

ALGUNAS NOTAS SOBRE LA FISCALIDAD DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Area de Derecho Tributario

Universidad de Málaga (España)

Title

Some notes on the taxation of Permanent Establishments

Resumen

El concepto de establecimiento permanente como lugar físico en el que se ejerce una actividad económica de forma continua en el país de la fuente tiene diferentes interpretaciones dependiendo de la regulación jurídica interna o internacional que del mismo se da. El establecimiento permanente aun cuando es sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes tributa por la renta universal obtenida.

Este hecho le confiere una naturaleza mixta pues aplica la normativa del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes pero también aplica el criterio de la residencia en cuanto a la tributación por la renta universal.

Los establecimientos permanentes son autónomos y tributan con independencia de la entidad no residente. No obstante, en ocasiones deben acumular sus facturaciones para determinar si tienen acceso a los beneficios fiscales como los regulados en el régimen especial para empresas de reducida dimensión.

Actualmente, se trabaja en el concepto de establecimiento permanente digital para gravar los beneficios de grandes multinacionales que operan online en territorios en los que no tienen presencia física.

Palabras clave

Digital, establecimiento permanente, rentas, impuesto, presunción

Abstract

The concept of permanent establishment as a physical place in which an economic activity is carried out continuously in the source country has different interpretations depending on the internal or international legal regulation that is given. The permanent establishment, even when it is a

taxpayer of the Non-Resident Income Tax, is taxed on the universal income obtained.

This fact gives it a mixed nature since it applies the Non-Resident Income Tax regulations in terms of the tax rate but also applies the residence criterion in terms of universal income taxation.

Permanent establishments are autonomous and are taxed independently of the non-resident entity. However, sometimes they must accumulate their invoices to determine if they have access to tax benefits such as those regulated in the special regime for small companies.

Currently, work is being done on the concept of a digital permanent establishment to tax the profits of large multinationals that operate online in territories where they have not a physical presence.

Keywords

Digital, permanent establishment, revenues, tax, presumption

Fecha De recepción: 1-12-2021 Fecha de aceptación: 9-03-2022/Fecha de revisión: 12-05-2022

Cómo referenciar: Gutiérrez Bengoechea, M. (2022). Algunas notas sobre la fiscalidad del Establecimiento Permanente. *Revista Técnica Tributaria* (138), 91-120.

SUMARIO

1. Introducción
2. Concepción jurídica de establecimiento permanente
3. Presunciones en la calificación de establecimiento permanente
 - 3.1. Consideración ficticia de establecimiento permanente: especial referencia a la STS de 12 enero de 2012
 - 3.2 Establecimiento Permanente a través de agentes comerciales
4. La personificación del establecimiento permanente como *fictio iuris* en el ordenamiento tributario
5. Presunciones y ficciones en las operaciones de los establecimientos permanentes
6. Naturaleza jurídica de las operaciones de los establecimientos permanentes con la casa central
7. Ficción en la tributación de las rentas en colación a la afección de los bienes y derechos al patrimonio de los establecimientos permanentes
8. Determinación de la base imponible en los establecimientos que no cierran el ciclo mercantil
9. Establecimientos permanentes cuya actividad consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses
10. El gravamen complementario sobre las remesas transferidas al extranjero
11. Cese de la actividad del establecimiento permanente y transferencias de elementos patrimoniales al extranjero
12. Aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión a los establecimientos permanentes
13. El concepto de establecimiento permanente ante la economía digital
14. Reflexiones finales
15. Bibliografía de referencia

1. Introducción

Uno de los instrumentos mercantiles con el que cuentan las sociedades matrices para internacionalizar sus operaciones es la ubicación de sucursales en distintos Estados, dejando en las antípodas los negocios jurídicos establecidos entre entidades de distintos países, pero sin traspasar éstas sus fronteras.

Este acontecer económico expansivo fue calificado como de muy positivo para la economía en general, pero no quedó exento, de problemas; así, en el ámbito del Derecho tributario ocasionó, por ejemplo, que las entidades que operaban en varios territorios se vieran gravadas por los distintos estados contratantes incurriendo en el fenómeno de la doble imposición internacional.

