y responden a dos concepciones del gravamen de las rentas transnacionales diferentes. Por el mismo motivo, la aceptación de este gravamen sobre la cifra relativa de dividendos no supone automáticamente la admisibilidad del impuesto sobre las transferencias ²⁰⁰⁶. No obstante, algunos CDI contienen cláusulas específicas, generalmente en el artículo dedicado al gravamen de los dividendos, en las que sí se admite este gravamen porque las cláusulas no restringen su aplicación a la admisibilidad del impuesto sobre la cifra relativa de dividendos ²⁰⁰⁷.

El argumento básico para negar la aplicabilidad del impuesto sobre la transferencia de beneficios se basa en la vulneración del principio de no discriminación contenido en los CDI. Se alega en este sentido que al exigir este impuesto adicional *que recae sobre el propio establecimiento*, se está

²⁰⁰⁶ Muestra de ello sería el artículo X.5. segundo párrafo del CDI con Suecia por el que se permite 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 3357/1967, de 23 de diciembre, pero el tipo de imposición no excederá del 15 por 100". En principio, al referirse a un impuesto en concreto y no a la legislación interna en general, debe concluirse que esta referencia a la legislación interna no incluye el impuesto sobre las transferencias de beneficios al extranjero. Ello es así en la medida en que ambos impuestos tienen una naturaleza diferente y, de acuerdo con el artículo II.4 del CDI con Suecia el Convenio en cuestión se aplicará únicamente "a los impuestos de naturaleza idéntica que se añadan a los actuales tras la firma de este Convenio o que los sustituyan".

²⁰⁰⁷ Así por ejemplo, el artículo 14 del CDI con USA, por ser precisamente el que dio lugar a nuestro entender a la inclusión en nuestro ordenamiento del mencionado impuesto. También el artículo 10.7 del CDI con el Reino Unido, prescindiendo en este momento de su subordinación a la legislación comunitaria, que prohíbe la exacción de este impuesto. De acuerdo con el mismo "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 este 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 el impuesto de Sociedades". El mismo sentido cabe otorgarse al artículo X.6.b. del CDI con Canadá, que se refiere a "la retención en la fuente de acuerdo con las disposiciones de la legislación española" y no a la cifra relativa de los dividendos repartidos por la sociedad.

Por otro lado, El Convenio con Brasil (artículo 10.5) establece la posibilidad de gravar las transferencias de beneficios pero solo reconociéndola al Estado brasileño.

imponiendo una situación más gravosa al establecimiento permanente que a las entidades residentes, contrariando el principio sentado en el artículo 24.3 del MC. Debe tenerse presente no obstante que fueron precisamente los motivos de no discriminación los que motivaron la introducción de este impuesto -en Estados Unidos-²⁰⁰⁸, precisamente para equiparar la situación de las entidades no residentes que operaban mediante establecimiento permanente con aquéllas que lo hacían mediante la constitución de una entidad distinta residente a efectos fiscales en Estados Unidos. Por ello se decidió imponer sobre las primeras un gravamen equivalente al que sufrían el reparto de beneficios por parte de las filiales hacia sus matrices en el extranjero. Sin embargo, las diferencias entre estos dos gravámenes, principalmente la distinción en las personas que soportan el gravamen convierte a este impuesto adicional en discriminatorio de acuerdo con el MC. Mientras que la retención en la fuente sobre los dividendos recae sobre las entidades no residentes y no sobre la filial residente que reparte el beneficio, el impuesto adicional sobre las transferencias de beneficios recae sobre el propio establecimiento añadiéndose al gravamen general sobre las sociedades que el mismo ha soportado²⁰⁰⁹. La confluencia de ambos gravámenes en el mismo sujeto procura al mismo un tratamiento comparativo discriminatorio con las sociedades residentes.

La constatación de este tratamiento contradictorio con el principio de no discriminación se observa en el mismo examen del CDI firmado entre España y los Estados Unidos²⁰¹⁰. En primer lugar, éste indica que el impuesto sobre sucursales se exigirá "no obstante las restantes disposiciones

²⁰⁰⁸ Vid pie de página anterior num 1992 y bibliografía allí citada.

²⁰⁰⁹ Entre los diferentes autores resulta significativa la siguiente afirmación de DOERNBERG, R. op cit pag 181: "to equate a double tax at the corporate level for foreign corporations with a single tax at the corporate level and a second tax at the shareholder level upon distribution is to make a significant and unsubstantiated assumption about the incidence of corporate level taxes. Unless the incidence of the branch profits tax falls wholly on the shareholders, the branch profits tax and the secondary tax on dividend distributed are not equivalent". Vid también BURGERS, I. op cit pag 335. DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 307.

²⁰¹⁰ Mediante la *Notice 87-56*, la administración americana especificó, aunque de manera unilateral los países a los que, de acuerdo con el CDI, no se aplica el *branch profits tax*, a sus entidades residentes. Esta decisión de carácter unilateral ha provocado las críticas de la doctrina. Vid DOERNBERG, R. op cit pag 183 y ss. Vid además la reserva formulada por los Estados Unidos al artículo 24 del MC. Comentarios artículo 24 párrafo 65 MCOCDE 1992.

de este Convenio". Por otra parte el artículo 25.3 previene de la posible exclusión del principio de no discriminación y la imposición sobre sucursales ²⁰¹¹.

Por tanto, la equiparación propuesta del establecimiento permanente a determinadas sociedades residentes, en relación con la asimilación del reparto de dividendos de éstas con determinadas transacciones producidas entre el establecimiento permanente y la casa central, quiebra por su contradicción con el artículo 24 del MC.

No obstante, pensamos que el fundamento que motiva la exacción de este impuesto es válido, por cuanto la equiparación del tratamiento del establecimiento permanente con determinadas sociedades residentes redunda en beneficio de la configuración personal del establecimiento permanente. Aún con todo, la personalización del establecimiento permanente llevada a cabo por la legislación estadounidense e incorporada posteriormente a los CDI mediante la interposición del impuesto sobre las transferencias, es parcial, y de esta parcialidad se desencadenan precisamente las consecuencias discriminatorias para el mismo. Los mismos argumentos serían alegables en relación con la legislación española.

En primer lugar, la parcialidad del tratamiento personal del establecimiento permanente se cristaliza en la asimilación de las cargas sufridas por las personas residentes, pero no repercuten sobre el mismo los beneficios que derivan de la consideración personal del establecimiento permanente para el Estado de su situación. Se reconoce la facultad para gravar al establecimiento permanente de manera similar a las personas residentes, estableciendo ficciones que se justifican de acuerdo con el criterio de empresa separada, y sin embargo no se conceden las ventajas necesarias que la consideración de residente fiscal implica para el objeto de comparación ²⁰¹². A pesar de la exigencia de un gravamen similar al que recae sobre los dividendos repartidos por las filiales residentes, el

²⁰¹¹ En el se afirma que "este artículo no podrá ser interpretado en el sentido de impedir a cualquiera de los Estados contratantes la aplicación de la imposición a que se refiere el artículo 14".

²⁰¹² En palabras de DE JUAN PEÑALOSA, J.L. y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. op cit pag 303 "se trata e argumentos especiosos e impregnados de egocentrismo fiscal que no acostumbra a ver la fiscalidad internacional sino únicamente desde su propia órbita".

establecimiento permanente sigue sin considerarse persona a efectos de la aplicación de los CDI firmados por el país que formula la equiparación personal del mismo con determinadas sociedades residentes.

Por otra parte, aunque el Estado de situación del establecimiento permanente considere al mismo de manera similar a las personas no residentes en relación con el reparto de dividendos para someter a gravamen sus transferencias de beneficios a la casa central, esta consideración no vincula -precisamente por la no consideración de persona a efectos del tratado del CDI-, al Estado en el que se considera residente la sociedad que posee un establecimiento permanente en el otro país. De esta situación deriva un agravamiento en el trato discriminatorio para el establecimiento permanente en la medida en que el Estado de residencia de la sociedad no se ve obligado por la letra del CDI a adoptar medidas adicionales para contrarrestar los efectos de este impuesto suplementario 2013 2014.

Sin embargo, la necesidad de tomar medidas para evitar la doble imposición por parte de la casa central como consecuencia del gravamen adicional que sufren los beneficios recibidos por parte del establecimiento permanente en el otro país supondría que los efectos de la personalización del establecimiento no se refieren únicamente a la configuración del mismo, sino también a la propia configuración jurídica de la casa central por parte del Estado de la residencia. En otras palabras, conllevaría a la articulación de la casa central de acuerdo con el criterio de empresa separada pregonado en el artículo 7.2 del MC, algo que como vimos en el capítulo oportuno no se deducía de su letra, que solo se refiere a la consideración como empresa separada del establecimiento permanente 2015.

2013 STERLINCHT op cit pag 249.

2014 La equiparación total de las inversiones directas en un país llevadas a cabo por personas no residentes debería suponer, junto con la personalización del establecimiento permanente, que el Estado de procedencia de las inversiones denominado a efectos tributarios Estado de la residencia debería adaptar las mismas medidas para evitar la doble imposición sufrida por la transferencia de estos *dividendos* repatriados a la casa central que las que concede a esta sociedad por la recepción de beneficios procedentes de una sociedad filial situada y residente en el otro país.

2015 No obstante podría realizarse una interpretación alternativa del texto del MC que facilitara la comprensión de la casa central, en su Estado de situación como establecimiento permanente y en consecuencia como empresa separada. Ello podría ser posible tomando en

En este sentido, puede afirmarse que la concepción del legislador americano excede de las posibilidades interpretativas del reparto de competencias efectuado por el MCOCDE. La equiparación del establecimiento permanente a determinadas sociedades residentes, por vía de la consideración ficticia del reparto por parte del mismo a la casa central de unos *dividendos* excede y vulnera las posibilidades interpretativas y aplicativas previstas por el MCOCDE sobre las que se basan la mayoría de los CDI en vigor. Por ello, representando el concepto de residencia fiscal el criterio decisivo para el gravamen de los dividendos en el Estado de la fuente, la equiparación de las funciones del instituto del establecimiento permanente y de la residencia fiscal debe promoverse en otra dirección.

VIII.3.3.2. La equiparación de las sociedades residentes -filiales de matrices extranjeras- a los establecimientos permanentes en relación con la tributación en la fuente de los dividendos. La eliminación en la fuente de la doble imposición económica.

En el ordenamiento comunitario, la equiparación entre las sociedades residentes -filiales de matrices extranjeras- y los establecimientos permanentes, en relación con la transferencia de beneficios obtenidos o atribuidos a los mismos a su casa central o sociedad matriz ha seguido un procedimiento opuesto al formulado en la legislación interna americana, así como en algunos CDI firmados por este país con los socios comunitarios.

El ordenamiento comunitario no fuerza la situación jurídica del establecimiento permanente a través de la comprensión ficticia de las transferencias de beneficios a la casa central como dividendos. Esta situación fuerza a entender a la casa central como empresa separada del establecimiento permanente si quiere formularse el tratamiento señalado en términos no discriminatorios, distorsionando el reparto de competencias del MC. Por el contrario, el ordenamiento comunitario no pretende

consideración la definición de establecimiento permanente en relación con la cláusula de la agencia. Como vimos todas las sociedades necesitan actuar *por medio de* una persona dotada con personalidad jurídica diferente. En la medida en que esto ocurre, podría alegarse que las sociedades actúan mediante agencia-establecimiento permanente en el Estado de su residencia o de situación de su casa central, y considerándose en este Estado la existencia de un establecimiento permanente derivar las consecuencias oportunas.

equiparar la situación de los establecimientos permanentes al de las sociedades residentes dependientes del extranjero, sino que sigue el procedimiento opuesto: equipara económicamente la situación de las sociedades residentes filiales dependientes del extranjero a la de los establecimientos permanentes.

El resultado se consigue liberando del gravamen en el Estado de la fuente el reparto de dividendos por parte de las sociedades filiales residentes a sus sociedades matrices residentes en el extranjero. Esta es la consecuencia principal derivada del artículo 5.1 de la Directiva 90/435/CEE de 23 de julio de 1990 ²⁰¹⁶. De acuerdo con el mismo, el reparto de beneficios por parte de las filiales residentes en alguno de los Estados miembro, a su sociedad matriz residente en otro de los Estados miembro, quedará exento de retención en origen. En consecuencia, en estos casos, la residencia de una sociedad no otorga competencia -jurisdicción- fiscal tributaria al Estado que otorga esta calificación para gravar estos repartos en la fuente ²⁰¹⁷, equiparándose esta situación a la prevista en el caso de las transferencias de beneficios al establecimiento permanente.

De este modo, se consigue un tratamiento neutral tanto para los establecimientos permanentes como para las sociedades filiales ²⁰¹⁸. Por un lado, esta exigencia de neutralidad impide la exacción de los impuestos sobre las transferencias de beneficios del establecimiento permanente ²⁰¹⁹. Por otro la consecución de la neutralidad tan solo se logra equiparando a esta situación de libre transferencia de beneficios del establecimiento entre los países, el régimen previsto para la transferencia de beneficios desde las sociedades filiales a las sociedades matrices. La consecución del sistema

²⁰¹⁶ Este apartado dispone que "los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen, al menos cuando la segunda tenga una participación de un 25% como mínimo en el capital de la filial".

²⁰¹⁷ THOMMES, O. op cit chapter 6 pag 63.

²⁰¹⁸ De esta manera se responde a uno de los objetivos perseguidos por la Directiva, tal y como señala su Preámbulo: "es importante establecer para esos grupos unas normas fiscales neutras respecto a la competencia con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común".

²⁰¹⁹ Este es el motivo por el cual la Ley 22/1991 eliminó este impuesto en el ámbito comunitario, o respecto de las sociedades residentes en alguno de los Estados miembros con establecimientos permanentes en España.

neutral exige la eliminación de la doble imposición económica que recaerá sobre los dividendos repartidos por la filial de manera que se evite cualquier distorsión en relación con otra transferencia de beneficios. Es por ello que debe asimilarse esta transferencia de beneficios a la realizada entre el establecimiento permanente y su casa central. De este modo se consigue una mayor efectividad en la eliminación de esta doble imposición económica que la derivada de la aplicación de las medidas contenidas en los CDI ²⁰²⁰.

Aunque la medida se destine a eliminar la doble imposición económica, produce efectos en el reparto de competencias entre los Estados. En primer lugar, la medida destinada a eliminar la doble imposición económica, consigue, guiada por la necesidad de encontrar un régimen neutral, la equiparación de los repartos de beneficios de las sociedades residentes filiales dependientes del extranjero con las transferencias realizadas por los establecimientos permanentes.

La equiparación mencionada supone la quiebra en el ámbito comunitario de las reglas de distribución de competencias previstas en el artículo 10 del MC, por lo que al reparto de dividendos entre sociedades vinculadas se refiere ²⁰²¹. La entrada en vigor del artículo 5 de la Directiva 90/435 supone la eliminación de la competencia tributaria del Estado de la residencia de la sociedad filial dependiente para someter en la fuente el reparto de dividendos de esa sociedad, ni siquiera a un tipo de gravamen reducido. Es decir, en este supuesto, el otorgamiento de la calificación de la residencia fiscal no constituye requisito suficiente para reclamar el ejercicio de la jurisdicción fiscal en el Estado de la fuente en relación con el reparto de dividendos.

Por consiguiente, al no ser relevante esta calificación, debe encontrarse un nuevo punto de conexión que posibilite en el ámbito comunitario el ejercicio de la competencia tributaria. A nuestro entender, este punto de conexión, se define por la interpretación conjunta de lo

²⁰²⁰ El artículo 10 del MC y de los CDI suelen prever para el reparto de dividendos entre sociedades vinculadas una minoración del tipo impositivo aplicable en relación con el tipo máximo permitido para el reparto normal de dividendos. En España la reducción de tipos gira en torno al 5% -15%. No obstante, este remanente no logra eliminarse.

²⁰²¹ Puede no obstante variar la proporción de la participación en el capital de la sociedad filial para la declaración de la vinculación.

artículos 5 de la Directiva y el artículo 10.2 del MC -de los CDI firmados entre los diferentes países miembros-. En la medida en que el artículo 10.2 del MC limita el ejercicio al Estado que otorga la calificación de residente a la sociedad que reparte los dividendos, y el artículo 5 de la Directiva 90/435 excluye de este ámbito a las sociedades residentes dependientes de otra sociedad residente en un país miembro diferente, el punto de conexión determinante será la consideración de una sociedad residente en un país, como independiente o carente de lazos de dependencia económica con una sociedad residente en otro país miembro ²⁰²². La no vinculación de una sociedad o entidad que ejerce una actividad empresarial a otra entidad residente en otro Estado miembro se convierte así, en el punto clave para determinar la competencia de un Estado para gravar los dividendos repartidos por esa sociedad. No obstante, la Directiva no contiene una definición específica de la relación de dependencia necesaria; por el contrario, tan sólo establece un mínimo de participación en el capital (o control) de otra sociedad por encima del cual cualquier participación en el capital de otra sociedad da lugar a la relación de vinculación entre las mismas, pudiendo los Estados reducir este porcentaje de participación ²⁰²³.

Aunque el artículo 10 del MC permita una discriminación entre los institutos de la residencia y del establecimiento permanente, ésta queda reducida en el ámbito comunitario a las sociedades no dependientes de otra sociedad residente en un país miembro, produciéndose una equiparación con los establecimientos permanentes de las restantes sociedades residentes.

²⁰²² La matización es importante y puede afectar a la ordenación de las actividades de las empresas multinacionales por cuanto no se impide que esta sociedad residente independiente sea a su vez dependiente de una sociedad no residente en alguno de los Estados miembros.

²⁰²³ La directiva establece en el artículo 5 que la exención en origen se aplicará cuando la sociedad matriz tenga una participación de un 25% como mínimo en el capital de la filial. De acuerdo con THOMMES, *EC Corporate Tax Law*. cap 6. pag 63, la repetición del requisito de la participación implica que las medidas a aplicar por los Estados, actuando como Estado de recepción de los dividendos (sociedad matriz residente) o como Estado de la fuente de los mismos (sociedad filial residente) son independientes y en consecuencia puede tener en cuenta distintos porcentajes de participación. Vid también BOON, R.H. LAMBOOIJ M.V. "EC Parent-Subsidiary Directive: Steps Towards Harmonization of Direct Taxes". *18Tax Planning International Review*. num 4. April. 1991. pag 10.

VIII.4. La residencia fiscal como base para la determinación de la jurisdicción encargada de aplicar las medidas para evitar la doble imposición.

Otra de las funciones relacionadas con el instituto de la residencia fiscal consiste en la asignación al país que caracteriza a una persona o a una sociedad como tal a efectos fiscales, de la necesidad de procurar determinadas medidas para evitar la doble imposición sufrida por la persona o la sociedad -residente- en cuestión, derivada del ejercicio de actividades de carácter transnacional ²⁰²⁴. En la medida en que el Estado de la residencia toma en cuenta la situación personal de un determinado sujeto pasivo, es éste Estado, el que, a fin de conseguir una tributación acorde con su capacidad económica, ha de tener en cuenta la multiimposición sufrida por el sujeto en cuestión en otros Estados -denominados de la fuente- sobre la misma renta que quiere gravarse en el Estado de la residencia ²⁰²⁵. Esta relación entre los impuestos y rentas sometidas a gravamen en el Estado de la fuente y las medidas que debe tomar el Estado de la residencia se plasmarán en los Modelos de Convenio posteriores, especialmente en el artículo 23 del MCOUDE, ejerciendo su influencia en la firma de los CDI entre los países ²⁰²⁶.

²⁰²⁴ En realidad el proceso de eliminación de la doble imposición internacional depende de los principios generales sustentados por cada país sobre la tributación de las rentas de carácter transnacional y de los principios de asignación de las rentas entre los diferentes Estados derivadas de la aplicación de las normas de los CDI, tal y como pone de manifiesto PIREZ, M. op cit pag 167. Estos últimos son los que señalan que, optando por la prevalencia de la tributación en el Estado de la residencia, es éste país el que debe tomar medidas adicionales para eliminar la imposición adicional que sufren determinadas personas como consecuencia de la realización de actividades en más de un país. En este sentido KNECHTLE, A. op cit pag 72 y ss. BAKER, P. op cit pag 61, 196-198. GARBARINO, C. *La tassazione del reddito transnazionale*. Cedam. Padova. 1990. pag 422-423. VOGEL, K. op cit manual pag 967. BORRAS RODRIGUEZ, A. *La doble imposición* op cit pag 72 y ss. ARCO RUETE, L. del op cit pag 289 y ss. FERNANDEZ LOPEZ, CT 52/85/ pag 75. CHECA GONZALEZ, C. "Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional" Impuestos 2/88 pag 205. COLMENAR VALDES, S. "La doble imposición internacional sobre beneficios societarios y su corrección en la legislación interna española" Impuestos num 1/85 pag 621.

²⁰²⁵ Esta situación ya era tenida en cuenta por la Sociedad de Naciones en los informes elaborados, así como por los autores contemporáneos a la misma. Vid por todos SELIGMAN, E. "La double imposition et la cooperation fiscale internationale" op cit pag 591.

²⁰²⁶ Con todo debe tenerse en cuenta que estas medidas para eliminar la doble imposición no son los únicos elementos con los que los CDI hacen frente a la doble imposición internacional, utilizando primordialmente las reglas de atribución de rendimientos que limitan la soberanía de los Estados firmantes, medidas que afectan también, y en mayor medida, al denominado

Así, el artículo 23 del MCOODE refiere la aplicación de estas medidas únicamente al Estado de residencia, y tan solo respecto de los sujetos que se consideren residentes de acuerdo con los criterios establecidos en el CDI ²⁰²⁷, expresándose el Comentario en el mismo sentido ²⁰²⁸, excluyendo la aplicación de estas medidas por parte de un Estado contratante de un CDI en relación con las rentas obtenidas en el otro Estado Contratante por parte de un establecimiento permanente de una empresa residente en un tercer Estado, situado en el primer Estado Contratante ²⁰²⁹.

El esquema internacional sobre la utilización de medidas para eliminar la doble imposición por parte del Estado de la residencia, para reducir la carga impositiva de las personas residentes ha sido trasladado al ámbito de la normativa interna. En este caso, los Estados deciden de manera unilateral la aplicación de éstas medidas configurando el alcance de las mismas sin ningún compromiso con otro Estado. En este sentido, el ordenamiento español, al igual que otros ordenamientos extranjeros ²⁰³⁰, establece una serie de medidas para mitigar la doble imposición internacional. En concreto, el artículo 24.5 de la LIS admite la deducción del impuesto español, cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren rendimientos obtenidos y gravados en el extranjero, del importe efectivo del impuesto satisfecho en el extranjero o bien de la cuota correspondiente del impuesto español a estos rendimientos en el extranjero. Sin embargo, limita la aplicación de esta deducción a lo sujetos pasivos sometidos por obligación

Estado de la fuente. Vid PIREZ, M . op cit pag 169 y ss. KNECHTLE, A. op cit 71-72. Comentarios al MCOODE art 23 párrafos 5 y 6.

²⁰²⁷ El artículo 23A del MCOODE establece que "1. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales.....el primer Estado... 2. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas... el primer Estado deducirá del impuesto que grave las rentas de este residente....". La misma nomenclatura es utilizada en relación con el método de imputación.

²⁰²⁸ Comentarios al artículo 23 del MCOODE (1977) párrafos 8,9,10, 13, 15.

²⁰²⁹ El párrafo 11 de los Comentarios del MCOODE al artículo 23 (1977) afirma que "el conflicto que se plantea en el caso c) del párrafo 3 anterior -el descrito arriba en el texto- no está cubierto por el Convenio, pues, según el artículo 1, éste se aplica solamente a las personas que son residentes de uno o de ambos Estados. Este caso puede, no obstante, regularse por vía de procedimiento amistoso".

²⁰³⁰ Vid al efecto Supplementary Guides to European Taxation. Vol B, y las reglas relativas al *foreign tax credit* en los Estados Unidos.

personal, esto es, a las sociedades y entidades que se consideren residentes de acuerdo con el artículo 9 de la LIS ²⁰³¹. Junto a esta deducción por doble imposición internacional, la Ley 18/1991 ha introducido una nueva deducción para evitar la doble imposición internacional, aunque de carácter económico. Esta nueva deducción tiene como finalidad adaptar la legislación tributaria española a las exigencias derivadas de la Directiva 90/435/CEE de 23 de julio de 1990 sobre régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en relación con las medidas que corresponden aplicar al Estado de la sociedad matriz ²⁰³². También en este caso, su ámbito de aplicación se restringe a los dividendos recibidos por un sujeto pasivo *residente* en España, recibidos de una sociedad no residente.

En definitiva, tanto en la legislación interna, como en los CDI firmados por nuestro país, así como en el MCOCDE, la residencia de las sociedades aparece como criterio determinante de la atribución al Estado que otorga esta calificación, es decir España, de la obligación de soportar y aplicar las medidas para evitar la doble imposición de carácter internacional -sea ésta jurídica o económica-. En otras palabras, las medidas para evitar la doble imposición no resultan aplicables a las entidades no residentes, atendiendo al derecho vigente interno e internacional -con las especialidades que se mencionarán en el apartado dedicado al examen del ordenamiento comunitario-, con independencia de la modalidad de su imposición y de la naturaleza del impuesto que recae sobre los mismos.

El esquema propuesto en la legislación interna y en los CDI, derivado de las propuestas elaboradas por la Sociedad de Naciones plasmado posteriormente en la obra de la OCDE es válido teniendo en cuenta su aplicación a un modelo bilateral de relación transnacional, en el que una empresa relacionada con un país recibe rentas obtenidas en otro país. Sin embargo, en la actualidad, en muchas ocasiones las transacciones económicas internacionales, especialmente en el ámbito comunitario, no

²⁰³¹ En el mismo sentido se expresa el artículo 175 de la RIS.

²⁰³² La Disposición Adicional 5ª. Ocho de la Ley 18/1991 otorga una nueva redacción al artículo 24 de la Ley 61/78 introduciendo en el apartado 5º la mencionada deducción por doble imposición internacional, que será analizada con mayor detalle en el apartado destinado al examen del tratamiento de los casos triangulares por el ordenamiento comunitario.

responden al esquema bilateral indicado sino que se desenvuelven en un marco más complejo. Esta situación repercute de forma especial en la situación jurídico-tributaria del establecimiento permanente, tanto en el país de su situación como en el país de la residencia de la sociedad. Por una parte, el análisis de su régimen jurídico tributario descubre una vinculación de las rentas al mismo de carácter personal, tanto en la legislación interna como en los CDI, culminando esta expresión en la exigencia de gravamen por todos los rendimientos *mundialmente vinculados* al establecimiento. Sin embargo, su consideración como Estado de la fuente le impide tomar beneficio de las medidas de corrección de la doble imposición de los elementos destinados al reparto del gravamen entre persona y fuente que se aplican a las entidades residentes.

La vinculación al establecimiento permanente de rendimientos obtenidos fuera del estado de su situación y el gravamen consiguiente en este estado provoca una situación de multiimposición o de gravamen múltiple sobre unas mismas rentas obtenidas por un mismo sujeto/entidad, en el que se ven involucrados e interesados más de dos Estados, que pueden definirse a efectos sistemáticos como Estado de la Residencia, Estado de situación del establecimiento permanente y Estado de la fuente ²⁰³³. La aparición de estas situaciones que escapan al clásico enfoque bilateral ha de servir para cuestionarse si la atribución de las medidas para evitar la doble imposición únicamente al Estado de la residencia es todavía válido o si debe modificarse y en qué sentido. En definitiva, implica el replanteamiento de la función completa de la residencia fiscal como única legitimadora al Estado que la atribuye, para que pueda aplicar las medidas para evitar la doble imposición. En otras palabras, si los Estados, no considerándose como Estados de la residencia de una determinada sociedad pueden alegar la no concurrencia de aquélla característica para negar la aplicación de las mencionadas medidas a otras empresas que realizan las mismas actividades empresariales y que sufren de igual modo una imposición en varios Estados. Ciertamente, en el examen de este replanteamiento deben tenerse

²⁰³³ Dentro de estos Estados puede aparecer más de un Estado involucrado, como por ejemplo varios Estados que consideren que la renta se ha originado en su territorio, o que varios Estados se consideren como residentes, como sucede en relación con las sociedades con doble residencia (dual resident companies). Vid a tal efecto VAN RAAD, K. "Triangular Cases" European Taxation. September num 9/1993. pag 298 y ss.

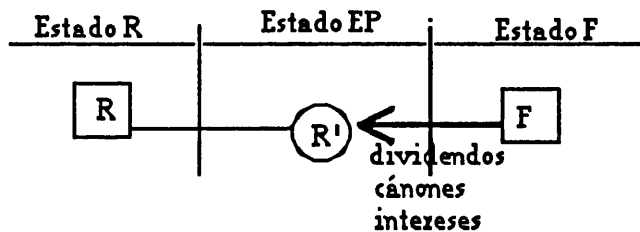
en cuenta las consecuencias derivadas de la formulación del principio de no discriminación en sus diferentes órdenes.

VIII.4.1. Los casos triangulares. Definición.

Bajo esta denominación se engloban los casos anteriormente mencionados de intervención de más de dos Estados en la aplicación de sus normas tributarias. La OCDE ²⁰³⁴ ha escogido como caso típico aquellas situaciones en las que una empresa residente en el Estado R, posee un establecimiento permanente en el Estado EP por medio del cual recibe rentas pasivas -dividendos, intereses o royalties- generadas en el Estado F ²⁰³⁵. No obstante, otras situaciones también entrarían dentro de este supuesto genérico, como por ejemplo, la obtención de otras rentas en el Estado de la fuente ²⁰³⁶, o la posesión de un subestablecimiento permanente en el tercer Estado ²⁰³⁷ ²⁰³⁸.

²⁰³⁴ OCDE "Triangular Cases" en *Model Tax Convention: Four Related Studies. Issues in International Taxation*. num 4. OCDE. Paris. 1992. párrafo 2. pag 28. No obstante en el Comentario al MCOUDE 1977 no limita estos supuestos a la obtención de rentas pasivas en el Estado de la fuente. Vid Comentarios al artículo 23, párrafo 10.

²⁰³⁵ Se puede representar gráficamente así:



- [R]** Sociedad matriz residente en Estado de Residencia
- (R')** EP de la Sociedad R en el Estado EP
- [F]** Sociedad residente en F pagadora de los rendimientos al EP

²⁰³⁶ Posiblemente la OCDE no hace mención en su informe de la obtención de rendimientos empresariales en un tercer Estado sin mediación de establecimiento permanente, o rentas de carácter inmobiliario, porque éstos quedan excluidos de gravamen de existir un CDI aplicable, siempre claro está, que se hubiera firmado entre el Estado de residencia de la sociedad y el Estado de la fuente, pues los restantes CDI no impedirían la consideración de estos casos como triangulares.

²⁰³⁷ VAN RAAD, K. "Issues in the Application of Tax Treaty Non-discrimination Clauses" 42 BIFD num 8-9/1988 pag 349.

Estas situaciones resultan gravadas no únicamente en dos Estados, de acuerdo con el esquema tradicional, sino que pueden someterse a gravamen en el Estado de su generación, de acuerdo con el principio de territorialidad, en el Estado de situación del establecimiento permanente en virtud de la vinculación de las mismas al establecimiento, y en el Estado de residencia de la sociedad, atendiendo al carácter personal de su imposición y a la consideración de la sociedad como un todo. Para evitar esta imposición múltiple, al menos potencial, debe decidirse como actúa la pluralidad de normas que regulan esta situación o transacción, y cual es su posible integración, de acuerdo con los criterios que rigen su aplicación.

La resolución de la multiimposición dependerá, de acuerdo con el esquema bilateral clásico, de qué método se emplee por el país de la residencia para eliminar la doble imposición y de las normas que sean aplicables al caso, bien las respectivas normas internas de cada Estado, o bien los CDI bilaterales firmados entre los países en cuestión ²⁰³⁹. En atención a estas consideraciones, la OCDE analiza las posibilidades y diferentes soluciones atendiendo al método de eliminación concreto utilizado en el país de la residencia.

Si el Estado de la Residencia (Estado R) de la sociedad aplica el método de imputación para eliminar la doble imposición, se cuestiona si este Estado puede imputar simultáneamente los créditos otorgados y reconocidos en el CDI firmado con el Estado del establecimiento permanente (Estado EP) para las exacciones pagadas por el establecimiento permanente en ese Estado y los derivados del CDI firmado con el Estado de la fuente (Estado F) por los tributos allí devengados en favor de la sociedad

²⁰³⁸ Para VAN RAAD, K. "Triangular Cases" European Taxation. September 1993. pag 298, los casos triangulares amparan otro supuesto, como es el de la sociedad con doble residencia que obtiene rentas en un tercer Estado. Sin embargo, a nuestro entender, tal y como señalamos en un apartado posterior, estos supuestos son incluibles dentro del supuesto genérico examinado por la OCDE, en la medida en que la aplicación del CDI entre los dos Estados en los que la sociedad es considerada residente, determina la residencia únicamente en uno de ellos, dejando al otro Estado con la única posibilidad de gravamen de las actividades de la empresa de acuerdo con el principio de establecimiento permanente, a pesar de la calificación formal de residencia en su legislación interna. También acogería el supuesto de entidades doblemente residentes que obtienen rendimientos en un tercer Estado.

²⁰³⁹ Este es el esquema seguido por la OCDE en su informe sobre los casos triangulares, vid párrafos 7 y ss.

²⁰⁴⁰. No obstante, aún admitiendo la imputación de ambos impuestos, puede que no logre eliminarse la multiimposición, en la medida en que el Estado de Residencia tan sólo otorgue una imputación limitada o parcial, en virtud de los CDI, por lo que la eliminación de la doble imposición dependerá de la cuantía máxima que pueda imputarse en el Estado de la residencia en función de los tipos de gravamen vigentes en cada Estado. En este caso se requeriría la colaboración del Estado de situación del establecimiento permanente para la eliminación de la doble imposición ²⁰⁴¹.

Si el Estado de la residencia se decanta por la utilización del método de exención deben tenerse en cuenta varias observaciones. La OCDE advierte que de utilizar este método el Estado de la residencia no podrá otorgar ningún crédito adicional por el gravamen sufrido por la sociedad en el Estado de la fuente o por la parte del mismo que no pueda eliminar el Estado del establecimiento permanente ²⁰⁴². En consecuencia, en estos casos es el Estado de situación del establecimiento permanente el que debe procurar la eliminación de la doble imposición ²⁰⁴³. Estas afirmaciones ponen de manifiesto en primer lugar, la debatible preferencia de la OCDE por el método de imputación o de crédito por parte del Estado de residencia, como método para que la doble imposición quede eliminada. En segundo

²⁰⁴⁰ Esta posibilidad es admitida en principio por la OCDE, "Triangular Cases" op cit párrafo 13 -"For State R, both treaties (R-S) and R-P) are in principle applicable"-. Sin embargo en el siguiente párrafo duda de que ésto sea posible : "In a triangular case, State R must already grant a credit for the taxes paid in state P the question then arises as to whether the taxes paid in State S and not credited in State P should also be taken into consideration". VAN RAAD, K. "Triangular Cases" op cit pag 299 arguye que de admitir esta doble imputación las rentas obtenidas en el Estado de la fuente podrían quedar libres de gravamen si el establecimiento permanente también imputara los impuestos pagados en el Estado de la fuente -triple crédito para un triple gravamen-. Sin embargo posteriormente reconsidera su argumentación, puesto que la concesión de un crédito por parte del Estado del establecimiento permanente reduciría el impuesto a pagar en el Estado EP y en consecuencia también el crédito a otorgar en el Estado de residencia.

²⁰⁴¹ La OCDE en el planteamiento de este caso sólo se pregunta si el Estado del establecimiento permanente debería conceder un crédito: "Should State P, under the R-P treaty, grant such a credit on the basis, for example, of the provisions on non-discrimination contained therein?". en "Triangular Cases" op cit párrafo 15.

²⁰⁴² "State R ...therefore cannot grant a tax credit in respect of: tax levied in State S if State P grants no credit in respect of that tax, or any possible difference between the amount of that tax and the amount of the credit granted in State P". en "Triangular Cases" op cit párrafo 17.

²⁰⁴³ Ibid párrafo 18.

lugar, en relación con la afirmación sostenida por la OCDE en su informe como base para la modificación de sus Comentarios al MC, debe analizarse si el método de exención puro es aplicable a la eliminación de estas rentas, de acuerdo con la interpretación del artículo 23.A.2. del MCOCDE. Al hilo de esta observación debe analizarse la negativa a otorgar el crédito por el impuesto pagado en el Estado de la fuente, tal y como propugna la OCDE, de acuerdo con el criterio de eficacia relativa de los CDI. Finalmente, interesa destacar la importancia e implicaciones derivadas de la conclusión a la que llega la OCDE, según la cual, es el *Estado del establecimiento permanente* el que debe poner en marcha los mecanismos para evitar la doble imposición.

En primer lugar, la OCDE parece examinar la aplicación del método de exención por parte del Estado de la residencia desde la perspectiva de la imposibilidad de aplicar un crédito por parte de ese mismo Estado bien respecto del tributo que ha recaído en el Estado de la fuente, en el caso de que el Estado del establecimiento permanente no conceda un crédito respecto del mismo, o sobre la diferencia entre el impuesto exigido en el Estado de la fuente y el crédito concedido por el Estado de situación del establecimiento permanente. Sin embargo, la imposibilidad de aplicación de este crédito -de ser cierta-, no aumenta las posibilidades de multiimposición sino que al contrario, las elimina. Al aplicar el método de exención, el Estado de residencia evita cualquier posible doble imposición -no solo la real sino incluso la potencial- derivada del ejercicio de su jurisdicción fiscal, eximiendo las rentas obtenidas en otro territorio distinto al suyo y otorgando plena autonomía al otro Estado, con el que se ha convenido esta exención -caso de derivar su aplicación de la firma de un CDI y no de la legislación interna, como en España es el caso ²⁰⁴⁴-. Esta es precisamente la filosofía inmanente al método de exención ²⁰⁴⁵, por lo que no se comprende

²⁰⁴⁴-España, no sigue en la LIS el método de exención de las rentas de fuente extranjera como hacen otros países como Francia u Holanda. Al contrario, la aplicación del método de exención deriva de la aplicación de algunos CDI. En concreto se decantan por este método, los CDI con Alemania, Austria, Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Luxemburgo, Marruecos, Noruega, Polonia, y Portugal en relación con los beneficios de los establecimientos permanentes, y Dinamarca, Holanda, Japón, y Suiza en relación con las rentas obtenidas por los residentes españoles en el otro país, mientras que el CDI con Hungría, opta por el criterio opuesto, es decir, son los residentes del otro país que obtienen rentas en nuestro territorio los que quedan exentos de las mismas en su país de residencia.

²⁰⁴⁵ PIREs, M. op cit pag 173. KNECHTLE, A. op cit pag 72-73. ARCO RUETE, L. del. *Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español*. op cit pag 290. BORRAS, A. *La doble imposición* op cit pag 68. CHECA GONZALEZ, C. op cit pag 211.

como se pretende adicionalmente la concesión de un crédito pagado por la sociedad en el otro Estado ²⁰⁴⁶.

En torno a la posibilidad de aplicar el método de exención a las rentas imputables al establecimiento permanente por parte del Estado de la residencia, debe hacerse un inciso, en relación con la interpretación de los artículos del MC que regulan el método de exención. A tal efecto, el artículo 23A.2 del MC dispone que "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" ²⁰⁴⁷. De la lectura de este párrafo inserto en el apartado dedicado al método de exención surge la duda de entender si, a pesar del criterio de vinculación efectiva de estas rentas al establecimiento permanente, para la aplicación de las medidas de eliminación de la doble imposición deben separarse del resto

²⁰⁴⁶ Esta *obsesión* por la aplicación del método de imputación por parte de la OCDE, también ha sido puesta de manifiesto por VAN RAAD, K. "Triangular Cases" op cit pag 299, pero en relación con el comentario del MCOCDE, tanto en su versión de 1977 (artículo 24.51) como en la revisión de 1992 (artículo 24.49) cuando se refiere como única medida para la eliminación de la doble imposición por parte del Estado del establecimiento permanente, al método de imputación, olvidando la referencia al método de exención. Podría explicarse en la medida en que, como pone de manifiesto KNECHTLE, op cit pag 73, la aplicación del método de exención viene a quebrar el principio de tributación por renta mundial sobre el que se basa la construcción del MCOCDE.

²⁰⁴⁷ La redacción de este artículo es seguida con mínimas diferencias, entre los CDI españoles que optan por el método de exención por los firmados con Austria, Checoslovaquia, China, Dinamarca, Francia, incluyendo también las rentas derivadas del artículo 17, Holanda, Hungría, Japón, Luxemburgo, Marruecos, Noruega, Polonia, excluyendo las rentas provenientes del artículo 11 y Suiza. Comentario aparte merecen las cláusulas contenidas en los CDI firmados con Alemania y Portugal. El primero excluye implícitamente del método de imputación a que se refiere la excepción del artículo 23.A.2 del MC a las rentas efectivamente vinculadas al establecimiento permanente, incluyendo explícitamente aquéllas que no lo están. El segundo admite, en relación con las rentas obtenidas en Portugal por personas residentes en España, el método de exención únicamente para las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente, pero excluyendo de esta regla aquéllos establecimientos cuyas rentas principales merezcan la calificación de dividendos o intereses de acuerdo con los artículos 10 y 11. El CDI mencionado dispone: "Las disposiciones de este apartado no se aplican a los establecimientos permanentes cuyos beneficios están constituidos, única o principalmente, por rentas a que se refieren los artículos 10 y 11; en este caso se aplican las disposiciones del apartado a) anterior del presente artículo".

de rentas atribuidas al establecimiento permanente ²⁰⁴⁸, aplicando respecto del primer grupo el método de exención y al segundo -rentas calificadas de acuerdo con los artículos 10,11 y 12- el método de imputación. Esta lectura es posible en la medida en que, aun siendo de aplicación con carácter general a las restantes rentas atribuidas al establecimiento permanente el criterio de exención, estas rentas merecen la calificación de pasivas, aunque vinculadas efectivamente al establecimiento permanente. Y es precisamente del hecho de la vinculación de donde se infiere la posibilidad de "someterlas a gravamen" por parte del Estado de situación del establecimiento permanente, configurado jurídicamente por el CDI como Estado de la fuente a efectos del gravamen de estas rentas.

En consecuencia, de acuerdo con la interpretación literal del precepto, el gravamen de estas rentas, que de acuerdo con el informe de la OCDE es el que provoca la situación de multiimposición que pretende evitarse con el planteamiento de soluciones a los casos triangulares, debe tenerse en cuenta por el Estado de la residencia a efectos de computar un crédito por el mismo. En otras palabras, la solución ofrecida por el informe de la OCDE sobre los casos triangulares tendría difícil aplicación, en relación con las rentas catalogadas en el supuesto teórico propuesto por el informe, con excepción de los cánones ²⁰⁴⁹. Esta conclusión deriva de la lectura del propio Modelo de Convenio de la OCDE, porque de acuerdo con éste, incluso aplicando el método general de exención, debería aplicarse con relación a estas rentas el método de imputación, y por lo tanto debería reconducirse a la situación planteada en los párrafos 7 y siguientes del informe ²⁰⁵⁰.

