

DR 20 47

Asignatura a Hacienda Pública II, título El Establecimiento Permanente, autor Eugenio Gutiérrez López, día de grabación 11 de febrero del 81, día de emisión 25 de febrero del 81, lugar de grabación UNED. El concepto de establecimiento permanente como instrumento fiscal para delimitar lo que genera genéricamente se denomina como sucursal, en oposición desde el punto de vista jurídico, aunque no siempre desde el económico, con el término de filial, y por ende para la atribución de la competencia un determinado estado, para someter a tributación las rentas empresariales de carácter comercial e industrial, es aceptado con gran generalidad por la doctrina y el derecho comparado. Conviene advertir que en las restantes rentas empresariales o mixtas de trabajo y capital, no se emplea el concepto de establecimiento permanente, por diversas razones en cada una de ellas, así en las rentas agrarias, porque dada la propia naturaleza de actividad, se desarrolla en un establecimiento permanente por excelencia, cual es un bien inmueble.

En las rentas de los profesionales independientes, porque se suele utilizar un concepto similar, que es el de la base fija, y en las específicas rentas del transporte, si bien el concepto de establecimiento permanente es plenamente aplicable, suelen disfrutar de un tratamiento privilegiado, atribuyendo la soberanía para agravar la renta de la totalidad de la empresa, y por lo tanto, de todos sus posibles establecimientos permanentes, o sucursales, al país en que se encuentra situada la sede de dirección efectiva, quizás porque en esta actividad económica, típicamente comercial o industrial, se ha producido un parejo nivel de desarrollo en todos los países, lo cual no deja de ser sintomático. Es pues digna de retenerse la idea de la inutilidad del concepto de establecimiento permanente en una actividad en la que la mayoría de los estados pueden relacionarse de igual a igual a los efectos que aquí pretendemos, pues ello es válido también para los restantes casos en los que se atribuye la competencia fiscal al país del domicilio, de la empresa, o al de matrícula del buque o aeronave. Pero veamos cómo está tipificado la figura de establecimiento permanente en el Derecho Positivo Español.

En el sistema implantado por la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, y desarrollado por los correspondientes textos refundidos, aparecía de forma diáfana la vinculación entre el concepto de establecimiento permanente y la tributación de las sociedades. En el impuesto industrial aplicable a las personas físicas, en su modalidad más característica de cuota por beneficios, dicho concepto brillaba por su ausencia, quizás porque ya el impuesto final, el general sobre la renta, le hacía innecesario. No era trascendente que ello sucediese también en la modalidad de licencia fiscal, ya que este gramen, tanto para las personas jurídicas como las físicas, tenía una función principalmente censal y de control.

Por el contrario, en el texto refundido del antiguo impuesto sobre sociedades, se recogía el concepto de establecimiento permanente distinguiendo los supuestos, según que la actividad de la entidad extranjera se realice mediante establecimiento permanente situado en España o sin él. En este último supuesto constituía de hecho imponible la obtención de rentas en el

territorio español, artículo cuarto del texto refundido, considerándose que tal sucedía cuando estaban sujetas a alguno de los impuestos a cuenta, según el artículo séptimo, que no fuese de los que exceptuaba el propio artículo. Independientemente de la rigidez que la determinación de hecho imponible propia del sistema implantado en la ley de reforma del 64, latía en esta regulación cierto desprecio por este tipo de actividad, lo que a contrario sensu indica que el concepto central para la delimitación del ámbito territorial del impuesto era el establecimiento permanente.

Por ello se regulaba detalladamente tanto el concepto como el procedimiento para determinar el beneficio imputable. En cuanto a la definición cuyo origen estaba ya en el texto refundido de la antigua Contribución de Utilidades de 1922, trataba de localizar o fijar la actividad que se pretendía agravar a través de algunos de los elementos principales que consideraba, un lugar fijo, un representante, una obra o una tercera persona. Dándose alguno de estos requisitos, eran atribuidos al establecimiento permanente los mismos beneficios que había podido obtenerse de tratarse de una empresa distinta y separada que ejerciese con total independencia actividades idénticas o análogas.

Y tan es así que el decreto 3699 de 9 de diciembre de 65 indicaba la obligación de los establecimientos permanentes de llevar una contablea separada y cumplir con las obligaciones formales que en el Impuesto de Sociedades se exigen a las entidades residentes en España. Congruentemente con todo ello, en el nuevo sistema establecido por las leyes 44 de 8 de septiembre de 68 y 61 de 27 de diciembre de 78, el concepto de establecimiento permanente aparece únicamente en la regulación del nuevo Impuesto sobre Sociedades, la cual haciéndose eco de esta idea de crisis y deterioro que la afecta, lo reduce a términos más estrictos dejando de aparecer en su sistemática como el concepto central para la delimitación de la soberanía fiscal a diferencia de lo que sucedía en la legislación anterior, según acabamos de ver. Remedando la tradicional desregulación de la tributación de la renta a personas físicas, la vigente ley del Impuesto sobre Sociedades distingue entre sujetos pasivos por obligación personal y aquellos que lo son por obligación real, incluyendo en esta modalidad todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones con personal jurídica que sin ser residentes en territorio español obtengan rentas o incrementos de patrimonio en dicho territorio o perciban rendimientos satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en el mismo.

Ampliando notablemente el hecho imponible con la plausible finalidad de seguir más de cerca la realidad económica, la citada ley dispone que los sujetos pasivos por obligación real únicamente estarán sometidos al Impuesto sobre Sociedades por el importe de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español, definiendo el artículo séptimo los que han de entenderse como tales. Comparando esta definición con las contenidas en el texto refundido, se pueden apreciar entre otras las siguientes diferencias. En primer lugar, una mejor sistematización en la enumeración y una mayor precisión, obviando la remisión genérica del apartado primero del artículo séptimo del texto refundido.

En segundo lugar, una más clara generalización, pretendiendo incluir, sin que quepa lugar a

dudas, todos los rendimientos e incrementos de patrimonio realmente obtenidos en España, según el criterio territorial que preside la obligación real de contribuir. En tercer lugar, una disminución de la importancia atribuida al concepto de establecimiento permanente, que pasa a ser un medio para la sujeción de una categoría de renta más, la cual, por otra parte, se delimita expresamente al decir rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole, en lugar de la antigua terminología de renta o beneficio neto obtenido de negocios en territorio nacional. A lo que hay que añadir la definición condenada en el artículo 5 de la nueva ley de lo que se entiende por rendimientos de una explotación económica, no obstante para los efectos que es dada.

En cuarto lugar, una definición de establecimiento permanente más sencilla, amplia y flexible, recogiendo así la tendencia que se manifiesta en el derecho comparado. El hecho de que la nueva ley, de acuerdo con la definición de explotación económica, el término establecimiento permanente, se aplique también a las explotaciones agrarias, forestales, pecuarias, profesionales y artísticas, no desdice el anterior, por las razones aducidas al principio, ya que es cuestión más bien meramente formal o de terminología. En definitiva, y no obstante la declaración contenida en el exponente motivo del anteproyecto, de que los cambios en el mismo se introducen, no son ni mucho menos fundamentales.

Entendemos que en un impuesto recoge la necesidad de la atribución de la soberanía fiscal en función de la realidad económica. Por ello, el concepto de establecimiento permanente y su creatividad se reduce a unos términos más precisos, flexibilizándose y adaptándose más de cerca a la realidad del hecho económico, lo que a mayor abundamiento se contempla al estudiar la transparencia fiscal.