En este contexto económico surge el instituto jurídico del establecimiento permanente que, en palabras de GARCÍA PRATS «no sólo va a ser el mecanismo para eliminar la doble imposición internacional, sino que además, será considerado como el elemento decisivo para la comprensión de las normas tributarias internacionales y un punto de equilibrio entre los distintos órdenes tributarios»¹.

Aunque el concepto de establecimiento permanente fue tratado por la Sociedad de Naciones y su inclusión fue expresa en los modelos de México² y Londres³, es con la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCDE) con la que se profesa una regulación más rigurosa del establecimiento permanente.

Hoy día inmersos en la era digital no es necesaria la presencia física de una empresa en un territorio para ejercer total o parcialmente la actividad económica por lo que el concepto tradicional de establecimiento permanente poco a poco se va desvirtuando y se necesita que el derecho tributario analice la subjetividad tributaria desde este escenario de desarrollo tecnológico donde están implicadas todas las economías mundiales, fruto del proceso de internalización y globalización internacional.⁴

Es ilustrativa la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2012 Fj 3 (STS) (que se desarrolla, *infra*) en la que mediante el principio de calificación tributaria se considera establecimiento permanente a las filiales que actúan con fines de marketing de los productos de la casa central por otra parte, las empresas de producción suelen ser empresas maquiladoras de la central asumiendo poco riesgo en la facturación que realicen.

1 GARCÍA PRATS, FA (1996): *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición tributaria*, Tecnos, Madrid, p. 31.

2 Modelo de Convenio de 1943.

3 Modelo de Convenio de 1945.

4 Actualmente las empresas recurren a operaciones de reestructuración fiscal para evitar que un centro de facturación sea considerado como establecimiento permanente orientado a crear estructuras de principal.

Por otra parte, nos encontramos con la posibilidad de que las empresas operen *vía online* para no tener una presencia física, precisamente, en aquellos países en los que están operando y por tanto, generando el valor económico a un coste fiscal irrisorio.

Por este motivo la Acción 1 BEPS ahonda en los desafíos que presenta la economía digital, aludiendo a las empresas que a través de plataformas tengan una presencia digital significativa en un determinado territorio.

El concepto de presencia digital significativa se mide en base a tres criterios que son básicos: ingresos, usuarios y contratos. De esta manera cuánto mayor sean estos parámetros en el país en que operen mayor será la presencia digital significativa y con ello, los beneficios obtenidos en estos territorios.

En este trabajo se realizará un estudio del concepto clásico de establecimiento permanente y su adaptación a la economía digital.

2. Concepción jurídica de establecimiento permanente

El concepto de establecimiento permanente (EP) debe buscarse inexorablemente en las leyes tributarias, pues es un término de acuñación fiscal⁵.

Comenzando su estudio en el ámbito supranacional nos encontramos que ha sido el Modelo de Convenio de la OCDE el que ha ido definiendo y matizando cronológicamente este ente que, por otra parte, es objeto de gravamen por todos los Estados.

Concretamente, el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE (MOCDE), revisado en 1992, define los caracteres que identifican al EP, sintetizándose estos, en que deben tener un grado de permanencia donde poder realizar la actividad mercantil⁶. De esta consideración se infiere la exigencia del desarrollo de una actividad empresarial o profesional sita en un determinado lugar⁷, con ánimo de habitualidad en el tiempo, aunque este pueda ser inferior a un año⁸.

5 El concepto de EP se asimila al de una sucursal pues ambos no tienen personalidad jurídica diferenciada de la casa matriz; sin embargo, el EP es una creación de la normativa tributaria y, por el contrario las sucursales son de creación mercantil (artículo 295 RD 1786/1996). Normalmente toda sucursal constituye un EP salvo que aquella no realice una actividad económica.

6 DEL ARCO RUETE. (1977): *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid, p. 157.

7 Como afirma DE Arespachaga, J. (1996): *Planificación Fiscal Internacional*. Marcial Pons, Madrid, p. 146, determinadas actividades esporádicas como espectáculos musicales o de circo no son calificados como establecimientos permanentes.