²⁰⁴⁸ A modo de ejemplo: una sucursal bancaria establecida en el Estado EP, de un banco residente en el Estado R, recibe el cobro de unos intereses procedentes del Estado F. De acuerdo con el CDI entre el Estado R y EP, y suponiendo que sigue el esquema indicado en el artículo 23A del MCOUDE, qué método para eliminar la doble imposición debería aplicarse. Aún estando vinculados efectivamente al establecimiento permanente, ¿debería aplicarse el método de imputación de acuerdo con la interpretación literal? ¿o bien debe entenderse que el criterio de vinculación atrae hacia sí no sólo las rentas *vinculadas efectivamente* al establecimiento permanente sino también el método para eliminar la doble imposición de las mismas?

²⁰⁴⁹ En los CDI firmados por España el esquema de tributación de los cánones no responde al establecido por el MC y por tanto no se aplicaría la excepción mencionada en el texto.

²⁰⁵⁰ ARCO RUETE, L. del op cit pag 301. Tomando el ejemplo anterior, la misma solución sería aplicable si en vez de obtener los intereses en el Estado de situación del establecimiento permanente los obtuviera en un tercer Estado, C.

No obstante en algunos países, la solución adoptada es diferente de la derivada de la interpretación literal del artículo 23.A.2 MCOCDE. En concreto en Alemania, se admite la aplicación del método de exención en relación con la doble imposición sufrida por determinadas rentas calificadas de acuerdo con los artículos 10, 11 y 12. La solución propuesta no invoca sin embargo el criterio de vinculación efectiva sino el denominado requisito o condición de actividad *-activity proviso-* ²⁰⁵¹. En este caso, la aplicación de este criterio admitiría la posibilidad de declarar exentas las rentas atribuibles al establecimiento permanente en el Estado de la residencia, y en consecuencia admitir la validez del esquema propuesto por la OCDE. Con esta excepción, se observa como el criterio de vinculación efectiva, únicamente reúne en torno al establecimiento permanente determinadas rentas de acuerdo con un criterio personal, pero no presupone la identidad de reglas y mecanismos a aplicar por parte del Estado de residencia de la sociedad para eliminar la doble imposición que sufren las rentas vinculadas al establecimiento.

Aún así, la solución consistente en no aplicar el método de exención en relación con las rentas calificadas de acuerdo con los artículos 10, 11 y 12 del MC integraría la solución propuesta por el CDI entre el país de residencia y el país del establecimiento con el CDI firmado entre el país de residencia y el país de obtención de las rentas o de la fuente, en la medida en que mayoritariamente para este tipo de rentas los CDI suelen optar por el método de imputación ²⁰⁵². En este caso, ambos CDI proporcionarían una solución uniforme, optando por el método de imputación que impondría al

²⁰⁵¹ En Alemania este criterio de decisión de la aplicación del método de exención o del método de imputación se realiza, en especial con las rentas derivadas a través de establecimiento permanente, de acuerdo con la aplicación de un *requisito o condición de actividad* (activity proviso), tal y como lo denomina VOGEL, K. manual op cit pag 1018 y 1020. De acuerdo con este criterio, se aplicará el método de exención con respecto a las rentas atribuibles al establecimiento permanente que deriven de una ocupación activa o de una actividad productiva, mientras que el resto, por ejemplo los dividendos en determinados casos, no gozará del beneficio de la exención del impuesto alemán aunque estén vinculados a un establecimiento permanente en el extranjero de una sociedad residente en Alemania, otorgando el Estado alemán (Estado de la residencia) un crédito por los impuestos pagados en el extranjero.

²⁰⁵² Tanto el artículo 23.B MCOCDE con carácter general como el artículo 23.A.2.MCOCDE con carácter específico proponen el método de imputación en relación con estas rentas. Vid VOGEL, K. op cit manual pag 1042 y ss.

Estado de la residencia la obligación de procurar un crédito por las rentas gravadas en los países extranjeros, planteándose de nuevo el supuesto de los límites a esta imputación.

Esta consideración no obstante, puede servir para replantear la solución propuesta por la OCDE. En la medida en que existen, en principio, dos CDI aplicables a estas rentas obtenidas por el residente en un determinado país, y uno de ellos proclama generalmente ²⁰⁵³ la aplicación del método de imputación, no se llega a comprender porqué la OCDE asume que aplicando el método de exención de las rentas obtenidas por el establecimiento permanente el Estado de residencia no puede otorgar un crédito, cuando en principio vendría obligado a hacerlo por la aplicación del CDI entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente. Podría plantearse no obstante, que este crédito fuera denegado por el Estado de la residencia en la medida en que las rentas no fueran gravadas por el Estado, pero esta solución sería válida a nuestro entender siempre que se optara por el método de imputación limitada en el Convenio, no siendo suficiente su admisión en la legislación interna, y a salvo de que la eficacia limitada de los Convenios impidiera su consideración; es decir, siempre que no se optara por entender que la negativa a otorgar el crédito se fundamenta en la obligación firmada con otro Estado contatante. De esta manera, se aumentarían las posibilidades de eliminar la doble imposición aunque a costa del Estado de residencia que es quien debería tomar las medidas oportunas.

No obstante, la actuación única del Estado de residencia de la sociedad puede no ser suficiente para eliminar la doble imposición jurídica internacional. A pesar de que en muchas de las situaciones descritas el Estado de residencia podría acabar con la doble imposición la proliferación de casos que no encuadran en el esquema bilateral clásico motiva el planteamiento de esta posibilidad. En todo caso el concurso del Estado del establecimiento permanente resulta necesario para eliminar por completo la doble imposición. Además es el único Estado interviniente, aparte del Estado de la residencia, que puede aplicar estas medidas complementarias,

²⁰⁵³ En España se excluiría de este criterio general el CDI con Brasil, que opta por el método de exención en la fuente de los dividendos, mientras que opta como criterio general por el sistema de imputación.

una vez delimitado el poder tributario de los respectivos Estados mediante la firma de los CDI, puesto que también exige a la sociedad un tributo de naturaleza personal ²⁰⁵⁴.

Ante estas coordenadas la extensión de la aplicación de las medidas de eliminación de la doble imposición al Estado de situación del establecimiento permanente, o dicho de otra forma, la concesión de estos beneficios por parte de los Estados no solo a las entidades residentes sino también a los establecimientos permanentes de entidades no residentes situadas en su territorio, aparte de necesaria para resolver la multiimposición en los casos triangulares, es consecuencia directa del criterio de no discriminación ²⁰⁵⁵. La inclusión de este principio en los CDI favorece la extensión de las medidas aplicables a las entidades residentes a los establecimientos permanentes que se encuentren en las mismas condiciones o realizando las mismas actividades. Las mismas conclusiones podrían alcanzarse en el ámbito europeo de acuerdo con las exigencias de la libertad de establecimiento y el principio general de no discriminación, de acuerdo con los postulados mencionados en la sentencia 270/83 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En parte, es la comprensión del principio de no discriminación la que ha motivado el cambio de los Comentarios del MCOODE en 1992, sin afectar a la letra del artículo del MC ²⁰⁵⁶. Esta circunstancia posibilita la

²⁰⁵⁴ OCDE "Triangular Cases" op cit párrafo 18: "In other words, when the income is imposed both in State S and in State P (which is quite normal if neither State S nor State P is a tax haven), double taxation can be eliminated only by State P".

²⁰⁵⁵ En el mismo sentido VAN RAAD, K. BIFD 8-9/1988. pag 348.

²⁰⁵⁶ Si bien la referencia a los casos triangulares y a la posibilidad de solucionar los mismos mediante la extensión de las medidas de eliminación de la doble imposición a los establecimientos permanentes por parte del Estado de situación se introdujo por primera vez en los Comentarios del MCOODE en 1977, de la lectura de algunos párrafos se podía inferir un cierto recelo hacia esta posibilidad. Así se lee: "La cuestión que se suscita es la de precisar si la imputación es concedida dos veces, es decir, una vez en el Estado A, y otra en el Estado B"(artículo 24.4.53. Comentarios MCOODE 1977). "Se podría sostener que una disposición de un Convenio entre el Estado A (Estado R en nuestro ejemplo) y el Estado B (Estado EP en nuestro ejemplo) que obligase al Estado B a conceder la imputación o exención para una renta proveniente de un tercer Estado abocaría a un tratamiento más favorable del establecimiento permanente que lo que el Estado e acordase para sus propios residentes" (Comentarios MCOODE 1977 artículo 23.10). Estas referencias han desaparecido en la actualización del Comentario de 1992, pues como pone de manifiesto VAN RAAD, K. "Triangular Cases" la eliminación por partida doble de la doble imposición en los casos triangulares es necesaria en la medida en que se producen tres gravámenes sobre la misma renta.op cit pag 299.

interpretación de los CDI firmados con anterioridad a la actualización de acuerdo con el nuevo espíritu de los Comentarios. Pero en todo caso debe tenerse presente que la fundamentación de esta interpretación deriva de la formulación normativa del principio de no discriminación tal y como se exige en el CDI ²⁰⁵⁷.

No obstante, debido al enfoque bilateral de los casos mencionados por parte del CDI, es necesario concretar la articulación de los mecanismos de eliminación de la doble imposición previstos para un esquema bilateral a una situación multilateral, o cuanto menos trilateral.

En principio, en el caso triangular planteado las exigencias del otorgamiento al establecimiento permanente de una empresa del Estado R en el Estado EP de determinadas medidas para evitar la doble imposición por el gravamen sufrido por éste establecimiento permanente en el Estado F, generalmente la imposición de una retención en la fuente sobre los dividendos, intereses o cánones pagados al mismo, derivaría de la cláusula de no discriminación del CDI firmado entre los países de la residencia de la sociedad y de situación del establecimiento ²⁰⁵⁸. Es éste CDI el que protege, de acuerdo con las condiciones subjetivas de aplicación de los CDI, a los residentes en el Estado R actuando en el Estado EP, y no otros como el CDI entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente o el CDI firmado entre el Estado de la fuente y el Estado del EP.

²⁰⁵⁷ Aunque tanto en el Comentario del MCOUDE de 1977 (24.4.51) como en la actualización de 1992 (24.4.51) se observa la ampliación del ámbito de aplicación de estas medidas a los establecimientos permanentes como una simple posibilidad, la recta comprensión del principio de no discriminación debe considerar esta extensión como una consecuencia natural de su propio planteamiento/contenido. Sin embargo, en el Comentario de 1992 la nueva redacción de otros párrafos permite concluir su exigencia automática derivada de la formulación del principio en el articulado del Convenio. Así el párrafo 54 estima por una parte que esta situación puede realizarse bien de acuerdo con el derecho interno o bien de acuerdo con las exigencias derivadas del artículo 24.4. del MC - o del respectivo CDI-. Además, el Comentario parece indicar que aquéllos Estados que no estén dispuestos a conceder este tratamiento deberán indicarlo específicamente en el texto del Convenio: "States that under their present legislation cannot give credit in such a way...may wish to supplement the provision in their convention with the Contracting State".

²⁰⁵⁸ OCDE "Triangular Cases" párrafo 15.

VIII.4.2. Alcance de la protección de la cláusula de no discriminación.

La primera solución consistiría en el otorgamiento al establecimiento permanente de todas aquellas medidas que las entidades residentes disponen de acuerdo con la legislación interna que les concede esta calificación. Esta es la postura que mantienen como vimos algunas sentencias internacionales ²⁰⁵⁹. La ampliación de estas medidas también se acepta en el Comentario del MCOCDE ²⁰⁶⁰. La igualación en este sentido de los establecimientos permanentes a las entidades residentes de acuerdo con lo dispuesto por la legislación interna para las entidades residentes tiene como efecto principal el dejar sin relevancia lo dispuesto en el artículo 24.7 de la LIS cuando exista un CDI aplicable ²⁰⁶¹. En este caso, el principio de no discriminación impedirá la denegación del crédito fiscal al establecimiento permanente reconociéndose en todo caso el mismo crédito que a las personas residentes, como si el artículo 24.4 de la LIS y el artículo 175 del RIS fuera aplicable a los establecimientos permanentes ²⁰⁶².

Las exigencias del principio de no discriminación no terminan a nuestro entender en este punto. En el supuesto de que el Estado de situación del establecimiento permanente tenga un CDI firmado con el país de origen

²⁰⁵⁹ Sentencia del Tribunal de Apelación de Bruselas 13 de enero de 1987 EDWARDES-KER op cit art 24. pag 15.5 y sentencia del Finanzgericht de Hamburgo de 9 de agosto de 1985. en EDWARDES-KER op cit art 24 pag 20 .

²⁰⁶⁰ "En un plano similar, cuando rentas de fuente extranjera son percibidas por un establecimiento permanente e integradas en sus beneficios imponibles, se puede conceder en virtud del mismo principio a tal establecimiento la imputación de impuestos extranjeros soportados por estas rentas en el caso de que la legislación interna conceda tal crédito a las empresas residentes". Párrafo 49 de los Comentarios al MCOCDE de 1992, y párrafo 51 de los Comentarios al MCOCDE de 1977. En el mismo sentido OCDE "Triangular Cases" op cit párrafo 41.

²⁰⁶¹ La OCDE en su informe "Triangular Cases" no se pronuncia de manera tan rotunda : "When State P does not grant a tax credit under its domestic law, the question arises of whether it should do so under the treaty between State P and State S or the treaty between State R and State P".

²⁰⁶² En otros países la propia legislación interna ya reconoce la posibilidad de atribuir las medidas para aplicar la doble imposición previstas para las sociedades residentes en favor de los establecimientos permanentes de las entidades no residentes, como Alemania y Estados Unidos. Otros países solo lo reconocen en favor de determinadas actividades, p. ej. bancarias, como el Reino Unido o Irlanda. En otros países, como Francia, no resulta necesario la adopción de medidas necesarias puesto que tanto las personas residentes como los establecimientos permanentes están sujetos por la renta obtenida en territorio francés.

de las rentas de acuerdo con el cual se aplique un método diferente ²⁰⁶³ del previsto en la legislación interna, bien sea la aplicación del método de exención en lugar del método de imputación o bien el método de imputación de manera más amplia, la imposibilidad de aplicar este método al establecimiento permanente continuaría ofreciendo un tratamiento discriminatorio de los establecimientos permanentes respecto de las sociedades residentes en este Estado. En este caso se plantea por tanto, si el tratamiento previsto para la eliminación de la doble imposición de las personas residentes en un CDI firmado por el país de situación del establecimiento permanente y el Estado de la fuente de donde proceden los rendimientos que se atribuyen al establecimiento permanente y se gravan en el Estado de su situación también resulta aplicable a los establecimientos mencionados

En principio podría alegarse en contra que los CDI en cuestión no resultarían aplicables al establecimiento permanente situado en el Estado que lo firmó, puesto que éste no cumple con los requisitos del ámbito subjetivo de aplicación del CDI referido (1), pues no se considera residente en ninguno de los Estados contratantes del mismo ²⁰⁶⁴. Sin embargo, como expresamos en el capítulo correspondiente, la eficacia limitada de este tratado no puede alegarse como argumento en contra de la aplicación de un CDI diferente (2) del que resulta una obligación internacional para una de las partes contratantes del primer CDI ²⁰⁶⁵.

²⁰⁶³ La doctrina se refiere normalmente al trato más favorable previsto por el CDI aplicable a los residentes. Sin embargo, en la medida en que este tratamiento sea aplicable automáticamente a las personas residentes, con independencia de que el resultado concreto sea mayor o menor, entendemos que la situación comparable con el establecimiento permanente debería llevar a aplicar el mismo régimen a los establecimientos permanentes; si bien es cierto, que el artículo 24 del MCOCDE tan solo imposibilita el tratamiento discriminatorio respecto de los establecimientos permanentes y no de las entidades residentes.

²⁰⁶⁴ OCDE "Triangular Cases" párrafos 15, 39 y 42. En el mismo sentido se han pronunciado como vimos en el capítulo dedicado al examen del principio de no discriminación, algunas sentencias extranjeras como *Sun Life* así como la doctrina. Vid JONES, J.A. et alii "Non-discrimination..." op cit pag 433.

²⁰⁶⁵ En el mismo sentido se pronuncia VAN RAAD, K. "Triangular Cases" op cit pag 299: "Of course, as we just discussed S State is not bound by the S-PE treaty to restrict its taxation of S-source income attributable to a PE State p.e. of an R State resident. But PE State is so bound, to the extent it has agreed in the PE-S treaty to provide double taxation relief to its own residents"(la cursiva es nuestra).

En consecuencia, la aplicación de las consecuencias jurídicas del primer CDI a determinadas personas que no figuraban en principio dentro del ámbito objetivo de aplicación de aquél sólo vincula a una de las partes contratantes de ese CDI, precisamente por la influencia de otro CDI firmado por el mismo Estado con un tercer Estado.

En la actualidad, esta posibilidad se encuentra reconocida en el propio Comentario del MCOCDE ²⁰⁶⁶, si bien sólo en la medida en que se encuentre expresamente previsto en el CDI ²⁰⁶⁷, tal y como ocurre en el último CDI entre Francia e Italia. Sin embargo, la OCDE se refiere a una faceta diferente de la aplicación de las cláusulas derivadas del CDI firmado entre el Estado EP y el Estado de la fuente (F) a los establecimientos de sociedades residentes en el Estado R situados en el Estado EP. El informe de la OCDE así como el Comentario (24.4.52) se refieren a la posibilidad de reconocer de manera expresa en el CDI la ampliación de su ámbito de aplicación a los establecimientos permanentes situados en ambos Estados, situación que será abordada en el siguiente capítulo.

Sin embargo, la aplicación por un Estado de los efectos derivados de los CDI con respecto a sus entidades residentes de manera similar a los establecimientos permanentes allí situados puede no solucionar de manera diferente la situación de multigravamen que recae sobre los establecimientos permanentes. Para ello debe comprenderse la situación en la que se encuentran los mismos.

La aplicación del principio de no discriminación a los establecimientos permanentes implica que estos gozarán del mismo tratamiento tributario que las personas residentes -"no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades"- . La consecuencia que se deriva de este principio es que el Estado de situación del establecimiento permanente deberá aplicar el mismo método de eliminación de la doble

²⁰⁶⁶ MCOCDE 1992, artículo 24.4.52.

²⁰⁶⁷ OCDE "Triangular cases" op cit párrafo 42 : "As the permanent establishment situated in State PE is resident in State R, the treaty between State P and State S, in the situation under consideration, could be applied only if it provided expressly for the treatment of triangular cases".

imposición que sufren los establecimientos permanentes que la que aplicaría a las entidades residentes. Esto supone que si el Estado de situación aplica el método de exención las rentas procedentes del tercer Estado atribuibles al establecimiento permanente también deberán quedar exentas, y si el Estado de situación decide la aplicación de la imputación de los impuestos pagados en el Estado de la fuente, la misma imputación será aplicable a los establecimientos permanentes.

Si el Estado de situación del establecimiento permanente se decide por la aplicación del método de exención, en este caso la posible multiimposición quedará solucionada. Sin embargo, si el Estado de situación se inclina por la aplicación del método de imputación, el establecimiento permanente aún puede quedar en situación desventajosa en relación con las empresas residentes. En la medida en que la sociedad residente se beneficie en el Estado de la fuente de una reducción del tipo general o interno de retención en la fuente impuesta por el CDI, la eliminación de la doble imposición sufrida por el establecimiento permanente que otorga el Estado de situación no será completa.

Ello sucede porque de acuerdo con el principio de no discriminación contenido en el CDI firmado entre el Estado EP y el Estado R, el Estado de situación solo se encuentra obligado a conceder al establecimiento permanente de la sociedad residente en el Estado R el mismo crédito que concede a las empresas residentes, que en este caso importará por la cuantía de la retención reducida en la fuente. En cambio, el establecimiento permanente ha sufrido en el Estado de la fuente una retención completa sin reducción del tipo, puesto que al no ser residente del Estado de situación, el Estado de la fuente no se encuentra obligado por el CDI entre el Estado de la fuente y el Estado de situación a conceder al establecimiento permanente la reducción que debe conceder a los residentes del último Estado ²⁰⁶⁸. Ello es

²⁰⁶⁸ Un ejemplo servirá para aclarar las proposiciones del texto.

Supongamos que el Estado de la Fuente impone un gravamen en la fuente del 25%; sin embargo ha firmado un CDI con el Estado EP por el que reduce esta cuantía al 10%. El Estado EP elimina la doble imposición otorgando un crédito por los impuestos pagados en el extranjero, deducible de su Impuesto sobre Sociedades (35%). En el caso de que tanto una sociedad residente en el Estado EP como un establecimiento permanente de una sociedad residente en el Estado R reciban un pago procedente de F en concepto de pago por valor de 100 las consecuencias jurídico-tributarias serían las siguientes. En el caso de la sociedad residente, el Estado de la fuente impondría el gravamen limitado del 10% por aplicación del Convenio, resultando un gravamen de 10. Sin embargo sobre la cuota a pagar en el Estado de su residencia

consecuencia del ámbito de aplicación limitada de los CDI: aunque el Estado de situación se vea obligado a otorgar los beneficios al establecimiento permanente de la sociedad residente en el Estado R, no puede forzar al Estado de la fuente a reducir el impuesto que grava a esta sociedad en virtud de lo dispuesto en el CDI entre F y EP. Por otra parte no debe olvidarse que en relación a la situación del establecimiento permanente en el Estado EP el CDI aplicable es el CDI entre el Estado de la residencia y el Estado de situación. De todos modos, debe tenerse en cuenta que el Estado de situación del establecimiento permanente no se encuentra vinculado por el principio de no discriminación a eliminar la doble imposición resultante al establecimiento permanente, sino a procurar que el establecimiento permanente no resulte más gravado que lo que resultan sus sociedades residentes *en el Estado de situación* del establecimiento. Por ello no resulta exigido a conceder un crédito total por el tributo satisfecho en el Estado de la fuente. Es decir, el principio de no discriminación por el que el Estado de situación del establecimiento permanente se ve obligado en virtud de su CDI con el Estado de residencia, se relaciona con el tributo final a pagar en este Estado, con independencia de los créditos y deducciones concedidas al establecimiento permanente estén relacionados con el tributo realmente satisfecho en el Estado de la fuente.

No obstante, debe tenerse en cuenta que el Estado de la fuente, aunque no obligado por el CDI entre el Estado de la Fuente y el Estado de situación del establecimiento permanente a conceder una reducción de su retención en la fuente, sí puede verse obligado a una reducción similar en virtud del CDI firmado por este Estado con el Estado de residencia de la sociedad que posee el establecimiento permanente.

(35) podrá deducir la totalidad del impuesto satisfecho en la fuente, por lo que la sociedad residente reduce completamente la doble imposición. El establecimiento permanente por su parte soportará un impuesto en la fuente de 25 (aplicación del tipo general del 25%) pues no le es aplicable el CDI entre EP y F. Por su parte de la cuota del impuesto exigible en el Estado EP (35) el Estado del EP, suponiendo que tenga un CDI firmado con el Estado R que siga las líneas del MC, tan sólo se ve obligado en virtud de la cláusula de no discriminación de este último CDI, a conceder al establecimiento permanente una deducción de 10, pues ésta es la que concede a sus entidades residentes. Como resultado, el impuesto satisfecho en el Estado de situación del EP es idéntico en el caso de la sociedad residente y del establecimiento permanente (25), pero el establecimiento permanente satisface una cuantía total en concepto de impuestos de 50, mientras que la sociedad residente tan solo desembolsa 35.

En este caso debe determinarse cómo debe actuar el Estado de situación del establecimiento permanente en relación con la concesión del crédito para la reducción de la doble imposición. En el caso de que el establecimiento permanente pueda alegar frente al Estado de la fuente, las cláusulas del CDI que vinculan a dicho Estado con el de la residencia de la sociedad, el Estado de situación del establecimiento permanente deberá tener en cuenta esta situación para no conceder una deducción extra que libere a la sociedad con establecimiento permanente del pago de impuesto alguno ²⁰⁶⁹. Para ello la OCDE matiza en su Comentario y en el informe sobre casos triangulares que la imputación que debe concederse en el Estado de situación del establecimiento permanente al mismo no debe exceder del impuesto efectivamente exigido en el Estado de la fuente si éste es menor que el crédito que el Estado de situación del establecimiento permanente concede a sus residentes ²⁰⁷⁰. El fundamento de esta limitación descansa por una parte, en la prohibición del tratamiento discriminatorio de las personas residentes por parte de sus propios Estados frente al tratamiento reservado a los no residentes, que aunque no se deriva directamente del texto del CDI debe entenderse implícito, y por otra en el propio funcionamiento del

²⁰⁶⁹ Tomando el ejemplo tenido en cuenta en el pie de página anterior, pero considerando que existe un CDI firmado entre el país R de la residencia de la sociedad que posee el establecimiento permanente que obtiene los rendimientos en el Estado F y este Estado, en el que se permita un tipo máximo en el Estado de la fuente del 8% o del 12% las consecuencias serían las siguientes. En el primer supuesto, el establecimiento permanente se gravaría en el Estado de la fuente al tipo máximo permitido por el CDI que este Estado firmó con su Estado de residencia, es decir al 8%, pagando un impuesto de 8. En el Estado de situación del establecimiento permanente la aplicación estricta del principio de no discriminación le permitiría deducir un total de 10, pero al ser menor el impuesto pagado en el Estado de la fuente solo se permitirá la deducción de aquella cantidad. En este supuesto por tanto la doble imposición quedaría eliminada totalmente. En el supuesto de que el tipo pactado fuera del 12%, el Estado de la fuente ingresaría un impuesto equivalente a 12, mientras que el Estado de situación del establecimiento solo otorgaría un crédito por valor de 10, quedando una parte del impuesto pagado en la fuente por imputar.

²⁰⁷⁰ Comentario MCOCDE 1992, artículo 24.4. 52. En este sentido se expresa de forma más clara que su antecedente, el párrafo 53 de los Comentarios al MCOCDE de 1977 que señalaba que el importe del crédito podía ser "el del impuesto efectivamente percibido por el Estado C o el del impuesto que el Estado C puede percibir en virtud de sus convenios con el Estado A o con el Estado B". Pero como pone de manifiesto VAN RAAD, K. "Triangular Cases" op cit pag 299 : "in the case the PE-S Treaty provides for a credit as the double taxation relief method to be applied by PE State, the credit to be granted by PE State in the case under discussion in respect of the taxation on the p.e. amounts to the lowest of the following three amounts: the tax S State may levy under its domestic law, the maximum tax S State may levy under the S-R treaty and the maximum tax S State may levy under the S-PE treaty".

método de imputación que impide otorgar un crédito mayor que el impuesto satisfecho en el Estado de la fuente ²⁰⁷¹.

En el supuesto de que el crédito otorgado por el Estado del establecimiento permanente basado en el CDI entre el Estado EP y el Estado F sea mayor que el tipo máximo previsto por el CDI entre el Estado R y el Estado F el esquema aplicado dará correcta solución al problema de la doble o multiimposición. En cambio en el supuesto de que el CDI entre EF y R prevea una retención en la fuente menor que el CDI entre R y F la situación de multiimposición no se resuelve favorablemente ²⁰⁷².

La solución lógica pasaría por la aplicación directa de los beneficios del CDI entre el Estado EP y el Estado de la fuente al establecimiento permanente situado en el primer Estado. Esta es la solución propuesta también por la OCDE si bien tan sólo en el caso de que los dos Estados manifiesten su acuerdo de forma explícita ²⁰⁷³. No obstante, esta postura encuentra, de acuerdo con la OCDE, algunos detractores, señalando en contra de la misma las posibilidades de utilización abusiva de los Convenios que ello puede conllevar ²⁰⁷⁴.

Sin embargo la alegación de estos argumentos no puede utilizarse para negar la extensión de las medidas de eliminación de la doble imposición a los establecimientos permanentes, en la medida en que la utilización abusiva de los CDI afecta también a la interposición ficticia de sociedades residentes. Es más, la utilización abusiva de los Tratados se realiza mucho más a través de la utilización fraudulenta del concepto de *residencia fiscal* en la medida en que es éste el concepto tomado en cuenta para la aplicación de los CDI. En consecuencia, la interposición de este razonamiento no solo no debe constituir un impedimento para la extensión

²⁰⁷¹ PIRES, M. op cit pag 188. KNECHTLE, A. op cit pag 75-76.

²⁰⁷² Vid ejemplo de pie de página num 2068.

²⁰⁷³ Comentario MCOCDE 1992 art 24.4.52.

²⁰⁷⁴ OCDE "Triangular Cases" párrafos 39, 44 y 54. : "countries which decided to include in their treaties arrangements to eliminate double taxation by applying the treaty between State P and State S would, of course, have to be careful not to do so if State P did not tax in the normal way income received from outside sources by permanent establishments located in State P".

de las medidas de eliminación de la doble imposición a los establecimientos permanentes, sino que incluso en ocasiones puede servir para replantearse la doctrina clásica de concesión de estos beneficios teniendo en cuenta como base única o fundamental la residencia en uno de los países ²⁰⁷⁵. En todo caso, la utilización abusiva de las medidas promovidas por los Convenios o por determinados Estados podrían solucionarse mediante el reforzamiento de las reglas de vinculación económica de las reglas de imputación de rendimientos y de atribución de jurisdicción fiscal a los Estados implicados ²⁰⁷⁶.

En la medida en que las rentas obtenidas en un tercer Estado (F) por una persona residente en un Estado contratante (R), deriven de las actividades ejercidas por esta persona a través de un establecimiento permanente situado en un segundo Estado (EP), no se comprende cómo la sociedad o entidad en cuestión puede beneficiarse en el Estado de obtención de los rendimientos (F) de los acuerdos de este Estado con el Estado de la residencia, y no de los acuerdos firmados por el mismo con el Estado del EP, especialmente cuando las rentas en cuestión estén exentas en el Estado de la residencia, y sin embargo resulten gravadas en el Estado del EP. Es decir, no puede alegarse el argumento de la evasión fiscal, cuando las rentas vinculadas al establecimiento permanente sufren una imposición normal en este Estado, y precisamente lo que se trata de evitar es la multiimposición que soportan estas rentas.

Esta situación es tenida en cuenta por la OCDE en su informe sobre los casos triangulares, llegando a la conclusión de que en estos casos puede denegarse la posibilidad de alegar el CDI firmado entre los Estados R y F por parte del establecimiento permanente situado en el Estado EP que obtiene los rendimientos en el Estado F ²⁰⁷⁷. En consecuencia, del propio informe de

²⁰⁷⁵ Debe tenerse en cuenta que la aplicación de la cláusula de no discriminación se aplica para evitar la doble imposición sufrida por el establecimiento permanente, y que existiendo doble imposición difícilmente podrá encontrarse el establecimiento permanente en una situación de evasión fiscal. De otro lado, nada impediría la extensión a los establecimientos permanentes de las medidas específicas destinadas a la no utilización efectiva de los CDI -cláusula del beneficiario efectivo, etc...-.

²⁰⁷⁶ Vid entre otras, las propuestas de ROYSE, R. y RASHKIN, M. "Effectively Connected Income in a Global Economy" 6 Tax Notes International 15/1993. pag 925 y ss.

²⁰⁷⁷ El informe sobre los Casos Triangulares puntualiza que (párrafo 55) : "A recommendation could be added in the Commentary on the Model Convention, for instance that these countries:

la OCDE no solo no se infiere la imposibilidad de extender estas medidas al establecimiento permanente por parte del Estado de su situación, sino que incluso se admite la posibilidad de denegar en determinados casos la residencia de una sociedad en un determinado país, como legitimadora, no sólo de la aplicación de las medidas de la doble imposición sino incluso de los beneficios de los CDI firmados por el país en el que la sociedad se considera residente ²⁰⁷⁸.

En definitiva, la propuesta de la OCDE, reconoce por una parte la legitimación del Estado de situación del establecimiento permanente para tomar medidas contra la doble imposición sufrida por los establecimientos permanentes, derivando su obligación del ejercicio extraterritorial de su poder tributario.

Además, y por otra parte, en la medida en que un Estado deje exentas unas rentas que se vinculan a otro Estado, la OCDE plantea no sólo la no necesidad de aplicar ninguna medida ulterior por parte del Estado de

-Include in the treaty between State R and State S a provision stipulating that the advantages of the treaty shall be extended to permanent establishments in third countries only on condition that the said permanent establishments pay tax in the normal way on the income concerned. However, such a provision would provide a remedy only in the most flagrant cases of abuse, i.e. those situations where income from State S is not taxed at all or benefits from a specially favourable rate.

-Include in the treaty between State R and State S a provision whereby State S shall grant relief only on condition that it has also concluded with State P an agreement on the elimination of double taxation (or an agreement on administrative assistance). Relief could, if necessary, be restricted to the amount provided for in that agreement.

-Agree on a general provision enabling State S not to grant relief and State R not to certify residence in cases where improper use was being made of the treaty".

El Comentario se expresa todavía de manera más clara: "If the contracting State of which the enterprise is a resident exempts from tax the profits of the permanent establishment located in the other Contracting State, there is a danger that the enterprise will transfer assets such as shares, bonds or patents to permanent establishments in States that offer very favourable tax treatment, and in certain circumstances the resulting income may not be taxed in any of the three states. To prevent such practices, which may be regarded as abusive, a provision can be included in the convention between the State of which the enterprise is a resident and the third State (the State of source) stating that *an enterprise can claim the benefits of the convention only if the income obtained by the permanent establishment situated in the other State is taxed normally in the State of the permanent establishment*" (la cursiva es nuestra).

²⁰⁷⁸ Vid entre la numerosa bibliografía en torno a la utilización abusiva de los CDI, y principalmente de la utilización del instituto de la residencia fiscal *Treaty Shopping. An Emerging Tax Issue and its Present Status in Various Countries*. Editado por BECKER, H. y WURM, F. Deloitte Haskins & Sells International. Intertax. 1987. Ed Kluwer.

la residencia, consecuencia natural derivada del propio sistema de exención, sino también la posibilidad de dejar de aplicar a aquéllas rentas desconectadas económicamente del Estado de residencia, los beneficios derivados de los CDI firmados por este Estado.

De todos modos, debería analizarse si en aquellas situaciones en las que el establecimiento permanente no puede eliminar la doble imposición internacional sobre sus rentas efectivamente vinculadas, acudiendo al ejercicio de las facultades conferidas por la cláusula de no discriminación, el establecimiento permanente no podría exigir el beneficio directo de las cláusulas contenidas en los CDI firmados por el Estado de su situación. En definitiva, lleva a plantear la posibilidad de revisar el planteamiento tradicional acerca del ámbito subjetivo de aplicación de los CDI.

VIII.4.3. La influencia de la normativa comunitaria en la eliminación de la doble imposición.

VIII.4.3.1. El tratamiento de los casos triangulares.

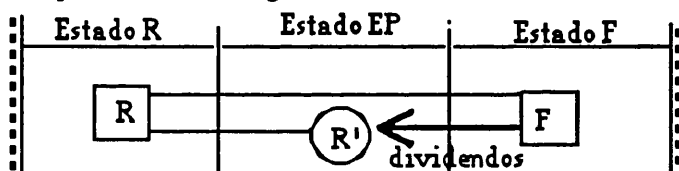
La normativa europea dedicada a la aproximación del régimen tributario de las sociedades dictada en orden a la consecución de un mercado único en el que sean efectivas las libertades básicas no aborda de manera específica la tributación de los casos triangulares. Sin embargo dado el carácter multilateral de aplicación de esta normativa derivado de su efecto directo sobre la legislación de cada uno de los Estados miembros, aporta una nueva dimensión al problema de los casos triangulares, entendiéndose algunos de estos supuestos incluidos dentro del ámbito objetivo de aplicación. Estos efectos se derivan principalmente de la aplicación de la Directiva 90/435/CEE de 23 de julio de 1990 (Directiva matriz/filiales).

Aunque no afecte de manera directa a las obligaciones del Estado de situación del establecimiento permanente, la eliminación de la doble imposición en los casos triangulares típicos planteados en el anterior supuesto, por lo que a la imposición de los dividendos vinculados a un establecimiento permanente se refiere, ofrece una solución diferente que la

derivada del análisis de los CDI ²⁰⁷⁹. En efecto, entre los países comunitarios, el Estado de residencia de las sociedades filiales que cumplan con los requisitos del artículo 1.b de la Directiva, que repartan beneficios a la sociedad matriz que cumpla con las condiciones del artículo 2 de la Directiva debe eximir de retención en la fuente estos rendimientos repartidos, siendo irrelevante si los dividendos en cuestión se encuentran vinculados efectivamente a un establecimiento permanente que esta sociedad posea en otro país miembro, pues esta exclusión no se deriva de los requisitos mencionados por la Directiva para la obtención del tratamiento beneficioso regulado en ella ²⁰⁸⁰. En consecuencia en estos supuestos triangulares concretos el Estado de la fuente, residencia de la sociedad filial, contribuye a la eliminación de la doble imposición al no aplicar ninguna retención en la fuente, por obligarle el artículo 5.1 de la Directiva mencionada ²⁰⁸¹.

En consecuencia, la aplicación de la Directiva Matriz/Filiales convierte estos supuestos triangulares limitados en supuestos bilaterales corrientes, al menos por lo que a la doble imposición jurídica internacional se refiere, al quedar exentas las rentas que recibe el establecimiento permanente en el Estado de la fuente. Al no existir retención soportada por la entidad perceptora, es decir por el establecimiento permanente en el

²⁰⁷⁹El caso planteado es el siguiente:



- [R]** Sociedad matriz residente en Estado de Residencia
- (R')** EP de la Sociedad R en el Estado EP
- [F]** Filial de la Sociedad R (>25% acciones por 2 años) residente en E F
- Límites de la CE

²⁰⁸⁰ Vid SASS, G. "The New EC Tax Directives on Mergers and Parent/Subsidiaries". 18 Tax Planning International Review. num 5. May 1991. pag 7.: "it is my understanding that it would be unjustified to refuse the zero-rate, simply because the parent does not receive the dividends directly, but in a permanent establishment situated within the community....it would not matter for intercorporate dividends inside the Community whether the parent receives the dividends in its own State or in another Member State. Consequently, the same consideration would be valid, if the dividends were received from a permanent establishment situated even in the State of the subsidiary".

²⁰⁸¹ El mismo efecto deriva de la aplicación del artículo 20 de la ley 29/91.

Estado de la fuente o de reparto de los dividendos, la entidad solamente sufre el gravamen en el Estado de la residencia y en el de situación del establecimiento permanente, por lo que esta doble imposición puede resolverse atendiendo a los criterios normales derivados de los CDI ²⁰⁸². No así cuando el establecimiento permanente situado en algún país miembro lo sea de una sociedad residente en un país no comunitario, o cuando el establecimiento permanente de la sociedad residente en algún país miembro esté situado fuera del territorio comunitario, por quedar excluido el supuesto del ámbito de aplicación de la Directiva ²⁰⁸³. En estos casos deberá acudir a los esquemas de solución planteados en el anterior apartado, derivados de la aplicación e interpretación de las normas contenidas en los CDI.

VIII.4.3.2. Efectos discriminatorios de las medidas para evitar la doble imposición económica sobre los establecimientos permanentes. Interpretación correctiva.

Sin embargo, la Directiva mencionada está destinada a la eliminación de la doble imposición económica de carácter internacional, y debe determinarse si los efectos previstos en la misma también son aplicables a los establecimientos permanentes situados en el territorio comunitario o de sociedades residentes en alguno de los países comunitarios.

²⁰⁸² Esta respuesta no es aplicable sin embargo a los efectos previstos para el caso de pagos de intereses y cánones, por parte de una sociedad filial a un establecimiento permanente de la sociedad matriz situado en un Estado diferente del de la filial (y debe entenderse del de la sociedad matriz), tal y como aparece redactada la Propuesta de Directiva del Consejo de 24 de enero de 1991 relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. COM (90) 571 final. La propuesta de directiva en cuestión limita los efectos de la misma cuando intervenga un establecimiento permanente de la sociedad matriz en la recepción del pago al supuesto de que este establecimiento permanente se encuentre situado en el Estado miembro de la sociedad deudora y siempre que el régimen de exención de la retención a cuenta sobre este pago tampoco sea aplicable a los pagos realizados entre sociedades matrices y filiales residentes en ese país (artículo 6).

²⁰⁸³ En el mismo sentido SASS, G. "The New EC Tax Directives on Mergers and Parent/Subsidiaries". 18 Tax Planning International Review. num 5. May 1991. pag 7.

Para la eliminación de esta multiimposición la Directiva prescribe que el Estado de la sociedad matriz deberá eximir de imposición los rendimientos que ha recibido de su filial en concepto de dividendos, o bien si los grava permitir la deducción del impuesto pagado por la filial a nivel societario correspondiente a los dividendos recibidos por la sociedad matriz, debiendo incluir en este caso la sociedad matriz en su base imponible junto con la cantidad recibida en concepto de dividendos la cantidad que puede deducirse en concepto de impuesto pagado por la matriz -doble imposición económica internacional- 2084.

La interpretación de la expresión "Estado de la sociedad matriz" que aparece en el artículo 4, excluye, en principio, al Estado de situación del establecimiento permanente como Estado obligado a practicar las medidas previstas por la Directiva para evitar la doble imposición económica internacional, por la relación entre aquella expresión y la que aparece en el artículo 2 de la citada Directiva, "sociedad de un Estado miembro" 2085. Esta conclusión deriva de la siguiente interpretación. De acuerdo con la Directiva, los Estados solo deberán aplicar los efectos de la Directiva en relación con las distribuciones de beneficios recibidos por *sociedades de este Estado* que procedan de sus filiales situadas en otros Estados -artículo 1-. Por sociedades de un Estado miembro, se entienden aquellas sociedades que, revistiendo una de las formas enumeradas en el Anexo de la Directiva 2086, se consideren residentes/domiciliadas en dicho Estado a efectos fiscales en virtud de la legislación fiscal de ese Estado miembro, y no se consideren domiciliadas fuera de la Comunidad 2087, a tenor de un CDI celebrado con

2084 Artículo 4.1. de la Directiva 90/435/CEE.

2085 En el mismo sentido FANTOZZI, A. y MANGANELLI, A. "Parent-Subsidiary Directive Changes EC Corporate Operations". 4 The Journal of International Taxation num 8/1993. pag 349.

2086 Este requisito hace referencia a la nacionalidad de las sociedades, es decir, que las sociedades a las que sea de aplicación la Directiva deben ser nacionales de alguno de los Estados miembros. Sin embargo, el artículo 2.a no requiere que la sociedad sea nacional del Estado que aplique las medidas destinadas a evitar la doble imposición económica, a diferencia del requisito de la residencia mencionado en el artículo 2.b, que aparece conectado necesariamente con el Estado que aplique las medidas favorables para la sociedad.

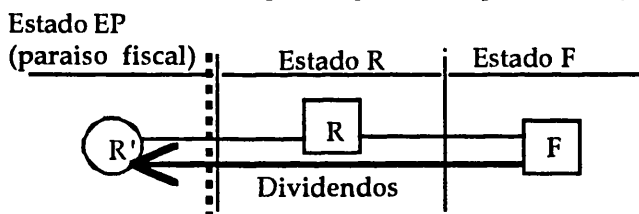
2087 El texto español de la Directiva se refiere al domicilio fiscal al igual que el texto francés, mientras que el texto inglés hace referencia a la residencia de la sociedad -*considered to be resident in that State for tax purposes*-. La mayoría de las legislaciones estatales se

un tercer Estado, siempre que además, estén sujetas, sin posibilidad de opción y sin estar exentas por los ingresos contemplados en la presente Directiva a los impuestos mencionados en el apartado 2.c de la misma ²⁰⁸⁸.

La normativa española de desarrollo de la Directiva únicamente exige que la sociedad matriz tenga residencia en España ²⁰⁸⁹, calificándose ésta con arreglo a lo dispuesto en la normativa interna y sin perjuicio de lo dispuesto en los CDI ²⁰⁹⁰. De la misma opinión son algunos comentaristas del precepto en cuestión, aplicando los efectos de la Directiva a las sociedades que residan en el Estado miembro que aplique la Directiva ²⁰⁹¹.

refieren a la residencia de la sociedad como requisito. Vid *EC Corporate Tax Law*. Capítulos dedicados a los países miembros.

²⁰⁸⁸ La especificación de este requisito obedece a nuestro entender, a la exclusión de determinados supuestos en los que determinadas sociedades pudieran aplicar los beneficios de la Directiva escapando a la tributación efectiva en algún país europeo. Este sería el caso de la recepción de los beneficios de una sociedad filial por parte de una sociedad matriz residente en un país miembro, pero en un establecimiento permanente que la misma sociedad pueda tener en un país con baja tributación, con el que además tenga un CDI por el que se prevea que las rentas atribuibles al establecimiento permanente gozarán de exención en el Estado de residencia de la sociedad. El supuesto planteado podría reflejarse así:



- R Sociedad matriz residente en E R
- R Establecimiento Permanente de R en Estado EP
- F Sociedad Filial de R residente en Estado F(fuente)
- Límite de la CE

De no existir esta previsión entendemos que el supuesto estaría cubierto por las prerrogativas de la Directiva, pues los artículos 1,2 y 4 se refieren a las sociedades de un Estado miembro, por referencia a la residencia de estas sociedades, sin excluir a los establecimientos permanentes situados fuera del territorio de la Comunidad Europea, que a pesar de su situación siguen conservando el calificativo de sociedad residente en un Estado miembro de la Comunidad Europea.

²⁰⁸⁹ Artículo 17.1 de la Ley 29/91 de 16 de diciembre, "el presente Título tiene por objeto regular la tributación de las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades residentes en España de sus sociedades filiales residentes en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea...".

²⁰⁹⁰ Artículo 17.3 de la Ley 29/91.

²⁰⁹¹ THOMMES, O. "EC Law Aspects of Permanent Establishments", en *Taxation of Permanent Establishments* op cit pag 28 . TOMSETT, E. "The Impact of EC Tax Directives on

En principio pues, la normativa interna no parece vulnerar lo dispuesto en el articulado de la Directiva 90/435/CEE, si bien tan sólo exige uno de los requisitos enumerados por el artículo 2 de la Directiva. Sin embargo, debe plantearse si la limitación de los beneficios a las sociedades residentes del Estado que debe aplicar las medidas, con la consiguiente exclusión de los establecimientos permanentes de sociedades residentes en otros países miembros situados en ese Estado, provoca efectos contrarios a los deseados por la propia Directiva, e incluso es contraria a las libertades fundamentales reconocidas por el Tratado de Roma ²⁰⁹².

Aunque la casa central pueda resarcirse de los impuestos pagados por el establecimiento permanente en el Estado de situación por la aplicación de las medidas ordinarias para evitar la doble imposición -exención o imputación-, no puede evitar la doble imposición económica que recae sobre los dividendos repartidos por la sociedad filial de la matriz pero recibidos a través del establecimiento permanente que la sociedad posee en otro Estado miembro.

U.S. Groups with European Operations' BIFD. March num 3/1992. pag 128. BOON, R.H. y LAMBOOIJ, M.V. "EC Parent Subsidiary Directive: Step Towards Harmonization of Direct Taxes". 18 Tax Planning International Review. num 4. April 1991. pag 7. Sin embargo SCHONEWILLE, P.H. "Some Questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive" INTERTAX num 1/1992. pag 14, sostiene una interpretación diferente del artículo 2 de la Directiva 90/435/CEE, entendiendo que puede ser aplicable a cualquier sociedad que cumpla cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo en cuestión, siempre teniendo en cuenta que los tres requisitos deben cumplirse en algún Estado miembro: "Because the Directive does not give a concrete indication to determine to which Member State a Company belongs, it also seems possible to assume that, as long as the three criteria of Article 2 are met, each of these three criteria forms an independent test for determining to which Member State a company belongs". Con ello la concurrencia de cualquiera de los criterios mencionados en el artículo 2, nacionalidad de la sociedad, residencia fiscal o tributación en un determinado Estado, sería suficiente para que el Estado en el que concurriera este requisito se viera obligado a aplicar el contenido de la Directiva. Adviértase que este autor no afirma que la concurrencia de cualquiera de los requisitos en una sociedad permite a ésta beneficiarse de los efectos de la Directiva, sino que cualquier sociedad debe cumplir los tres requisitos enumerados por el artículo 2 de la Directiva para incluirse en su ámbito de aplicación. Así se deriva, por otra parte de este artículo, puesto que alude a los tres requisitos de manera conjunta, tal y como se desprende de la expresión "además" que aparece en el tercero de los requisitos. Sin embargo, al exigir los tres requisitos en cada sociedad, y no únicamente el de la residencia en un país miembro, la vinculación de cualquiera de estos requisitos con uno de los Estados miembros legitima para que este Estado deba verse obligado a aplicar los efectos derivados de la Directiva a la sociedad en cuestión.

²⁰⁹² THOMMES, O. en *EC Corporate Tax Law*. BIFD. Amsterdam. 1992. Vol I. Comentarios a la Directiva 90/435/CEE pag 53 (párrafo 25) y en "EC Law Aspects of Permanent Establishments" en *Taxation of Permanent Establishments* op cit pag 28.

Por una parte el establecimiento permanente no puede, con una interpretación literal de la Directiva, reclamar la aplicación de su artículo 4, al no considerarse como persona residente en el Estado de su situación. Por otra, la casa central tampoco estará obligada a aplicar las medidas derivadas de los artículos 1 y 4, en tanto que de una interpretación literal del precepto en cuestión, éstas sólo surten efecto cuando la sociedad matriz recibe los dividendos de la sociedad filial, mientras que en la situación contemplada la sociedad matriz -casa central- tan solo recibe una transferencia procedente del establecimiento permanente.

No obstante, aún interpretando la Directiva en el sentido de obligar al Estado de residencia de la sociedad a aplicar la Directiva respecto de las transferencias que reciba de sus establecimientos permanentes en otros países compuestas por dividendos calificados para obtener las ventajas de la Directiva, no logra evitarse la doble imposición económica internacional, finalidad principal perseguida por la Directiva ²⁰⁹³.

De este modo, esta consideración restringida del ámbito subjetivo de aplicación de la Directiva provoca una situación contraria a la propia finalidad prevista en el Preámbulo de la Directiva que es la que motiva su

²⁰⁹³ Puede observarse el comentario anterior con el siguiente ejemplo: La sociedad F (filial de la sociedad R) y residente en el Estado F obtiene beneficios por valor de 100, quedando gravada al impuesto sobre sociedades del Estado F (30%). La sociedad R posee un establecimiento permanente que recibe los dividendos mencionados en el Estado EP, cuyo tipo de gravamen es del 35%, considerando para el Estado de la residencia un doble supuesto, aplicando un tipo de gravamen del 35%, y del 50%. En el supuesto normal, de recepción directa por parte de la matriz, los dividendos recibidos por ésta bien quedarían exentos, o bien aun gravándose, la sociedad concedería un crédito por los impuestos pagados por la sociedad filial correspondientes a esos dividendos. Sin embargo como se demuestra en la tabla anexa, la no aplicación de la eliminación de la imposición económica sobre los dividendos por parte del Estado de situación del establecimiento permanente, aún entendiendo que el Estado de la Residencia se encuentra obligado a hacerlo, impide la eliminación de la doble imposición. El mismo resultado insatisfactorio se consigue si, entendiendo que el Estado del establecimiento permanente debiera conceder al mismo las ventajas promovidas por la Directiva, el Estado de la Residencia de la sociedad no aplicara simultáneamente estas medidas, no bastando para la eliminación de la doble imposición económica la aplicación de las medidas previstas en los CDI para evitar la doble imposición.

En consecuencia puede decirse que, cuando recibe los dividendos de la filial un establecimiento permanente de la matriz situado en otro Estado, es necesaria la aplicación simultánea de los beneficios de la Directiva, tanto por parte del Estado de la residencia como por parte del Estado de situación del establecimiento permanente.

Vid Tabla aneja:

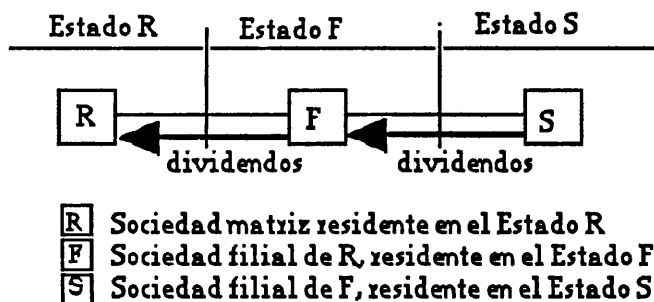
A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O
	beneficios filial	IS filial(30%) (A)	Dividendos netos	BI EP (IS)	cuota (35%)	Credito fiscal	Total impuestos E EP (B)	Transf. beneficios a casa central	BI Soc Matriz	cuota (35%)/ (50%)	Crédito fiscal (beneficios)	IS Residencia Matriz (C)	Total Impuestos A+B+C	Beneficio neto
Filial-Matriz														
1) Exención	100	30	70	0	0	0	0	0	0(70 exentos)	0	0	0	30	70
2) Crédito matriz	100	30	70	0	0	0	0	0	70+30	35/50	30	5/20	35/50	65/50
Filial-EP-Matriz														
<i>No aplicación de la directiva por el Estado EP</i>														
Crédito (residencia)														
Estado Sociedad Matriz aplica Directiva	100	30	70	70	24.5	0	24.5	45.5	100	35/50	35/50(<24.5+30)	0/10.5	54.5/85	45.5/35
Estado Sociedad Matriz no aplica Directiva	100	30	70	70	24.5	0	24.5	45.5	70	24.5/35	24.5	0	54.5	45.5
Exención (residencia)														
Estado Sociedad Matriz aplica Directiva	100	30	70	70	24.5	0	24.5	45.5	0	0	0	0	54.5	45.5
Estado Sociedad Matriz no aplica Directiva	100	30	70	70	24.5	0	24.5	45.5	0	0	0(<30)	0	54.5	45.5
Aplicación de la Directiva por el Estado EP														
Exención (EP)Exención (residencia)														
Exención (EP)Exención (matriz)	100	30	70	0	0	0	0	70	0	0	0	0	30	70
Exención (EP)Crédito(matriz)														
Estado Sociedad Matriz aplica Directiva	100	30	70	0	0	0	0	70	100	35/50	30	24.5/35	54.5/85	45.5/35
Estado Sociedad Matriz no aplica Directiva	100	30	70	0	0	0	0	70	70	24.5/35	0	5/15	35/50	65/50
Crédito (EP)Exención(matriz)														
Crédito (EP)Exención(matriz)	100	30	70	100(70+30)	35	30	5	65	0	0	0	0	35	65
Crédito (EP)Crédito(matriz)														
Estado Sociedad Matriz aplica Directiva	100	30	70	100(70+30)	35	30	5	65	100	35/50	5	30/45	65/80	53/20
Estado Sociedad Matriz no aplica Directiva	100	30	70	100(70+30)	35	30	5	65	100	35/50	35(5+30)	0/15	35/50	65/50

promulgación ²⁰⁹⁴. En este sentido podría equipararse la situación referida de recepción de los dividendos por un establecimiento permanente de la sociedad matriz residente en el Estado R, que se encuentra situado en el Estado EP, de una Sociedad filial residente en el Estado F, a los casos de subsidiariedad sucesiva de las sociedades ²⁰⁹⁵, para los que la Directiva tampoco ha previsto una medida específica para eliminar la múltiple imposición económica sufrida por las mismas ²⁰⁹⁶.

A su vez, estas consecuencias serían contrarias a la interpretación que de la libertad de establecimiento contenida en el Tratado de Roma ha realizado el Tribunal de Justicia en su sentencia 270/83 ²⁰⁹⁷. En la medida en

²⁰⁹⁴ Vid SCHONEWILLE, op cit pag 15: "This taxation by the Member State where the permanent establishment is situated is nevertheless not in conformity with the overall objectives of the Directive". En la medida en que la aplicación de las Directivas se limite a la recepción directa de los dividendos por las sociedades en el Estado en el que mantienen su residencia fiscal y no en otro país, a pesar de que cumplen con todos los requisitos del artículo 2 para la consideración de esta sociedad como una Sociedad de un Estado Miembro de un país miembro, se continúa permitiendo la existencia de distorsiones y desventajas entre las sociedades residentes en diferentes Estados miembros, perjudicando la construcción de un auténtico mercado común, en contra de la neutralidad del tratamiento de las operaciones transfronterizas y en consecuencia distorsionando la competencia en el seno del mercado interior.

²⁰⁹⁵ Estos supuestos son comparables a la interposición entre la casa central la matriz de un establecimiento permanente receptor de los dividendos. Puede expresarse gráficamente de la siguiente forma:



²⁰⁹⁶ Vid al efecto SCHONEWILLE, P.H. "Some Questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive" INTERTAX num 1/1992 pag 17.

²⁰⁹⁷ THOMMES, diferencia dos supuestos, aquél en el que el establecimiento permanente se encuentra en un tercer Estado miembro, y aquél en el que el establecimiento permanente de la sociedad matriz se encuentra en el mismo Estado de residencia de la filial que reparte los dividendos. El último caso se encontraría protegido por la aplicación del artículo 10.4 de los CDI. Sin embargo, la reparación de los resultados contrarios derivados de la aplicación de la Directiva por remisión a la aplicación de los CDI no exime de su contradicción o no cumplimiento total de los objetivos propuestos en el Preámbulo de la misma, y por otra parte no soluciona automáticamente los defectos en cualquier caso, debido a la ausencia de CDI entre

que se favorece con la interpretación literal de la Directiva comentada la vinculación directa de las acciones que presuponen la aplicación de la misma a las sedes de la Sociedad en el país en el que se considera residente la misma, se limita la libertad para el establecimiento de sucursales en otros países al que se vinculen estas acciones.

Esta serie de consideraciones ha llevado a algunos autores a reinterpretar el ámbito de aplicación de la Directiva. De acuerdo con esta postura, todos los establecimientos permanentes de aquellas sociedades que cumplan los requisitos previstos por el artículo 2 de la Directiva 90/435/CEE deberían recibir en el Estado de situación de los mismos el mismo tratamiento reservado por estos Estados a sus sociedades residentes de acuerdo con la Directiva ²⁰⁹⁸. Por consiguiente no sería necesario el cumplimiento de los tres requisitos de la Directiva en el mismo Estado, sino que bastaría el cumplimiento de los mismos dentro del ámbito comunitario, en cualquiera de los Estados miembros ²⁰⁹⁹. De acuerdo con esta postura, de la Directiva se desprenderían por una parte unas condiciones genéricas de aplicación, cuyo ámbito de aplicación se extendería al territorio total de la comunidad, y unas condiciones particulares de aplicación en cada uno de los Estados que deba aplicar su contenido.

algunos Estados miembros, por lo que se refiere a España, no existen CDI aplicables con Grecia y con Irlanda.

²⁰⁹⁸ En este sentido SCHONEWILLE, P.H. op cit pag 15: "The interpretation of the concept 'company of a Member State' as given in paragraph 2.2.2. implies that the distributed profits received by the permanent establishment fall within the scope of the Directive: *the company resident in Member State A with the permanent establishment in Member State B is then a company of the Member State where the company is resident for fiscal purposes as well as a company of the Member State where the income of the permanent establishment is subject to corporation tax. This is of course on the assumption that the profits of the permanent establishment are subject to the corporation tax of Member State B*" (la cursiva es nuestra). En sentido parecido THOMMES, O. op cit pag 28 : "Under the Parent/subsidiaries Directive, such double taxation cannot be tolerated for as long as the permanent establishment belongs to a parent company, which would have qualified as a parent company according to the definition in Art. 3 of the Parent/subsidiaries Directive if only it had held the shares in the subsidiary directly. The Member State in which the permanent establishment is situated must grant the same tax relief under Art. 4 as is available to parent companies resident in that State", citando a SASS, G. en el mismo sentido "Die Fusionsrichtlinie un die Mutter/Tchterrichtlinie" Der Betrieb. 1990. pag 2340.

²⁰⁹⁹ FANTOZZI, A. y MANGANELLI, A. "Parent-Subsidiary Directive Changes EC Corporate Operations". 4 The Journal of International Taxation num 8/1993. SCHONEWILLE, P.H. op cit pag 15.

En consecuencia el artículo 2 de la Directiva tendría por misión el establecimiento de un ámbito de aplicación subjetivo con validez general en todo el espacio comunitario. Cualquier sociedad, que dentro del ámbito comunitario cumpliera con los tres requisitos exigidos por el artículo 2 merecería la protección de la Directiva, *en cualquier Estado miembro*, en relación con cualquiera de las medidas aplicables por este Estado. Por tanto, el artículo 2 no se limitaría a reproducir las condiciones particulares de aplicación de la Directiva por cada país sino que tendría un alcance más general. Como muestra de ello, puede alegarse que los diferentes Estados no reproducen las condiciones de la Directiva sino que cada Estado miembro realiza una interpretación de las mismas.

Es más, esta postura implicaría la reinterpretación de las legislaciones internas de desarrollo de las condiciones de aplicabilidad de la Directiva ²¹⁰⁰. Sin embargo entendemos que ésta es la única interpretación que puede salvar el tratamiento no discriminatorio y la adecuación de la letra de la Directiva al espíritu de la misma, elaborando un sistema fiscal neutral, y por otra parte preservando el tratamiento no discriminatorio entre las sociedades que merecen la protección de acuerdo con el artículo 58 del Tratado de Roma. En consecuencia, las respectivas legislaciones internas deberían adecuarse a esta interpretación bajo riesgo de contravenir el ordenamiento comunitario.

Por otra parte, el artículo 2 de la Directiva, al señalar las condiciones generales de aplicación de la Directiva en el ámbito comunitario, deslinda aquellas situaciones que quedan excluidas de sus efectos. De acuerdo con esta interpretación, quedaría excluido en todo caso del ámbito de la Directiva, el pago de dividendos por parte de una filial residente en un Estado miembro a un establecimiento permanente situado en un país de la Comunidad de la sociedad matriz residente en un Estado no comunitario. Sin embargo, este pago quedaría exento si en lugar de un establecimiento

²¹⁰⁰ En este sentido, y tomando como fuente los capítulos nacionales de la obra *EC Corporate Tax Law*. op cit, tan sólo los desarrollos normativos belga y francés admitirían la aplicación de las medidas derivadas de la Directiva a los establecimientos permanentes situados en su territorio de sociedades residentes y nacionales en otro Estado miembro. Los restantes países no obstante, optan por el criterio restringido de la aplicación de las medidas derivadas de esta Directiva únicamente a las sociedades consideradas residentes a efectos fiscales en ese país. Vid al efecto los apartados elaborados por TROCH, R. (Bélgica) pag 31 y LONG, Y. (Francia) pag 35, en la obra *EC Corporate Tax Law*. IBDF. op cit.

permanente, la sociedad matriz extranjera vinculara las acciones de las sociedades controladas en los países comunitarios a una sociedad filial constituida y domiciliada en un país de la comunidad y sometida a un impuesto en el ámbito comunitario.

En estas coordenadas, se deduce que en el ámbito comunitario, la protección a los establecimientos permanentes se reduce a aquellos establecimientos permanentes de sociedades que cumplan con los requisitos del artículo 2, es decir aquellas sociedades que se consideren nacionales y residentes en alguno de los países miembros de la Comunidad. Por tanto, no todos los establecimientos permanentes situados en alguno de los países miembros quedan protegidos del tratamiento desfavorable en relación con la multiimposición que sufre el reparto de las ganancias empresariales, poniendo de manifiesto el carácter dependiente de este concepto del de la residencia fiscal. Esta interpretación sería además, consecuente con el espíritu del artículo 58 del Tratado de Roma, que restringe la protección del principio de no discriminación a las entidades nacionales en cualquiera de los Estados miembros, cualquiera que sea el criterio de definición de las mismas, pero sólo a ellas.

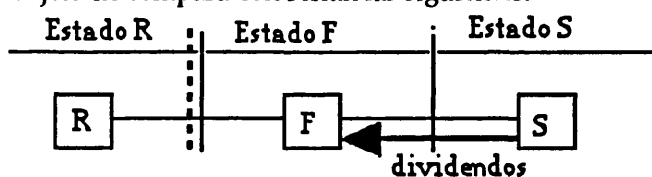
Por ello, las sociedades y grupos multinacionales no domiciliados en el espacio comunitario, deberán constituir una sociedad filial, y por tanto nacional y residente, en alguno de los países comunitarios. En cambio, los establecimientos permanentes de estos grupos multinacionales con residencia no comunitaria, que se encuentren situados en alguno de los países comunitarios, no podrán alegar los beneficios derivados de la Directiva por no entrar ni en su ámbito de aplicación ni resultar protegidos por el ámbito de no discriminación y de la libertad de establecimiento proclamados en el Tratado de Roma. Esta solución es lógica, atendiendo además a los efectos previstos y ya examinados, por el artículo 234 del Tratado de Roma.

Sin embargo, podría discutirse en qué medida este artículo del Tratado y las previsiones normativas comunitarias, afectan en el plano internacional a la situación pactada por un Estado no miembro con un Estado miembro de la Comunidad. En concreto, entendemos que, en la medida en que estos dos Estados hayan firmado un CDI ajustado al MCOCDE, éste no puede verse afectado, por lo que a los derechos que

quedan reconocidos al Estado no miembro, por las normas comunitarias y las obligaciones que éstas imponen a los Estados contratantes miembros de la CEE. Siendo así, y teniendo el alcance de la cláusula de no discriminación contenida en los CDI, que no puede asimilarse a la *cláusula de nación más favorecida* y que se formula con carácter general, podría exigirse su vigencia en favor de las personas que el Estado no miembro protege con su aplicación²¹⁰¹. Ello podría suponer que, al no contenerse una limitación general ni específica a las situaciones de comparabilidad que quedan salvaguardadas con el principio de no discriminación contenido en el MCOCDE, las sociedades no residentes en alguno de los países miembros comunitarios pero que posean un establecimiento permanente en el mismo, podrían favorecerse, aún de manera indirecta, y siempre teniendo presente los condicionamientos derivados del principio de reciprocidad válido en el ámbito convencional internacional, de las medidas fiscales previstas en el seno comunitario.

Estas consideraciones podrían llevar a exigir el replanteamiento del alcance de la cláusula de no discriminación contenida en el MCOCDE o a exigir su reformulación. O bien, de otro modo, la interconexión entre las distintas esferas del principio de no discriminación a nivel internacional puede promover el desarrollo de medidas neutrales y equitativas en el

²¹⁰¹ Las situaciones objeto de comparación serían las siguientes.



- R** Sociedad matriz residente en el Estado R
- F** Sociedad filial de R, residente en el Estado F
- S** Sociedad filial de F, residente en el Estado S



- R** Sociedad matriz residente en Estado de Residencia (no comunitario)
- R'** EP de la Sociedad R en el Estado EP
- F** Filial de la Sociedad R (>25% acciones por 2 años) residente en EF
- ==** Límites de la CE

plano tributario que favorezcan el desarrollo económico internacional y mundial.

Aún teniendo presente las reservas que pueden formularse a esta propuesta, debe ponerse de manifiesto que, aún con un alcance territorial limitado, el instituto del establecimiento permanente debe constituirse en figura central para la aplicación de las medidas fiscales comunitarias destinadas a la eliminación de las barreras fiscales en la imposición directa y a la consecución de un mercado interior verdadero. Ello debe ser así, como consecuencia directa de los postulados de la libertad de establecimiento y del principio de no discriminación comunitario, al recoger por otra parte el ordenamiento comunitario la configuración de este instituto como criterio mínimo de exigencia de un impuesto personal societario en un determinado Estado.

VIII.5. La residencia como base para la aplicación de los CDI.

La residencia es, primordialmente, el concepto de acuerdo con el cual los CDI ofrecen la posibilidad de eliminar la doble imposición o la multiimposición producida en el ámbito internacional. Dicho de otro modo, desempeña la misión de concretar las relaciones y las personas que van a quedar ligadas o influenciadas por la firma de un CDI.

Esta consecuencia se infiere de la interpretación conjunta de los artículos 1 y 4 del MC. Un CDI se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1, entendido el concepto de residencia tal y como se estipula en el artículo 4. Ello implica que aquellas personas incluidas dentro de este ámbito subjetivo de aplicación, no solo podrán beneficiarse de las disposiciones del Convenio, sino que las disposiciones de este Convenio deben serles de aplicación a aquéllos conforme resulte de la interpretación del artículo 4.

La doctrina ha entendido la interpretación conjunta de estas cláusulas señalando que los establecimientos permanentes de sociedades consideradas no residentes situados en un determinado Estado no puedan beneficiarse de los CDI firmados por el Estado de su situación, salvo de aquél firmado por éste con el Estado -o los Estados- en el -los- que la empresa que posee el establecimiento permanente se considere residente ²¹⁰². No obstante, es necesario analizar la interpretación conjunta de aquellas cláusulas en orden a delimitar el alcance de esta afirmación, a efectos de concretar si en algún caso, aún como excepción, los establecimientos permanentes pueden beneficiarse de, o se incluyen dentro del ámbito subjetivo de aplicación de los CDI firmados por el Estado de su situación, aunque no se exprese de manera específica en el Convenio.

La primera consideración consiste en precisar el significado de la remisión que para la determinación del concepto de residencia, el MC efectúa a la legislación de cada uno de los Estados. El MC afirma que la

²¹⁰² SHANNON, H.A. "The General Definition of Residence under U.S. Income Tax Treaties" INTERTAX num 8-9/1988. pag 205. AVERY JONES, J et alii "Non discrimination.." BTR 1991. op cit pag 435. En contra VAN RAAD, K. en BIFD 1988. pag 348. DAVIES, D. op cit pag 86.

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". La expresión *en virtud de la legislación de este Estado* otorga a este Estado, en principio, la posibilidad de modificar el ámbito subjetivo de aplicación del CDI de manera unilateral, y la misma conclusión se infiere del texto del Comentario al Modelo del Convenio ²¹⁰³. Así, las modificaciones que la legislación interna de un Estado realice en el concepto de residente afectan a la aplicación de los CDI firmados con el otro Estado ²¹⁰⁴. De este modo, el mismo texto de los CDI prevén una vía de escape a la aplicación común bilateral de los mismos al posibilitar que una de las partes modifique el ámbito de su aplicación. Esta consecuencia deriva de la ausencia de una calificación autónoma en el propio CDI, o de un concepto específico a los que atender para delimitar las personas y por tanto las situaciones incluidas en el CDI. Por tanto, el CDI formula un concepto general y válido para ambos Estados contratantes de establecimiento permanente, pero deja la concreción última de su significado en manos de los Estados, puesto que en última instancia el concepto de establecimiento permanente a efectos de un CDI bilateral se refiere en términos de las empresas que se consideren residentes en uno -o los dos- de los Estados contratantes.

En estas circunstancias, y tomando como válidas estas afirmaciones, nada obstaría a que un Estado de manera unilateral pudiera exender el ámbito de aplicación de sus CDI a los establecimientos permanentes situados en su territorio considerándolos personas residentes de acuerdo con su legislación interna. En este caso no sería necesaria la introducción de una cláusula explícita en el CDI que permitiera esta ampliación sino que la misma derivaría de la acción unilateral de uno de los Estados, legalmente admisible de acuerdo con los criterios expresados en el Convenio .

²¹⁰³ El párrafo cuarto de los Comentarios al artículo 4 del MC indica que "Estos Convenios no precisan los criterios que sobre el 'domicilio' deben seguir las leyes internas para que los Estados Contratantes reconozcan el derecho de uno de ellos a la sujeción integral. En este aspecto, los Estados fijan su postura fundándose exclusivamente en su Derecho interno".

²¹⁰⁴ Así los recientes cambios en la legislación interna del Reino Unido y de Holanda referentes a la definición de la residencia surtirán efecto en cuanto a la modificación del ámbito subjetivo de aplicación de los CDI firmados por estos Estados respectivamente.

No obstante, de esta primera consideración surgen algunos puntos sobre los que a nuestro entender debe incidirse de manera peculiar. El primero consiste en determinar si, de acuerdo con el texto del artículo 4.1 del MC, la remisión se efectúa únicamente a las entidades calificadas como residentes de acuerdo con la legislación interna, o de otro modo, si la remisión requiere que la legislación interna califique específicamente como residentes a las entidades a las que va a serles de aplicación el CDI. Por otra, y en sentido contrario, si es suficiente que una legislación interna califique a una determinada entidad como residente para que los efectos de los CDI firmados por este Estado también le sean aplicables, con independencia del régimen sustancial o jurídico material que esta legislación prevea para las entidades calificadas como residentes. O dicho de otro modo, si a pesar de la remisión, el CDI en su artículo 4 no contiene determinados requisitos que impidan la remisión en blanco de uno de los aspectos más importantes en la aplicación y desenvolvimiento de la acción del CDI a la acción unilateral de cada uno de los Estados Contratantes. De otra forma, si no pueden inferirse del artículo contenido en el MC, en consonancia con lo dispuesto en el contexto del mismo, determinadas características tributarias referidas al concepto de residencia fiscal a los efectos del CDI, especialmente en lo relativo al régimen jurídico positivo que la legislación interna debe prever en relación con esta categoría de personas. En definitiva supone abordar la cuestión de si, a pesar de la remisión a la legislación interna, el CDI no contiene algunos elementos normativos identificativos de las circunstancias en las que debe producirse esta remisión.

La primera de las indicaciones debe resolverse en sentido negativo. La propia lectura del artículo 4.1 del MC admite que la sujeción de las personas por la legislación interna se realice en concepto de o por razón de su "domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga" ²¹⁰⁵. De la simple interpretación de esta expresión se deduce que no es necesario que la legislación interna califique específicamente una persona como residente en un Estado contratante ²¹⁰⁶,

²¹⁰⁵ Como afirma VOGEL, K. op cit pag 157 "the term 'other criterion of a similar nature' makes clear that the enumerated criteria of domestic law which attract tax liability are no more than examples for the rule. The term should be understood to mean any locality-related attachment that attracts residence-type taxation".

²¹⁰⁶ De hecho algunos países como Estados Unidos o Francia no utilizan esta nomenclatura en su legislación interna. El primero se decanta por la utilización de las expresiones *domestic* y

por lo que aún no considerándose como *residente* una persona en la legislación interna, el CDI podrá ser aplicable.

Esta conclusión torna inútil una de las pretendidas funciones atribuidas a la calificación formal de la residencia fiscal realizada en la legislación interna. En principio, la calificación interna de *sociedad residente* no constituye un requisito necesario -posteriormente examinaremos si tampoco es suficiente- para poder optar a la aplicación de los efectos del CDI por parte de las entidades que actúan en un determinado territorio. Por tanto la mera calificación de la sociedad actuante, como no residente, por parte de la legislación interna no imposibilita, por sí misma, su inclusión dentro del ámbito subjetivo de aplicación de los CDI firmados por el Estado que otorga esta calificación.

VIII.5.1. "Cualquier criterio de naturaleza análoga".

Por el contrario, el artículo 4 del MC admite cualquier criterio "de naturaleza análoga", sin que se especifique claramente su significado ²¹⁰⁷. A pesar de esta indefinición, la inclusión del inciso final del párrafo 4.1 en el MC de 1977 constituye, a nuestro entender, un dato relevante al efecto ²¹⁰⁸. El mencionado inciso dispone que "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*". A tal efecto, los Comentarios aclaran cuál debe ser la condición según la cual los criterios empleados por la legislación interna deben considerarse de naturaleza análoga a la residencia. Ello provoca a su vez que estos criterios de naturaleza análoga deban incluirse dentro del concepto genérico de residencia que utiliza el CDI, a los

foreign, mientras que el segundo utiliza el *domicilio fiscal* como punto de conexión y diferenciación, por lo que de seguir una interpretación literal del precepto, estas sociedades se verían privadas de la posibilidad de alegar los efectos de un CDI.

²¹⁰⁷ VAN RAAD, K. libro op cit pag 129.

²¹⁰⁸ VOGEL, K. op cit manual pag 158 en cambio, parece restringir e ámbito de aplicación de esta referencia a las personas físicas, en especial a los diplomáticos o agentes consulares que alcanzando la condición de residentes en un determinado país solamente resultan gravados por las rentas obtenidas en el territorio de la imposición y no por la renta mundial.

efectos de la aplicación del mismo, ampliando su aplicación a este tipo de personas. Este criterio debe ser, de acuerdo con el párrafo 3 del Comentario al artículo 4 del MC la "sujeción integral' por razón del vínculo personal existente entre el contribuyente y el Estado considerado" ²¹⁰⁹. En consecuencia, cualquier criterio utilizado por la legislación interna de los Estados ²¹¹⁰ que vincule las rentas al centro de atribución por razón del vínculo personal y de acuerdo con una sujeción integral deberá considerarse que cumple con los requisitos exigidos por el artículo 4 del MC para la consideración del mismo como residente a los efectos de la aplicación del CDI ²¹¹¹.

De este modo nada obstaría a que, en la medida en que la obligación tributaria que recae sobre las personas no residentes que actúan mediante establecimiento permanente en un determinado territorio, al equipararse a la sujeción de las personas residentes, tenga una vinculación de carácter personal y alcance a los rendimientos íntegros o totales atribuibles a este centro de imputación, el propio centro de imputación pueda considerarse como persona residente a los efectos de la aplicación del CDI, y en consecuencia le sean aplicables a este centro de imputación todos los efectos derivados del mismo ²¹¹². De acuerdo con lo expuesto, en la medida en que

²¹⁰⁹ La misma conclusión se desprende de las versiones inglesa y francesa del MC. La versión inglesa indica que el termino "company,...covers any other taxable unit which is treated as a body corporate according to the tax laws of the Contracting State in which it is organised". La versión francesa reza "société désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition".

²¹¹⁰ Es la legislación interna y no el régimen jurídico derivado de los CDI la que concede el régimen primario de comparación, puesto que de tomar en cuenta el tratamiento previsto por el CDI se estarían tomando en cuenta los efectos derivados de la norma cuyo ámbito de aplicación quiere conocerse.

²¹¹¹ Este debe ser el sentido de la expresión utilizada por VOGEL, K. manual op cit pag 157: "any locality-related-attachment that attracts residence-type taxation". A la misma conclusión llega VAN RAAD, K. *Non Discrimination...* op cit pag 130, quien basándose en los párrafos 4, 8 y 26 de los Comentarios al MCOCD de 1977 advierte que estos "appear to indicate that full tax liability is indeed the decisive aspect of a domestic law provision, if it is to qualify for treaty residence" (la cursiva es nuestra).

²¹¹² VAN RAAD, K. *Non Discrimination...* op cit pag 129-130 a pesar de su conclusión clara expuesta en el anterior pie de página, señala no obstante que si esta hubiera sido la voluntad de la OCDE habría bastado con indicar en el párrafo 4.1 la inclusión de cualquier criterio doméstico que resultara en el gravamen íntegro de las rentas . De acuerdo con esta interpretación el criterio de naturaleza análoga debería referirse a cualquier criterio similar a los supuestos fácticos y sustantivos enumerados en el artículo 4.1 -criterion similar to the factual, substantive grounds enmerated in Article 4(1)-.

la legislación interna otorgue un tratamiento similar a las personas residentes en los puntos indicados por el Comentario, los establecimientos permanentes situados en España podrían considerarse como personas residentes a los efectos de la aplicación de los CDI firmados por nuestro país -y del mismo modo con los otros países que observen en su legislación interna esta identidad de tratamiento-. Ello implicaría que los CDI firmados por un país determinado podrían ser de aplicación a los establecimientos permanentes situados en su territorio.

VIII.5.2. El significado de la expresión persona en los CDI.

Queda no obstante por aclarar uno de los principales inconvenientes alegados por la doctrina para la extensión del ámbito subjetivo de aplicación de los CDI a los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en uno de los Estados contratantes ²¹¹³. Este deriva de la necesaria interpretación conjunta de los artículos 4 y 3.1.a del MC, infiriendo de la misma que la calificación de residente se atribuye a una *persona*, entendida ésta de acuerdo con los términos del artículo 3 del MC. De acuerdo con esta definición tan solo las personas físicas, las sociedades u otras agrupaciones de personas se consideran como personas y sólo ellas pueden merecer la calificación de residente. Al no disponer el establecimiento permanente normalmente de la condición de persona jurídica ni considerarse como sociedad la doctrina ha entendido que no puede considerarse como persona del Estado de situación y en consecuencia tampoco puede alegar la condición de persona residente a efectos de la aplicación de los CDI firmados por el mismo ²¹¹⁴.

²¹¹³ VOGEL, K. manual op cit pag 111: 'any body corporate created under the law of any State (whatsoever) is a 'company' and consequently also a 'person' for purposes of MC. But it is entitled to treaty protection only if it is 'resident' in a Contracting State, i.e. that it is liable to tax therein by reason of its domicile, residence, place of management o any other criterion of a similar nature'. JUAN PEÑALOSA, J.L. de y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P. "Impuesto sobre las sucursales 'branch tax' ". op cit pag 300: 'un establecimiento carece de entidad propia, no tiene personalidad jurídica independiente de la empresa de la que forma parte, no es "persona", es una simple dependencia, una prolongación de la empresa". Vid también DAVIES, D. op cit pag 86.

²¹¹⁴ DAVIES, D. op cit pag 86.

No obstante puede reconsiderarse esta solución negativa. En primer lugar, examinando qué se entiende por persona de acuerdo con las condiciones exigidas por el artículo 3 del MC. En segundo lugar, analizando si la concepción de persona residente beneficiaria de un CDI debe asimilarse a la de sujeción pasiva del impuesto, y en relación con esta cuestión si el establecimiento permanente puede considerarse como sujeto pasivo del impuesto y si su negativa impide su catalogación como persona residente a efectos de la aplicación del CDI.

La definición de persona a efectos del CDI constituye una definición de carácter general que a su vez incluye determinados términos definidos por el propio CDI, como ocurre con el término sociedad, utilizado en el artículo 3.1.a. El término sociedad, de acuerdo con la interpretación amplia del término persona promovido por el MC ²¹¹⁵, no se limita a nuestro entender, a incluir exclusivamente a aquellas entidades dotadas de personalidad jurídica. Por el contrario, la expresión abarca también a "cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos" ^{2116 2117}.

La comprensión de este inciso no es fácil. En principio, por cuanto el ordenamiento jurídico tributario se ve imposibilitado para otorgar la personalidad jurídica a ninguna entidad ²¹¹⁸. Una primera interpretación

²¹¹⁵ Vid en este sentido el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 3 del MC : "La definición del término 'persona' contenida en la letra a), no es en absoluto limitativa, debiendo interpretarse en un sentido muy amplio",

²¹¹⁶ La versión inglesa del MC dispone que "the term 'company' means any body corporate or any entity which is treated as a body corporate for tax purposes". La versión francesa establece que "le terme 'société' désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition".

²¹¹⁷ La mayoría de los CDI firmados por España sigue de manera literal la dicción del MC. Tan sólo los CDI con Bélgica, Noruega establecen alguna variación. Así el convenio belga dispone que se considerará sociedad "...cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos en el Estado del que sea residente". En realidad utiliza una definición de carácter circular, puesto que otorga la condición de persona a aquellas que tengan la condición de residente, mientras que la residencia se otorga únicamente a aquellas entidades que ostenten el carácter de persona. El convenio noruego define la sociedad como "cualquier entidad que sea tratada como persona jurídica a efectos fiscales por las leyes correspondientes de cualquiera de los Estados contratantes".

²¹¹⁸ QUINTAS BERMUDEZ lo expresa claramente en relación con los establecimientos , op cit pag 989: "la personalización no es sino un artificio técnico que permite trasladar a los establecimientos permanentes las normas del Régimen General establecidas para las

podría referir la expresión a aquellas entidades, reconocidas por otro sector del derecho -comunidades de bienes, herencias yacentes, clubs, instituciones, fundaciones, fondos de inversión, trusts, etc, - que pese a no tener reconocida la personalidad jurídica por la respectiva rama del ordenamiento con base en la cual se forman, la ley tributaria las asimila a efectos impositivos a las sociedades con personalidad jurídica sujetas a la imposición societaria ²¹¹⁹. En este sentido podría entenderse la inclusión del término *entidad*. ²¹²⁰. No obstante, el Comentario parece utilizar un sentido más amplio de la expresión. De acuerdo con el mismo, el concepto de sociedad a efectos del CDI no se refiere únicamente a las entidades sin personalidad jurídica sino que abarca a "las unidades imponibles consideradas como personas jurídicas por la legislación fiscal del Estado Contratante donde se hayan constituido" ²¹²¹. De acuerdo con esta explicación, cualquier centro de imputación que funcione en el ordenamiento tributario ²¹²² como unidad imponible y que se asimile a las personas jurídicas que se encuentran sujetas a la imposición societaria, podrán tener la consideración de personas. Es decir, de acuerdo con la interpretación del concepto de sociedad contenido en el artículo 3.1.b. MC, no exige que la unidad impositiva tomada en cuenta tenga por sí misma

sociedades residentes no exentas, pero sin que suponga la atribución de personalidad jurídica diferenciada, ni a efectos mercantiles ni fiscales'.

²¹¹⁹ En este sentido parece entenderse por la mayoría de la doctrina; Vid VOGEL, K. op cit manual pag 112. JONES, J.A. et alii "The Treatment of Trusts under the OECD Model Convention" European Taxation num 12/1989. pag 379 y ss. JONES, J.A. "Bodies of Persons" BTR 11-12/1991. pag 453 y ss.