8 TOVILLAS MORAN, JM. (1996): *Estudio del modelo de convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE DE 1992*, Marcial Pons, Madrid, p. 87.

El reseñado precepto, en su apartado segundo, enumera y detalla distintas figuras, con perfiles mercantiles, a las que califica como establecimientos permanentes⁹.

La legislación española regula un concepto de EP más extenso que el modelo antes descrito asimilándose más al Convenio de Naciones Unidas en la regulación de esta categoría jurídica.

En nuestra normativa, el artículo 13.1.a del Texto refundido del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (TRIRNR), define con carácter general el término EP, señalando como caracteres básicos: la disposición en España por cualquier título y de forma continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en los que se realice todo o parte de la actividad; además, tendrá tal consideración, la actuación en España por medio de agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente que ejerza con habitualidad esos poderes¹⁰.

A esta noción general de EP, se acompaña una serie de supuestos particulares en los que el legislador entiende o más bien presume, que existe EP que, por otra parte, coincide prácticamente con la definición contenida en el artículo 5.2 en el Modelo de convenio de 1992¹¹. No obstante, la definición de EP que recoge el TRIRNR es más amplia que la regulada en el MOCDE ya que aquella también considera como EP las actividades preparatorias o auxiliares de otra principal desarrollada en otros Estados; así como los centros de compras, de almacenaje y de información.

3. Presunciones en la calificación de establecimiento permanente

De lo regulado en los sucesivos Modelos de Convenios de la OCDE y en el TRIRNR, hay una serie de requisitos que podríamos catalogar como constitutivos de los EPs, que a modo de corolario son: la fijeza de un lugar de trabajo donde se desarrolle una actividad económica, a la que habría que añadir, la realización de cualquier operación a través de agentes.

9 Con carácter especial y a tenor del artículo 5.2 del Convenio de Doble Imposición (OCDE) tendrán tal calificación:

- Sedes de dirección.
- Sucursales.
- Oficinas.
- Fábricas.
- Talleres.
- Minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
- Las obras de construcción, instalación o montaje si su duración es superior a doce meses.

Si la empresa actúa mediante una persona distinta de un agente profesional con estatuto independiente como tal.

10 CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1999) *Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Edit Praxis, Barcelona, p. 84.

11 En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas y otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de explotación o de extracción de recursos naturales y de obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

Sin embargo, tanto el Modelo de Convenio como nuestra norma legal sobre la Renta de no Residentes contienen a nivel de apartado una lista de figuras a las que se les configura como establecimientos permanentes (EPs).

La mayoría de la doctrina opina que estos ejemplos de establecimientos permanentes, de carácter especial, se articulan en presunciones legales *iuris tantum*¹², es decir, el legislador para estos supuestos presume que estamos ante establecimientos permanentes siempre y cuando se ajusten a los caracteres generales que definen a los establecimientos permanentes¹³.

Por esta razón, el sujeto pasivo no residente podrá accionar frente a la catalogación administrativa de EP, cuando este no responda a las características generales establecidas para los mismos en las distintas normas tributarias.

Hay autores, como VOGEL, que contravienen la consideración de que la naturaleza jurídica del precepto responda a presunciones legales relativas, sino a absolutas, debido a la rigidez y, sobre todo, a la autonomía con que se definen a los establecimientos permanentes¹⁴.

No soy de la opinión de que estemos en presencia de presunciones *iuris et de iure*; en primer lugar, si nos centramos en el Modelo de Convenio de 1977 se produce un cambio gramatical al enumerar los casos particulares de establecimientos permanentes respecto de otros convenios pretéritos, lo que resulta crucial, para enfocar la norma como presunción legal relativa. Así, se suprime la antigua expresión «*a priori*» por la de «*prima facie*», rechazándose de plano la calificación automática e independiente de estas figuras jurídicas como establecimientos permanentes.