²¹²⁰ De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española el término *entidad* significa "un ente o ser" o una "colectividad considerada como unidad". De acuerdo con esta definición, el establecimiento permanente podría ser considerado como entidad en la medida en que el ordenamiento jurídico -tributario- le reconoce una existencia, considerada como *unidad de imposición*, sin que a ello obstara el que fuera un instituto tributario no reconocido como tal ente por otros sectores del ordenamiento. En otras palabras, el establecimiento permanente actúa como ente al que el derecho reconoce una capacidad para configurarse como centro de referencia y de imputación de efectos tributarios.

²¹²¹ Comentarios MCOCDE 3.1.3.

²¹²² La referencia al Estado donde se hayan constituido debe entenderse en relación con las unidades imponibles, significando que debe tenerse en cuenta la estructura tributaria de la legislación de un Estado Contratante para determinar qué centros de imputación o unidades imponibles quedan asimiladas a las personas jurídicas como sujetos tradicionalmente gravados por la imposición societaria.

personalidad jurídica, sino que basta que de acuerdo con la legislación tributaria esta se asimile a las personas jurídicas. No obstante deberá determinarse si la asimilación a las personas jurídicas contenida a la que se refiere el Comentario alude a la estructura configuradora del presupuesto de hecho que recae sobre las mismas, o bien si incide únicamente en la definición de la posición pasiva en la que se coloca a la unidad imponible frente a la Hacienda Pública.

Antes de dilucidar esta cuestión, analizaremos como cuestión previa la posición del establecimiento permanente dentro de la estructura configuradora del impuesto, tanto en la definición de los elementos del presupuesto de hecho como respecto de la sujeción pasiva. Ello a efectos de determinar si, dado el caso, es necesaria la configuración del establecimiento permanente como sujeto pasivo del impuesto para atribuirle la condición de persona o si bien esta condición no es necesaria por no ligarse la condición de persona a efectos de la aplicación del impuesto a la condición de la sujeción pasiva en el impuesto sobre sociedades.

VIII.5.3. El establecimiento permanente y la sujeción pasiva del impuesto.

La posición jurídica pasiva del impuesto sobre sociedades, en relación con la obtención de rentas por las personas no residentes mediante establecimiento permanente, queda perfectamente delimitada en el artículo 4 de la LIS. Será sujeto pasivo todo aquél sujeto de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no esté sometido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y que, de acuerdo con los criterios mencionados en el artículo 9 de la LIS, no se considere residente en España.

En consecuencia, es sujeto pasivo la sociedad con personalidad jurídica, que realiza negocios en España a través de establecimiento permanente con independencia de cual sea el ordenamiento que la reconoce como tal ²¹²³, siendo ella la realizadora del hecho imponible y la obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias derivadas de la realización del presupuesto de hecho contenido en la norma. La exigencia de personalidad

²¹²³ Vid VAN RAAD, K. "Identificación de las entidades comerciales extranjeras como contribuyentes" CDFI 1988 Vol LXXIIIa. Amsterdam.

jurídica excluye ²¹²⁴, consiguientemente, por si misma la posibilidad de considerar al establecimiento permanente como sujeto pasivo del tributo ²¹²⁵, a pesar de que en determinadas ocasiones la LIS, pecando de falta de coherencia técnica y legislativa, admite como sujetos pasivos del impuesto a entidades sin personalidad jurídica ²¹²⁶.

Esta conclusión es válida aún considerando los efectos del artículo 33 de la LGT. Es cierto que el artículo 33 de la LGT posibilita la asunción de la condición de sujeción pasiva a los entes, unidades económicas patrimonios separados que carezcan de personalidad jurídica pero que sean susceptibles de imposición ²¹²⁷. Sin embargo este artículo cede ante el precepto específico de la ley del Impuesto, como sucede ante el artículo 4 de la LIS.

²¹²⁴ ESEVERRI, E. "La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades" REDF num 30/1981. pag 318. ZURDO RUIZ-AYUCAR, J. "El régimen de transparencia fiscal" RDFHP num 142/1979 pag 745. SANZ GADEA, E. op cit Tomo I.pag 148: "quien no tenga personalidad no podrá ser deudor de la obligación tributaria, por más que una ley le defina como sujeto pasivo".

²¹²⁵ En Italia, la posible consideración del establecimiento permanente como sujeto pasivo ha dado lugar a un debate doctrinal. Vid al respecto GARBARINO, C. op cit pag 225. En favor de la consideración del establecimiento permanente como sujeto pasivo se pronuncian NUZZO, E. "Questioni in tema di tassazione di enti non economici" Rassegna Tributaria. 1985-I. pag 128. MICHELLI, G.A. *Corso di Diritto Tributario*. UTET. 5ª ed. 1979. Turín. pag 129. En contra de esta calificación vid al propio GARBARINO, C. op cit pag 227. LOVISOLO, A. "Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione". *Diritto e Pratica Tributaria*. 1983-I. pag 1146-1147. GALLO, "La stabile organizzazione" en *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*. Roma. 1986. pag 151.

²¹²⁶ En concreto, la doctrina (entre otros ESEVERRI, E. op cit pag 324-325 y FALCON Y TELLA, op cit.) ha mencionado los casos de los Fondos de Inversión Mobiliaria, de las Uniones Temporales de Empresa y de las extintas Agrupaciones Temporales (disp Adic 1ª Ley12/1991), que aún careciendo de personalidad jurídica, merecen la consideración de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Pero como aclara para los Fondos de Inversión Mobiliaria la OM de 31 de julio de 1980 en su Exposición de Motivos, aparte de los sujetos pasivos con personalidad propia, solo deben entenderse incluidos como sujetos pasivos aquellos a los que la Ley extiende el ámbito de su aplicación pero siempre en los casos específicos enunciados expresamente, lo que no ocurre con los establecimientos permanentes.

²¹²⁷ Como afirma SAINZ DE BUJANDA en "La capacidad jurídico-tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad" en *Hacienda y Derecho* Vol V. 1967. pag 453."el ente sin personalidad,... está llamado,... a integrar, en calidad de elemento subjetivo el hecho imponible, haciendo así posible el nacimiento de la obligación tributaria; son por tanto, un elemento configurador del presupuesto de hecho, y a asumir la titularidad pasiva de la obligación, haciendo así posible el cumplimiento de esta última: son, por tanto, deudores tributarios". En el mismo sentido MARTIN QUERALT, J y LOZANO SERRANO, C. op cit pag 320. Sin embargo, en el establecimiento permanente no confluye la segunda característica al no ser denominado por la Ley sujeto pasivo de la obligación tributaria.

De todos modos, la referencia a la sujeción pasiva del artículo 33 de la LGT se ha interpretado en ocasiones no como la delimitación de la posición deudora frente a la Hacienda Pública, como consecuencia de la realización del hecho imponible, sino como parte integrante de los propios elementos configuradores de ese presupuesto de hecho, en concreto del elemento personal ²¹²⁸. En esta concepción de la sujeción pasiva, la nota predominante no deriva de la responsabilidad frente a la Hacienda por el pago de la deuda tributaria, sino en la configuración del hecho imponible por referencia necesaria a un determinado centro de imputación de rendimientos que vertebraba de manera personal el impuesto.

Siendo imposible la consideración del establecimiento permanente como sujeto pasivo en la primera de las acepciones ²¹²⁹, sí puede considerarse como tal en el segundo de los sentidos. Como examinamos en el capítulo VI, el instituto del establecimiento permanente delimita varios de los aspectos y elementos configuradores del hecho imponible previsto para la obligación real de contribuir, que sujeta a gravamen a las personas jurídicas no residentes al Impuesto sobre Sociedades español. Atendiendo a la regulación positiva interna española, el establecimiento permanente concreta el elemento personal del presupuesto de hecho del que nace la obligación tributaria, al considerarse como el centro de imputación y asignación de las rentas, puesto que la individualización derivada de la atribución al establecimiento especifica las rentas que van a ser gravadas del mismo modo y de manera conjunta. De manera simultánea a la conformación del aspecto espacial del elemento objetivo, por su necesaria ubicación en territorio español, la exigencia de tributación de acuerdo con el

²¹²⁸ Para CORTES DOMINGUEZ, M. "Una contribución al estudio de la capacidad tributaria" Moneda y Crédito num 94/1965 pag 109 y pára FALCON TELLA, R.op cit pag 74 "el término de 'sujeto pasivo' es usado en el artículo 33 para referirse a una realidad conceptual totalmente distinta. En este artículo, sujeto pasivo significa 'elemento personal, configurador del presupuesto de hecho', y los verdaderos obligados serán las personas que componen los entes sin capacidad jurídica a que dicho artículo se refiere".

²¹²⁹ En opinión de AMOROS RICA MAEDF. 1967. pag 476 : "la responsabilidad se enlaza fundamentalmente con el concepto de personalidad, pues ésta se convierte en presupuesto de aquélla, ya que sin la existencia de una personalidad propia resultará muy difícil, casi imposible, encontrar en las personas responsabilid". En sentido parecido SANZ GADEA, E. op cit pag 148, para quien no puede colocarse en la posición deudora de la obligación tributaria un ente que carezca de personalidad jurídica, en la medida en que no pueda ser titular de las obligaciones que recaigan en el mismo.

criterio de vinculación al mismo excluye la posibilidad de un gravamen meramente real. Por otro lado, el establecimiento permanente constituye un elemento necesario para la realización del hecho imponible específico de carácter personal, y a su vez solo existirá establecimiento permanente si concurren todas las características personales que el legislador ha conformado para su existencia, pues de otro modo el gravamen que recaerá sobre las entidades no residentes adquirirá una naturaleza diferente ²¹³⁰.

En consecuencia, el establecimiento permanente, tal y como decíamos en el capítulo dedicado al análisis de su concepto, es tan sólo un instituto jurídico tributario utilizado para sujetar las rentas empresariales de los no residentes de un modo personal; por lo que su existencia viene a ampliar el ámbito de la imposición societaria de naturaleza personal a determinados sujetos que no se consideran residentes. La no consideración del mismo como sujeto pasivo no excluye esta posibilidad, sino que simplemente reconoce la imposibilidad de hacerlo responsable de la deuda tributaria, en tanto carente de personalidad jurídica ²¹³¹.

VIII.5.4. El concepto de persona en el CDI referido a la configuración personal impositiva y no a la sujeción pasiva.

Examinada la cuestión previa de la relevancia del instituto del establecimiento permanente en relación con la situación de sujeción de la entidad no residente, debe decidirse la posible relación del establecimiento permanente con la noción de persona contenida en el CDI como base para la determinación de las personas residentes y a su vez para la determinación del ámbito subjetivo de aplicación de los CDI.

En este sentido, entendemos que la expresión "entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos" no puede referirse a la

²¹³⁰ Es clásica la doctrina formulada en su día por SAINZ DE BUJANDA, F. según la cual "no existe hecho imponible en tanto no concurren todos los elementos exigidos por la normativa tributaria para que surja la figura típica que la ley prevé. El hecho imponible, habrá, por tanto, de estimarse producido ahí donde se completen todos los elementos que lo constituyen". En "Concepto del hecho imponible" Hacienda y Derecho. IV. Madrid. IEP. pag 352.

²¹³¹ FALCON Y TELLA, R. op cit pag 84.

asimilación que la legislación interna concede a determinadas entidades carentes de personalidad al reconocerles su posición de deudoras frente a la Hacienda Pública, es decir al reconocerles que poseen la condición de sujeto pasivo de la misma manera que las personas jurídicas residentes ²¹³². Ello es así en la medida en que los CDI en la determinación de las personas cubiertas por el ámbito del mismo no están interesados en la delimitación de las medidas adoptadas por la legislación interna para garantizar el cobro del crédito tributario mediante la designación de los responsables por el mismo. En cambio, en tanto que regulador del ejercicio de las competencias tributarias por parte de los diferentes Estados, el CDI busca con la definición de persona en el artículo 3, aquellas situaciones para las cuales el ordenamiento jurídico prevé una configuración jurídico tributaria material, que presupone un gravamen integral y de carácter personal, realizada mediante la definición de los presupuestos normativos que gravan a las distintas unidades impositivas previstas por el legislador tributario interno. El redactor de los MC pretende buscar las situaciones en las que la legislación interna atribuye un gravamen integral a una *unidad imponible* o un centro de atribución de referencia, que se equipare a las personas jurídicas en el ámbito tributario, pero que no debe de asimilarse necesariamente a la personalidad jurídica diferenciada. En consecuencia, el gravamen integral se predica de esa unidad imponible o ese centro de atribución tributario, y no de una supuesta personalidad jurídica diferenciada. Estas unidades impositivas, tengan o no personalidad diferenciada, merecerán la calificación de sociedad, y en consecuencia de persona a efectos del CDI ²¹³³.

Por tanto, el concepto de persona en el CDI no puede equipararse al de sujeto pasivo en la legislación interna, entendido éste como responsable del pago del tributo, sino al del elemento personal del presupuesto de hecho configurado por la ley interna. En consecuencia, la función última del concepto de persona contenido en el CDI consiste en distinguir aquellas situaciones impositivas en las que la renta se aglutina en torno a un criterio

²¹³² Tal sería el caso de las Sociedades de Inversión Mobiliaria o los Fondos de Pensiones.

²¹³³ En sentido contrario VOGEL, K. op cit pag 154: "The question whether a person (within the meaning of Article 3(1)(a) may be a taxable entity under the law of the State concerned, is not a condition for treaty entitlement".

real, de aquéllas en las que la renta debe agruparse y gravarse de acuerdo con una concepción personal.

Es esta concepción de la personalidad *a efectos tributarios*, y no la que se relaciona con la posición responsable de los sujetos frente al cobro del tributo relevante para la configuración de las distintas posiciones pasivas tributarias en el ámbito internacional y la que deslinda los poderes de actuación de las distintas jurisdicciones fiscales enfrentadas. Además, esta postura es la que entronca con la filosofía inmanente en los trabajos de la Sociedad de Naciones destinada a la delimitación del ejercicio del poder tributario de los Estados intervinientes en el gravamen de las rentas multinacionales en atención al criterio de la *economic allegiance*.

El elemento relevante para decidir la delimitación y estructuración -limitación- de los poderes tributarios de los Estados en la esfera internacional, no reside tanto en la calificación formal mediante la cual la legislación interna articule el ejercicio de este poder, sino en las consecuencias jurídico materiales que para los sujetos intervinientes en la esfera económico internacional deriven de su ejecución. Deben ser estas consecuencias jurídicas las que deben determinar la actuación posterior y consecuente de cada uno de los Estados, atendiendo a los criterios aceptados a nivel internacional y en el ámbito de sus propios CDI por ese Estado. En consecuencia, los CDI deberían adaptar el ejercicio del poder tributario en función de estas coordenadas materiales, y no únicamente atendiendo a criterios con exclusiva relevancia formal.

Entendido en este sentido, en el concepto de persona definido por el CDI podría integrarse el instituto tributario del establecimiento permanente. Aún despojado de su condición de sujeto pasivo del tributo, la configuración del mismo en la legislación interna, atendiendo a sus consecuencias, contribuye a la personalización del impuesto sobre sociedades de la misma manera que el instituto de la residencia fiscal. La condición personal del establecimiento permanente es tan inherente al mismo como a las personas jurídicas residentes. Se configura un establecimiento permanente, de la misma manera que se es residente en un Estado o nacional del mismo, en virtud de las condiciones reguladas en los diferentes ordenamientos, condiciones que revelan el carácter eminentemente personal de este centro de atribución.

En este sentido, el instituto del establecimiento permanente constituye la evolución natural de la configuración personal del gravamen societario en la búsqueda de una conexión económica real y suficiente de la actividad empresarial con el territorio ²¹³⁴. De la misma manera entronca con el proceso que llevó, no sin cierta polémica ²¹³⁵, a la sustitución del criterio de nacionalidad por el criterio de residencia como vínculo que respondía a una mayor adecuación con los principios constitucionales en materia tributaria; y que supuso en definitiva la sustitución de la *political allegiance* por la *economic allegiance* como criterio definidor de la relación personal en la instrumentación de la imposición directa societaria. Por otra parte, el instituto analizado da solución desde su formulación, a la contradicción planteada en el ámbito tributario internacional: la confrontación entre el ejercicio del poder tributario por parte de organismos con una configuración territorial limitada, que intentan adecuar el mismo a unos principios de justicia material, y la realidad económica internacional actual que no atiende ni entiende de estas parcelas limitadas, confrontadas y a menudo superpuestas de constreñimiento al sostenimiento de las cargas públicas. Con el mismo se consigue *repartir* el ejercicio de este poder tributario sobre las *personas jurídicas* que actúan en el ámbito internacional entre los diversos poderes tributarios legitimados, atendiendo a un criterio de vinculación económica y material que responde a las exigencias de justicia proclamadas en la mayoría de los ordenamientos internos, despegándose a su vez este criterio de artilugios formales que puedan

²¹³⁴ Algunos autores españoles se han pronunciado no obstante en sentido contradictorio en relación con la personalización del gravamen llevada a cabo por la configuración del presupuesto de hecho que recae sobre los establecimientos permanentes. Así DE JUAN PEÑALOSA, J.L. "La Reforma Fiscal 77/78..." op cit pag 75 mantiene que solo en relación con los residentes es posible personalizar el gravamen, aunque posteriormente considera la "conveniencia o no de 'personalizar' al establecimiento permanente, es decir dotarle de una cierta personalidad y considerarle como residente a determinados efectos". Más rotundo es QUINTAS BERMUDEZ, . op cit pag 995: "se aprecia que los establecimientos permanentes con actividad continuada entran, en principio, dentro de la obligación personal, precisamente por la aplicación del criterio de personalización".

²¹³⁵ Vid en España la polémica mantenida entre SAINZ DE BUJANDA, F. -"Análisis jurídico del hecho imponible" en *Hacienda y Derecho*. Tomo IV. pag 405 y ss- y CORTES DOMINGUEZ, M. -*Ordenamiento Tributario Español* op cit pag 114 y ss-, acerca de la consideración del criterio de la residencia fiscal como manifestación del principio de personalidad de aplicación de las leyes tributarias, y no como ejemplo del principio de territorialidad. Vid GARCIA PRATS, F.A. *Presupuestos generales de la tributación en España de las rentas obtenidas por los no residentes*, op cit pag 93 y ss.

suponer una desvinculación y en consecuencia un trasvase, evasión o deslocalización, de la capacidad económica con el territorio al que debería quedar asignada.

Como lógica consecuencia, cualquier instrumento de limitación del ámbito de actuación de estos poderes tributarios, entre ellos los CDI, deberían tener en cuenta esta realidad jurídica, determinada por la configuración de la legislación interna del ejercicio de este poder tributario - de manera personal o real-, a efectos de estructurar un reparto competencial no discriminatorio entre los Estados, y que a su vez respete las posiciones jurídicas de los sujetos particulares afectados. La opción por esta interpretación de las normas tributarias internacionales, debería suponer, la reformulación de alguno de los conceptos presentes en el CDI. Tal sería el caso del concepto de *empresa de un Estado Contratante*. En la actualidad, el MC utiliza esta expresión en el sentido de "empresa explotada por un residente de un Estado Contratante" (de ese Estado Contratante) ²¹³⁶. Sin embargo la concepción aquí mantenida, exigiría la comprensión de este concepto relacionándolo con aquella actividad de carácter empresarial realizada en un Estado contratante, que se utiliza por el Estado de situación, como centro de imputación personal a efectos impositivos societarios, sea cual sea el criterio utilizado para esta vinculación, bien de carácter económico o bien de carácter jurídico.

VIII.5.5. Interacción de los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente en el derecho positivo.

La similitud en la consideración personal del gravamen sobre los rendimientos empresariales se pone de manifiesto no solo en la legislación interna sino también considerando los efectos de los CDI. Por una parte se demuestra en la consideración de los mismos puntos de conexión como constitutivos de un establecimiento permanente o de la residencia fiscal. Por otra, esta equiparación en la función se concreta en la interrelación o calificación simultánea de una misma situación como establecimiento permanente o como residencia en función de las normas aplicadas. Esta

²¹³⁶ Artículo 3.1.c) MCOCDE.

situación pone de manifiesto la relatividad con que debe interpretarse y entenderse *el ámbito subjetivo* de aplicación de los CDI, así como su posible extensión en determinados casos, a los establecimientos permanentes.

VIII.5.5.1. Las sedes de dirección.

El primer caso es evidente tomando en cuenta la referencia a las *sedes de dirección* en el MC. De acuerdo con el artículo 5.2, éstas dan lugar en principio, a la existencia de un establecimiento permanente en el Estado en el que se encuentran situadas. Sin embargo, de acuerdo con el artículo 4.1 la imposición en un Estado por razón de su sede de dirección convierte a la persona que la posee en "residente de ese Estado contratante" ²¹³⁷.

La doble aparición en el MC se ha intentado salvar entendiendo que en el artículo 4, la referencia a la sede de dirección, debe entenderse referida a la sede de dirección efectiva ²¹³⁸, o bien entendiendo la primera de las referencias -artículo 4- debe interpretarse de acuerdo con el significado de la expresión francesa *-siege de direction-* ²¹³⁹, o simplemente equiparando el término al antiguo criterio de sujeción inglesa de las sociedades por razón de la residencia, asimilándolo al lugar donde se entienden centralizadas las actividades de control y dirección empresarial *-central management and control-* ²¹⁴⁰. Sin embargo, con esta interpretación se vulnera a nuestro entender el espíritu dimanante del MCOCDE. Es cierto, que en cualquier caso la referencia a las sedes de dirección excluyen los lugares que se limitan a la toma de decisiones de carácter técnico o científico ²¹⁴¹. Sin embargo, ello

²¹³⁷ En palabras de VOGEL, K. op cit manual pag 182: "article 4(1) cites it as an example for a locality-related attachment under domestic law". y al mismo tiempo reconoce que la sede de dirección "may be a permanent establishment within the meaning of the treaty and thus generate the State of the permanent establishment's right to tax". op cit pag 185.

²¹³⁸ WILLIAMS, R. op cit pag 323-324, apoyándose en pronunciamientos del Tesoro americano. También TREMBLAY, R. op cit pag 38:29, alegando el caso australiano *F85 No 1*. (1955) 6TBRD 483.

²¹³⁹ NITIKMAN, J. op cit pag 170.

²¹⁴⁰ En este sentido NITIKMAN, J. op cit pag 171 : "a place of management likely means the place where a corporation, on account of the types of decisions made there, would qualify for tax residence under English law".

²¹⁴¹ En el mismo sentido, EDWARDES- KER op cit art 5 pag 84.

no da pie para distinguir entre ambas menciones y equiparar la primera de las mismas a la *sede de dirección efectiva* ²¹⁴². La referencia a la sede de dirección en los artículos 4.1 y 5.2 del MC se contraponen a la expresión utilizada en el artículo 4.3 del MC, -sede de dirección efectiva-, por lo que no cabe entender la referencia del artículo 4.1 como manifestación de la expresión contenida en el artículo 4.3 del MC, porque la discriminación realizada por parte del MC -criticable o no- es clara. Además esta distinción aparece en las distintas versiones del MCOCDE ²¹⁴³, sin que quepa por tanto aludir a la interpretación preferente de alguna de las versiones para justificar el distinto significado del artículo 4.1 y del artículo 5.2 MC.

Atendiendo a esta identidad de expresiones, la doctrina ha intentado delimitar las expresiones del artículo 4.1 y 5.2 MC atendiendo a los criterios de distribución de la competencia tributaria internacionalmente aceptados, derivados de la distinción entre sociedades residentes y sociedades no residentes -con establecimiento permanente ²¹⁴⁴. Sin embargo, esta solución prejuzga al interpretar el artículo 4.1 y 5.2 de diferente modo, el ámbito de las personas y entidades que deben entenderse vinculadas de manera principal y el ámbito de los contribuyentes *extranjeros* o con menor alcance de vinculación económica. Debe recordarse aquí, que el artículo 4.3 únicamente establece una regla de solución de conflicto entre las dos jurisdicciones para el caso de que los dos Estados contratantes consideren residente, de acuerdo con la multiplicidad de criterios que dimanen del artículo 4.1 del MC a la sociedad en cuestión, pero no establece ninguna definición *convencional* de la residencia fiscal de las sociedades.

²¹⁴² En el mismo sentido TREMBLAY, R. op cit pag 38:31. "Such a narrow interpretation is difficult to accept".

²¹⁴³ La versión inglesa hace referencia al *place of management* por contraposición al *place of central management*. Por su parte la versión francesa del MCOCDE, al igual que la versión castellana, distingue entre la *siège de direction* utilizada en los artículos 4.1 y 5.2 , y la *siège de direction centrale*, que es la expresión utilizada por el artículo 4.3.

²¹⁴⁴ Así TREMBLAY, R. op cit pag 38:33 entiende que el artículo 5.2 se aplica a los contribuyentes extranjeros, mientras que el artículo 4.1 no, prejuzgando de este modo que se entiende por contribuyentes y en consecuencia aplicando a esta distinción, inexistente en los artículos objeto de comentario, los efectos tributarios tradicionales.

En consecuencia, debe concluirse que en ambos casos se hace referencia al mismo supuesto de hecho, poniendo de manifiesto la interrelación y relatividad de ambos conceptos, que pueden referirse a una misma situación fáctica ²¹⁴⁵. Siendo así, resulta paradójico observar como, atendiendo a este criterio normativo de distinción -calificación como residente o como establecimiento permanente- que se aplica a una misma realidad, la normativa tributaria pueda establecer criterios discriminatorios tan determinantes entre la primera y la segunda calificación, sin que este tratamiento jurídico tributario venga respaldado por una realidad económica justificativa de la razonabilidad de las distinciones jurídicas.

Además, este ejemplo podría utilizarse para reforzar la consideración de la casa central de la empresa, es decir, el establecimiento empresarial situado en el Estado donde se considera residente a la sociedad, como establecimiento permanente de esa sociedad. En primer lugar, porque nada obsta a que la casa central se considere como una *sede de dirección* de la empresa situada en un determinado territorio, desde la que se lleva a cabo una actividad empresarial, por lo que confirma los requisitos de la definición general de establecimiento permanente. Frente a ello tampoco podría alegarse el supuesto de que la empresa realizara toda su actividad desde esa casa central, puesto que la definición de establecimiento permanente cubre incluso el supuesto de que *toda la actividad* de la empresa se realice en un concreto lugar de negocios, sin que a su vez el artículo 5 del MC especifique en que territorio de los dos Estados contratantes debe situarse este Estado contratante.

²¹⁴⁵ En sentido parecido se pronuncia en la doctrina española FERNANDEZ JUNQUERA, M. "Residentes en el extranjero" en *Comentarios a la Ley General Tributaria* (libro Homenaje a F. Sainz de Bujanda). pag 799, al comentar las diferencias existentes entre la sede de dirección que otorga a la actividad empresarial que en ella se realiza la calificación de establecimiento permanente, o los supuestos en los que esta misma actividad deberá considerarse como realizada a través de una sociedad residente. Como criterio de distinción alega en relación con el primer supuesto que "estas entidades han de tener otra sede en el extranjero, pues en el caso contrario estaríamos ante el supuesto recogido en el apartado 3º del artículo 9 y esta norma quedaría vacía de contenido".

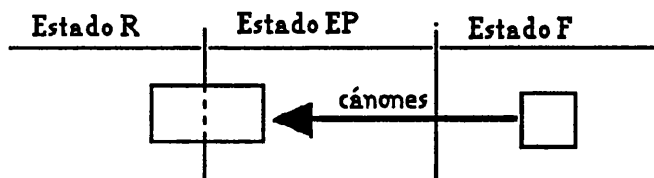
VIII. 5.5.2. *Las sociedades con doble residencia*

La misma situación de interconexión entre ambos conceptos queda de manifiesto en relación con las compañías con doble residencia (*dual resident companies*)²¹⁴⁶. En este supuesto, una sociedad se considera residente simultáneamente en dos países de acuerdo con la legislación interna respectiva de ambos, por la utilización de puntos de conexión diferentes o por la interpretación diferente de los mismos.

Sin embargo, la aplicación del CDI firmado entre estos dos Estados, siempre que siga las líneas marcadas por el MCOCDE, considera a esta sociedad, como residente en un único Estado, por la aplicación de la cláusula contenida en el artículo 4.3 MC, quedando sujetas las actividades realizadas en el otro Estado al criterio del establecimiento permanente²¹⁴⁷. Esta

²¹⁴⁶ FROMMEL, S.N. "The Real Seat Doctrine and Dual-Resident Companies under German Law: Another View" 30European Taxation num 10 /1990 pag 267 y ss. EBENROTH, T, y DAIBER, C. "Dual-Resident Companies under German Law" 30 European Taxation num 7/1990 pag 175. BOIDMAN, N. "Dual Resident Individuals and Companies Recent Developments" The Journal of Strategy in International Taxation num 1. pag 36 y ss. tambien VAN RAAD, K. "Dual Resident Companies" European Taxation 8/1988. pag 241 y ss. MORRIS, P. "Taxation of International Business- Dual Resident Companies". European Taxation. num 2/1985. pag 35 y ss.

²¹⁴⁷ Tomando esta situación como ejemplo podemos observar como en determinadas ocasiones se producen algunas consecuencias que pueden servir para la reconsideración de la función del establecimiento permanente en cuanto a la calificación del mismo como persona a efectos de la aplicación de los CDI del estado de situación a los establecimientos permanentes en él situados, debido a la relatividad de los términos residencia y establecimiento permanente. Supongamos en este caso que la entidad realiza operaciones con un tercer Estado desde el Estado que, en virtud de la aplicación del CDI comentado pierde la calificación de Estado de la residencia, obteniendo unos rendimientos que resultan gravables en el Estado de la fuente. El ejemplo indicado puede expresarse gráficamente de la siguiente forma:



- Sociedad doble residente que tras la aplicación del CDI entre R y EP se considera residente en R y actuando a través de establecimiento en EP.
- Cánones pagados por un residente en F a la sociedad y vinculados efectivamente a la actividad que la sociedad doble residente realiza en EP.

En este supuesto la empresa podría reclamar la aplicación del CDI firmado entre EP y F puesto que la empresa se considera persona residente en el Estado EP al remitirse el CDI a la legislación interna de este país. En cambio la calificación que merece la parte de la empresa que recibe estos pagos, de acuerdo con el CDI entre R y EP no es la de residencia sino la de

calificación no afecta, de acuerdo con el principio de eficacia relativa de los Tratados, a los CDI firmados por el Estado que pierde la residencia fiscal de acuerdo con el primer CDI citado ²¹⁴⁸. Por el contrario, la empresa mencionada podrá seguir alegando estos CDI, a pesar de que según el primer CDI en este Estado solo puede llegar a poseer un establecimiento permanente, puesto que de acuerdo con la legislación interna del segundo Estado, esta empresa tiene la condición de residente, y es ésta calificación y no la derivada del primer CDI la que posibilita la alegación de los mencionados CDI.

De este modo la sociedad en cuestión se beneficia, de los CDI firmados con un tercer Estado, en relación con las rentas obtenidas en ese Estado ²¹⁴⁹ a pesar de poseer la verdadera residencia, aquélla determinada por la situación de la sede de dirección efectiva, en un Estado diferente de los Estados contratantes, o realizar actividades desde el Estado cuyos CDI reclama para su aplicación, únicamente a través de un establecimiento permanente. La situación analizada es similar al supuesto típico planteado en el apartado dedicado a los casos triangulares, difiriendo tan sólo en cuanto a las consecuencias derivadas de la calificación formal por parte de la legislación interna de uno de los Estados ²¹⁵⁰. Esta similitud no se ciñe a la realidad económica subyacente, sino a las consecuencias jurídicas que se despenden de la aplicación de una misma norma, el CDI firmado entre los

establecimiento permanente, y en consecuencia la sociedad podrá reclamar a su vez en el Estado R la eliminación de la doble imposición.

²¹⁴⁸ En el mismo sentido VAN RAAD, K. "Dual Residence" op cit pag 242 y 243.

²¹⁴⁹ VOGEL, K. op cit manual pag 151 mantiene que en este caso la aplicación del artículo 4.3 del CDI entre los Estados R y EP, impediría al Estado del EP gravar las rentas de fuente extranjera atribuibles a las actividades llevadas a cabo por la empresa doblemente residente desde ese Estado: "Determination of residence under article 4(2) is also a determination of which of the two Contracting States is entitled to tax income from sources in a third State". Sin embargo consideramos que en este supuesto debe tenerse en cuenta el principio de eficacia relativa de los tratados que impediría alcanzar la solución propuesta por el profesor VOGEL.

²¹⁵⁰ El supuesto planteado es similar al caso típico enunciado en el apartado dedicado al estudio de los casos triangulares. En ambos casos existe una única entidad jurídica, una sola persona jurídica que posee una presencia significativa y permanente en dos países, llevando a cabo actividades en un tercer país a través del país en el que la presencia es menor. La única diferencia consiste en que en el segundo caso, en el de la sociedad doblemente residente, este Estado modificó su legislación interna permitiendo la inclusión de determinados supuestos, y en concreto aquél en el que se encontraba la sociedad en cuestión considerándola como residente a efectos fiscales.

dos Estados que consideran, con arreglo a su normativa interna, residente a la sociedad en cuestión.

La comparación de estos dos casos pone de manifiesto la auténtica relación e interdependencia entre los conceptos de establecimiento permanente y de residencia, y en consecuencia la relatividad de ambos términos ²¹⁵¹, sin que se llegue a comprender cómo pueden derivarse efectos tan distintos de ambas calificaciones, en especial por lo que a la posibilidad de aplicar los CDI firmados por el Estado que otorga esta calificación se refiere.

En el ejemplo tomado en consideración, el establecimiento permanente del caso triangular clásico podría beneficiarse, no obstante, de la cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad prevista en los CDI, aún con la actual redacción. En tanto que la situación de trato diferente no deriva de la residencia entendida en sentido material ²¹⁵², sino en virtud de una residencia ficticia, derivada de la asimilación a la misma del criterio de nacionalidad de las sociedades, es la consideración de la nacionalidad de la sociedad la que constituye por sí misma el dato relevante que provoca el tratamiento diferenciado entre los supuestos planteados, permaneciendo el resto de las condiciones, tanto de hecho como de derecho, similares ²¹⁵³. Por consiguiente, el establecimiento permanente en la situación triangular típica podría alegar el artículo 24.1 del MC para reclamar la aplicación de los CDI firmados por el Estado de situación de este Estado, por asimilación a aquella situación en la que el establecimiento permanente de la empresa doblemente residente es considerado como *sociedad nacional* del Estado de situación y de manera correlativa residente en el mismo.

²¹⁵¹ Esta relatividad e interdependencia de ambos conceptos también es puesta de manifiesto por JONES, J.A. et alii "Non discrimination..." op cit pag 365, en uno de sus pies de página, en donde se demuestra la versatilidad de ambos conceptos para hacer referencia a la misma realidad, tanto económica como jurídica.

²¹⁵² El propio VOGEL, K. op cit manual pag 157 va más allá indicando que "nationality, which besides (and preceding) residence attracts full tax liability under the law of the USA, is not covered by the term 'other criterion of a similar nature' on account of not being locality-related".

²¹⁵³ Vid FROMMEL, S.N. "France: Nationality and Residence of Companies and Non-Discrimination Clause of Swiss Tax Treaty" 18 Tax Planning International Review. num 1. pag 3 y ss.

En todo caso, aún verificando esta posibilidad de alegar la cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad, el establecimiento permanente solamente podría beneficiarse de estos CDI de manera unilateral. Es decir, esta cláusula no vincularía al Estado de la fuente para la aplicación por su parte, del CDI firmado por este Estado con el Estado de situación con el establecimiento permanente, alegación que sí puede hacer efectiva la sociedad con doble residencia. En consecuencia, el establecimiento permanente que no merece la consideración de nacional permanecería en una condición tributaria global peor.

Por ello, la única vía para garantizar este trato equiparado se lograría otorgando la condición de persona a los establecimientos permanentes a efectos de la aplicación de los CDI. Tan sólo de esta manera se eliminarían las barreras fiscales entre dos situaciones con condiciones similares. Por otra parte, esta situación impediría seguir tomando la nacionalidad como criterio relevante a efectos tributarios ²¹⁵⁴, centrándose en criterios de sujeción de carácter material y no meramente formal. Desde el momento en que la OCDE se decide por un criterio prevalente de la residencia de carácter material sobre otro posible de carácter formal ²¹⁵⁵, no debería favorecerse ni admitirse situaciones que distorsionan las relaciones económicas internacionales de acuerdo con un criterio formal.

VIII.5.6. La aplicación de estas consideraciones en el ámbito comunitario.

Los posibles condicionantes de la consideración de los establecimientos permanentes como personas a efectos de la aplicación directa de los CDI del Estado de situación, deben evaluarse atendiendo a los postulados y exigencias del ordenamiento comunitario y su posible

²¹⁵⁴ VOGEL, K. op cit manual pag 157.

²¹⁵⁵ Vid al efecto MAISTO, G. "Brevi riflessioni sul concetto di residenza fiscale di società ed enti nel diritto interno e convenzionale" *Diritto e Pratica Tributaria*. 1988. parte prima pag 1360: "La scelta operata dalla Convenzione dell' OCSE era motivata...nell'intento di determinare la imponibilità con riferimento al contenuto economico delle attività e non al fatto giuridico-formale della costituzione". En el mismo sentido VOGEL, K. op cit manual pag 182. Esta postura ha sido criticada por LAZEROW, H. I. *The OECD Draft Influence on United States Income Tax Treaties*. BIFD. Amsterdam. 1976.

interconexión con la multiplicidad de CDI firmados por sus Estados miembros, entre sí y con terceros Estados.

Entre estas consideraciones, desempeñan un papel primordial las consecuencias que se infieren de los efectos derivados de la aplicación de la Directiva sobre fusiones (90/434/CEE) en todos los países miembros. De acuerdo con esta Directiva, varias sociedades residentes en varios Estados miembros pueden fusionarse dando lugar a una nueva sociedad. La Directiva, en su intento de promoción de este tipo de fusiones, prevé el diferimiento del pago del impuesto que recaería sobre las ganancias de capital generadas o realizadas con motivo de la fusión con la condición de que los bienes que dan lugar a estas ganancias queden vinculados económicamente a establecimientos permanentes situados en los respectivos Estados que con anterioridad tenían derecho al gravamen de estas ganancias.

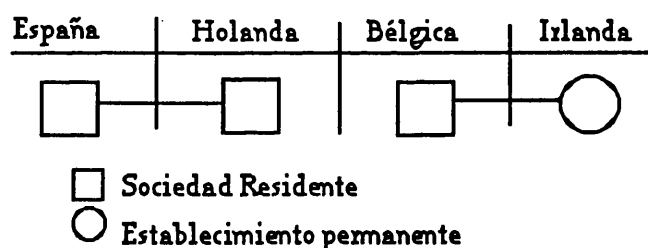
Sin embargo, la Directiva no considera los efectos que pueden derivar de la fusión sobre el cambio de las normas jurídicas que afectarán a las relaciones internas y externas de la sociedad o sociedades resultantes de la fusión. Con anterioridad a la fusión, las relaciones de cada sociedad fusionada posteriormente se regulaban por su legislación interna y por los CDI firmados por el Estado respectivo de su residencia con los Estados con los que se verificaban las transacciones económicas. La fusión debe provocar, al menos a priori, la reconsideración de las normas que regularán estas relaciones tanto internas como externas ²¹⁵⁶.

²¹⁵⁶ Supongamos como caso de trabajo el siguiente ejemplo. Varias sociedades residentes en distintos Estados miembros, pongamos por caso, una sociedad residente en España filial de una sociedad residente en Holanda, una sociedad residente en Bélgica con un establecimiento permanente en Portugal deciden fusionarse. La sociedad fusionada tiene su sede de dirección efectiva en Bélgica pero se constituye en Holanda bajo la forma de BV, manteniendo como establecimientos permanentes las unidades productivas sitas en España y Portugal. Se consideran *relaciones internas* las que tendrán lugar con posterioridad a la fusión entre las distintas partes de la sociedad, mientras que se consideran *externas* aquéllas que la sociedad mantenga con terceras partes, bien en otro país comunitario o bien con un residente en un país no comunitario.

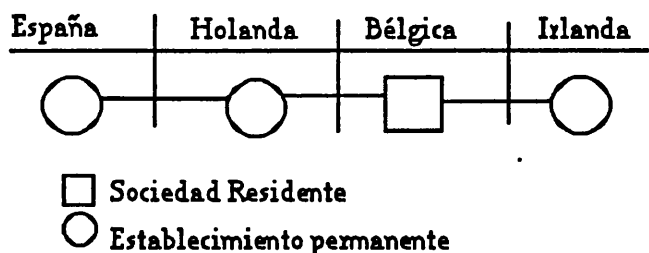
El caso ejemplificado puede expresarse gráficamente así.
Antes de la fusión.

Con respecto a las relaciones internas de la sociedad resultante, si éstas se llevan a cabo entre el país donde se sitúe la sede de dirección efectiva y otro de los países en los que la sociedad resultante sigue manteniendo un establecimiento permanente, la normativa que regulará estas relaciones será, junto con la legislación comunitaria y la legislación interna de ambos países, el CDI firmado entre ambos países comunitarios, caso de existir éste, como si la fusión no hubiera tenido lugar ²¹⁵⁷. Ello claro está, y como observamos en el capítulo II.3, sin perjuicio de la aplicación preferente de las normas y principios comunitarios tendentes a la consecución de los fines encomendados a la Comunidad.

Sin embargo, la conclusión no es tan rotunda tratándose de una transacción mantenida entre dos partes de la sociedad resultante de la fusión cuando en ninguno de los Estados se sitúe la sede de dirección efectiva de esta sociedad, al menos por lo que a la aplicación del CDI respectivo se refiere. En principio, atendiendo a la aplicación limitada de los CDI, debería aplicarse el CDI entre el país al que afecta esta relación interna y el país de residencia de la sociedad ²¹⁵⁸.



Después de la fusión.



²¹⁵⁷ El supuesto aludido es aquél en el que los servicios internos se llevaran a cabo entre la casa central belga y el establecimiento permanente situado en España. En este supuesto seguiría siendo de aplicación el mismo CDI aplicable con anterioridad a la fusión.

²¹⁵⁸ No obstante, ello puede conllevar la aplicación en cada país, de diferentes normas a la misma sociedad y tratándose de la misma relación interna. Tomando como base el supuesto típico, en el caso de que el establecimiento portugués prestara un servicio al establecimiento español, España debería aplicar el CDI entre España y Bélgica para atribuir relevancia jurídico tributaria a esta prestación interna, mientras que Portugal debería aplicar el CDI

La misma propuesta sería en principio válida en relación con las relaciones que la sociedad mantuviera con terceros, residentes o no en un país comunitario, desde uno de los establecimientos permanentes situados en un Estado diferente al de la situación de la sede de dirección efectiva. Sin embargo, ello produce como consecuencia un cambio de normativa aplicable ²¹⁵⁹, tanto por parte de las autoridades del país de residencia de la entidad tercera, como por parte de las autoridades comunitarias y las sociedades intervinientes en la relación.

Esta situación es, no obstante, diversa, en relación con las relaciones que mantengan los establecimientos permanentes de esta empresa -tanto internas como externas-, siempre que en su Estado de situación pueda entenderse que la sociedad es residente con arreglo a su legislación interna, aunque sea por un motivo diferente al de la situación en el territorio de la sede de dirección efectiva de la sociedad ²¹⁶⁰. En la medida en que la sociedad es considerada residente en uno de los Estados miembros comunitarios de acuerdo con su legislación interna, esta sociedad fusionada podrá seguir disfrutando de los efectos derivados de la aplicación relativa de los CDI. En cambio, la solución no podría ser la misma para el resto de los establecimientos permanentes de sociedades nacionales de algún país comunitario, a los que da lugar la fusión de acuerdo con la Directiva, en la medida en que la legislación interna del Estado de su situación no los considera residentes.

firmado por este país con Bélgica para buscar la relevancia jurídico tributaria a esta misma relación.

²¹⁵⁹ Tomemos por ejemplo el caso de las relaciones entre el establecimiento permanente situado en España y una entidad residente en un tercer país. Con anterioridad a la fusión, esta relación quedaba regulada por el CDI firmado por España -caso de existir- con el país de residencia de la entidad tercera. Sin embargo, tras la fusión, el CDI aplicable sería el firmado entre el país de residencia de la nueva sociedad fusionada, Bélgica, y el país de residencia del tercero. Al cambiar la residencia de la sociedad operante, se produce un cambio en la normativa reguladora de las relaciones económicas, al constituir la residencia de las sociedades el criterio de configuración del ámbito subjetivo decisivo para la aplicación de los CDI bilaterales.

²¹⁶⁰ En nuestro caso tipo esta sería a la situación que afectaría al establecimiento permanente situado en Holanda. Al considerarse la sociedad fusionada nacional holandesa, se consideraría al mismo tiempo residente en el mismo. En consecuencia, las relaciones que este establecimiento permanente tuviera con terceras partes no sufrirían un cambio en la legislación aplicable con motivo de la fusión.

Sin embargo, si se observa el tratamiento diferenciado entre los dos tipos de establecimientos permanentes comentados en el párrafo anterior, éste deriva de la consideración del primer establecimiento permanente como nacional del Estado en el que se encuentra situado. En otras palabras, el tratamiento fiscal diferenciado consistente en la negativa a la aplicación de una normativa diferente a ambos supuestos, deriva de la consideración del primer establecimiento permanente como nacional en un Estado. Así, el tratamiento fiscal diferente se basa únicamente en la nacionalidad, de la sociedad, siendo ésta en este caso diferente de la residencia entendida como lugar en donde se encuentra la sede de dirección efectiva de la misma ²¹⁶¹.

En consecuencia, la continuidad en la aplicación de determinadas normas reguladoras del régimen jurídico tributario de las relaciones económicas internacionales se hace depender en ocasiones de un criterio formal, en concreto de la nacionalidad de la sociedad fusionada resultante. En la medida en que esta solución es consecuencia de los mecanismos previstos en la normativa aplicable, los CDI, y éstos prevén un trato diferenciado, basado únicamente en el hecho de la nacionalidad de la entidad resultante, estos mecanismos normativos - la determinación del ámbito subjetivo de aplicación de los CDI de los que son parte los Estados comunitarios miembros- pueden resultar contrarios al ordenamiento comunitario por establecer un tratamiento discriminatorio en atención exclusiva al criterio de la nacionalidad de las sociedades, contraviniendo los artículos 7 y 58 del Tratado de Roma.

Ello es así, en la medida en que la existencia de estas normas contenidas en los CDI pueden constreñir a las sociedades de los países comunitarios a *establecerse* o *constituirse*, en aquéllos países que tengan una mejor red de CDI, en perjuicio de aquéllos países que, condicionados por una situación económica más precaria, disponen de una situación negociadora menor, y en consecuencia adoptan CDI con cláusulas *menos*

²¹⁶¹ La distinción entre nacionalidad de la sociedad y sede de dirección efectiva y protección de la libertad de establecimiento en ambos casos aparece recogida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades en el caso Daily Mail 81/87, en cuyo párrafo cuarto parece establecerse una protección diferente en relación con el establecimiento principal, y los establecimientos permanentes. No obstante, conviene tener presente, que el establecimiento permanente no se define por el Tribunal por referencia a la nacionalidad, sino por relación con el criterio de la sede de dirección efectiva. Vid párrafo cuarto de la mencionada sentencia.

favorables para las entidades. No se discute la posibilidad de que la sociedad fusionada pueda tomar ventaja en su conjunto, y no sólo el establecimiento permanente situado en el Estado que considere nacional a la sociedad ²¹⁶², del tratamiento fiscal favorable como consecuencia de la interposición de la nacionalidad en un determinado país. Se pone en duda en cambio, la rectitud de la norma que otorga estos beneficios en atención exclusiva al criterio de la nacionalidad, discriminando otras formas de establecimiento que den lugar a la misma situación económica e incluso jurídica ²¹⁶³, no solo en este país sino en el ámbito comunitario global ²¹⁶⁴.

El planteamiento de estas situaciones comparadas debería llevar a la reformulación, al menos en el ámbito europeo, del ámbito subjetivo de aplicación de los CDI firmados por los Estados miembros. En la medida en que se encuentra vigente la libertad de establecimiento en el ámbito comunitario y que ésta protege a las entidades nacionales *de cualquier* Estado miembro, y teniendo en cuenta que la Comunidad ha tomado ya las medidas en materia tributaria para el cumplimiento efectivo de aquélla, asumiendo en consecuencia la competencia general sobre la materia, podría

²¹⁶² En el supuesto marco, parece evidente que todos y cada uno de los establecimientos permanentes de la sociedad fusionada podrían alegar la aplicación de los CDI firmados por Holanda con terceros países, y no sólo los firmados por Bélgica, y en general de todos aquellos países en los que la sociedad fusionada pudiera considerarse residente -por ejemplo, si el establecimiento principal de la sociedad se localizara en Italia, también la sociedad podría alegar la aplicación de los CDI italianos. Aunque la situación pueda parecer paradójica, ello es consecuencia en primer lugar del enfoque bilateral de la aplicación de los Convenios, y fundamentalmente de la dependencia de su aplicabilidad subjetiva de unos criterios sobre los que los Estados contratantes poseen plena potestad en cuanto a su configuración.

²¹⁶³ En otras palabras, se discute el hecho de que las consecuencias fiscales puedan ser contrarias por el hecho de que esta sociedad fusionada decida constituirse en un país y no en otro, como consecuencia de las prerrogativas fiscales que ello conlleva. Y a su vez, la constatación de un tratamiento discriminatorio observando como las consecuencias fiscales pueden ser las mismas para esta sociedad de establecerse -constituirse- en un lugar a constituirse, teniendo la misma forma comunitaria en otro de los países en los que se encuentran las sociedades o establecimientos permanentes que se fusionan. Ciertamente, la determinación de la constitución

²¹⁶⁴ Carece de justificación razonable el hecho de que las operaciones realizadas por esta sociedad fusionada desde su establecimiento permanente situado en España pueda alegar las normas de los CDI firmados por Holanda y en cambio no pueda alegar los CDI firmados por España, Y en cambio, que otra sociedad resultante de la fusión de entidades similares al primer supuesto, pero constituida en España, sí pueda alegar los CDI firmados por España pero no los firmados por Holanda, con independencia del lugar donde se lleven a cabo las actividades y la vinculación de los rendimientos a los diferentes establecimientos de la sociedad.

revisarse el ámbito de aplicación de aquéllos, protegiendo a cualquier sociedad de un país comunitario que ejerciera el derecho de establecimiento en el Estado que ha firmado los CDI en cuestión.

De otro modo, esta asunción de competencias podría suponer la necesidad de favorecer, en el ámbito comunitario, a todos los establecimientos permanentes de entidades de países comunitarios situados en el espacio comunitario, beneficiándose, del mismo modo que las sociedades nacionales, de los efectos de los CDI firmados por su Estado de situación, so pena de quebrantar el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad ²¹⁶⁵. Por tanto, la interdicción del tratamiento discriminatorio por razón de nacionalidad, puede llevar a ampliar, aunque únicamente en el ámbito comunitario, el beneficio derivado de la aplicación de los CDI firmados por cada Estado miembro, a los establecimientos permanentes de las entidades o sociedades de otro Estado miembro situado en el primer Estado.

Con esta propuesta, se conseguiría el afianzamiento de una solución tributaria equitativa y neutral en todo el ámbito europeo. No obstante su consecución dependerá de la recta transformación de las estructuras nacionales y bilaterales pensadas tradicionalmente para la solución de los problemas tributarios transnacionales. En la medida en que fructifiquen estas acciones -creación de la sociedad con estatuto europeo,...-, los tradicionales planteamientos bilaterales deberán superarse para acomodar a la realidad económica interrelacionada y global. En estas coordenadas, el instituto del establecimiento permanente puede servir al afianzamiento de esta evolución de las estructuras clásicas de este campo de conocimiento.

²¹⁶⁵ En otras palabras, la extensión de los beneficios de los CDI a una sociedad, únicamente por motivos de nacionalidad, contraviene el ordenamiento jurídico comunitario cuando esta cláusula suponga la negativa de esta prerrogativa a los establecimientos permanentes de sociedades nacionales en algún otro Estado miembro que no merezca la consideración de nacional en este Estado y al que no resultan aplicables estas medidas.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La configuración de una teoría explicativa de los conflictos jurisdiccionales tributarios internacionales se formula desde sus orígenes como un compromiso entre la perspectiva teórica y la perspectiva práctica, encauzando al mismo tiempo el conflicto de intereses que enfrenta a los países desarrollados y a los países en desarrollo. Ante este conflicto que origina el nacimiento de esta rama jurídica, la figura del establecimiento permanente nace por la concurrencia de dos exigencias: el respeto de los límites de la acción territorial del poder tributario del Estado y la configuración personal de la imposición sobre las rentas de carácter empresarial, aún en perjuicio de la prevalencia del Estado de la fuente, superando la teoría del beneficio por la teoría de la capacidad económica como fundamento explicativo de la exacción impositiva sobre la renta societaria por parte de los Estados.

El establecimiento permanente ofrece una solución satisfactoria para ambos presupuestos, de ahí que el *principio del establecimiento permanente* entendido como condición necesaria para el ejercicio legítimo del poder tributario sobre las rentas empresariales alcance una aceptación progresiva como propuesta para la delimitación de los poderes tributarios en la esfera internacional, corroborando esta postura los Modelos de Convenio de la OCDE y posteriormente también el Modelo de la ONU. Paralelamente, la asunción de este principio va a suponer, desde los trabajos de la Sociedad de Naciones, la construcción progresiva del establecimiento permanente como un centro de imputación de rentas de carácter personal, configurándose por semejanza al criterio de la residencia de las sociedades.

La equiparación se realiza de manera progresiva, apareciendo ya alguno de sus elementos en los trabajos y modelos de convenio de la Sociedad de Naciones. Desde el primer momento se apuesta por el principio de empresa separada en perjuicio del criterio de unidad económica, por entender que expresa mejor la relación entre la capacidad económica demostrada por una entidad y un determinado territorio; por ello se toma como punto de partida la contabilidad separada de cada establecimiento.

SEGUNDA. La comprensión del concepto y del régimen jurídico del establecimiento permanente se aclara por la precisión de las relaciones entre la normativa interna y los Convenios de Doble Imposición. Esta relación se infiere de los condicionamientos constitucionales de cada Estado y por el respeto a las normas internacionales que rigen la conclusión de Tratados Internacionales, especialmente del Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados. Aunque los Convenios de Doble Imposición tengan primacía sobre las normas tributarias internas, de acuerdo con el artículo 96 CE y 27 VCLT, manifestada en la resistencia pasiva frente a la Ley posterior, las especialidades incluso constitucionales de la materia tributaria exigen la precisión de esta relación. La supremacía no supone la posibilidad de que los Convenios de Doble Imposición regulen cualquier aspecto de la materia tributaria, puesto que el principio de reserva material de ley tributaria impide la creación ex novo de tributos mediante la utilización de estos Convenios. Sin embargo, no se vetan las posibilidades de actuación de los Convenios de Doble Imposición en materia tributaria, puesto que el procedimiento constitucional previsto para la autorización de la firma de estos Convenios, aunque no transforma su naturaleza en Ley, salva las exigencias y el fundamento del principio de reserva formal de ley, por lo que los Convenios de Doble Imposición pueden alterar, incluso sustancialmente -en definitiva, cualquier modificación tributaria entendida en sentido constitucional-, la configuración jurídico-tributaria derivada de la legislación interna, que en todo caso debe recoger el supuesto de sujeción al tributo. Con ello se preserva a su vez el principio de calificación autónoma derivado de los Convenios de Doble Imposición, y el respeto por las consecuencias jurídicas derivadas de la aplicación de los mismos, en el supuesto de que éstos contengan normas sustantivas de carácter material. La aplicación preferente de éstas obligará a seguir la configuración jurídica autónoma derivada de su interpretación, aun contraviniendo el presupuesto de hecho y las consecuencias jurídicas que se infieran de la legislación interna. Esta conclusión no sufrirá variación aunque la cuantía de la obligación tributaria que surge de la aplicación del Convenio sea mayor que la que resultaría de la aplicación exclusiva de la normativa interna, puesto que la naturaleza limitativa de los Tratados de Doble Imposición, solamente se predica de éstos respecto de la legislación interna y no a la inversa, por lo que la modificación llevada a cabo por los Convenios puede suponer tanto una alteración sustancial de la relación tributaria como la

exigencia de una obligación de mayor cuantía, y no únicamente una reducción de la carga tributaria.

Si las posibilidades de actuación y de integración de los Convenios de Doble Imposición se determinan con arreglo a las particularidades constitucionales y legales de cada ordenamiento jurídico tributario, otros son los criterios a tener en cuenta en relación con la interpretación de los conceptos y cláusulas contenidos en los mismos. A falta de una previsión específica, como la del artículo 3.2 MC, el criterio general obliga a adecuar esta actividad a los criterios generales previstos en el Convenio de Viena sobre derecho de los Tratados. Este criterio interpretativo es especialmente cierto en relación con la interpretación del sentido de las cláusulas y preceptos de los CDI, puesto que la regla especial del artículo 3.2 MC únicamente se refiere a la interpretación del sentido de los términos utilizados en el CDI pero no de las cláusulas contenidas en los mismos. Esta matización es ciertamente relevante en relación con las reglas imperativas contenidas en los CDI, que obligan a conformar una situación jurídico-tributaria de aquellas relaciones expresadas conforme a unas coordenadas propias, por lo que los elementos de la obligación tributaria se especificarán atendiendo a los instrumentos previstos por la normativa internacional para la interpretación de estas cláusulas.

El artículo 3.2 MC defiende el criterio de calificación autónoma de los CDI cuando estos contengan unos criterios propios de definición de un determinado concepto. Para el resto de conceptos, e incluso para los términos utilizados en las definiciones específicas del CDI, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 3.2 MC. En esta regla se admite la remisión a la legislación tributaria específica interna para la concreción del significado de un término, remisión que no vulnera las relaciones entre normativa interna y tratados internacionales previstas constitucionalmente, sino que se realiza como cumplimiento directo de los criterios interpretativos del Convenio de Viena, que establecen la aplicación preferente de reglas de interpretación previstas específicamente en la norma internacional; esta remisión puede entenderse efectuada en ocasiones incluso a la Ley posterior, sin que ello suponga la quiebra de la fuerza pasiva de los CDI.

Aunque la redacción de esta regla difiera en cada Modelo de Convenio, se observa una evolución de la misma tendente a otorgar una

mayor relevancia al contexto del CDI en la precisión del significado de los términos no definidos. La reformulación de la regla del artículo 3.2 del CDI deberá favorecer una interpretación contextual autónoma del CDI, no sólo cuando exista una oposición o exigencia, sino cuando la construcción razonada del mismo permita deducir o inferir un criterio propio. La referencia a los Comentarios del MCOCDE para la búsqueda del significado contextual de los términos empleados en los CDI es obligada de acuerdo con los criterios expresados en el artículo 31.3 y 4 del Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados, y resulta una técnica imprescindible para la abstracción y formación de unos principios y criterios con validez internacional general, aunque limitada parcialmente por efectos de la aplicación bilateral de las normas en las que se instrumenta la solución a la colisión de poderes tributarios.

TERCERA. El principio de calificación autónoma se pone de manifiesto en relación con la formulación del concepto de establecimiento permanente. Aunque el ordenamiento español regula el concepto de establecimiento permanente en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo de aplicación un CDI deberá estarse a la propia calificación que el mismo establece en torno a este concepto, con independencia de que admita un criterio más amplio o más restringido. No obstante, la incorporación de este instituto en el ordenamiento comunitario puede conducir a la homogeneización de contenidos en todo el ámbito comunitario, tanto en la legislación interna como en relación con la aplicación de los CDI, en la medida en que el Tribunal de Justicia de Luxemburgo deviene el órgano supremo para su desarrollo e interpretación en la esfera comunitaria.

La regulación del concepto de establecimiento permanente en el derecho interno es de carácter abierto mediante el señalamiento de determinados supuestos de naturaleza simplemente presuntiva. La misma conclusión puede adaptarse respecto a los CDI, en los que los supuestos específicos enumerados tan sólo constituyen presunciones iuris tantum de establecimiento permanente, que deben adecuarse a los elementos que se infieren de la definición general. Esta situación, a la que se ha llegado tras la extracción por generalización de una definición de carácter general, permite que la jurisprudencia adapte gradualmente este instituto a la evolución de

las formas empresariales, mediante la interpretación de sus elementos integrantes. Esta adaptación del concepto de establecimiento permanente, tanto a nivel jurisprudencial, como en los Modelos de Convenio y sus Comentarios, pone de manifiesto la preponderancia progresiva del elemento funcional en su constitución, en perjuicio del clásico elemento físico constituido por el lugar de negocios. Así, se reconoce la función meramente instrumental o medial del lugar de negocios en la constitución de un establecimiento permanente, se admite una interpretación laxa de la *fijeza*, que se compensa con una incidencia mayor en la demostración de la continuidad de la actividad como manifestación de la permanencia del establecimiento. Con todo, esta interpretación progresiva no implica la exigencia de un nuevo elemento temporal para la constitución del establecimiento permanente, sino que éste únicamente desempeña una función demostrativa de los requisitos integrantes del instituto y de su necesaria interrelación.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el apartado 5.1 del MC no contiene ni el único presupuesto de hecho que califica a una situación como establecimiento permanente, ni todos los elementos que configuran esta situación típica. Junto a los elementos que se infieren del artículo 5.1 MC debe añadirse una nota definidora negativa, la no caracterización de la actividad llevada a cabo como auxiliar o preparatoria. Este elemento no puede definirse en relación con la productividad, predicable de cualquier establecimiento por lo que no es elemento positivo ni negativo de la definición, ni con relación única al ciclo completo de la actividad, aunque su manifestación excluye la calificación de esta actividad como auxiliar o preparatoria. Por contra, la auxiliariadad se define por relación a la actividad global de la empresa y en definitiva por la imposibilidad de imputar rendimientos al mismo de acuerdo con los sistemas de atribución. En consecuencia, el MC se decanta por la admisión de una *teoría de la imputabilidad de rendimientos* en la definición negativa del establecimiento permanente, desechando tanto la teoría de la realización como la de la pertenencia económica. Por ello, no puede explicarse la existencia de un establecimiento permanente sin la posibilidad de atribuir una parte de los rendimientos al mismo, configurándose este sistema como determinante de la legitimación del Estado en que se realiza una actividad para el ejercicio del poder tributario. No obstante, la OCDE debería pulir los

Comentarios al artículo 5 y 7, al objeto de eliminar posibles interpretaciones contradictorias.

Junto a la cláusula denominada general, el MCOCDE de 1977 intenta otorgar singularidad a los establecimientos permanentes consistentes en la realización de obras de construcción. Para éstos, el MCOCDE exige la concurrencia de un elemento temporal concebido como *período mínimo* de duración de las actividades, y elemento constitutivo de su definición. Sin embargo, en relación con los CDI que siguen el PCOCDE de 1963, este elemento temporal no constituye elemento necesario ni suficiente, sino simplemente demostrativo de la permanencia a efectos de constituir un establecimiento permanente de acuerdo con la cláusula general.

Además es posible configurar un establecimiento permanente de acuerdo con la denominada cláusula de la agencia. Reconocida como criterio independiente de constitución del establecimiento de acuerdo con elementos propios, su formulación prescinde del lugar de negocios como requisito necesario, estableciendo la conexión territorial en función de la ubicación de la actividad de representación de la empresa principal. En este caso, el elemento fundamental consiste en la vinculación jurídica que reporta la actuación del representante actuando en nombre y por cuenta del principal, debiendo interpretarse en este sentido la referencia a la facultad para contratar en nombre del principal. Esta consideración abre nuevas perspectivas en la medida en que es esta actuación la que debe considerarse como límite para la existencia de un establecimiento permanente. Además esta consideración permite diferenciar el ámbito de las actividades cubiertas por el artículo 14 y el de las recogidas en el artículo 5 MC. Mientras las primeras reconocen y exigen una relación personal directa del sujeto, las condiciones de asimilación solamente se predicán de las condiciones analizadas en la cláusula general, en tanto en cuanto los elementos discutidos en la cláusula de la agencia no pueden conformar una base fija para las actividades recogidas por el ámbito de actuación del artículo 14 MC.

CUARTA. De otro lado, la configuración del régimen jurídico tributario previsto para el establecimiento permanente encuentra su fundamento último en la formulación de unos criterios generales de justicia,

proclamados en la consecución de la equidad y la eficiencia de los sistemas tributarios nacionales, incluso en su vertiente internacional. La fundamentación teórica de ambos principios debe inspirar la construcción e interpretación de la formulación positiva del principio de no discriminación. La concreción de este principio, el único criterio de justicia que se encuentra positivizado, es importante en la medida en que vincula directamente a los tribunales y a las administraciones, si bien deben tenerse en cuenta en cada caso los concretos condicionantes normativos y la esfera de su aplicación respectiva. Por otra parte, ante la ausencia de principios de derecho internacional público que limiten la acción tributaria de los Estados, únicamente constreñidos por la concepción territorial de la eficacia de sus acciones, el principio de no discriminación debe convertirse, al tender sus raíces en el derecho positivo, en un criterio general de interpretación y explicación de la extensión de estos poderes tributarios. En cierta medida, esta consideración se convierte en la exigencia necesaria para que la interdependencia económica mundial favorezca el progreso de las diferentes naciones, sin que los sistemas tributarios constituyan un obstáculo al mismo.

De todos modos, en las distintas proyecciones del principio de no discriminación, su comprensión necesita de la referencia a una *situación objetiva de comparación*. Por ello, el principio de no discriminación no otorga al establecimiento permanente un contenido jurídico sustancial *per se*, sino que en todo caso este régimen debe construirse en atención a una situación hipotética que sirve de referencia y objeto de comparación. Aún con todo, teniendo presente las diferentes dimensiones del principio de no discriminación, y el ámbito concreto de aplicación de cada una de ellas, la interrelación de las normas de las que procede su configuración puede dar lugar a una expansión

Los establecimientos permanentes de empresas extranjeras situados en España pueden alegar en su favor el respeto del principio constitucional de igualdad tributaria, pues éste, a diferencia del artículo 14 CE, no se refiere únicamente a los españoles, sino que, en consonancia con el principio de generalidad formulado de manera amplia, debe acoger cualquier situación demostrativa de capacidad económica tenida en cuenta por el ordenamiento comunitario. Por otro lado, aunque el principio de igualdad formal ante la

Ley solamente se reconozca en favor de los *españoles*, no implica que pueda alegarse el artículo 14 de la CE como obstáculo a la aplicación de los principios que proclaman la justicia tributaria en el artículo 31.1 CE a las entidades extranjeras -con establecimiento permanente en nuestro territorio0, en aras de la consecución de la igualdad real preconizada por el artículo 9.2 CE, que tiene en cuenta no sólo a los nacionales españoles sino al individuo y a los grupos en que se integra.

QUINTA. En relación con las cláusulas de no discriminación contenidas en los CDI, en principio los establecimientos permanentes podrán alegar tanto las cláusulas de no discriminación por motivos de nacionalidad, como la específica dedicada al tratamiento no discriminatorio de los establecimientos permanentes, y ello porque cumplen los requisitos de aplicación de las mismas.

En relación con la cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad, porque los establecimientos permanentes de entidades extranjeras se encuentran a efectos tributarios, en las mismas condiciones de hecho y de derecho que las sociedades nacionales en relación con la imposición societaria directa y de carácter estatal. En primer lugar porque, no puede alegarse una diferente situación fáctica que impida la observancia de esta cláusula cuando se base en una simple diferencia sin consecuencias en el resultado económico que quiera gravarse, puesto que esta similitud se refiere a las características fácticas conducentes a la realización del presupuesto de hecho del que deriva del surgimiento de la relación jurídica tributaria.

En el mismo sentido debe interpretarse el requisito de la identidad de condiciones de derecho, puesto que de otro modo el simple hecho de la diferenciación por motivos de nacionalidad provocaría una desigualdad que impediría la comparación. La referencia a la identidad en las condiciones de derecho debe tener en cuenta la naturaleza jurídica y el alcance de las obligaciones vinculadas a un determinado presupuesto fáctico, demostrando la necesaria proporcionalidad entre las circunstancias de hecho y las consecuencias jurídicas que el ordenamiento tributario debe prever. En este sentido, resulta imposible mantener apriorísticamente que la

naturaleza jurídica del impuesto que recae sobre los residentes es diferente de la imposición prevista para *todas* las entidades no residentes que operen en un determinado territorio. Al contrario, los establecimientos permanentes podrían alegar esta cláusula. En concreto, podría ser alegable por los establecimientos permanentes a efectos de beneficiarse del trato previsto por los CDI del país de su situación para las sociedades residentes, cuando estas obtengan esta calificación únicamente por razón de su nacionalidad, definida ésta con arreglo a puntos de conexión meramente formales, admitiéndose implícitamente esta comparación en los Comentarios al MCOCDE.

Por ello, resulta criticable la modificación operada por la OCDE en su actualización del MCOCDE de 1992, al impedir la alegación de esta cláusula al establecimiento permanente. Ello es así en la medida en que en determinados ordenamientos jurídicos no podrá encontrarse una sociedad nacional que se encuentre en las mismas condiciones que la empresa con establecimiento permanente, y que a su vez sea no residente, puesto que la nacionalidad española suele determinar de modo automático la residencia a efectos fiscales. De este modo resultaría conveniente una nueva reformulación del artículo 24.1 MC, puesto que aun constatando la intencionalidad de limitar las posibilidades de equiparación del tratamiento jurídico de las sociedades residentes y de las sociedades no residentes con un establecimiento permanente en un determinado territorio, esta modificación perjudica la interpretación conjunta de los artículos 7.2 y 24.1 y 24.4 del MC. Aún así, debe manifestarse que los CDI firmados por España no deberán acogerse a la interpretación propiciada por la nueva redacción del artículo 24.1 MC en la medida en que modifica el tenor literal de este artículo en comparación con los CDI mencionados. En definitiva, no debe excluirse la posibilidad de comparar dos situaciones de acuerdo con la cláusula de nacionalidad por el hecho de que una tenga en cuenta a un residente y la otra a un no residente o viceversa.

La cláusula de no discriminación de los establecimientos permanentes pone de manifiesto por su parte que la permisibilidad de un trato diferenciado de los mismos, en relación con el soportado por las personas residentes, debe responder en todo caso a la adaptación de las modalidades de la imposición a las circunstancias particulares en que se

exige. Son estas circunstancias particulares del establecimiento permanente las que exigen y justifican a la vez una adecuación del sistema impositivo general aplicado a las demás sociedades residentes. Pero en cualquier caso, el tratamiento exigido de acuerdo con este principio debe ser similar al previsto para las sociedades residentes, justificándose las diferencias únicamente para adaptar aquella modalidad de imposición a las circunstancias particulares en que se exige.

Por tanto, aunque del principio de no discriminación formulado en los CDI, en los MC no se infiera un tratamiento jurídico tributario per se, sí se establecen las condiciones de comparación con el régimen jurídico de las entidades residentes, con arreglo a las cuales comprender y exigir una respuesta jurídica de los ordenamientos internos. Esta indicación normativa de los CDI parece postular el predominio, siendo de aplicación un CDI basado en el MCOCDE, del principio de neutralidad importadora, asegurando la equiparación del tratamiento tributario de una serie de situaciones con trascendencia tributaria, en el país en el que tienen lugar las mismas, con independencia de cuál sea la reacción del ordenamiento en el cual residen las sociedades de las que dependen estas actuaciones. Principio de neutralidad impositiva de carácter importador, que requiere, eso sí, como exigencia mínima de su aplicación, la existencia de un establecimiento permanente operando en un determinado territorio. Este es uno de los aspectos que configuran a este principio no solamente como condición determinante de la distribución y el ejercicio de las competencias tributarias por parte de un Estado, sino también como criterio determinante de la exigencia de un modo de tributación concreto y equiparado de los rendimientos empresariales realizados en un determinado país, y obtenidos al menos a través de la participación de un establecimiento permanente.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la configuración jurídica de la situación objetiva comparable - imposición menos favorable de las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades-, no deberá establecerse atendiendo únicamente a la normativa interna, sino a cualquier norma que sea aplicable a esta sociedad residente, pertenezca al ordenamiento interno, a un CDI firmado por el país que le otorga la residencia o incluso al ordenamiento comunitario directamente aplicable a la sociedad. Frente a esta postura no cabe alegar el principio de eficacia

relativa de los Tratados, puesto que la comparación se efectúa en atención a la imposición de las sociedades residentes, y no a la imposición derivada de la normativa interna. Por otro lado, no podría alegarse un CDI firmado con un tercero para no satisfacer las condiciones garantizadas y obligaciones comprometidas en un CDI anterior o posterior con otro país, puesto que contravendría los principios del Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados. Finalmente, la toma en consideración de los efectos de la normativa comunitaria sobre la situación objetiva comparable, puede permitir la extensión de sus efectos, mediante una interrelación del principio de no discriminación en el ámbito comunitario, y las cláusulas de no discriminación contenidas en los CDI firmados por los países miembros con terceros Estados, a los establecimientos permanentes de entidades no residentes y no nacionales de alguno de los países comunitarios y situados en este espacio. El planteamiento de esta interrelación de ámbitos diferenciados de las cláusulas de interdicción del tratamiento discriminatorio, puede abrir nuevas vías de comprensión del fenómeno tributario internacional, con una dimensión desconocida hasta nuestros días, que con el empeño de los sectores implicados puede suponer el desarrollo de unos principios básicos de carácter internacional de aceptación internacional, relativos a la tributación internacional de los beneficios empresariales y en consecuencia delimitadores de las potestades tributarias de cada Estado actuante sobre estas rentas.

SEXTA. La comparación del régimen tributario de los establecimientos permanentes con el de las sociedades residentes, se completa atendiendo al proceso de personalización de acuerdo con el cual ha evolucionado la configuración conceptual del establecimiento permanente y de los principios y criterios rectores de la atribución de rendimientos al mismo, tanto en la legislación interna como en los CDI. Este proceso decidido en los primeros proyectos de la Sociedad de Naciones, se completa con la evolución de esta figura a través de los diferentes Modelos de Convenio y CDI, y tiene su expresión más acabada en la doctrina del Tribunal de Justicia de Luxemburgo en torno a la interdicción del tratamiento discriminatorio mediante la interposición de normas tributarias referido a la libertad de establecimiento.

La consideración personal es predicable de la legislación interna, porque el establecimiento permanente actúa como un centro de imputación personal al que exigirá un impuesto con la misma naturaleza -personal- que el regulado para la obligación personal de contribuir para las sociedades residentes. Además tiene el mismo alcance mundial, teniendo en cuenta que el artículo 7.a de la LIS, a pesar del artículo 6.2, establece una ficción de obtención en nuestro territorio de la totalidad de las rentas imputables al establecimiento permanente, lo que supone en definitiva la tributación por renta mundial de las rentas vinculadas al establecimiento.

La misma conclusión y configuración personal se desprende del texto del MC. Esta conclusión es patente atendiendo al cambio en la definición general de establecimiento permanente, que profundiza en la consideración personal -obtención *a través* del establecimiento permanente- sobre la territorial -obtención *en* el establecimiento permanente-. Pero sobre todo, este proceso resulta palpable con el examen de las cláusulas de no discriminación, y en especial de la regla de atribución de rendimientos prevista en el artículo 7.2. En ella se establece, con carácter imperativo, la imputación al establecimiento permanente de los rendimientos que el mismo hubiera podido obtener, de ser una empresa distinta y separada 'que realizara las mismas actividades en las mismas condiciones y tratase con total independencia con la casa central'. Esta regla, al ser de carácter imperativo, y no meramente permisiva del régimen previsto en las legislaciones internas de los Estados contratantes, impone una obligación de carácter internacional a los mismos para que, existiendo un CDI aplicable, realicen la imputación de rendimientos al establecimiento permanente con el mismo sistema o utilizando los mismos criterios que los previstos para las legislaciones internas, con independencia de cuál sea el régimen previsto en su normativa interna.

La personalización queda patente con el sistema de atribución previsto, en la medida en que se desecha el principio de la fuerza de atracción y se acoge el criterio de vinculación efectiva al establecimiento, que configura al establecimiento como centro de imputación personal. Apoyando esta decisión, debe concluirse que el artículo 21.2 MC confirma la primacía del criterio de la vinculación efectiva sobre otras reglas de atribución. Esta vinculación de carácter personal queda aún más de

manifiesto con la admisibilidad de la imputación de rendimientos aún proviniendo de un Estado diferente al de situación del establecimiento, es decir con la admisión del principio de renta mundial como característica de la atribución de los rendimientos al establecimiento.

La admisibilidad de la atribución de las rentas mundiales vinculadas efectivamente al establecimiento permanente constituye un factor importante en la modificación de los esquemas tradicionales de solución de conflictos tributarios. Así el establecimiento permanente se desprende de la tradicional configuración territorial, que podía defenderse con arreglo al principio de la fuerza de atracción. Tanto el artículo 7 -al exigir la adopción de un régimen similar al previsto para las sociedades residentes, orientando al establecimiento permanente como un centro de imputación de rentas-, como el artículo 24 -que obliga a la comparación de su régimen tributario con el de las sociedades residentes que realicen la misma actividad-, ponen de manifiesto la configuración personal del gravamen que recae sobre estas entidades en el Estado de situación del establecimiento, a pesar de su consideración a efectos estructurales como país de la fuente, de cuya calificación se infieren una serie de condicionantes en la actuación de este Estado que puede provocar distorsiones en el desempeño de actividades empresariales a través de establecimiento permanente, como consecuencia de estos esquemas tradicionales tributarios internacionales.

SEPTIMA. Entre los elementos que realizan la consideración personal del establecimiento permanente debe destacarse asimismo, la regulación de la relevancia tributaria de las relaciones empresariales internas -entre el establecimiento permanente y otras partes de la empresa, generalmente la casa central-. Estas relaciones se regulan de acuerdo con el *criterio de empresa separada*. Su formulación legal admite la atribución ficticia de determinados ingresos y gastos al establecimiento permanente en atención a estas relaciones internas. En cambio, no permite la consideración ficticia de las propias actividades internas que originan tal atribución o imputación. Al otorgar relevancia a las relaciones internas eludiendo el marco jurídico civil o mercantil de esta relación, y por otro lado impedir la modificación de los supuestos fácticos a tomar en consideración, a través de la utilización de esta ficción, el MCOUDE y sus Comentarios optan por una aproximación

funcional amplia para la comprensión del criterio de empresa separada, en perjuicio de una visión legalista o meramente territorial del mismo.

El criterio de empresa separada posibilita la modificación del resultado contable pero no la del hecho que lo origina. El enfoque funcional amplio se respeta incluso frente a la negativa a deducir determinados intereses *satisfechos* por el establecimiento permanente a la casa central como contraprestación por la aportación de determinados capitales al mismo. En este caso la negativa no responde a la defensa de un criterio legalista estricto fundamentado en la inexistencia de bilateralidad en la relación, sino a la comprensión de esta aportación como auténtica aportación de capital de los socios de la sociedad, aunque realizada en un territorio distinto del originalmente escogido para la realización de la inversión, criterio que resulta respaldado al permitir el MC que sí sean deducibles estas cantidades cuando la *sociedad* haya obtenido estos capitales de un tercero y no de sus propios socios.

No obstante, la consecución de un sistema neutral debería impedir que un tratamiento de este tipo recondujera las inversiones realizadas hacia un tipo concreto de forma jurídica, buscada con el único propósito de obtener un mejor tratamiento fiscal, y en concreto de salvar esta negativa a la deducción de determinadas aportaciones de capital. En este sentido sería recomendable la aplicación de los mismos criterios de deducción vigentes para otro tipo de inversiones similares. Se trataría de analizar, sobre todo en el ámbito de actuación previsto por el Convenio sobre arbitraje, la posibilidad de aplicar a las relaciones internas entre casa central y establecimiento permanente la normativa sobre subcapitalización vigente para las sociedades filiales de matrices extranjeras, en aras de la consecución de un sistema fiscal neutral.

La formulación del criterio de empresa separada choca tradicionalmente con un obstáculo importante: la recepción de criterios distintos de imputación referidos a los ingresos y a los gastos, tanto en lo que se refiere a la situación del establecimiento permanente como a la de la casa central. Mientras que en el caso de los ingresos imputables, se hace más evidente la influencia del criterio de empresa separada y la posibilidad de imputar este ingresos *como si* actuara una empresa distinta, esta consideración es más difícil en relación con los gastos, que siguen para su imputación un criterio de *reparto* de los

gastos totales de la empresa. Aunque en principio esta diferencia de criterios de imputación pudiera suponer una quiebra del criterio de empresa separada, responde a los paradigmas y encauzamiento que se le otorga en la legislación interna.

En primer lugar, porque como ocurre en otras áreas de aplicación de este criterio, la asimilación con la empresa separada no puede suponer en ningún caso la observación ficticia de los hechos y actividades a tener en consideración, lo que impide que puedan tenerse en cuenta más hechos productores de gastos o de disminución de la cantidad gravable, diferentes de los realmente realizados por la empresa. En segundo lugar, porque la asignación de criterios diferentes responde a la diferente asignación de ingresos y gastos que corresponden y se aplican a las empresas distintas y separadas en los diferentes ordenamientos tributarios. Mientras se permite la atribución de rendimientos presuntos, sólo se permite la imputación de gastos necesarios y efectivamente realizados, lo que elevado a aquellas empresas con actividades con trascendencia en diferentes jurisdicciones tributarias conlleva el reparto de estos gastos efectivamente realizados entre las mismas atendiendo a los que hubiera llevado o tenido una empresa distinta y separada, pero respetando en todo caso el criterio de la efectividad de los mismos.

El otorgamiento de relevancia tributaria a las relaciones internas de acuerdo con el criterio de empresa separada, referido a la imputación de rendimientos al establecimiento permanente debe realizarse de manera bilateral en ambos Estados, es decir, en el Estado de residencia de la sociedad y en el Estado de situación del establecimiento permanente. No obstante, la atribución de rendimientos con arreglo a este criterio solo se predica de los establecimientos permanentes situados en un país diferente del Estado de residencia de la sociedad, pero no respecto a la casa central, motivado por la consideración global de la empresa en relación con la atribución a esta sede. Aún así, podría entenderse aplicable este criterio entendiendo que en la casa central la empresa actúa no por sí misma sino a través de los representantes o agentes dependientes.

Esta consideración se pone de manifiesto tanto en la prestación de servicios como en la transferencia de activos entre los dos centros de la misma empresa. En el segundo caso, la transferencia de un bien del

establecimiento permanente a la casa central puede originar, por el simple hecho del cruce de fronteras la atribución de una variación patrimonial al establecimiento permanente. Esta imputación puede realizarse en el momento en que se realice la transferencia, sin necesidad de esperar a la recepción de un beneficio o pérdida total/efectivo en la contabilidad general de la empresa. Ello es así en la medida en que la interpretación del artículo 7.2 en cuanto al criterio de empresa separada no puede verse afectado por los condicionantes del artículo 7.1 MC. Este último apartado está destinado a la delimitación de las jurisdicciones fiscales en relación con los beneficios empresariales y atribución de la competencia respectiva para gravar los mismos, y no a la asignación de los criterios de imputación al establecimiento permanente, misión que corresponde a los apartados segundo y siguientes del mencionado artículo del MC. De otro modo, la interpretación del mismo limitando la posibilidad de imputar al establecimiento permanente los rendimientos que correspondan los resultados generales reflejados en la contabilidad general de la empresa -una parte de ellos- implicaría la admisión, según el sistema general de imputación de rendimientos, del método de reparto proporcional, método que sólo se admite con carácter supletorio y cuando esté previsto en la legislación interna de acuerdo con el artículo 7.4 MC.

OCTAVA. En relación con las reglas de valoración, el criterio del *arm's length* es aplicable incluso a las relaciones internas. Este criterio se encuentra recogido tanto en la normativa interna como en los CDI, que recogen este criterio no en el artículo 9 del MC sino en el artículo 7.2 verdadera norma imperativa de aplicación de obligado cumplimiento para los Estados firmantes. Los métodos de cálculo y obtención del precio de mercado deberán ser no obstante, semejantes en ambos casos, a pesar de la diferente obligación y relevancia jurídica de los mismos, puesto que el artículo 9 del MC únicamente legitima la aplicación de las diferentes normas internas, aún con ciertos límites que son los que equiparan su función al criterio del *arm's length* enunciado en el artículo 7.2 MC. Esta norma imperativa de valoración debe aplicarse a todas las relaciones internas con trascendencia tributaria en algún momento, aunque no generen inmediatamente un rendimiento atribuible.

NOVENA. La admisibilidad de la tributación por renta mundial de los establecimientos permanentes, siempre que sea éste el criterio aplicable a las sociedades residentes por parte de la legislación interna, debe conllevar necesariamente el replanteamiento del enfoque bilateral tradicional de solución a la colisión de los poderes tributarios a nivel internacional. En la medida en que el Estado de situación del establecimiento permanente grava las rentas del mismo de acuerdo con el principio de renta mundial, pero se la atribuyen las funciones y potestades típicas que corresponden al denominado Estado de la fuente, los sujetos que actúan a través de establecimiento permanente reciben un trato por parte de los diferentes Estados que resulta discriminatorio y costoso para los mismos. Estas situaciones se engloban en los denominados *casos triangulares*. En tanto no se formalice una propuesta de carácter multilateral, es necesario ajustar la dicotomía planteada por los esquemas clásicos que distingue entre el Estado de la fuente/tributación real y limitada por el territorio por una parte, y Estado de la residencia/tributación personal por renta mundial por otra.