3.1. Consideración ficticia de establecimiento permanente: especial referencia a la STS de 12 enero de 2012

Actualmente, las empresas tratan de salvaguardar su soberanía fiscal mediante estrategias tendentes a encubrir la existencia de un EP en los países no residentes en los que operen, bien utilizando filiales o empresas maquiladoras que no asumen riesgos en la producción, pero que llegan a ser esenciales en el conjunto empresarial de la entidad matriz. En otros supuestos, las entidades alegan que sólo realizan funciones de mediación alegando no haber una vinculación con el desarrollo de la actividad empresarial de la entidad matriz o suministradora de los bienes o servicios.

En estos supuestos, la Administración tributaria utiliza el principio de calificación tributaria para atribuir el *status* de EP a supuestos en que mediante una simulación relativa basadas en operaciones de reestructuración empresarial se evita la calificación de EP según los criterios del MOCDE.

12 GARCÍA PRATS, FA: *El establecimiento permanente*, op cit, p. 101.

13 Los caracteres generales en el Modelo de convenio (OCDE) vienen recogidos en el artículo 5 y en el art 13 del TRIRNR Ley 41/1998.

14 K. VOGEL (1996): *Double Tax Treaties and Their Interpretation*. International Tax and Business Lawyer, 1996, p. 213.

Al respecto, es ilustrativa, como se ha mencionado, la STS de 12 de enero de 2012 (ROCHE) que desestima las pretensiones de la empresa «Vitaminas Europa» la cual alegaba que la sociedad ROCHE, SA sita en San Fernando de Henares (Madrid) no es un EP de la empresa farmacéutica «Vitaminas Europa» sita en Suiza.

La empresa ROCHE estaba unida a Vitaminas Europa mediante dos contratos: uno de producción para esta empresa y otra de publicidad y promoción de sus productos; además la empresa española le arrienda un local a la empresa suiza. La empresa española cobra una comisión por la promoción y publicidad de los productos de la empresa suiza.

La Administración tributaria consideró que la empresa «Vitaminas Europa» operaba en España con un EP, dada la fuerte vinculación entre ambas empresas, que se traducía en que la empresa suiza disponía de un lugar fijo para penetrar en el mercado español y en la existencia de un agente dependiente con amplias facultades de intervención en la economía española.

Sin embargo, para analizar los razonamientos jurídicos de las partes procesales hay que analizar en primer lugar el Convenio entre España y Suiza en materia de doble imposición.

El Convenio entre España y Suiza de 26 de abril de 1966, en su artículo 5 dispone que: «A efectos del presente Convenio, la expresión EP, significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe todo o parte de su actividad». El apartado 3 de este artículo establece su vez las actividades que no constituyen EP y determina que son, todas aquellas actividades que tengan carácter preparatorio o auxiliar.

A tenor de lo anterior para considerar que hay un lugar fijo de negocios debe cumplirse: que exista una instalación de negocios, es indiferente que la empresa no residente sea propietaria o no de dicha instalación o que la tenga a su disposición de cualquier otra forma. Dicha instalación debe ser fija, debe estar establecida en un lugar fijo determinado y con un cierto grado de permanencia y, además, las actividades de la empresa se deben ejercer mediante esa instalación fija.

La parte actora alega que la empresa ROCHE Vitaminas SA en España no puede considerarse como un agente dependiente de ella y, por lo tanto, como un EP de «Vitamins Europe».

Las razones esgrimidas se basan en que ROCHE en España no concluía contratos de suministros con empresas residentes en España: sólo podía gestionar órdenes de compra¹⁵.

El representante procesal de la Administración, por su parte aduce que debe analizarse el contrato de comisión entre ambas entidades, puesto que resulta evidente que es un contrato de comisión dependiente, lo que corrobora la exis-

15 Como se ha expuesto en el Convenio entre España y Suiza, «Con carácter general un mediador que constituye una empresa separada y autónoma no reviste el carácter de EP a menos que la actividad económica que desarrolle esté sometida a instrucciones detalladas o con control global».

tencia de un EP. Del contrato se desprende la dependencia que existe entre el comisionista y comitente, ya que quien asume los riesgos económicos y la que actúa como si el negocio fuese suyo es la recurrente. De acuerdo con lo establecido en el artículo 5 del Convenio entre España y Suiza, en su apartado 40, se entiende que existe EP cuando existe en España una persona física o jurídica, empleado o no, con capacidad para actuar en nombre del no residente, es lo denominado agentes independientes con autoridad suficiente para vincular al no residente en el tráfico que constituya el objeto de la actividad del no residente cuyo estudio se desarrolla, *infra*.