La inadecuación de la calificación formal que afecta en el caso triangular al Estado de situación del establecimiento permanente, que tan sólo actúa como Estado de la fuente, y en consecuencia sólo se le atribuyen al mismo sus funciones típicas, y el gravamen que el mismo ejerce sobre la entidad provoca un tratamiento discriminatorio al mismo que debe modificarse. La solución a esta problemática consistiría en conectar las funciones tributarias que deben corresponder a un Estado en la esfera de las relaciones transnacionales, a la configuración jurídica de su ordenamiento para con el gravamen de una situación concreta, tanto en relación con su naturaleza como con su alcance. Esta propuesta puede suponer una interrelación entre los conceptos y calificaciones formales de *residencia fiscal* y de *establecimiento permanente*, que, aún dándose en la realidad -caso de las sociedades doblemente residentes o de las sedes de dirección-, la interrelación no es completa y mantiene situaciones de exclusión en relación con aquellas situaciones que merecen la calificación de establecimiento permanente y no de residencia, por efectos de la actuación del legislador.

En estos casos, a pesar de que la interrelación capacite para la alegación de la cláusula de no discriminación por motivos de nacionalidad, el establecimiento permanente no puede alcanzar la situación jurídica que protege a las situaciones similares pero que en su Estado de situación merecen la calificación de *residentes*. Ello es así incluso en el supuesto de obligar al Estado de situación a otorgar al establecimiento permanente de todas las prerrogativas de que disfrutaban las sociedades residentes, en especial, las medidas para evitar la doble imposición de las que se favorecen éstas e incluso del favorecimiento de las cláusulas de los CDI firmados por este Estado y que quedaban en un principio reservadas para las sociedades consideradas como *residentes*. La misma conclusión puede predicarse de la generalidad de los casos triangulares. En estos casos, por exigencias del cumplimiento de las diferentes cláusulas de no discriminación contenidas en los CDI, el Estado de situación del establecimiento permanente puede verse constreñido a la extensión de las medidas previstas para las sociedades residentes, tanto las recogidas en la legislación interna, como las contenidas en los CDI que ha firmado con terceros países.

Sin embargo la equiparación surgida entre el establecimiento permanente con las sociedades residentes del Estado de su situación es limitada, en la medida en que sólo vincula al Estado de situación y no al Estado donde se generan las rentas, es decir al tercer Estado. Ello es consecuencia del principio de eficacia limitada de los CDI, que por una parte restringe los efectos de las cláusulas de interdicción del tratamiento discriminatorio convenidas entre el Estado de situación del establecimiento y el que le otorga la calificación de residente a esta sociedad, quedando desvinculado de sus efectos el Estado de donde proceden las rentas.

DECIMA. A pesar de la formulación del establecimiento permanente en términos de dependencia respecto del criterio de residencia fiscal, y de la concepción de persona mantenida por el MC, sería posible extender al establecimiento permanente, de manera directa y vinculante para ambos Estados, los beneficios de los CDI firmados por el Estado de su situación. Esta situación es posible en la medida en que el MC deja en manos de los Estados, la facultad para decidir de manera unilateral, pero vinculante para el otro Estado, los puntos de conexión que definen la residencia fiscal en

cada Estado, siempre que respeten las exigencias mínimas del artículo 4.1 MC es decir que no queden sujetos exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo. En la medida en que el establecimiento permanente se constituye como el nivel mínimo de exigencia de un impuesto societario de carácter personal y periódico, considerándose como un centro de imputación de la totalidad de las rentas vinculadas efectivamente, nada obstaría a que, los establecimientos permanentes situados en un determinado territorio pudieran ser considerados por este Estado como *personas residentes* en el mismo a efectos de la aplicación de los CDI que el mismo ha firmado. A estos efectos debe tenerse en cuenta que la ausencia de personalidad jurídica propia del establecimiento permanente, no constituiría un inconveniente para el otorgamiento de la *personalidad o subjetividad fiscal* en nuestro ordenamiento, teniendo en cuenta los condicionantes del artículo 33 de la LGT. De este modo se completaría la *personalización* del establecimiento permanente evitando las distorsiones que provoca su simple configuración personal parcial. A esta configuración no resulta oponible el hecho de que el verdadero sujeto pasivo responsable de la deuda tributaria sea la entidad no residente y no el establecimiento permanente. La aplicación subjetiva de los CDI, residenciada en el concepto de *persona residente*, debe tener en cuenta no la configuración jurídica de la responsabilidad tributaria sino la representación de los elementos del presupuesto de hecho del tributo, y en particular de su elemento subjetivo. En consecuencia, el ámbito subjetivo de aplicación de los CDI debería concretarse equiparándose a las posiciones y centros de atribución de rentas que en la imposición sobre la renta, en este caso societaria, actúan como elemento subjetivo del presupuesto de hecho definido por la norma.

La admisión de este planteamiento no sólo evitaría cualquier discriminación de los establecimientos permanentes frente a las sociedades residentes que realicen las mismas actividades, sino que constituiría un avance en la formulación de propuestas y criterios para la solución de la colisión internacional de los poderes tributarios. En la medida en que su definición en el ámbito internacional se encuentra más perfilada y consensuada que la de residencia fiscal de las sociedades se crearía un criterio de sujeción y de aplicación subjetiva de los CDI mejor concretado, y

con una mayor adecuación al principio de capacidad económica y asignación óptima de los rendimientos al territorio en los que se han generado, al incorporarse como elemento clave en la atribución el criterio de la vinculación efectiva, desapareciendo a su vez las posibles incorporaciones e interposiciones de sociedades fraudulentas.

UNDECIMA. La equiparación de las funciones que se atribuyen al establecimiento permanente y a la residencia, también se observan en atención a la consideración de un Estado como Estado de la fuente que puede gravar determinados rendimientos en atención al principio de territorialidad, y no al de personalidad, concretándose en la procedencia de los pagos realizados por una persona residente o un establecimiento permanente situado en este Estado, y resulta relevante principalmente en relación con la determinación de la fuente de los intereses y los cánones. No obstante, la solución ofrecida por los MC, no así la normativa interna, que a pesar del quebranto del principio de legalidad ofrece una solución plausible, puede provocar por sí misma una doble imposición internacional imposible de solucionar mediante la aplicación de los CDI, pues la colisión se plantea por una duplicidad de *Estados de la fuente*. Por ello debería recogerse de manera clara la prevalencia del criterio de vinculación económica al establecimiento permanente frente al criterio de la residencia, trasladando los efectos de la interrelación entre los apartados 21.1 y 21.2 del MC a la determinación de la fuente de los rendimientos a efectos de la concreción del ámbito objetivo de aplicación del CDI. De otro modo, en la medida en que persista la colisión normativa entre dos CDI que atribuyen la competencia *como Estado de la fuente* a dos jurisdicciones diferentes, se produce un tratamiento discriminatorio, no ya para la entidad que actúa mediante establecimiento permanente, sino para la entidad que concierne un negocio o una actividad con aquella, para el que el ordenamiento internacional, los CDI, no prevé ninguna solución específica. De no promoverse este criterio en los CDI o en la legislación interna de todos los países, debería operarse una propuesta nueva de solución atendiendo a un aspecto nuevo del principio de no discriminación todavía no regulado ni estudiado.

La relación de la relevancia del establecimiento permanente con la generación de los rendimientos repartidos posteriormente por la sociedad, es más problemática a efectos de la concreción del Estado de la fuente de estos dividendos. Desechado el principio de reparto proporcional de la fuente de los mismos entre los distintos establecimientos permanentes, tampoco resulta admisible la consideración de las transferencias de beneficios del establecimiento permanente a la casa central como *dividendos*. Aunque esta ficción sea consecuencia de la consideración personal global del establecimiento permanente, su compatibilidad con el resto de las medidas queda en entredicho en la medida en que esta configuración tiene efectos parciales, al no vincular al otro Estado contratante, ni al propio Estado impulsor de las medidas que se niega a reconocer todas las consecuencias de la consideración personal del establecimiento permanente. Esta ficción supone un tratamiento discriminatorio de los establecimientos permanentes respecto a otras sociedades residentes, y por tanto contrario al artículo 24.4 del MC, siempre que no resulte salvada su vigencia mediante una cláusula convencional específica, en la medida en que impone sobre los establecimientos permanentes un gravamen mayor.

Por contra, la equiparación de funciones con el instituto de la residencia puede establecerse en sentido contrario, equiparando el tratamiento del pago de dividendos por parte de determinadas sociedades residentes a sus matrices con la transferencia de beneficios del establecimiento permanente a la casa central, libre de una segunda retención. Este es el planteamiento realizado en el seno del ordenamiento comunitario por la Directiva 90/435/CEE. Las consecuencias de esta Directiva en la formulación de la relación entre los conceptos de residencia y de establecimiento permanente en torno a la determinación de la fuente de los dividendos son importantes, por cuanto que modifican la tradicional asunción y relación de esta característica al instituto de la residencia fiscal. Desde su aplicación, la determinación del origen de los dividendos como criterio legitimador de la imposición de un gravamen en la fuente de los mismos no viene definida por la residencia de la sociedad pagadora, sino por la situación en un Estado de la residencia de una sociedad que no tenga lazos de dependencia con otra sociedad comunitaria. Despegada la nota de dependencia del concepto de establecimiento permanente, esta normativa

supone un acercamiento de ambos institutos -residencia y establecimiento permanente-, en el ámbito comunitario, en la medida en que únicamente una calificación *cualificada* de residencia de la sociedad otorga el derecho al gravamen en la fuente del reparto de dividendos a sociedades vinculadas.

A su vez este criterio conecta con la distinción formulada en la jurisprudencia comunitaria entre establecimiento principal y establecimientos secundarios, distinción que afecta a la libertad de su ejercicio, y que se construye en torno a criterios materiales y no formales, similares al propuesto por la OCDE para la resolución de los conflictos de doble residencia, el criterio de la *sede de dirección efectiva*.

DUODECIMA. A pesar de que las competencias tributarias constituyen una atribución especial de los Estados miembros, la asunción de competencias por los órganos comunitarios, incluso referidas a la aproximación de las legislaciones tributarias en materia de imposición directa, puede conllevar el replanteamiento tanto de los esquemas bilaterales de solución de conflictos tributarios internacionales, así como la redefinición del alcance del principio de no discriminación, incluso el contenido en los CDI firmados por los países miembros, con la intención de asegurar la efectividad de la libertad de establecimiento en el ámbito comunitario y la interdicción del tratamiento diferencial injustificado por motivos de nacionalidad.

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha anulado con toda claridad cualquier discriminación de carácter tributario que tuviera como único motivo la no residencia fiscal de una determinada sociedad que pretendiera establecerse en un territorio sin constituir una nueva sociedad sin personalidad jurídica. Al abarcar dentro del contenido de la libertad de establecimiento comunitario la libre elección de forma por parte del inversionista, no puede alegarse la similitud del tratamiento recibido por las filiales con las restantes sociedades residentes en un determinado país frente al resto de establecimientos que sin crear una personalidad jurídica diferente constituyen un establecimiento permanente a efectos tributarios. En definitiva, en el ámbito tributario queda prohibido la incorporación de

regímenes tributarios diferenciados, bien sea por razón de la nacionalidad, bien sea por razón de la residencia de las sociedades, que no se amparen en una situación objetiva diferente, definiéndose esta con arreglo a las modalidades y condiciones de la imposición, y no por el dato de la calificación formal de la entidad como residente o como nacional.

Teniendo en cuenta esta situación de no permisibilidad de tratamiento discriminatorio basado en el mero dato de la residencia fiscal de la sociedad o establecimiento actuante, junto con el hecho de la recepción en la normativa comunitaria del principio de establecimiento permanente, como requisito mínimo para el disfrute de las medidas tendentes al reagrupamiento empresarial europeo, así como otros proyectos, tendentes a la creación de la sociedad con estatuto europeo, debería replantearse también las funciones respectivas de los institutos de la residencia fiscal y del establecimiento permanente al menos en el ámbito comunitario.

Aún manteniendo la vigencia de la distinción en relación entre el establecimiento principal y los establecimientos permanentes, la doctrina del Tribunal de Luxemburgo puede llevar a la igualación de los establecimientos permanentes con el resto de empresas residentes. No obstante, esta equiparación no se observa en las medidas que la mayoría de los Estados miembros han aprobado para hacer efectivo el cumplimiento de los propósitos concebidos con la promulgación de las dos primeras Directivas en materia de armonización de la imposición directa societaria, vulnerando a nuestro entender de manera clara el espíritu de las mismas y la doctrina formulada por el Tribunal acerca de la libertad de establecimiento.

Por otro lado deberá tenerse en cuenta la primacía y efecto directo de las normas comunitarias destinadas a preservar la aplicación uniforme de las mismas en todo su ámbito. Esta característica, otorga al ordenamiento comunitario la aplicación preferente no sólo frente a la legislación tributaria interna, sino también frente a los Convenios de Doble Imposición firmados entre los Estados miembros, e incluso frente a los Convenios de Doble Imposición firmados con terceros Estados con posterioridad a la entrada en vigor del Tratado de Roma, y también sobre los anteriores siempre que con su alegación se pretenda evitar el cumplimiento de las obligaciones dimanantes de la legislación comunitaria.

En la medida en que se establezca la prevalencia de la normativa comunitaria ,tanto originaria como derivada, sobre los Convenios de Doble Imposición, teniendo en cuenta la asunción de competencias en relación con la imposición directa de sociedades y el respeto de la libertad de establecimiento, deberá determinarse si la vigencia del ámbito subjetivo de aplicación de los Convenios de Doble Imposición firmados por los países miembros resulta ajustado a aquella normativa. El desarrollo de la doctrina del Tribunal de Justicia de los principios y libertades comunitarias debería suponer la extensión de este ámbito a los establecimientos permanentes de entidades nacionales de alguno de los Estados miembros situados en el espacio comunitario. La adopción de este criterio podría suponer un replanteamiento de los esquemas tradicionales de solución de conflictos en el derecho internacional tributario, tanto en su dimensión, no bilateral sino multilateral, como la quiebra de la distinción tradicional Estado de la fuente- Estado de la residencia, o al menos de un replanteamiento del contenido de este último, y de las consecuencias jurídicas asignadas respectivamente a la noción de residencia y al de establecimiento permanente.

Por otro lado, la incorporación y aplicación directa del ordenamiento comunitario en cada uno de los ordenamientos tributarios de los Estados miembros puede implicar la eficacia extraterritorial del mismo a través de la cláusula de no discriminación contenida en los CDI firmados por aquéllos con Estados no miembros, al constituir el ordenamiento comunitario, norma configuradora de la situación objetiva de comparación. En consecuencia, la integración de las distintas formulaciones del principio de no discriminación, erigido en principio material de elaboración y fundamento del derecho internacional tributario, debería suponer la reformulación nueva de los postulados e instituciones clásicas para la comprensión y solución de la colisión de los poderes tributarios en el ámbito internacional. El establecimiento permanente, considerado como una conexión personal-territorial adecuado a la manifestación parcial de capacidad económica relacionada por cada territorio atribuible a las personas jurídicas, podría ampliar su contenido y función en relación con los actuales esquemas, atendiendo a la modalidad de tributación a la que quedan gravados de acuerdo con los CDI, en tanto se modifique la propuesta bilateral como esquema de solución de los conflictos tributarios internacionales.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA. PUBLICACIONES

ABAD SALCEDO, M.

"Principios de la imposición internacional que contiene el Modelo de 1977. Legislación española". Gaceta Fiscal. num32/1986. pag109-124.

ABELLA POBLET, E. J.

"Los ingresos por operaciones financieras: imputación temporal y problemática de las retenciones" en *Estudios sobre Tributación Bancaria* Ed Civitas. Madrid. 1985. pag 99 y s.

ABRAHAM, R.

Droit international, droit communautaire, et droit français. Hachette. P.E.S. Paris. 1989. pag 161 y ss.

ABRIL ABADIN, E. y ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.

"Los límites internacionales a las autonomías tributarias" HPE num 59/1979 pag 239 y ss.

ACOSTA, R.

"Medidas unilaterales para evitar la doble imposición" en Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero de 1959. Madrid. 1960. pag 381 y ss.

ACURCIO CAVALEIRO DE MACEDO, J.

La norma de conflicto en el Derecho Internacional Fiscal. Tesis inédita. Barcelona. 1978.

ADAMS, J. D. R.

The international taxation of multinational enterprises in developed countries. Ed J Whalley. The institut for Fiscal Studies -Associated Business Programmes. London. 1977.

AKEHURST, M.

"The Hierarchy of the Sources of International Law". British Yearbook of International Law. 1974-1975. pag 273.

ALALC

Algunos aspectos relacionados con la doble imposición internacional entre países desarrollados y en desarrollo. Montevideo. 1970.

ALBALADEJO, Manuel y otros

Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales. Tomo I. Edersa. 1978.

ALBI IBAÑEZ, E.

"El no residente frente al IVA". Noticias CEE. num 11/1985.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, Cesar

"La personalidad jurídica societaria y el Impuesto". Anales del CUNEF curso 1978/1979.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, Cesar

"Los Acuerdos Internacionales en el Derecho Tributario Español". HPE. num 22/1973. pag 75 y ss.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César

"Las nuevas fronteras del ISOC". REDF. num 27-28/1980. pag 378 y ss.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, Cesar

Sistema tributario español y comparado. Ed Tecnos. Madrid. 1986. pag 845-888.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César

"La técnica tributaria en el Convenio con Estados Unidos" en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición.* Ed Gaceta Fiscal. Madrid. 1991. pag 131-149.

ALBONICO VALENZUELA, F

"El domicilio internacional de las personas jurídicas". en *Estudios de Derecho Internacional, Homenaje a D. Antonio de Luna.* Madrid. 1968.

ALCAIDE GUINDO, Cristina. BURGOS RODENAS, Pedro.

Las implicaciones fiscales de la inversión exterior. Editora General de Derecho SA. Madrid. 1989.

ALLIX, E.

"La condition des étrangers au point de vue fiscal". Recueil des Cours. vol 61. 1937-III. pag 541.

ALSINA RIUBRUGENT, E. y ARIAS VELASCO, J.

Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ed. Bosch. Barcelona. 1980.

ALVAREZ ARZA, Magdalena

"Tributación de no residentes". Revista Técnica Tributaria. Madrid. num 1/1989.

ALVAREZ CAÑIBANO, Carmen

"La transparencia fiscal y la obligación real de contribuir en el Real Decreto-Ley 7/1989 de medidas urgentes". Impuestos. num 11/1990. pag 6-14.

ALVAREZ DEL MANZANO, J.M.

"Los tratados internacionales como fuente del derecho tributario" XIX SEDF . 1972. pag 119

ALVAREZ G. PALLETE, J.M.

"Frontera exterior y mercado interior". Impuestos. num 17/1991. pag 8-21.

American Law Institute.

Federal Income Tax Project. Tentative Draft. num 16. (4115/91)

American Law Institute.

Federal Income Tax Project. International Aspects of United States Income Taxation. Proposals of the American Law Institute on United States Taxation of Foreign Persons and of the Foreign Income of United States Persons. May 14, 1986. Philadelphia. 1987.

AMICO, J.

"Planning Under Article 26 of the 1992 U.S.-Netherlands Tax Treaty" 6 Tax Notes International 31 mayo 1993. pag 1333 y ss.

AMOROS RICA, N.

Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Impuesto sobre Sociedades. Tomo IV. Vol 1. Edersa.

ANDRES BORRAS, Miguel de

"El artículo 22 de la LGT". XX SEDF. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1973. pag 589-606.

ANDREWS, W.D.

"Tax Neutrality Between Equity Capital and Debt" 30 Wayne Law Review. 1984. pag 1057.

ANTON PEREZ

Comentarios a la Ley General Tributaria. Edersa. Madrid. 1982.

APARICIO PEREZ, A. CASERO LAMBAS, J.F.

"La tributación de las sociedades profesionales a través del régimen de transparencia fiscal". REDF. Madrid. num 58/1988. pag 245-265.

ARCO RUETE, Luís del

Doble imposición internacional y derecho tributario español. Escuela de Inspección Financiera. IEF. Madrid. 1977.

ARCO RUETE, Luís del

"Comentario al Convenio entre España y el Reino Unido para evitar la doble imposición". HPE. num 44/1977. pag 23.

ARCO RUETE, Luis del

"Comentarios al informe del profesor Viñuales sobre el Régimen Fiscal de las Empresas operando en varios países". Hacienda Pública Española. num 46/1977. pag 169-176.

ARLINDO NOGUEIRA MARQUES CORREIA

"Les impôts sur le chiffre d'affaires au Portugal". INTERTAX. num 11-12/1980. pag 440-454.

ARNOLD, B.J.

"The Taxation of Controlled Foreign Corporations: Defining and Designating Tax Havens". Canadian Tax Journal. num 33/1985. pag 445-489.

ARNOLD, B.J.

Tax Discrimination Against Alien, Non-Residents, and Foreign Activities: Canada, Australia, New Zealand, the United Kingdom and the United States. Canadian Tax Paper. num 90. Canadian Tax Foundation. Toronto. 1991.

ARRAEZ, A.

"Régimen tributario de las rentas obtenidas en España por entidades no residentes". *Revista Española de Financiación y Contabilidad.* num 41/1983.

ATCHABAHIAN, A.

"The Andean Subregion and its approach to avoidance or alleviation of international double taxation" *BIFD* num 8/1974. pag 309 y ss.

AULT, H.J. y McDANIEL, P.R.

Introduction to United States International Taxation. Kluwer Law. Series on International Taxation. num 10. 1989.

AULT, H.J.

"The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties". En prensa. *Essays on International Taxation.* Series on International Taxation num 15. Ed Kluwer. Homenaje a S. Roberts. Copia mecanografiada.

BAKER, Philip.

Double Taxation Agreements and International tax Law. Sweet & Maxwell. Londres. 1991.

BAKER, Samuel R.

"Carrying on Business Through a Branch and Disposing of Taxable Canadian Property". Canadian Tax Foundation. 1975. pag 85-99.

BALLESTEROS, Pio.

Los principios internacionales del Derecho Tributario Español. Ed. Reus SA. Madrid. 1935.

BARRY, A.

"International Aspects of U.K. Inland Revenue Investigations on

Company Residence" 16 Tax Planning International Review 1989. pag 5 y ss.

BARTLETT,R.T.

"The Making of Double Taxation Agreements". BTR. num 3-4/1991. pag 76-85.

BECHINIE,Robert

"L'etablissement stable dans le droit fiscal national et international; la notion de l'etablissement stable et la repartition du patrimoine et des benefices entre plusieurs etablissements stables de la même entreprise". Cahiers de Droit Fiscal International. XI Congres. Viena. 1957. pag 219-231.

BECKER,Helmut

"The Renaissance of the Permanent Establishments within the EC." INTERTAX. num 4/1991. pag 202-203.

BECKER, H.

"The Determination of Income of a Permanent Establishment or Branch" INTERTAX 1/1989.

BECKER y WURN

"Double Taxation Conventions and the Conflict Between International Agreements and Subsequent Domestic Laws". INTERTAX num 9-8/1988. pag 237 y ss.

BENATTI,Francesco

"Principio di buona fede e obbligazione tributaria". Bolletino Tributario. num 12/1986. pag 947-952.

BERLIN, D.

"Trends in the Tax Jurisprudence of the Court of Justice of the EC" EC Tax Review. num 2/1993. pag 80 y ss.

BERLIRI,A.

Principi di Diritto Tributario. Vol I.Ed Giuffré 1967. 2ª ed.

BIERLAAGH, Hubert M.M.

"Permanent Establishments, the Separate Enterprise Fiction: is it a Fact?" INTERTAX, num 3/1992.pag 156-160.

BILLE, S.F.W.

La souveraineté fiscale des Etats et l'integration economique internationale. IFA. Amsterdam. 1958.

BIRD y OLDMAN

Readings on taxation in developing countries. Harvard Law School. International Tax Program. The Johns Hopkins Press. Baltimore. 1967.

BISCHEL, John E.

"Deduction and Allocation of Research and Development Expenditures: the Final Chapter or Just Another Installment?". 16 The International Tax Journal. num 3/1990. pag 225-231.

BISCHEL , J.E. y FEINSCHREIBER, R.

Fundamentals of International Taxation. 2ª ed. Practising Law Institute. 1985. New York.

BISCOTTINI,G

Diritto amministrativo internazionale. 2 tomos. "I profili tributari della circolazione degli uomini e delle cose". T.II. pag 365;462-63. Padova. 1966.

BLESSING,Peter H.

"The Branch Tax". 40 The Tax Lawyer. Summer 1987. 1986-1987. pag 587-647.

BOEKHORST, Paul de

"The European Economic Interest Grouping". European Taxation. num 6/1989. pag 195-198.

BOIDMAN, N.

"Dual Resident Individuals and Companies Recent Developments" The Journal of Strategy in International Taxation num 1. pag 36 y ss.

BOLES,R.

"Foreign Currency Problems of the Multinational Corporation". 11 The International Tax Journal. num 3/1985. pag 205 y ss.

BOON, R.H. LAMBOOIJ M.V.

"EC Parent-Subsidiary Directive: Steps Towards Harmonization of Direct Taxes". 18 Tax Planning International Review. num 4. April. 1991. pag 10 y ss.

BORRAS RODRIGUEZ, Alegría.

La doble imposición:problemas jurídico-internacionales. IEF. Madrid. 1974.

BORRAS RODRIGUEZ, A.

"La doble imposición en el Grupo Andino" REDI 1-3/1975

BORRAS RODRIGUEZ,Alegria

"Los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los Tratados Internacionales". en *Estudios de Doble Imposición Internacional*. IEF. Madrid. 1979. pag 23-74.

BORRAS RODRIGUEZ, Alegria

"Problemática general que suscita la aplicación del Convenio" en *Estudios sobre el Convenio in tre España y estados Unidos para evitar la doble imposición*. Ed Gaceta Fiscal. Madrid. 1991. pag 49-62.

BOSE, P.K.

"U.S. Branches of Foreign Banks -Interest Expense Deduction- Section 882". INTERTAX num 6-7/1988. pag 175-178.

BROSETA PONT, M.

Manual de Derecho Mercantil Ed Tecnos 6ª ed.

BUHLER,Otmar

"El derecho internacional tributario en el sistema del derecho internacional". RDF. num 38/1960. pag 361-366.

BUHLER, Ottmar

Principios de Derecho Internacional tributario. Versión castellana de Fernando Cervera Torrejón. EDERSA. Madrid. 1968.

BURGE, M. ENDRES, D.

"Treaty Shopping: the New German-US Treaty Raises More Questions than it Answers" *INTERTAX* num 11/1990 pag 547 y ss.

BURGERS, I.

Taxation and Supervision of Branches of International Banks. A Comparative Study of Banks and Other Enterprises. IFBD. 1992.

BURGERS, I. y BETTEN, R. (editors)

The Taxation of Permanent Establishments IBFD. 1993.

CARBAJO VASCO, Domingo

"El tratamiento de los no residentes en el nuevo Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". *Actualidad Tributaria*. num 0. Noviembre. 1990. pag 1-17.

CAHIERS DE DROIT FISCAL INTERNATIONAL

"Identificación de las entidades comerciales extranjeras como contribuyentes". posición española. pags 373-385 y 163-208.

CALCAGNO, Paolo (relatore prof: Marongiu.)

Tassazione in Italia di Società ed Enti non residenti. (tesis). Facoltà di Giurisprudenza. Università degli studi di Genova. Genova. 1989.

CALLE SAIZ, Ricardo

"El modelo de Convenio de Doble Imposición Internacional de la OCDE (1977) y el proceso de armonización fiscal en la CEE". *HPE*. 1977. pag 95-110.

CALVO CARAVACA, A., GONZALEZ CAMPOS, J.D. y otros

Derecho internacional privado. Parte especial. Centro de estudios Superiores Sociales y Jurídicos Ramón Carande. Madrid. 1991.

CANTOR, Paul G.

"Business Profits" *Canadian Tax Foundation*. 32 report. 1980. pag 331-352.

CARBAJO VASCO, D.

El intercambio de información en los Convenios de Doble Imposición Internacional. IEF. Monografías. num 42.

CARBAJO VASCO, D.

La base imponible in el Impuesto sobre Sociedades de las entidades no residentes. Tesis doctoral. FCEE. Madrid.

CARBAJO VASCO, D.

"El tratamiento de los no residentes en el nuevo proyecto de ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas". *Actualidad Tributaria.* num 0/1990. pag 1-17.

CARBAJO VASCO, D.

"La obligación real de contribuir en las normas reglamentarias del IRPF". *Tribuna Fiscal.* num 19/1992. pag 37-45.

CARBAJO VASCO, Domingo

"Cifra relativa de negocios e impuestos sobre la renta". *Crónica Tributaria.* num 46/1983. pag 47-58.

CARBAJO VASCO, D.

"El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de la OCDE: consideraciones y crítica" *Crónica Tributaria* num 52/1985 pag 41-56.

CARBAJO VASCO, Domingo

"La actividad aseguradora en España a través de establecimiento permanente. Problemática del capital fiscal". en *Estudios sobre tributación del seguro privado.* Ed. Civitas. Madrid. 1985.

CARBAJO VASCO, Domingo

"La estrategia española ante la política de armonización fiscal comunitaria". *Noticias CEE.* num 75/1991. pag 43-50.

CARBAJO VASCO, Domingo ; AREVALO ARIAS, JULIAN

"Una nota sobre el domicilio fiscal en el Impuesto sobre sociedades". *Cronica Tributaria.* 43/1985. pag 257 y ss.

CARDONA LLORENS, J.

"La autorización parlamentaria de los Tratados: los primeros seis años

de práctica constitucional" en *Las Cortes Generales* IEF. Madrid. 1987.
Vol I. pag 734,

CARMONA FERNANDEZ,N.

"El pagador de rendimientos a no residentes :una figura polémica".
Impuestos. La Ley. II-1988. pag 92-126.

CARMONA FERNANDEZ,N. CISNEROS GUILLEN,L. PEREZ RODILLA,G.
SERRET DE MURGA,I.

Fiscalidad de no residentes. Según la doctrina administrativa. Ed. CISS
SA. Valencia. 1992.

CARMONA FERNANDEZ, Nestor

"El nuevo ámbito de sujeción de rentas de no residentes. El artículo 70
del Reglamento del IRPF, algún consejo para su travesía". *Tribuna
Fiscal.* num 20/1992. pag 53-73.

CARRILLO SALCEDO, J.A.

Derecho Internacional Privado. Ed Tecnos . 3º ed. 1985.

CARROLL, M.B.

"General Survey of the Allocation Methods Employed in France,
Germany, Spain, the United Kingdom and the United States of
America" en *Taxation of Foreign and National Enterprises.* Vol I.
Sociedad de Naciones. Ginebra. 1932.

CARROLL, M.B.

Taxation of Foreign and National Enterprises. Vol IV. Sociedad de
Naciones. Ginebra. 1933. C.425(b). M.217(b). 1933.II.A.

CARROLL, M.B.

"International Tax Law Benefits for American Investors and
Enterprises Abroad" *International Lawyer.* 1968. Vol 2 num 4.

CARROLL, M.B.

"Evolution of U.S. Treaties to Avoid Double Taxation of Income" part
II. *International Law* 3/1969. pag 129-136, 139-143.

CARROLL, M.B.

"The Historical Development of Income Tax Treaties" en *Income Tax Treaties*. Ed. por J. Bischel. 1978.

CARROLL, M.B.

"US Tax Treaties with the European community Member Countries: Corporate Aspects". *Tax Management Portfolios*. 1975. pag 41.3.

CARTER

Report of the Royal Commission on Taxation. Ottawa 1966-1967
Versión castellana Informe Carter. 3 vols. IEF. Madrid. 1975.

CARTOU, Louis

Droit fiscal international et européen. *Precis Dalloz*. Paris. 1981.

CASANOVAS Y LA ROSA, O.

Casos y Textos de Derecho Internacional Público. 4ª ed. Ed Tecnos . 1984.

CASTROMIL SANCHEZ, Fernando

"Directiva Comunitaria sobre régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados por sociedades de diferentes Estados miembros". *Noticias CEE*. num 77/1991. pag 11-16.

CAVALEIRO DO MACEDO, J.A.

La norma de conflicto en el Derecho Internacional Fiscal. Tesis Doctoral. Universidad de Barcelona. 1978.

CAVESTANY MANZANEDO, María Antonia

"Los precios de transferencia en Estados Unidos". *Tribuna Fiscal*. num 20/1992. pag 73-77.

CAZORLA PRIETO, L.M.

"Consideraciones sobre el poder tributario. Su estructura en la Ley General Tributaria de diciembre de 1963" en *Estudios de Derecho Tributario*. Vol I. Madrid. 1979.

CAZORLA PRIETO, L.

"Tributación de las operaciones bursátiles realizadas por los no residentes" en *Estudios sobre tributación bursátil*. Civitas. Madrid. 1987.

CAZORLA PRIETO, Luis María

Poder tributario y estado contemporáneo. Ministerio de Hacienda. IEF. Madrid. 1981.

CEEP (European Centre of Public Enterprise)

"Taxation of the Group" INTERTAX. num 2/1985. pag 39-47.

CFE

"CFE: opinion on the proposed directive on the treatment of losses". INTERTAX. num 1/1986. pag 22.

CNOSSEN, Sijbren

Comparative Tax Studies: Essays in Honor of Richard Goode. "The Imputation System in the EEC". Amsterdam. 1983b.

CNOSSEN, Sijbren

"Corporation Taxes in OECD Member Countries". BIFD. num 11/1984. pag 38.

CNOSSEN, Sijbren

Tax Coordination in the European Community. Kluwer. Series on international taxation nº 7. Deventer. 1987.

COLMENAR VALDES, S

"La doble imposición internacional sobre beneficios societarios y su corrección en la legislación interna española". Impuestos. num 1/1985. pag 621 y ss.

COLMENAR VALDES, Salvador

"Las exenciones, la residencia y el domicilio en el nuevo impuesto sobre Sociedades". XXVIII SEDF. IEF. Madrid. pag 160-172.

COLLIARD, Claude-Albert

Instituciones de Relaciones Internacionales. 6ªed. Fondo de Cultura Económica. Mejico. 1978.

Comisión de las Comunidades Europeas

Report of the Committee on Independent Experts on Company Taxation. 1992. (informe Ruding). Oficina de publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas.

Consejo Social Europeo

"European Social Council Opinion on the Ruding Report and the Commission's Reaction to it" en *European Taxation*. Abril. 1993. pag 146.

CORTES DOMINGUEZ, M.

"Una contribución al estudio de la capacidad tributaria" *Moneda y Crédito* num 94/1965 .

CORTES DOMINGUEZ, Matías

Ordenamiento Tributario Español. Civitas. Madrid. 1985.

COULOMBE, G.

"La imposición de las remuneraciones por servicios personales independientes prestados por no residentes". Informe General. CDFI. volumen LXVIIb. IFA .1982. pag 105.

CREMADES, B.M

"Spain: Taxation of Branches and Subsidiaries" *INTERTAX*. num 2/1977. pag 48-57.

CROXATIO, Gian Carlo.

"Le norme di diritto internazionale tributario" en *Studi in onore di Enrico Allorio*. Tomo II. Giuffre editore. Milano. 1989. pag 2221-2236.

CRUZ AMOROS, M. CARBAJO VASCO, D.

"La reforma fiscal diez años después (1978-1988) : balance y perspectivas" *HPE*. num 113/1988. pag 3-18.

CUBILLO VALVERDE, C.

"Aspectos sobre el problema de la doble imposición en las inversiones extranjeras". *ICO*. mayo . 1963. pag 49-57.

CUBILLO VALVERDE, Carlos

Doble imposición internacional. El establecimiento permanente según el modelo de la OCDE y el Convenio hispano sueco de doble imposición. IEF. Madrid. 1964.

CUBILLO, Carlos.

"Empresas asociadas : el art 9º del Modelo de Convenio de la OCDE" en

Estudios de doble Imposición Internacional. IEF. Madrid. 1979. pag 265-286.

CUBILLO VALVERDE, Carlos

"Rentas empresariales de los no residentes" en *Relaciones Fiscales Internacionales*. IEF. Madrid. 1987. pag 147-172.

CUBILLO VALVERDE, Carlos. LAULE, Gerhard.

"Las consecuencias para una empresa o grupo de empresas con actividades internacionales de las pérdidas sufridas en un país sobre el impuesto de beneficios en otros países". Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero. 1. 1979. pag 79-148.

CUEVAS MIAJA, I. de las

"El Impuesto especial sobre los establecimientos permanentes" en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*. Ed Gaceta Fiscal. 1991. pag 315-330.

CHECA GONZALEZ, C.

"El principio de reserva de ley en materia tributaria" en *Estudios de Hacienda y Derecho*. Homenaje a C. Albiñana García-Quintana. IED. Madrid. 1987. Vol II. pag 795.

CHECA GONZALEZ, C.

"Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional". Impuestos. num 2/1988. pag 205-219.

CHICA, J.R. de la

"Sujeto pasivo (ISOC)". RDFHP. 1980. 613 y ss.

CHOPIN, Frank and GRANWELL, A.W.

"The New Concept of Residence for Federal Income Tax Purposes". British Tax Review. num 1/1985. pag 16 y ss.

CHOWN, John y HALPERN, Lionel

The Taxation of Direct Investment in the United States. Butterworths. London. 1980.

CHRETIEN, M.

A la recherche du droit international fiscal commun Librairie du Recueil Sirey. 1955.

DALE, Harvey P.

"Effectively Connected Income" 42 *Tax Law Review*. 1986-1987. pag 689-752.

DALE, Harvey P.

"Withholding tax on Payments to Foreign Persons". 36 *Tax Law Review*. 1980-1981. pag 49-100.

DALEY, T.

"Incorporating the Loss Branch after Hershey Foods" 8 *The International Tax Journal*. 1981-1982. pag 45-62.

DANIELS, A.H.M.

Issues in International Partnership Taxation. Series on International Taxation. num 12. Ed Kluwer. 1991.

DASTIS QUECEDO, Alfonso María

"La noción de tratados que implican obligaciones financieras para la Hacienda Pública" *REDI*. Madrid. num 1/1986. pag 135 y ss.

DAVIES, D.

Principles of International Double Taxation. Sweet and Maxwell. Londres. 1985.

DELATTRE, Philippe

"France as a Research Center: Summary of Key Tax Consequences of Locating Research Activities in France" *INTERTAX*. num 10/1985. pag 246-247.

DELGADO HERNANDEZ, M.A.

"Problemas de determinación de algunas partidas que integran la Base Imponible de los establecimientos permanentes en España: Precios de Transferencia" *Gaceta Fiscal*, num 78/1990 pag 191-203.

DELTA

"Branch Profits Tax Under the Tax Reform Act of 1986" 16 Tax Management International Journal 1987. pag 54.

DENYS,L.

"The Concept of Permanent Establishment (in Belgium)". European Taxation. num 9/1975. pag 292-305.

DIERCKX, Frank

"Headquarter Offices in Belgium" European Taxation. num 10-/1986. pag 307-318.

DIEZ DE VELASCO, M.

Instituciones de Derecho Internacional Público. Tomo I. Ed Tecnos. 6ª ed. 1983.

DIEZ DE VELASCO, M.

Instituciones de Derecho Internacional Público. Tomo II. Organizaciones internacionales. 5ª ed. Ed. Tecnos.1986.

DIEZ PICAZO, L.

"Constitucion y fuentes de Derecho" en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*. IEF. Madrid. 1979. Vol I. pag 664.

DOERNBERG, R.L.

"Legislative Override of Income Tax Treaties: the Branch Profits Tax and Congressional Arrogation of Authority" 42 The Tax Lawyer. num 2 Winter 1989. pag 173 - 210.

DORN,H.

Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung 1. Vierteljahresschrift für Steuer- un Finanzrecht. 1927.

DOUVIER, P.J.

Taxation of Permanent Establishments.France. BIFD. Amsterdam.1993.

DOWRICK, F.E.

"Overlapping International and European Laws" 31 International and Comparative Law Quaterly. January. 1982. pag 59 y 95.

DURAN-SINDREU BUXADE, A.

"Delimitación conceptual en el ámbito tributario de los representantes de comercio, agentes comerciales e intermediarios en general" (I y II) Carta Tributaria. Monografías. 1989. nums 84-85.

EBENROTH, T, y DAIBER, C.

"Dual-Resident Companies under German Law" 30 European Taxation num 7/1990 pag 175.

ECHEVARRIA-TORRES TOVAR, Luís

"El artículo 21 de la LGT". XX SEDF. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1973. pag 561-588

EDWARDES-KER, Michael

The International Tax Treaties Service. Dublin. In-Depth Publishing. 1978. Páginas actualizables.

EGUINO A, Maria

"Las actividades empresariales de los no residentes" Impuestos. pag 7-18.

EGUINO A, Maria

"El Convenio de doble imposición con los Estados Unidos" Impuestos. 1990. pag 1306-1316.

EILERS, S. y WATKINS BRUGMAN, M.

"Article 28 of the German-US Double Taxation Treaty of 1989: An Appropriate Solution to the Treaty Shopping Problem" Tax Planning International Review. 1993. pag 15.

ELIAS OSTUA, R.

"El franchising. Tratamiento mercantil y fiscal." HPE. 1985. pag 233 y ss.

ESEVERRI, E.

"La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades" REDF num 30/1981.

ESTAPE RODRIGUEZ, Fabian.

"La reforma tributaria de 1845" Información Comercial Española. Agosto 1984. pag 37 y ss.

ESTEBAN PAUL, A.

"Tratamiento fiscal de los intereses obtenidos en España por no residentes. Especial referencia a la cláusula 'tax sparing' " Estudios financieros, num 110/1992. pag 37-52.

ESTEVE ENRECH, A.

"Análisis jurídico-fiscal de los servicios de mediación o representación prestados por apoderados, 'managers', agntes y representantes de artistas". Impuestos num 1/1991. pag 7-42

FALCON Y TELLA,R.

"Ley Tributaria sustantiva en la jurisprudencia constitucional" REDC. num 5/1982. pag 181 y ss

FALCON Y TELLA, Ramón

"La residencia habitual y el ordenamiento comunitario" Impuestos. num 10/1992. pag 60-70.

FALCON Y TELLA, R.

"La Ley como fuente del ordenamiento tributario" en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Homenaje a F. Sainz de Bujanda) Vol I. IEF. Madrid. 1991. pag 210.

FANTOZZI, A. y MANGANELLI, A.

"Parent-Subsidiary Directive Changes EC Corporate Operations". 4 The Journal of International Taxation num 8/1993. pag 349 y ss.

FEINGOLD,Fred

"The Use of Substantial Equipment or Machinery at any Time During the Year as a Permanent Establishment." 28 Canadian Tax Journal. 1980. pag 222-224.

FEINGOLD,Fred and BERG,Mark.

"Whither the Branches?". 44 Tax Law Review. spring 89. num 3/ 1988-1989 . pag 205-257.

FEINSCHREIBER, Robert

"Apportioning Interest Expense to the U.S. Branch of a Foreign Corporation". 7 The International Tax Journal. 1980-1981. pag 51-75.

FERNANDEZ BRIONES,L.

"Planificación fiscal de la inversión española en el extranjero" Carta Tributaria. Monografías. Num 48-49.

FERNANDEZ BRIONES, L.

"El impuesto sobre sociedades y los no residentes" Crónica Tributaria num 58/1989.

FERNANDEZ BRIONES,L.

Criterios para diseñar un régimen fiscal que evite el uso de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales para reducir los impuestos españoles. MEH. IEF. Monografías.nº 49.

FERNANDEZ BRIONES, L.

"Notas sobre el régimen tributario aplicable a los no residentes" Seminario *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* Santander 1990.

FERNANDEZ BRIONES, L.

"El impuesto sobre sociedades y los no residentes" Crónica Tributaria num 58/1989. pag 69-83.

FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier

"Régimen fiscal de los no residentes" Estudios Financieros. num 65. pag 5-63.

FERNANDEZ GONZALEZ, Fernando Javier

"La tributación de los no residente en el nuevo IRPF". Estudios Financieros. num 110/1992. pag 3-36.

FERNANDEZ JUNQUERA,Manuela

"Residentes en el extranjero" en *Comentarios a la Ley General Tributaria* (libro Homenaje a F. Sainz de Bujanda). pag 565-783.

FERNANDEZ LOPEZ,E.

"La doble imposición fiscal en los convenios internacionales suscritos por España". Crónica tributaria. num 52/1985. pag 75-84.

FERNANDEZ PEREZ, J.R.

"La tributación por obligación real (IyII)" *Carta Tributaria*. Monografías. num 8-9.

FERNANDEZ PEREZ, J.R.

"Criterios de reparto de la potestad tributaria según los distintos modelos de Convenios y recomendaciones existentes" en *Estudios de Doble Imposición Internacional*. Madrid. 1979. pag 109-144.

FERNANDEZ PEREZ, J.R.

"Régimen tributario de dividendos y cánones en el marco de los Convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España" en *Relaciones Fiscales Internacionales*. IEF. Madrid. 1987. pag 195-254.

FERRARI BRAVO, L.

Diritto Internazionale e Diritto Interno nella stipulazione dei trattati. Morano Editore. 1964.

FERREIRO LAPATZA, J.J.; LASARTE ALVAREZ, J.; MARTIN QUERALT, J.; PALAO TABOADA, C.

Comentarios a la Ley del IRPF Ed Civitas. Madrid. 1983.

FERREIRO LAPATZA, J.J.

"El principio de legalidad y las relaciones Ley-Reglamento en el ordenamiento tributario español" en *Estudios de Derecho y Hacienda* (Homenaje a C. Albiñana Garcia-Quintana) IEF. Madrid. 1987. pag 875 y ss.

FERRERS, Tony

"Australia's High Court Goes International. An Enterprising Business Profit". *INTERTAX*. num 3/1991. pag 184-188.

FINK, E.H.

"Taxation of the Permanent Establishment (Articles 5 and 7); Associated Enterprises (Article 9) and the Mutual Agreement Procedure (Article 25)" *INTERTAX* num 12/1992, pag 676 y ss.

FLYNN, W.B. Jr.

"Allocation of Interest Expense After the Tax Reform Act of 1986". 13
The International Tax Journal. 1987-1988. pag 317-325.

FONROUGE, Giuliani

Derecho Financiero. 3ª ed. Vol I. 1976.

FOOT, J.

"Investigación y explotación de hidrocarburos por personas jurídicas
extranjeras con establecimiento permanente en España. Aspectos
fiscales en torno a su financiación". RDFHP num 159/1982. pag 988 y ss.

FORRY, John I. (general reporter and editor)

"Differences in Tax Treatment of Foreign Investors: Domestic
Subsidiaries and Domestic Branches" Committee on Taxes of the
Section on Business Law of the International Bar Association. Kluwer
Law and Taxation Publishers. Deventer. 1984.

FORTNER, Carl D.

"United States Tax treatment of Foreign Losses" 12 The International
Tax Journal 2/1986. pag 77-97.

FROMMEL, S.N.

*Taxation of Branches and Subsidiaries in Western Europe Canada and
the USA*. Ed. Kluwer. 2ª ed. 1978

FROMMEL, S.N.

*Imposición de Filiales, Sucursales y Subsidiarias en Europa Occidental,
Canadá y los Estados Unidos*. Edersa. (traducción de Antonio GARCIA
TORRES). 1981.

FROMMEL, S.N.

"EEC Companies and Migration: a Set-Back for Europe?" INTERTAX
num 12/1988

FROMMEL, S.N.

"France: Nationality and Residence of Companies and Non-
Discrimination Clause of Swiss Tax Treaty" 18 Tax Planning
International Review. num 1. pag 3 y ss.

FROMMEL, S.N.

"The Real Seat Doctrine and Dual-Resident Companies under German Law: Another View" *European Taxation*. October. num 10/1990. pag 267 y ss.

GALLO

"La stabile organizzazione" en *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*. Roma 1986.

GAMMIE, M.

"UK Company Residence: the New Rules". *INTERTAX* num 12/1988. pag 416-421.

GARBARINO, C.

La Tassazione del Reddito Transnazionale. Vol LXXIV de la serie *Il diritto tributario*. CEDAM. Padova. 1990.

GARCIA CAIRO, Roberto

"Los Tratados para evitar la doble imposición en los Impuestos sobre la Renta. Espacial referencia al Tratado con Francia". *Revista Técnica Tributaria*. num 8/1990. pag 23-24.

GARCIA DE ENTERRIA, E.

Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Ed Civitas. 5ª ed.

GARCIA DE ENTERRIA, E.

La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional. Civitas Madrid. 1981.

GARCIA MARTIN, J.A.

"La Constitución y los criterios de distribución de los tributos" en *Hacienda y Constitución*. IEF. 1979. pag 381 y ss .

GARCIA-OVIES SARANDESES, I.

"Fuentes del Derecho. Tratados Internacionales" en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Homenaje a F. Sainz de Bujanda. Vol I. IEF. Madrid. 1991. 256.

GARCIA PRATS, F.A.

Presupuestos generales de la tributación en España de las rentas

obtenidas por los no residentes. Trabajo de investigación. Valencia. 1991. Inédito.

GARCIA PRATS, F.A.

"Tributación de no residentes. El criterio del pago en el Impuesto sobre Sociedades. Comentarios a la resolución del TEAC de 9 de mayo de 1991" *Revista General de Derecho.* num 571/1992. pag 3053 y ss.

GARCIA PRATS, F.A.

"Los cánones en los Convenios de Doble Imposición y su tributación". *RGD* num 579/1992. pag 11663 y ss.

GARCIA RENAU, M.A.

"La moneda extranjera en la legislación española" *Estudios Financieros.* num 108/1992. pag 41 y ss

GARRIDO FALLA

Tratado de Derecho Administrativo. Madrid. 1961. Tomo I.

GARRIGUES WALKER, Antonio

"Régimen fiscal de las inversiones directas (establecimientos permanentes)" *Memoria de la Asociación de Derecho Financiero.* Madrid. pag 443-478.

GATOO DE ECHARRI, J.

"Tributación en el IRPF o de las personas no residentes en España". *RDFHP* num 185. 1986.

GEST, Guy y TIXIER, Gilbert

Droit Fiscal International. PUF (Presses Universitaires de France). Paris. 1990. 2ª ed refundida.

GIANNINI, Achile Donato

Istituzioni di diritto Tributario. 7ª ed aggiornata. Giuffrè editore. 1956.

GIARDINA, E.

"La capacità giuridica tributaria degli enti colletivi non personificati". *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze.* 1962. pag 273 y ss.

GIFFORD, W.

"Permanent Establishments and the Nondiscrimination Clause" en *Income Tax Treaties* Ed. by J.E. Bischel. Practising Law Institute. 1978. pag 419-443.

GOERGEN, Robert

"Harmonization of Enterprise Taxation in the European Community". *Bulletin for International Fiscal Documentation*. num 7-8/1991. pag 312-319.

GOLDBERG, S. y GLICKLICH, P.

"Treaty-based Nondiscrimination: Now You See It Now You Don't". 1 *Florida Tax Review*. num 2/1992. pag 51-113.

GONZALEZ CAMPOS, J.D. SANCHEZ RODRIGUEZ, L.I. ANDRES SAENZ DE SANTAMARIA, M.P.

Curso de Derecho Internacional Público. Universidad de Oviedo. servicio de publicaciones. Oviedo. 1983.

GONZALEZ CAMPOS, J.D. SANCHEZ RODRIGUEZ, L.I. ANDRES SAENZ DE SANTAMARIA, M.P.

Curso de Derecho Internacional Público. Universidad Complutense de Madrid. Servicio de Publicaciones Facultad Derecho. 5ª ed. 1992. Madrid.

GONZALEZ GARCIA, E.

"El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978" en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*. IED. Madrid. 1979. Vol II. pag 976-977.

GONZALEZ POVEDA, Victoriano

"Rentas obtenidas por medio de establecimiento permanente" *Gaceta Fiscal*. num 32/1986. pag 125-136.

GONZALEZ POVEDA, Victoriano

"Fiscalidad de las empresas inmobiliarias". *Impuestos*. num 2/1988. pag 78-91.

GONZALEZ POVEDA, Victoriano

Tributación de no residentes. Fondo editorial La Ley. 1989.

GONZALEZ POVEDA, V

Inversiones españolas en el exterior. Ed CISS. Valencia. 1989.

GONZALEZ POVEDA, V.

"Valoración de las operaciones entre empresas vinculadas". Impuestos. 1989-I. pag 35-50.

GONZALEZ POVEDA, V.

"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 num 79/1990.

GONZALEZ POVEDA, V.

"Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas". Noticias CEE. num 74/1991. pag 11-17.

GONZALEZ POVEDA, V.

"Instrucción del "Inland revenue service" para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América" (I, II y III). Tribuna Fiscal. nums 17-18-19/1992. pag 45-53, 47-64, 45-53.

GONZALEZ POVEDA, V.

"La subcapitalización: un problema nuevo del Impuesto sobre Sociedades". Impuestos. 1992-II. pag 82 y ss.

GORDON, R.

"Taxation of Transnational Income: an Introduction to Theory, Practice, and Problems". (OCDE. Draft de 10 de enero de 1993).

GOTA LOSADA, A.

"Especialidades en los ingresos computables en el Impuesto sobre Sociedades" en *Estudios sobre Tributación del Seguro Privado*. Ed Civitas. Madrid. 1986. pag 403-449

GOTA LOSADA, Alfonso

"La internacionalidad de los impuestos sobre la renta, sociedades y patrimonio" *Relaciones fiscales internacionales*. IEF. Madrid. 1987. pag 31-56.

GOTA LOSADA ,Alfonso

Tratado del Impuesto sobre la Renta .vol I. Edersa. Madrid.1971.

GOTA LOSADA,Alfonso

Tratado del Impuesto de Sociedades. Tomo I. Banco Exterior de España. Servicio de Estudios Económicos. Madrid. 1988.

GROUX, J. y MANIN, P.

Les Communautés européennes dans l'ordre international. Comisión de las Comunidades Europeas. Luxemburgo. 1985.

GUIJARRO ZUBIZARRETA, F.

"La difícil fiscalidad del establecimiento permanente" *Impuestos* 1987-II. pag 213-220.

GUILLAUME, G.

"L'Organisation de Coopération et de Développement Economiques et l'Evolution Récente de ses Moyens" *AFDI* 1979.

GURRY,F.G.

"The Role of the Permanent Establishment in Double Taxation Agreements". *Australian Law Review*. num 5/1976. pag 12-26.

GUTIERREZ PEREZ,T.

"Fiscalidad internacional(IyII) Doctrina de la DGT". *Impuestos*. num 1/1989. pag 357-389.

HAIG,R.M.

"El concepto de renta" en *Ensayos sobre economía impositiva* (dirigida por Richard A Musgrave y Carl Shoup). Fondo de Cultura Economica. Mexico.

HAIG,R.

The Federal Income Tax. Columbia University Press. New York. 1921.

HAMAEEKERS, H.

"Corporate Tax Policy and Competence of the European Community: An EC Tax Convention with Non-Member States?" *European Taxation*. 12/1990. pag 358-359.

HARDING, B.M. Jr.

"Obtaining Capital Gains Treatment on Transfers of Know-How" *Tax Lawyer*. 1983-1984. pag 307-321.

HARLEY, G.J.

International Division of the Income Tax Base of Multinational Enterprise. A treatise on the Unitary Business Concept. Publ Multistate Tax Commision. Colorado. 1981.

HARTLEY, T.C.

The Foundations of European Community Law. Clarendon Law Series. 2ª ed. Oxford. 1988.

HELLGAR, C.D.

"Informe del Reino Unido presentado en el XI Congreso Internacional de Derecho Financiero y Fiscal en Viena, septiembre de 1957". *Cahiers de Droit Fiscal International*. Volumen XXXIVa. IFA.

HENBREY, E.J.

"Agents Acting for Non-Residents". *British Tax Review*. num 3/1985. pag 150.

HOHN,

"Tax Treatment of Interests in International Economic Transactions" *General Report CDFI Vol 67a*. 1982.

HORST

"A Note on the Optimal Taxation of International Investment Income" *The Quarterly Journal of Economics* num 94/1980.

HOSSON, Fred C. de

"A Europe Crowded with branches?" *INTERTAX*. num 8-9/1991. pag 352-353.

HOSSON, F. de

"Profit Allocation in an Integrated European Market" INTERTAX 3/1991. pag 146-147.

HUDSON, D. TURNER, D.

"International and Interstate Approaches to Taxing Business Income". 6 Northwestern Journal of International Law & Business. 1984. pag 562 y ss.

HUND, D.

"Towards a Revised OECD Model Treaty". INTERTAX 1989, pag 212 y ss.

HUSTON, John

"Fixed Base' in Tax Treaties". The International Tax Journal. num 1/1978. pag 35-44.

HUSTON, John

"The Case Against 'Fixed Base'". INTERTAX. num 10/1988. pag 282-290.

HUSTON, J. WILLIAMS, L.

Permanent Establishments. A planning primer. Ed Kluwer. 1993.

HUYGHE, Alain M.

"The Special Tax Regime for Belgian Distribution Centers - a Comparison with the Tax Regim for Dutch Distribution Centers and with Similar Tax regimes in Belgium" INTERTAX nº 2/1992 pag 97-118.

IBFD.

Fiscal Harmonization in the Andean Countries. International Fiscal Harmonization. num 3. Amsterdam. 1975.

IBFD, y KPMG (International Tax Centre).

Tax Treatment of Exchange Gains and Losses. Amsterdam. 1988.

IBFD

International Tax Glossary . Amsterdam. 1988.

ICC

"Multinational Enterprises: Charges for Intra-Group Services" Doc num 180/197. INTERTAX 1980.

ICC.

"Taxation of Royalties" Report of the Commission on Taxation. May 1960. Brochure 208.

ICC.

"Double taxation in the Atlantic Community". *Review of the Reports of the Fiscal Committee of the OEEC/OECD* . November 1962. Brochure 224.

IEF.

Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la renta y el patrimonio. Informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. Madrid. 1978.

IFA.

The Revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital. Ed Kluwer. 1977.

IFA

United Nations Draft Model Taxation Convention. Kluwer. 1979. Copenhagen. 33rd IFA Congress.

IFA

Tax Treaties and Domestic Legislation. 43rd IFA Congress. Rio de Janeiro. 1989. Ed Kluwer

IFA

International Taxation of Services. Proceedings of a Seminar held in Rio de Janeiro in 1989 during the 43rd Congress of the International Fiscal Association. Vol 14a. Ed Kluwer. 1991

Institut der Wirtschaftsprüfer

"Comments of the German Institute of Chartered Accountants (Institut der Wirtschaftsprüfer IDW) on the Report of Management and Service Costs". INTERTAX. num 1/1986. pag 25-27.

Institut der Wirtschaftsprüfer.

"Determination of Profits of Permanent Establishments". INTERTAX, num 12/1988. pag 427-433.

International Chamber of Commerce

"Resolution Against Unitary Taxation". INTERTAX. num 5/1980. pag 204-208.

International Chamber of Commerce

"Fiscal Consolidation and the Treatment of Tax Losses within a Single Tax Jurisdiction" INTERTAX. num 5/1982. pag 170-173.

IRANZO, Fernando L.

"Adaptación del régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas, aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y canjes de valores a la directiva comunitaria de 23 de julio de 1990" Carta Tributaria. num 155/1992. pag 1-16.

IRISH, C.

"International Double Taxation agreements and income taxation at source" International and Comparative Law Quarterly, num 23/1974 pag 296.

ISAAC, G.

Droit Communautaire Général. 2ª ed. Ed. Masson. Paris. 1989. pag 153 y ss.

ISENBERGH, H.

International Taxation. U.S. Taxation of Foreign Taxpayers and Foreign Income. Little, Brown and Company. Boston . Tomo I. 1990.

JADAUD, B.

"Aspects fiscaux de l'installation en France d'un agent permanent d'une entreprise étrangère" INTERTAX. num 6/1977. pag 221-228.

JARVENIC, Jean-Pierre

Droit Fiscal International. Collection Finances publiques. Ed economica. Paris. 1985.

JONES, J. Avery

"Dual residence of individuals: the Meaning of the expressions in the OECD Model Convention" (I and II). *British Tax Review*. 1981. pag 15-29.

JONES, J.A.

"More on Treaty Interpretation" *BTR* 1991 pag 388-392

JONES, J.F Avery.

"Bodies of persons". *BTR* num 11-12/1991. pag 453-465.

JONES, J.A. SINCLAIR, I. WARD, D. VAN RAAD, K. VOGEL, K.

"Interpretation of Tax Treaties" *BIFD* num 2/1986 pag 75 y ss.

JONES, J. Avery y WARD, D.A.

"Agents as Permanent Establishment under the OECD Model Tax Convention" *33 European Taxation*. 1993. pag 154 y ss.

JONES, John F. Avery, BERG, Charles J., DEPRET, Henry-Robert, ELLIS, Maarten J. FONTANEAU, Pierre, LENZ, Raoul, WARD, David A., MIYATAKE, Toshio, ROBERTS, Sindney, SANDELS, Claus, STROBL, Jakob.

"The interpretation of Tax Treaties with particular reference to article 3.2 of the OECD Model" (I y II). *British Tax Review*. num 1-2/1984. pag 14-55 y 90-108.

JONES, J.A. DEPRET, H.R. y VAN DE WIELE, M. ELLIS, M. VAN RAAD, K. FONTANEAU, P. FONTANEAU, P.M. LENZ, R. TORRIONE, H. MAAGNEY, T.W. MIYATAKE, T. ROBERTS, S.I. GOLDBERG, S.H. STROBL, J. KILLIUS, J. UCKMAR, V. MAISTO, G. WARD, D.A.

"The Non-Discrimination Article in Tax Treaties" I y II. *BTR* num 10 y 11-12/1991 pag 359-385 y 421-452.

JONES, J.A. et alii

"The Treatment of Trusts under the OECD Model Convention". *European Taxation*. num 12/1989. pag 37 y ss.

JONES, R.C.

Taxation of Foreign and National Enterprises. Allocation Accounting

for the Taxable Income of Industrial Enterprises. Vol V. Sociedad de Naciones. Ginebra. 1933.C.425(c).M.217(c)

JOHNSON ,A.R.M.

The Permanent Establishment Concept int Tax Treaties Between Developed and Developing Countries. York University. Toronto. 1987.(tesis inédita)

JUAN PENALOSA, J.L.

prólogo al libro *Doble Imposición Internacional*. . IEF. 1972. pag 29 y ss.

JUAN PEÑALOSA, J.L. de

"La Reforma Fiscal 77/78. Examen crítico de los aspectos de la Reforma" ICE. nº 590/1982.

JUAN PEÑALOSA,J.L. de

"El residente en el extranjero, socio de una sociedad española transparente". CISS Comunicación. num 77/1990. pag 60-66.

JUAN PEÑALOSA, J.L. de

"El Modelo de la OCDE (1977) y su influencia en la legislación fiscal española". en *Estudios de doble imposición*. IEF. Madrid. 1979. pag 212-238.

JUAN PEÑALOSA J.L.de

"Cuestiones de fiscalidad internacional en España." *Crónica Tributaria*. num 46/1983. pag 101-114.

JUAN PEÑALOSA,J.L.de

"La residencia y el domicilio en la LGT". *Crónica Tributaria*. num 50/1984. pag 165-172.

JUAN PEÑALOSA,J.L. de

"Problemática Tributaria Internacional. Actuación bancaria a través de filiales y sucursales." en *Estudios sobre Tributación Bancaria*. Ed. Civitas.1985.

JUAN PEÑALOSA, J.L. de y MOLINA GOMEZ-ARNAU, P.

"Impuesto sobre las sucursales 'branch tax' " en *Estudios sobre el*

Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición. Ed Gaceta Fiscal. 1991. pag 297-314.

JUAN PEÑALOSA, José Luís de

"Las relaciones internacionales en el Derecho fiscal español" XX SEDF. Editorial de derecho financiero. Madrid. 1973. pag 323-441.

JUAN PEÑALOSA, José Luís de

"El IRPF y los comisionistas extranjeros". Información Comercial Española semanal. 1982. 1821.

JUAN PEÑALOSA, José Luís de

"Examen crítico de los aspectos internacionales de la Reforma". Información comercial española. 1982.octubre. pag 590.

JUAN PEÑALOSA, José Luís de

"La doble imposición internacional. Convenios de Doble Imposición" en *Relaciones Fiscales Internacionales*. IEF.1987. pag 57-84.

JUCH, D.

"Les mesures unilatérales d'éviter la double imposition" CDFI 66b Report. Berlin. 1981.

KALDOR, Nicholas

"The Taxation of Business Profits" Readings on taxation in developing countries. Harvard Law School. International Tax Program. The Johns Hopkins Press. Baltimore. 1967. pag 155-187.

KAPLAN, P.

"Reuters Ltd. v. Tax Appeals Tribunal" Tax Planning Opportunity for Banks and Other Companies with Branches in the United States of America" BTR. num 4/1992.

KELLEY, Patrick L.

"Transfer price adjustments and double taxation: a sword of damocles for multinationals". Bulletin for International Fiscal Documentation. num 10/1984. pag 448 y ss.

KELSEN, H.

"Les rapports de système entre le Droit International et le Droit Interne".
Recueil des Cours. La Haya. 1926. Tomo IV. pag 231 y ss.

KERGALL, Yann

"The Concept of Abuse of Law". INTERTAX. num 1/1991. pag 2 y ss.

KERGALL, Y.

"Transferencia de activos dentro y fuera de una jurisdicción fiscal"
CDFI Vol LXXIa. 1986 Nueva York. (XLe Congres International de Droit
Financier et Fiscal).

KINGSON, C.I.

"The Coherence of International Taxation" 81 Columbia Law Review.
num 6/1981. pag 1151-1193.

KINNEKENS, L.

"The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based
Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax Law".
EC Tax Review. num 2/1992. pag 70 y ss.

KNECHTLE, Arnold A.

Basic problems in International Fiscal Law.(english version Translated
by W.E.Weisflog). HFL (publishers) Ltd. Londres. 1979.

KNOBBE-KEUK, B.

"The Ruding Committee Report an Impressive Vision of European
Company Taxation for the Year 2000". EC Tax Review. num 1/1992. pag
39-46.

KNOBBE-KEUK, B.

"Transfer of Residence and of Branches Between Freedom of
Establishment, the Merger Directive and German Transformation Tax
Law" INTERTAX num 1/92 pag 4-12.

KOK, C.C.

EC Corporate Tax Law. IBFD. 1992. capítulo 1

KOLCK

Der Betriebstättenbegriff im nationalen und internationalen Steuerrecht. 1974.

KOOIJMAN, K.

"Unitary Taxation: a Corporate Experience". INTERTAX. num 11-12/1984. pag 412-419.

KRAFT, G.

"Recent Developments in Case Law on Permanent Establishment Taxation". European Taxation. Octubre 1993. pag 349-352.

KRAMER, J.D.

"European Court of Justice Rules on Taxation of Nonresident German Taxpayers" Tax Notes International num 16/1993.

KUMPF

Besteuerung inländischer Betriebstätten von Steuerausländern 1982.

LALL, T.

"Taxation and the European Economic Interest Grouping". BTR. num 2/1993 pag 134 y ss

LANCEE, L.

Fiscale Winstsplitsing. Ed Kluwer. Deventer. 1959.

LANE, Sarah

"The UK Finance Act 1990- International tax issues" INTERTAX. num 1/1991. pag 3-10.

LANGBEIN, Volker.

"Double Taxation Agreements: Caught in the conflict between national law and international law" INTERTAX 6-7/1987. pag 145-157

LANGBEIN, Volker.

"The Overriding of Tax Treaties by National Legislation or: the Melford Case Revisited. A German view" INTERTAX num 1/1987. pag 4-8.

LANGER, M.

"Business Profits Distinguished from Other Types of Income" 246
Practising Law Institute. Section of Taxation. 1986. pag 347 y ss

LASARTE ALVAREZ, J.

"El principio de legalidad tributaria e el Proyecto de constitución española de 1978" en *Hacienda y Constitución*. IEF. pag 139 y ss.

LAZEROW, H. I.

The OECD Draft Influence on United States Income Tax Treaties. BIFD.
Amsterdam. 1976.

LEIHENHORST, J. van

"The Allocation of Profits to Permanent Establishments" INTERTAX
1/1980. pag 30-36.

LEJEUNE VALCARCEL, E.

"Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria" en
Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario,
Edersa. Madrid. 1980.

LENZ, R.

Les Conventions Suisses de Double Imposition. Nouvelle Bibliothèque
de Droit et de Jurisprudence. Lausana. 1951.

LENZ, R.

"L'interpretation des traités de double imposition". CDFI. Vol XLII.
XIV Congress IFA. Basilea 1960.

LENZ, R.

"The Development in Different Countries of the Concept of a
Permanent Establishment, Notably from the Point of View of
Harmonization in Future Double Taxation Agreements". CDFI 1967.
Vol LII. Stocolm 1967.

LERNER, P. LEOVITZ, M. PRIDJIAN, J.

"Treaty Shopping and U.S. Tax Policy: New Approaches" *Tax Planning
International Review*. October. 1992. pag 31.

LI, Jinyan

"The Concept of Permanent Establishment in China's Tax Treaties".
7International Tax & Business Lawyer. 1989. pag 120 y ss.

LICCARDI, Ernesto

"Il Regime fiscale dei non residenti". Diritto e Pratica Tributaria parte
prima. 1988. pag 63-74.

LINDENCRONA, Gustaf and MATTSSON, Nils

"How to resolve international tax disputes? New approaches to an old
problem". INTERTAX. num 5/1990. pag 266-275.

LIPSTEIN, K.

The Law of the European Economic Community . Ed Butterworths.
Londres. 1974. pag 27.

LOKKEN, Lawrence

"The Sources of Income from International Uses and Dispositions of
Intellectual Property" 36 Tax Law Review. 1981. pag 235-339.

LONG, Yves

"Corporate headquarters in France". INTERTAX. num 7-8/1991. pag
421-423.

LOPEZ BERENGUER,

Manual de Derecho Tributario. Parte especial. Ed Dykinson S.L. 1989.

LOPEZ GUERRA, L. ESPIN, E. GARCIA MORILLO, J. PEREZ TREMP, P.
SATRUSTEGUI, M.

Derecho Constitucional . Vol II. Tirant lo Blanch. Valencia 1992.

LOPEZ IBÁÑEZ, Luís

"Localización geográfica y criterios de sujeción al impuesto. Doble
imposición internacional". Hacienda Pública Española. num 24-
25/1973. pag 133-151.

LOPEZ SANTACRUZ MONTES, J. A.

"Régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias
de ramas de actividad y canje de valores". Tribuna Fiscal. num 19/1992.
pag 54-69.

LOUIS, J.V.

L'ordre juridique communautaire. Collection Perspectives Européennes. Bruselas. 1979.

LOUIS, J.V.

Le Droit Communautaire Economique Européenne Vol 10. T.I. Bruselas 1983.

LOVISOLO, Antonio

"Indeducibilidad ai fini ilor delle perdite realizzate all'estero da imprese residenti". *Diritto e pratica tributaria. num 5/1991. pag 1124-1130.*

LOVISOLO, A.

"Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione". *Diritto e Pratica Tributaria. 1983-I. pag 1146-1147.*

LOZANO SERRANO, Carmelo

"La fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero". *RAP. num 99/1982. pag 11-154.*

LUDWIG, M.B.

"La imposición sobre las empresas con establecimiento permanente en el extranjero" *Informe General. CDFI. IFA. Volumen LVIIIa. Lausana. 1973.*

LUIS MONASTERIO, Félix de

"Tributación de las empresas extranjeras con actividades en España". *RDFHP. num67/1966-II.*

LUIS MONASTERIO, Félix de

"Métodos para distribuir los beneficios imponibles entre varias jurisdicciones tributarias". *Hacienda Pública Española. num 64/1980. pag 169-184.*

LUIS MONASTERIO, Felix de

"La aplicación en el espacio de las normas tributarias. Revisión de los

artículos 21 y 233 de la LGT". *Crónica Tributaria*. num 50/1984. pag 95 y ss.

LUIS MONASTERIO, Felix de

"Los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio como fuente del Derecho tributario español" en *Estudios de Derecho y Hacienda*. vol II. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.1987 1051 y ss

LUIS DIAZ-MONASTERIO,Felix de

"El método para evitar la doble imposición internacional en el Convenio con Estados Unidos" *Impuestos* num 9/1991. pag 78-86.

LUIS MONASTERIO GUREN,Félix de

"La Directiva de la CEE sobre el régimen fiscal de las fusiones internacionales ". *Carta Tributaria*.num 128/1991. pag 1-10.

LUTHI,D.

"Thin capitalisation of companies in international tax law". *INTERTAX*. num 10/1991. pag 446-453.

MAGRANER MORENO, F.

Concepto y Criterios Delimitadores del Gasto Deducible en el Impuesto sobre Sociedades, con Especial Referencia a Dos Supuestos: los Gastos de Personal y las Participaciones de los Administradores en los Beneficios de la Entidad. Tesis inédita. Universidad de Valencia. 1990.

MAISTO, G.(Informe general y editor)

Tax Treatment of Cost-Contribution Arrangements.. Committee on Taxes of the Section on Business Law of the International Bar Association. Kluwer Law and Taxation Publishers. 1988.

MAISTO , G.

"Brevi riflessioni sul concetto di residenza fiscale di società ed enti nel diritto interno e convenzionale" *Diritto e Pratica Tributaria*. 1988. parte prima

MAKTOUF,L.

"Resolving International Tax Disputes through Arbitration".
Arbitration International nº 4/1988.

MARGARAIZ, André y MERKLI, Roger

The taxation of corporations in Switzerland. Kluwer. Deventer . 1983.

MARIN ARIAS, M.

Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras Tomo IV. Vol 2.
Impuesto sobre Sociedades.

MAROTO SAEZ,Amelia

"Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades.
Diferencias para una reflexión en tributación de no residentes".
Impuestos. pag 19-29.

MAROTO SAEZ,Amelia

"Sociedades transparentes: socios no residentes". Impuestos. num
18/1989. pag 103-117.

MAROTO SAEZ,Amelia SERRET DE MURGA, Isabel

"Deslocalización de las personas físicas" Tribuna Fiscal. num 13/1991.
pag 53-67.

MARTHA,Rutsel Silvestre J.

*The Jurisdiction to Tax in International Law. Theory and Practice of
Legislative Fiscal Jurisdiction*. Kluwer . Series on international taxation
nº 9. Deventer. 1989.

MARTIN DELGADO,Jose Maria

"Los principios de capacidad económica e igualdad en la constitución
española de 1978" HPE. num 60/1979. pag 61-93.

MARTIN OVIEDO,J.M.

"La evolución en los diferentes países del concepto de establecimiento
permanente especial desde el punto de vista de la armonización de los
futuros acuerdos sobre doble imposición". MAEDF. pag 96 y ss.

MARTIN OVIEDO, J.M.

"Tipología, jerarquía y producción de las normas en la Constitución

española" en *La Constitución española y las fuentes del derecho*. IEF. Madrid. 1979. Vol II. pag 1279-1310.

MARTIN QUERALT, Juan

"Competencias de las Cortes Generales en la conclusión de Tratados internacionales que se refieren a la Hacienda Pública". en *Funciones Financieras de las Cortes Generales* Cortes Generales. pag 451-482.

MARTIN QUERALT, Juan

"Las reformas Tributarias realizadas por la ley de Presupuestos en nuestro ordenamiento constitucional" en *Estudios en Homenaje al profesor diego Sevilla Andrés*. Secretariado de publicaciones. Universidad de Valencia. pag 583-599.

MARTIN QUERALT, Juan

"Ley de Presupuestos y reformas tributarias: comentarios a la STC de 20 de julio de 1981" PGP. num 11/1981.

MARTIN QUERALT, J.

"La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria" REDF num 24. pag 553 y ss.

MARTIN QUERALT, Juan

Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional. Tomo I. Ed Civitas. Madrid. 1983.

MARTIN QUERALT, Juan LOZANO SERRANO, Carmelo

Curso de Derecho Financiero y Tributario. Ed Tecnos. Madrid. 1990.

MARTIN RETORTILLO, Sebastian

"La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria". RDFHP. num 54. pag 369 y ss.

MARTINEZ CARDOS RUIZ, J.L.

"La noción de obligación financiera y los tratados internacionales". REDF. Madrid. pag 59/1988. pag 425-435.

MARTINEZ-GENIQUE, A.

"Discriminaciones fiscales internacionales" XX SEDF Madrid 1973. pag 642-663.

MARTINEZ LAFUENTE, Antonio

"La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario" en *La constitución y las fuentes del derecho*. Vol II. IEF. Madrid. 1979. 1337 y ss

MARTINEZ LAFUENTE, A.

Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Ministerio de Hacienda. 3ª ed. 1984.

MARTINEZ LAFUENTE, A.

"Los Tratados internacionales y la Hacienda Pública" en *Las Cortes Generales*. IEF. Madrid. 1987. Vol III pag 1641

MARTINEZ LAFUENTE, Antonio

Derecho tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria. Ed Civitas. Madrid. 1985. 125-131.

MARTINEZ LAFUENTE, Antonio.

"Notas sobre la tributación de los no residentes" *Impuestos*. num 1/1986. pag 101-124.

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 MC de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE de 1977" en *Estudios de Doble Imposición Internacional Cortes Generales*. pag 197-230.

MASEK, Mark Alan

"Avoiding Branch Profits and Dividend Withholding Taxes." 15 *The International Tax Journal*. num 2/1989. pag 141-158.

MATEU DE ROS CERESO, R.

"La tributación de los no residentes y su posible reforma (I y II)". *Impuestos*. num 2/1987. pag 576-628.

MATTHEWS, K.

"OECD to Amend Model Treaty Commentary on Permanent Establishment Income Attribution" 7 *Tax Notes International* num 16

MATTSSON, Nils

"Is the Multilateral Convention a Solution for the Future? Comments with reflection to the Nordic Experience" INTERTAX. num 9/1985. pag 212-217.

MAX BEAT, Ludwig

"La imposición sobre las empresas con establecimiento permanente en el extranjero". Rapport General. Cahiers de Droit Fiscal International. XXVIIe Congrès International de Droit Financier et Fiscal. Volume LVIIIa. Kluwer. 1973.

McINTYRE, M.

The International Income Tax Rules of the United States. Butterworth Legal Publishers, 2ª ed. 1991.

McLURE, Ch. E.

"State Income Taxation of Multistate Corporations in the United States of America", en *Technical Papers: Taxation, the Impact of Multinational Corporations on Development and on International Relations*

McLURE, Ch.E.

"European Integration and Taxation of Corporate Income at Source; Lessons from the U.S." en Malcom Gammie y Bill Robinson: *Beyond 1992: A European Tax System.* Institute for Fiscal Studies., Londres. pag 39-51.

McLURE, Ch.E. jr.

"Coordinating Business Taxation in the Single European Market: the Ruding Committee Report". EC Tax Review. num1/1992. pag 22-38.

MEGRET, J. WAELBROECK, M. LOIS, J.V. VIGNES, D. DEWOST, J.L.

Le droit de la communauté économique européenne. Vol 12. Relations extérieures. Institut d'Etudes Européennes. Université Libre de Bruxelles.

MIAJA DE LA MUELA, A.

Derecho Internacional privado 2 tomos. Atlas. Madrid. 1985.

MIAJA DE LA MUELA, A.

"La primacía sobre los ordenamientos jurídicos internos del Derecho Internacional y Derecho Comunitario Europeo" Revista de Instituciones Europeas. 1974. pag 987.

MICHAUX, E.

"An analysis of the notion 'fixed base' and its relation to the notion 'permanent establishment' en the OECD model" INTERTAX. num 3/1987. pag 68-74.

MICHEL, J. y RIEDEL EMMEN, W.R.

"Interprétation judiciaire des conventions de doubles impositions et nécessité ou opportunité d'une jurisdiction fiscales internationale". CDFI Vol XVIII. 2eme sujet. 5º Congreso de la IFA. Zurich. 1951. pag 18 y ss,

MICHELI, G.A.

"Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali". Diritto e pratica tributaria. 1965. pag 216 y ss.

MICHELI, G.A.

Corso di Diritto Tributario. UTET. 5ª ed. 1979. Turín.

MIRANDA Y EGUIA, M.

Revolución financiera de España. Madrid. 1869.

MITA, Enrico de

Appunti di diritto tributario. I. Dot. Giuffré Editore. Milano. 1987.

MORENO CERREZO, Felix

El impuesto sobre sociedades. Ed Piramide. Madrid. 1981.

MORRIS, P.

"Taxation of International Business- Dual Resident Companies". European Taxation. num 2/1985. pag 35-39.

MÖSSNER, J.

"Transferencia de activos dentro y fuera de una jurisdicción fiscal" CDFI 1986. pag 119 y ss.

MUÑOZ BAÑOS, C.

"Las asociaciones sin ánimo de lucro y el Impuesto sobre Sociedades". La Ley (tomo II). 1981. pag 910 y ss.

MUNOZ MACHADO, S.

El ordenamiento jurídico de la Comunidad Europea y la Constitución Española. Ed Civitas. Madrid. 1980.

MUNOZ MACHADO, S.

El Estado, el derecho interno y la Comunidad Europea. Ed Civitas. 1986. pag 143.

MUNOZ MACHADO, S.

La Unión Europea y las mutaciones del Estado. Alianza Universidad. Madrid. 1993.

MUSGRAVE, P.

"Tax-Base Shares: the Unitary Versus Separate Entity Approaches" Canadian Tax Foundation. 21 Tax Conference. 1979. pag 445-451

MUSGRAVE, Peggy

"Principles for Dividing the State Corporate Tax Base". *The State Corporation Income Tax*. (McLure, Charles E. Jr Ed). Hoover Institution Press. Stanford. 1984.

MUSGRAVE, Peggy B.

"Interjurisdictional Coordination of Taxes on Capital Income" en *Tax Coordination in the European Community*. Ed Kluwer. Series on International Taxation. nº 7. Deventer. 1987. pag 197-225.

MUSGRAVE, Peggy (RICHMAN)

Taxation of Foreign Investment Income. Cambridge. Massachussets. 1969.

MUSGRAVE, P.

United States Taxation of Foreign Investment Income, Issues and Arguments 1969

MUSGRAVE,R.

"Criteria for Foreign Tax Credit" in *Taxation and Operations Abroad*.
Symposium. 1960. pag 84.

MUSGRAVE/MUSGRAVE

"Inter-Nation Equity" en *Modern Fiscal Issues*. Ed Bird/Head. 1972.
pag 63.

MUTEN, L.

*The delimitation between the country of residence and other countries
of the power to tax corporations and/or shareholders*. CDFI 49b. 1964.

MUTEN, L.

"Double Taxation Conventions between industrialised and developing
countries" en *Double Taxation Treaties Between Industrialised and
Developing Countries; OECD and Un Models, a Comparison*.
(Proceedings of a Seminar held in Stockolm in 1990 during the 44th
Congress of the IFA). Vol 15. ed Kluwer 1992.

NARANJO, E.

"The Andean Pact" BIFD num 2/1987. pag 89-90.

NAVARRO CASES, Lydia

"Las agrupaciones de interés económico". Noticias CEE. num 81/1991.
pag 93-99.

NAVAS VAZQUEZ,R.

El Impuesto sobre sociedades. 2^º ed. Universidad de Sevilla. Sevilla.
1982.

NETHERCOTT,L.J.

"Residence and Permanent Places of Abode". *Australian Tax Review*.
1982. pag 159-164.

New York State Bar Association Tax Section

"The Branch Profits Tax-Report on Issues to Be Addressed in
Regulations". 13 *The International Tax Journal*. num 4/1987 . pag 341-
355.

NIBOYET, J.P.

"Les Doubles IMpositions au point de vue juridique". Academie de Droit International. Recueil des Cours. La Haya. vol 31. 1930-I. pag 2-103.

NITIKMAN, Joel

"The Meaning of 'Permenent Establishment' in the 1981 US Model Income Tax Treaty" I and II. International Tax Journal. num2-3/1989. pags 159-186, 257-277.

NOEL, Y.

La double imposition internationale résultant des redressements comptables entre sociétés apparetées et son élimination. Sofirom Lausana. 1990.

NORMANDIN, C.P.

"The Changing Nature of Debt and Equity: a Legal Perspective" en *Are the Distinctions Between Debt and Equity Dissapearing.* Proceedings of a Conference Held at Melvin Village, New Hampshire. Octubre. 1989. (Richard W. Kopcke and Eric S. Rosengreen Ed). Esponsorizado por el Federal Reserve Bank of Boston.

NORR, Martin

"Jurisdiction to Tax and International Income". 17 Tax Law Review. 1961-1962. pag 431-462.

NUÑEZ BOLUDA, Francisco

"Problemas de los puntos de conexión en la ley de cesión de tributos a las CCAA" XXXII SEDF. IEF. Madrid. 1986. pag 247 y ss.

NUZZO, E.

"Questioni in tema di tassazione di enti non economici" Rassegna Tributaria. 1985-I. pag 128.

O'BRIEN, J.G.

"The Nondiscrimination Article in Tax Treaties" Law and Policy in International business. Vol 10/1978 nº 2 pag 545 y ss.

OCEE

The elimination of double taxation (report of the fiscal committee of the OEEC). Paris. 1958.

OCEE

The elimination of double taxation (report of the fiscal committee of the OEEC). 2nd report. Paris. 1959.

OCEE

The elimination of double taxation (report of the fiscal committee of the OEEC). 3rd report. Paris. 1960.

OCEE

The elimination of double taxation (report of the fiscal committee of the OEEC). 4th report. Paris. 1961.

OCEE.

Final Report on the Concept of Permanent Establishment. Paris. 1957

OCDE.

Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Paris. 1977.

OCDE

Modelo de convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio. Traducción española. IEF. Madrid. 1978.

OCDE

Transfer Pricing and Multinational Enterprises. Paris. 1979.

OCDE.

Model Convention for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims. 1981.

OCDE

Prix de transfert et entreprises multinationales. OCDE. Paris. 1984.

OCDE

"The Taxation of Multinational Banking Enterprises" en Transfer pricing and multinational enterprises. 1984.

OCDE

"L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique".

"L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs"

"Les problèmes fiscaux liés aux activités internationales de location de main-d'oeuvre". *Tendances de la fiscalité internationale*. OCDE. Paris. 1985.

OCDE

Foreign Currency Translation. Accounting Standards Harmonization. 1986.

OCDE

"L'evasion et la fraude fiscales internationales" *Questions de fiscalité internationale*. Paris. 1987.

OCDE

"La sous-capitalisation. L'imposition des artistes du spectacle et des sportifs" *Questions de Fiscalité Internationale*. Paris. 1987.

OCDE

The Relationship Between Taxation and Financial Reporting and Income Tax Accounting. 1987.

OCDE.

Tax Consequences of Foreign Exchange Gains and Losses. Paris. 1988.

OCDE

"Consequences fiscales des gains et pertes de change". *Questions de Fiscalité Internationale*. Paris. 1988.

OCDE

"Tax Havens" *INTERTAX*. num 4-5/1987. pag 122-124.

OCDE

Explanatory Report on the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. 1989.

OCDE

Taxing Profits in a Global Economy: Domestic and International Issues.
Paris. 1992.

OCDE

"Triangular Cases" *Model Tax Convention: Four Related Studies.*
Paris. 1992.

OCDE

Tax Aspects of Transfer Pricing within Multinational Enterprises. (The United States Proposed Regulations). Paris. 1992.

OGLEY, A.

The Principles of International Tax. A Multinational Perspective.
Interfisc Publishing.1993.

OHO, W. y HEINZERLING, C.

"Germany- Deduction of a Foreign Corporation's Head Office Administrative Expense for the Determination of its German Branch's Taxable Income" *INTERTAX* num 7/1989, pag 321 y ss.

OHO,W. HEINZERLING,C.

"Principles on the Allocation of Proceeds Generated from Euroloans Granted by Foreign Banks with German Branches to German Debtors". *INTERTAX.* num 6-7/1990. pag 330-334.

OLALDE MARTIN,DIAZ MONASTERIO, DE JUAN PEÑALOSA, DE LUIS VILLOTA

"El convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos". *Carta Tributaria. Monografías.* num 107.1990.

OLDMAN, O. BROOKS, J.S.

"The Unitary Method and the Less Developed Countries: Preliminary Thoughts". *RAI.* num 1/1987. pag 45-61.

OLIVARES, José Ignacio

"Ambito territorial de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre TP y AJD y doble imposición internacional." en *Estudios de Doble Imposición Internacional* pag 349-374.

OLIVER, J.B.D.

"Double Tax Treaties in United Kingdom Law" BTR 1970. pag 395-398.

OLIVER, J.B.D.

"Interest Paid by Companies to Non-Residents". British Tax Review. num 2/1983. pag 65-70.

OLIVER, J.D.B.

"Discrimination Again" BTR 1984. pag 196-203.

OLIVER, J. David.B.

"The Drafting of European Community Directives". INTERTAX. num 5/1991. pag 248.

ONGWAMUHANA, K.

The Taxation of Income from Foreign Investments. A Tax Study of Some Developing Countries. Ed Kluwer. Deventer. 1991.

ONU

Acuerdos fiscales internacionales. Naciones Unidas. Departamento de Asuntos Sociales. Nueva York.

ONU

Acuerdos Fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo. Sexto Informe. (ST/ESA/42). Capítulo V y ss.

ONU

Manual para la clasificación de las transacciones del gobierno según su carácter económico y su función. ONU. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. Nueva York. 1958.

ONU

Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries. Nueva York 1974.(ST/ESA/14).

ONU

Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties Between Developed and Developing Countries. Nueva York. 1979. (ST/ESA/94),

ONU

United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries. Nueva York. 1980.(St/ESA/102).

ONU

Tax Treaties between developed and developing countries. Primer Informe. (E/4614 ST/ECA/110). Nueva York. 1969.

ONU (Department of Economic and Social Affairs)

Tax treaties between developed and developing countries. Second Report (E/4936 ST/ECA/137). ONU. Nueva York. 1970. pag 1-74.

ORTIZ CALZADILLA,R.S.

"Aspectos fiscales de los contratos internacionales" *Crónica Tributaria.* num 45/1983. pag 133-142.

OSGOOD, R.K.

"Interpreting Tax Treaties in Canada, the United States, and the United Kingdom". 17 *Cornell International Law Journal.* num 2. Summer. 1984. pag 255-297.

OTERO CASTELLO,J.

"Tributación por IRC de los cánones de fuente española obtenidos por un residente de país con el que España tiene convenio. Aplicabilidad de los convenios si la liquidación se realiza en virtud de acta de la inspección" *RDF (Revista de derecho financiero).* num 108/1973. pag 1401 y ss.

OTERO,J.

Fiscalidad internacional española. Edersa. Madrid. 1973.

OTTO,Ignacio de

Derecho Constitucional. Sistema de fuentes. Ariel Derecho. Barcelona. 1987.

OWENS, E. y GIFFORD, W.

International Aspects of U.S. Income Taxation: Cases and Materials Vol II. Harvard Law School. Cambridge. 1982.

PAGAN, J. C. y WILKIE, S.

"International Transfer Pricing in the 1990's: Do the Latest U.S. Developments Relate to a Global Economy?" 46 BIFD June. num 6/1992.

PAGAN, J.C. y WILKIE, S.

Transfer Pricing Strategy in a Global Economy. IBFD. 1993.

PALACIOS PEREZ, J. y POVEDANO MEJIAS, J.

"Incidencia del Convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos en el derecho tributario interno" en *Estudios sobre el Convenio entre España y estados Unidos para evitar la doble imposición.* Ed Gaceta Fiscal. 1991.

PALAMARCHUK

"Pluriimposición internacional" Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Montevideo. num 10/1959. pag 949- 987.

PALAO TABOADA, Carlos

"Reserva de Ley y Reglamentos en materia tributaria". en *Funciones financieras de las Cortes Generales.* Cortes Generales. pag 527-556.

PALAO TABOADA, Carlos

"El procedimiento amistoso en los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición". HPE num 16/1972. pag 309-331.

PALAO TABOADA, C.

"La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria" CT num 44 pag 174 y ss.

PALMER, R.L.

"Toward Unilateral Coherence in Determining Jurisdiction to Tax Income". 30 Harvard International Law Journal. num 1 Winter 1989. pag 1-64.

PALMIERI-EGGER, N.W.

"Worldwide Tax allocation norm v. Worldwide Combination Method of Taxation". INTERTAX num 10/1983. pag 390-402.

PALUMBO,G.

"Soggettività tributaria della società e interposizione di persone".
Diritto e Pratica Tributaria vol LXI. num3/1990. pag 457.

PANZER,A.B. GOLDBERG,S.H.

"US: the Current Status of Unitary Taxation". INTERTAX. num 6-7/1984. pag 259-274.

PASTOR RIDRUEJO,J.A.

Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales. 3ª ed. Ed Tecnos. Madrid. 1989.

PATRICK,R.J.

"The Current Status of Worldwide Unitary Taxation in the United States". Canadian Tax Foundation. 35th conference 1983. pag 303-370.

PATRICK, R. Jr.

"Pricing for Intangibles: A US Practitioner's Perspective" Canadian Tax Foundation 1988. Conference Report. 41st. Conference. pag 43:1- 43:10.

PECK,W.R.

"U.S. Tax Policy Concerning Research and Development in the Multinational Context" 17 The International Tax Journal. num 1/1990. pag 67-87.

PELECHANA ZOZAYA, F.

Hacienda Pública y Derecho Comunitario. Tomo I. Los principios del derecho comunitario. Escuela de Hacienda Pública. 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*. 1991. pag 161-194.

DE LA PEÑA, C. de la

"El Impuesto sobre Sociedades y las Sociedades no residentes que realizan negocios en España" RDFHP num 147 pag 675 y ss.

PEREZ DE AYALA,Jose Luís

"Los fundamentos históricos de la tributación de las sociedades

extranjeras en España dentro del Impuesto sobre rentas de sociedades en España." Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero. 1965. Madrid. 1965. pag 435 y ss.

PEREZ DE AYALA, J.L.

"Las fuentes del derecho tributario y el principio de legalidad" RDFHP num 122/1976. pag 402.

PEREZ RODILLA, G.

"Tributación de las personas y entidades no residentes en territorio español". Gaceta Fiscal. num 32/1986. pag 93-108.

PEREZ RODILLA, G.

Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España. Ed Deusto. 1990.

PEREZ RODILLA, G.

"El impuesto especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes". Cuadernos de Actualidad. Hacienda Pública Española. num 10/1991. pag 293-296.

PEREZ RODILLA, Gerardo

"Régimen fiscal de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes". Impuestos. num 1/1988. pag 134.

PEREZ RODILLA, G.

"La fiscalidad de los cánones en el Nuevo Modelo de Convenio de la OCDE. La posición española". Tribuna Fiscal num 32/1993 pag 57 y ss.

PEREZ RODILLA, Gerardo, y CARMONA FERNANDEZ, Nestor

"Fiscalidad de las inversiones extranjeras en España y españolas en el exterior". Cuadernos de formación. Inspección de Tributos. num 5.

PEREZ RODILLA, G.

"La fiscalidad de los cánones en el Nuevo Modelo de Convenio de la OCDE. La posición española". Tribuna Fiscal num 32/1993 pag 57 y ss.

PEREZ ROYO, F.

"Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria" HPE num 14/1972, pag 209 y ss.

PEREZ ROYO, F.

"Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria" REDC num 13/1985. pag 61 y ss.

PETERSON, J.

"International Transfer pricing: A canadian Perspective". Canadian Tax Foundation. Tax Conference Reports. 31 Tax Conference. Canadian Tax Foundation. 1979. pag 451-469.

PHILIPP, Alfred

"Las sociedades y las empresas coaligadas ante el Derecho fiscal internacional". Rapport general. Cahiers de Droit Fiscal International. XXVIIe Congrès International de Droit Financier et Fiscal. Volume LVIII.b. 1973. Ed Kluwer.

PICCIOTTO, S.

International Business Taxation. A Study in the Internationalization of Business Regulation. Quorum Books. New York. 1992

PIEDRABUENA, E.

"The Model Convention to Avoid Double Income Taxation in the Andean Pact" en *Fiscal Harmonization in the Andean Countries.* International Fiscal Harmonization. Num 3. IBDF. Amsterdam. 1975.

PIEDRABUENA, Enrique

"El establecimiento permanente de empresas extranjeras para efectos del Impuesto sobre la Renta". RDFHP. num 163/1983. pag 237-256.

PIEDRABUENA, Enrique

Tributación de los no residentes en España. International Bureau of Fiscal Documetation y Price Waterhouse. 1985.

PIEDRABUENA, Enrique

"La tributación de los no residentes en España(interrogantes sin respuesta oficial)". Impuestos. num 2/1986. pag 577-588.

PIEDRABUENA-CAMPBELL-TANARRO

"Tributación de las empresas extranjeras no residentes sin establecimiento permanente". RDFHP. num145/1980.

PIRES, Manuel

"Taxation of Business Profits of Companies in Portugal". INTERTAX. num 4-5/1981. pag 102-108 y 145-148.

PIRES, Manuel

International Juridical Double Taxation of Income. Ed Kluwer. Series on international Taxation nº 11. Deventer. 1989.

PLAGNET, Bernard

Droit Fiscal International. LITEC. Paris. 1986.

PLANT, P.M. MILLER, B.F. CRAWFORD, R.E.

"California Unitary Taxation and Water's-edge election". European Taxation. julio. 1989. pag 211-224.

PONT CLEMENTE, Joan Francesc

"Consideraciones acerca del régimen de 'transparencia fiscal' ceñidas al supuesto de socios no residentes en países con Convenio para evitar la doble imposición internacional". Revista Técnica Tributaria. num 10/1990. pag 93-100.

PONT MESTRES, M.

"La presunción de retribución en el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades en conexión con su valoración entre sociedades vinculadas" en *Estudios sobre temas tributarios actuales*. Barcelona. 1985.

PURVIS, S.E. PANICH, R. MOORE, M.

"Transfer pricing and the basic arm's-length return method". The International Tax Journal. num 1/winter 1989. pag 23-47.

QUINTAS BERMUDEZ, J.

Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ed Civitas. Madrid. 1984.

QUINTAS BERMUDEZ, Jesús

"Métodos de determinación de la cifra relativa de los grupos consolidados". *Cronica Tributaria*. num 38/1981. pag 155-171.

QURESHI,

"The Freedom of a State to Legislate in Fiscal Matters under General International Law". Bulletin of the International Bureau Fiscal Documentation. 1987. pag 14-21.

RAY ,Ralph P.

An Introduction to English Settlements- Basic Concepts, Objectives and their Tax Treatment" INTERTAX. num 1/1988. pag 7-13.

REMIRO BROTONS, A.

Derecho Internacional Público. Vol 2. Derecho de los Tratados. Ed Tecnos. 1987.

RENES,J.

"The Concept of International Double Taxation" INTERTAX. num 2/1981. pag 66-69.

REQUEJO PAGES, J.L.

"Consideraciones en torno a la posición de las normas internacionales en el ordenamiento español" REDC. num 34/1992. pag 41-66.

REUTER, P.

"La doble imposición y la evasión fiscal en materia del impuesto sobre el beneficio industrial y comercial". Revue de Science et de legislation Financieres. octubre-diciembre. 1935.

REY, F. y COLLADO, A.

"Aspectos fiscales de la subcapitalización de sociedades: derecho comparado" Impuestos num 2/93. pag 4 y ss.

RICHMAN, P.(posteriormente MUSGRAVE, R.)

Taxation of Foreign Investment Income. An Economic Analysis. The Johns Hopkins Press. Baltimore. 1963.

RIO PASCUAL,Amparo del

"Noción de sucursal, agencia o cualesquiera otro establecimiento en el artículo 5.5 del Convenio de Bruselas de 27 de septiembre de 1968". Noticias CEE. num 49.Febrero. 1989. pag 135 y ss.

RIQUELME CORTADO, R.M.

"La tramitación de los tratados internacionales y el reglamento del Congreso de los Diputados de 1982". REDI. 1982. pag 409-435.

RITTER, W.

"Allocation of Expenses in International Arm's Length Transactions of Related Companies" CDFI, Vol LXb. Londres. 1975. pag I-77 y ss.

RITTER, W,

"Extraterritorial Tax Problems of Business". INTERTAX. num 12/1986. pag 271-272.

RIVIER, J.M.

L'imposition des entreprises internationales 1964.

RIVIER, Jean-Marc

"La residencia fiscal de las sociedades". Cahiers de droit Fiscal International. volume LXXIIa. Kluwer. 1987. pag 113-143.

ROBERTS & HOLLAND

"Certain Changes in US taxation that may adversely affect non US persons". Diritto e Pratica Tributaria. II-prima. 1986. pag 1948-1957.

ROBERTS & WARREN

U.S. Income Taxation of Foreign Corporations and Nonresident Aliens. 1966.

ROBERTS, S. L.

"The Force of Attraction Doctrine in the United States Tax Law Today". BIFD. 1967. pag 481 y ss.

ROBERTS, S. I.

"The Agency Element of Permanent Establishment: The OECD Commentaries from the Civil Law View" (part One and Two). INTERTAX num 9-10/1993. pag 396 y ss.

RODRIGUEZ ALVAREZ, Alejandro

"La Agrupación Europea de Interés Económico". Noticias CEE num 74/1991. pag 21-24.

RODRIGUEZ-MONSALVE GARRIGOS

"Reflexiones en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre la reducción de los beneficios de las viviendas de protección oficial" REDA 1983. pag 454-455.

RODRIGUEZ SAINZ,A.

"La teoría del refugio impositivo frente a la sociedad internacional". RDF. num 62/1966. pag 289-343.

RODRIGUEZ ZAPATA,J.

Constitución, Tratados internacionales y sistema de fuentes del Derecho. Real Colegio de España. Bolonia. 1976.

ROMAN GONZALEZ, Maria Victoria y ROZAS VALDES,Jose Andres

"La tributación de las rentas de capital de los Estados miembros de la Comunidad Europea" HPE. num 116/1990. pag 175-193.

ROMERO RODRIGUEZ,C.

"Breves notas sobre modificaciones que afectan al régimen tributario de las sociedades no residentes en España introducidas por el RISOC y el RDL 24/82 de medidas urgentes en materia presupuestaria financiera y tributaria". RDFHP. num 165/1983. pag 501.

ROSENBLOOM, D.

"Tax Treaty Interpretation" BIFD num 12/1980 pag 543.

ROSENBLOOM, D.

"The Source of Interest Payments Made by Nonresidents" 30 Wayne Law Review. 1984. pag 1023 y ss.

ROSENBLOOM. H. y LANGBEIN, S.

"United States Tax Treaty Policy: An Overview" (1981) 19 Columbia Journal of Transnational Law. pag 398.

ROTSCHILD, L.

"California Unitary Tax Update: Worldwide Combined Reporting Held Unconstitutional with Respect to a Foreign Parent Corporation" BIFD. 2/1991

ROYSE, R. y RASHKIN, M.

"Effectively Connected Income in a Global Economy" 6 Tax Notes International 15/1993. pag 925 y ss.

ROZAS ZORNOZA, M.

"El gravamen de los beneficios de las personas jurídicas en el ordenamiento positivo español y la doble imposición internacional" en *Comentarios a la Ley de Reforma del Sistema Tributario*. Inspección General del Ministerio de Hacienda. Madrid. 1965. pag 331-344.

RUBIO LLORENTE, F.

"Rango de ley, fuerza de ley y valor de ley". RAP. num 100-102. pag 417 y ss.

RUDING, H.O.C.R.

"Fiscal Sovereignty in the Internal Market" INTERTAX. num 5/1991. pag 249-253.

RUIZ-JARABO, D.

"La primacía del derecho comunitario europeo" Noticias CEE num 12/1986 pag 97-101.

RUIZ ZAPATERO, Guillermo G.

"El nuevo régimen fiscal de las operaciones de reaseguro exterior" Impuestos. 1990-I. pag 90-102.

SAINZ DE BUJANDA, F.

"Estructura Jurídica del Sistema Tributario" RDFHP num 41 pag 104 y ss

SAINZ DE BUJANDA, F.

"Organización política y Derecho Financiero" en *Hacienda y Derecho*. Vol I. Instituto de Estudios políticos. Madrid. 1962. pag 119 y ss.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando

"Principios de Derecho Fiscal internacional" en *Hacienda y Derecho I*. pag 467-481.

SAINZ DE BUJANDA, F.

"El Derecho como instrumento de política económica. Defensa del

principio de legalidad tributaria". en *Hacienda y Derecho*. Tomo II. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1962.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando

"Interpretación de los Tratados Internacionales para evitar la doble imposición" en *Hacienda y Derecho* II. Madrid. 1962.

SAINZ DE BUJANDA, F.

"Concepto del hecho imponible" *Hacienda y Derecho*. IV. Madrid. IEF. 1966. pag 257 y ss.

SAINZ DE BUJANDA

"La capacidad jurídico-tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad" en *Hacienda y Derecho* Vol V. 1967.

SAINZ DE BUJANDA, F.

Notas de Derecho Financiero. Tomo I. vol 3. Madrid. 1972. pag 847.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando

"Un esquema de Derecho Internacional Financiero" REDF. num 38/1983.

SAINZ DE VICUÑA BARROSO, A.

"El ámbito territorial de las normas fiscales" *Estudios de Derecho Tributario*. IEF. Madrid. 1979.

SANCHEZ CORTES, J.M.

"Los sujetos pasivos en el Impuesto sobre sociedades." XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero. IEF. Madrid. 1982. 251 y ss.

SANCHEZ OLIVAN, J.

"La fiscalidad de las fusiones protegidas" *Carta Tributaria*. 1991. pag 148-149.

SANCHEZ PINILLA, Federico

Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 4ª ed. Instituto de Empresa. Madrid.

SANCHEZ PINILLA, Federico

"Sociedades no residentes" XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid. 1982. pag 173-178.

SANTA MARIA, Alberto

"Sul valore dell'interpretazione dell'art 11 del Trattato fra Italia e Francia per evitare le doppie imposizioni del 29 ottobre 1958 ai sensi dello scambio di lettere del 5 ottobre 1989" Diritto e pratica tributaria. num 5/1991. pag 1413-1420. Parte prima.

SANTAOLALLA LOPEZ, F.

"Los Tratados como fuente del Derecho en la Constitución" RAP. num 90/1979. pag 7-32.

SANTAOLALLA LOPEZ, Fernando

"Los Tratados como fuente del derecho en la Constitución" en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho* Vol III. IEF. pag 1909-1939.

SANTINI, A.

Le regime fiscal des sociétés étrangères en Droit Comparé. A. Pedone. Paris. 1985.

SANZ GADEA, E.

Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y Casos prácticos) CEF . 3ª ed. Madrid. 1991.

SASS, G.

"The New EC Tax Directives on Mergers and Parent/Subsidiaries". 18 Tax Planning International Review. num 5. May 1991.

SAUNDERS, R.

"Transfer Pricing and the Multinational Enterprise" European Taxation. august. 1989. pag 251-262.

SAVELBERGH, J.W.

"Taxation Issues of Cross-border Transfers of Computer Software" INTERTAX. num 5/1986. pag 104-109.

SCHANZ, George von

"Zur Frage der Steurpflicht" Finanz-Archiv. num 9/1882. pag 365-438.

SCHOLSEM, J.C.

"EC: The proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation" INTERTAX. num 11-12/1982. pag 424-435.

SCHONEVILLE, P.

"Some Questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive" INTERTAX num 1/1992 pag 13-20.

SCHWARZENBERGER, C.

The Inductive Approach to International Law. 1965.

SCRIVENER, Christiane

"Corporate Taxation in Europe and the Single Market" INTERTAX. num 4/1990. pag 201-208.

SECULAR, L.

"Discrimination Within the EC-Is this the End". European Taxation. Octubre 1993. pag 345 y ss.

SELIGMAN, E.R.A.

Essays in Taxation. New York 1ª ed. 1895.

SELIGMAN, E.R.A.

"La double imposition et la coopération fiscale internationale" Recueil des Cours. Académie de Droit International. La Haya. 1927. Vol V. nº 20. Librairie Hachette. Paris. 1929. pags 459 y ss.

SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE MADRID

Notas de Derecho Financiero. Tomo I vol 2º. Servicio de Publicaciones e Intercambio de la Universidad de Madrid. Madrid. 1967.

SHANNON, H.A.

"The General Definition of Residence under U.S. Income Tax Treaties" INTERTAX num 8-9/1988. pag 203-216.

SHERBANIUK, HUTCHEON & BRISSENDEN

"Liability for Tax-Residencia, Domicile or Citizenship" 1963, Tax Conferencie Report. Canadian tax fundation. pag 315 y ss.

SHORT, A.

"Allocation of income-agencies" Canadian Tax Journal. num 2. vol XII. 1964.

SHORT, A.

"Permanent Establishment and Agencies" 11 Canadian Tax Journal. 1963. pag 387-393.

SHORT,R.A.

"International Inter-Company Payments for Services". 13 Canadian Tax Journal. 1957. pag 113-123.

SILVA MUÑOZ, Federico

"Límites del poder tributario" Memorias de la Asociación Española de Derecho Financiero. XVIII IFA Congress.

SIMON ACOSTA, Eugenio

Cuestiones Tributarias Prácticas. Cap VII. El fraude de ley.
Ed la Ley. Valladolid. 1991 105 y ss.

SIMONS, H.

Personal income taxation; the definition of income as a problem of fiscal policy. The University of Chicago Press. 1938.

SINCLAIR, Sir I.

The Vienna Convention on the Law of Treaties. Manchester University Press. 2ª ed. 1984.

SINCLAIR, Sir I.

"Interpretation of Tax Treaties" BIFD num 2/1986. pag 75 y ss.

SINGER,P.B.

"Branch tax planning" Canadian Tax Foundation. 39th Tax Conference. 1987. pag 21.1-21.49

SKAAR, Arvid Aage

Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle. Ed Kluwer. Series on International Taxation. Deventer. num 13. 1991.

Sociedad de Naciones.

Report on Double Taxation by Bruins, Einaudi, Seligman, and sir Josiah Stamp. Ginebra. 1923.

Sociedad de Naciones.

Double Taxation and Tax Evasion. Committee of Technical Experts. C.216.M.85. 1927 II. Ginebra. 1927.

Sociedad de Naciones.

Double Taxation and Tax Evasion, Conferencia General de expertos gubernamentales. Doc C. 495. M.147.1928.II. Ginebra 1928.

Sociedad de Naciones

"Report to the Council on the Work of the Third Session of the Committee". 1931

Sociedad de Naciones

Taxation of Foreign and National Enterprises. A study of the tax systems and the methods of allocation of the profits of enterprises operating in more than one country. vols 1 a 5 Ginebra

Sociedad de Naciones. Comité Fiscal.

Model Bilateral Conventions for the Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion. Second Regional Tax Conference. Mexico D.F. Julio 1943. Ginebra. 1945. (C.2.M.2. 1945.II.A.)

Sociedad de Naciones. Comité Fiscal.

Report on the work of the tenth session of the committee. Held in London from March 20th to 26th, 1946.. Ginebra. 1946. (C.37.M.37. 1946.II.A).

Sociedad de Naciones. Comité Fiscal.

London and Mexico Model Tax Conventions. Commentary and Text. Ginebra. 1946. (C.88.M. 1946.II.a).

Sociedad de Naciones.

Doble imposición y evasión fiscal. Colección de acuerdos internacionales y normativa interna para prevenir la doble imposición y la evasión fiscal. Vol I. 1928.

SOPENA GIL, Jordi

"La eficacia de las leyes tributarias en el espacio" en *Comentarios a la Ley General Tributaria* (homenaje a F. Sainz de Bujanda). pag 325-351.

SOPENA GIL, Jorge

"La aplicación de las leyes fiscales españolas en la plataforma marítima continental o zona económica exclusiva" REDF. num 41/1984. pag 5-32.

SPANG HANSEN

"Innovations in the Taxation of Enterprises" en *The Revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital*. IFA Seminar. Viena. 1977. 31st Congress Ed Kluwer. pag 11 y ss.

STERNLICHT, Norman

"Inequality After the Branch Profits Tax" 14 *The International Tax Journal*. num 3/1988. pag 245-283.

STIMSON, E.

Jurisdictons & Power to Tax. 1933.

STORCK

Ausländische Betriebstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht. 1980.

SUPERVIELLE, B.

"El concepto de fuente nacional a los efectos de la imposición de los réditos". *Jornadas de Derecho Tributario*. pag 277-325.

SUREDA CARRION, J.L.

"La imposición de las Sociedades extranjeras en España". *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*. 1960. Madrid. 1961. pag 279-298.

SURREY, S.

United Nations Model Conventions for Tax Treaties Between

Developed and Developing Countries. A Description and Analysis.
IBFD. Selected Monographs on Taxation. 1980. Amsterdam.

SURREY, S.

"Reflections on the Allocation of Income and Expenses Among National Tax Jurisdictions" 10 *Law and Policy in International Business* 1978.

SWENSON, C David

"The Foreign Tax Equity Act of 1990 (HR 4308): potential nex requirements for foreign persons doing business in the United States and sales of stock in United States corporations" *INTERTAX*. num 5/1990. pag 256-266.

TEJERIZO LOPEZ, José Manuel

"Los sujetos pasivos en el Impuesto General sobre la Renta de sociedades y demás entidades jurídicas". *HPE* num 18. pag 45 y ss.

TEJERIZO LOPEZ, Jose Manuel

"Las fuentes del derecho financiero a la luz de la Constitución" en *La Constitución y las Fuentes del Derecho*. IEF. Madrid. 1979. pag 1993-2046.

TER KUIJLE, B.H.

"Taxation, Discrimination and the Internal Market" *European Taxation*. num 12/1992. pag 402.

TER KUIJLE, B.H.

"Legal Aspects of Sovereignty Within the Internal Market" *INTERTAX* num 11/1992. pag 503-509

THÖMES, Otmar

"Harmonization of Enterprise Taxation in the EC". *INTERTAX*. num 4/1990. pag 208-214.

THOMMES, O.

"The European Dimension in International Tax Law" *INTERTAX* num 10/1990 pag 472.

THOMMES, O.

EC Corporate Tax Law. BIFD. Amsterdam. 1992. Vol I y II.

THOMMES, O.

"EC Law Aspects of Permanent Establishments", en *Taxation of Permanent Establishments* IBFD. Amsterdam. 1993.

TILLINGHAST, D.R.

"An American view of International Intercompany pricing problems"
Canadian Tax Foundation. Tax Conference Reports. 31 Tax Conference.
1979. pag 469-478.

TILLINGHAST, D.R.

"A Matter of Definition: 'Foreign' and 'Domestic' Taxpayers". 2 *The International Tax and Business Lawyer*. 1984. pag 239 y ss.

TIMMERMANS, A.J.M.

"Harmonization of Corporate Tax Within the EC" *INTERTAX*. num
1/1992. pag 21-26.

TIXIER, G. KEROGUES, J.

Droit fiscal international. Pratique française. Berger-Levrault. Paris.
1974.

TIXIER, Gilbert, GEST, Guy y KEROGUES, Jean

Droit Fiscal International. 2ª ed. Litec Droit. Paris. 1985.

TIXIER, G. GEST, G.

Droit Fiscal International. Presses Universitaires de France. 2ª ed
refundida. Paris. 1990.

TOMSETT, E.

"The Impact of EC Tax Directives on U.S. Groups with European
Operations" BIFD. March num 3/1992.

TORMO TORMO, Ignacio

"Las Agrupaciones de Interés Económico". *Tribuna Fiscal*. 1991. pag 53-
58.

TOUCHE ROSS

Tax & Investment Profile United Kingdom. 1987.

TREMBLAY,R.G.

"Canada-US cross border butterflies". Canadian Tax Foundation. 39th tax conference. 1987. 22.1-22.30.

TREMBLAY, Richard G.

"Permanent Establishment in Canada". Canadian Tax Foundation. 41th conference Report. 1989. pag 38.1- 38.69.

TRIEPEL, H.

"Les rapports entre le Droit Interne et le Droit International" Recueil des Cours. La Haya. 1923. Tomo I.

TRUYOL Y SERRA, Antonio

Fundamentos de Derecho Internacional Público. 4º ed. EdTecnos. Madrid. 1977.

UCKMAR, Victor

La Tassazione degli stranieri in Italia. CEDAM. Padova. 1955.

UCKMAR, Victor

"Italy: international tax avoidance and evasion". INTERTAX. num 11-12/1983. pag 435-446.

UCKMAR, Victor

"La internazionalità dell'impresa e la sua tassazione". en *Studi in onore di Enrico Allorio*. Tomo II. Giuffré Editore. Milano. 1989. pag 2021-2039.

UDINA, Manlio

Il Diritto Internazionale Tributario. en la obra *Trattato di Diritto Internazionale*. vol X. Cedam. Padova. 1949.

URIA, R.

Derecho Mercantil. 18º ed. Marcial Pons.

VALDES COSTA, Ramon

Estudios de Derecho Tributario Internacional. Montevideo. 1978.

VALDES COSTA, Ramón

Tax Law and procedure un Latin America.IBFD.Amsterdam.1984.

VAN DEN TEMPEL, A.J.

Relief from Double Taxation. A Comparison of the Work of the League of Nations and of the Organisation for Economic Cooperation and Development. IBFD. Developments in Taxation since World War I. Num VII. 1967.

VAN DER BIJL, J.A.A.

"EC Tax Harmonization: A European Business and Industry View"
BIFD.1991. pag 316 y ss.

VAN ESSEN,Ulrich. KAISER,Helmut. SPAHN,P. Bernd

"Tax policy at the bifurcation between equity and efficiency: lessons from the German Income Tax Reform" INTERTAX. num 1/1991. pag 10-24.

VAN HOORN, J.

"Diferencias en el tratamiento fiscal entre inversionistas nacionales y extranjeros y efectos de los Convenios internacionales" CDFI. Vol LXIIIb. Segundo sujeto . Informe General. Sidney. 1978. IFA. Ed Kluwer.

VAN HOUTTE, J.

Principles of Interpretation in Internal and International Tax Law. IBFD. Developments in Taxation since World War I. Num II. 1968.

VAN RAAD, K.

"Non-Discrimination" BTR 1981. pag 43-48.

VAN RAAD,K.

Non discrimination in International Tax Law Series on International Taxation. nº 6. Kluwer Law and Taxation Publishers. 1986.

VAN RAAD,K.

"Issues in the Application of Tax Treaty Non-Discrimination Clauses"
BIFD nº 8-9/1988 pag 347-351.

VAN RAAD, K.

"The Netherlands Model Income Tax Treaty" INTERTAX num 8-9/1988.

VAN RAAD, Kees

"Dual Residence" European Taxation. num 8/1988. pag 241-246.

VAN RAAD, K.

"Identificación de las entidades comerciales extranjeras como contribuyentes" CDFI 1988 Vol LXXIIIa. Amsterdam.

VAN RAAD, Kees

"The 1977 OECD Model Convention and Commentary. Selected Suggestions for Amendment of the Articles 7 and 5". INTERTAX. num 11/1991. pag 497-502.

VAN RAAD, K.

1963 and 1977 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries. Ed Kluwer. 2ª ed. 1990.

VAN RAAD, K.

"1992 Additions to Articles 3(2) (interpretation) and 24 (Non-Discrimination) of the 1992 OECD Model and Commentary" INTERTAX num 12/1992 pag 673-674.

VAN RAAD, K.

"Triangular Cases". European Taxation. September. 1993. pag 298-301.

VAN WAARDENBURG, D.A.

"French Permanent Establishments of Foreign Corporations Receive Better Tax Treatment (French tax authorities show true European spirit)". European Taxation. num 2/1987. pag 43-49.

VAN UNNIK, D. BOUDESTEJIN, M.

"The New US-dutch Tax Treaty and The Treaty of Rome". EC Tax Review. num 2/1993. pag 107.

VANHAUTE, P.

"Coordination Centers in Belgium" INTERTAX. num 3/1985. pag 64-73.

VANISTENDAEL, F.

"Comments on the Ruding committee Report" EC Tax Review. num 1/1992. pag 3-21.

VANN, Richard J.

"A model tax treaty for the Asian-Pacific region?" Bulletin for International Fiscal Documentation. num 3-4/1991. pags 99-111; 151-163

VELASCO PLAZA, J. CASTRO LOBERA, P

"Las operaciones de seguro entre España y EEUU y la imputación de gastos a las sucursales y establecimientos permanentes". en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*. 1991. pag 195-210.

VELDT, A.

"New Spanish Legislation Against Thin Capitalization for Spanish Companies With Non-Resident Shareholders Only" INTERTAX num 5/1992. pag 293-297.

VELDT, Alex

"El convenio Tributario hispano-holandés en discusión" Gaceta Fiscal. num 57. pag 195 y ss.

VELDT, Alex

"Spanish Taxation of Transparent companies with non-residents shareholders". INTERTAX. num 12/1990. pag 601-604.

VERJANS, P. y VANDERBORGHT, D.

Taxation of Permanent Establishments, Bélgica. BIFD. 1993.

VERLOREN VAN THEMAAT, y KAPTEYN

Introduction to the Law of the European Community. Ed. Kluwer. 1991.

VILLA GIL, Jose María de la

"Asistencia administrativa "Relaciones fiscales internacionales IEF. Madrid. 1987. pag 329-344.

VILLA GIL, José María de la

Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Tomo XIV. Convenios

fiscales de doble imposición. Convenios fiscales de doble imposición. Edersa. Madrid. 1982.

VILLA GIL, Jose Maria de la

"La OCDE y los criterios generales de tributación internacional. Postura española" RDFHP. num 173/1984.

VILLA GIL, José María de la,

"Rentas del Trabajo" en *Relaciones Fiscales Internacionales*. IEF. Madrid. 1987.

VILLA GIL, Jose María de la

"Comentarios al Convenio hispano-holandés (perspectiva española)" RDFHP. num 156/1981.

VIÑUALES, A.

"Tax System and Allocation Methods in Spain". en *Taxation of Foreign and National Enterprises. A Study of the Tax System and the Methods of Allocation of the Profits of Enterprises Operating in More than One Country*. Sociedad de Naciones. Ginebra. 1932.

VIÑUALES, A.

"Informe sobre la legislación fiscal y los rocedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países" HPE. num 46/1977. pag 169-176 y 177-210.

VOGEL, K.

"Taxation of Foreign Income. Principles and Practice". 39 BIFD. 1985.

VOGEL, K.

"Double Tax Treaties and Their Interpretation" 4 *International Tax & Business Lawyer*. 1986.

VOGEL, Klaus

"Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments" (I,II,III). *INTERTAX*. nums 8-9-10-11/1988. pags 216-229,310-321,393-403.

VOGEL, K.

Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. (A Commentary to the

OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With particular reference to German Treaty Practice). Ed Kluwer. Deventer, 1991.

VOGEL, K. y PROKISCH, R.G.

"Interpretación de los Convenios de Doble Imposición". CDFI. Vol LXXVIIIa. 1993. Florencia. IFA. Ed Kluwer. pag 123 y ss.

VON SCHANZ, G.

"El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta" HPE.

VVAA

International tax avoidance. A study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies. Kluwer. Rotterdam.

VVAA

Recourse to Tax Havens. Use and abuse. (proceedings of a seminar held in Paris in 1980 during the 34th Congress of the International Fiscal Association). Kluwer. Deventer. 1981.

VVAA

Doble Imposición Internacional. IEF. Madrid. 1972.

VVAA

Funciones financieras de las Cortes Generales. Monografías. Publicaciones del Congreso de los Diputados. Madrid. num 2.1985

VVAA

Fiscalidad de las operaciones financieras. Escuela de Hacienda Pública. MEH. Madrid. 1989.

VVAA

Tax Treaties and Domestic legislation. (proceedings of a seminar held in Rio de Janeiro in 1989 during the 43rd Congress of the International Fiscal Association). Kluwer. Deventer. vol 14b. 1989.

VVAA

Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición. Gaceta Fiscal. Madrid. 1991.

VVAA (Cesar Albiñana, Carlos Palao, Antonio Garrigues, Angel Martín, Santiago Marzo, Julio Velasco, Manuel Diez-Alegría)
Doble Imposición Internacional. IEF. Ministerio de Hacienda. Madrid. 1972.

WAARDENBURG, D.A. van
"French Permanent Establishments of Foreign Corporations Receive Better Tax Treatment. French Tax Authorities Show true European Spirit" *European Taxation*. num 2/1987. pag 43 y ss.

WANG, K.
"International Double Taxation of Income: relief through International Agreement 1921-1945" *Harvard Law Review*. 1945. pag 84 y ss.

WARD, D.
"Principles to be Applied in Interpreting Tax Treaties". *Canadian Tax Journal*. 1972. pag 263.

WARD, D. A.
"General Principles of Treaty Interpretation" en *Special Seminar on Interpreting Tax treaties*. Toronto. 1977.

WARD, D.A. JONES, J.F.A. DEPRET, H. VAN DE WIELE, M. ELLIS, M.J. VAN RAAD, K. FONTANEAU, P. FONTANEAU, P.M. LENZ, R. TORRIONE, H. MAGNEY, T.L. MIYATAKE, T. ROBERTS, S. GOLDBERG, S.H. STROBL, J. KILLIUS, J. UCKMAR, V. MAISTO, G.
"The Other Income Article of Income Tax Treaties" *BTR* 9/1990. pag 352-384.

WEBB, Gary J.
"Tax Factors Affecting the Choice Between a US Branch and a US Subsidiary". *Canadian Tax Foundation*. 41th Report. 1988. pag 45.1-45.46.

WEBBER, P.B.
"Shareholder Benefits, International Transfer Pricing, and Fair Market Value". *Canadian Tax Foundation*. 41 Tax Conference. 1988 Conference Report. pag 48:1, 48:39.

WHITE, J.

"Does Existence of a 'Permanent Establishment' Connote 'Engaged in a Business'?" *The Journal of Taxation*. September. 1967. pag 176 y ss.

WHITE, R.

"Still More on Treaty Interpretation" *BTR* num 1-2/1991. pag 37.

WIDMER, M.

"The revised OECD Model double taxation convention on income and capital". IFA. Seminar Viena. 1977. 31st Congress. Kluwer.

WILLIAMS, A G.

"Ireland: Tax treatment of rules relating to thin capitalisation". *INTERTAX* num 3/1987. pag 66-67.

WILLIAMS, D.W.

Trends in International Taxation. IBFD. Amsterdam. 1991.

WILLIAMS, Robert L.

"Permanent establishments in the United States". 29 *The Tax Lawyer*. Spring. num 3/ 1986. pag 277-354.

WILLIAMS, R. L. HUSTON, J.

"Agency Permanent Establishments- The Black Hole of Tax Treaties" 10 *Tax Planning International review*. num 10. October. 1992.

WILLIAMS, R.L. HUSTON, J.

Permanent Establishments. A planning primer. Ed Kluwer. 1993.

WITZER, E.B.

"Exchange of Information Articles" 26 *Canadian Tax Journal*. 1978

XAVIER, Alberto

Direito tributário internacional do Brasil. (Tributação dos investimentos estrangeiros). Editora Resenha Tributária. São Paulo. 1977.

YERSIN, D.

"Aspectos fiscales del leasing financiero". *Crónica Tributaria*. num 55/1985. pag 141-162.

YOUNG,R.F. GASBARRA,M.C.

"Allocation and Apportionment of Deductions: a Hands-on Guide". 16
The International Tax Journal. num 3/1990. pag 199-215.

ZANCADA,Fermín

"Una revisión del concepto de establecimiento permanente" en
Estudios de Doble Imposición Internacional. IEF. 1979. pag 251-264

ZORNOZA PEREZ,J.J.

"La tributación de las rentas obtenidas sin mediación de
establecimiento permanente por las personas físicas no residentes y el
IRPF". REDF. num 45/1985.

ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.

"El régimen de transparencia fiscal" RDFHP num 142/1979.

BASES DE DATOS.

-ARANZADI.

-CELEX. Comunidad Europea.

-COLEX.

-LEXIS-NEXIS.

-WESTLAW.