Por otra parte, se deduce que la fabricación como la venta de los productos son dirigidos desde Suiza. Esta sociedad dispone la forma en la utilización de los medios de producción aunque la titularidad de los mismos dependa de la empresa española. En definitiva es la empresa Suiza la que decide qué se ha de fabricar, en qué cantidad y en qué plazo, lo que abunda en la consideración del EP situado en España.

3.2 Establecimiento Permanente a través de agentes comerciales

El TRIRNR regula de forma extensa el concepto de EP creando para ello una *fictio iuris* que se traduce en considerar que una entidad no residente actúa con un EP en territorio español cuando disponga de una persona física o jurídica que actúe en nombre de la entidad no residente. Sin embargo, no cualquier agente comercial adquiere la condición de EP sino sólo aquellas personas que actúen con ciertas facultades delegadas por la entidad no residente.

De lo expuesto, se infiere que aquellos agentes comerciales, dependientes laboralmente o autónomos que contraten en nombre de la entidad y la vinculen jurídicamente, se presumen EPs¹⁶.

Hay que matizar a tenor de la resolución de la DGT 17 de mayo de 2018 (V1298-18) que: «*La facultad para concluir contratos no debe interpretarse en sentido literal porque puede suceder que el agente negocie todos los aspectos del contrato y, sin embargo, el contrato es finalmente firmado por otra persona física o jurídica*». A tenor de lo expresado por el Centro Directivo independientemente de los requisitos formales que perfeccionen la contratación, lo que sin duda va a caracterizar al agente comercial como EP es la responsabilidad que va a adquirir ante la entidad no residente por sus gestiones comerciales.

A *sensu contrario*, un agente comercial no tiene a consideración de EP cuando sólo realiza actuaciones auxiliares de intermediación tales como mostrar un catálogo de productos que oferta la entidad no residente pero sin negociar las cláusulas contractuales.

¹⁶ Aunque en mi opinión estamos ante una ficción tributaria, no hay que descartar que esté interrelacionada con una presunción *iuris tantum* ya que siempre se podría demostrar que no existe esa capacidad para celebrar contratos en nombre de la entidad no residente

4. La personificación del establecimiento permanente como *fictio iuris* en el ordenamiento tributario

El concepto de establecimiento permanente responde a una *creación artificial* por los distintos ordenamientos tributarios estatales dirigidos a preservar y extender el poder financiero más allá de sus límites territoriales.

El concepto de EP no se regula en el Derecho común, tan sólo, el Código de comercio y el Reglamento del Registro Mercantil regulan la obligación de inscribir a aquellas sociedades extranjeras que creen una sucursal en nuestro país, así como también, a todas a aquellas que quieran establecerse. En cualquier caso, debido al principio de calificación preferente en los Convenios de Doble Imposición, serán estos los que marquen la existencia de los mismos.

Esta idea corrobora que el establecimiento permanente responde a una artificialidad de la legislación tributaria española y que, por tanto, no es regulado expresamente en el Derecho común, aun cuando no hay que ignorar su cuasi-identificación con las sucursales¹⁷.

Hasta 1964, para fijar el *quantum* de la obligación tributaria, se usaba el concepto de «cifra relativa de negocios» que suponía considerar al establecimiento permanente de forma conjunta con la sociedad matriz a los solos efectos de determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente.

Con posterioridad a la fecha citada se considera al establecimiento permanente como centro de imputación contable autónomo; de esta forma, la explotación económica situada en territorio español se convierte en una empresa independiente de la matriz mediante el método de la contabilidad separada.

La carencia de personalidad jurídica y, por tanto, de subjetividad tributaria unida a su no inclusión, en la definición del artículo 35.4 LGT¹⁸, nos lleva a considerar la existencia de una ficción jurídica cuando considera al establecimiento permanente como independiente de su casa central, asimilándose en su función a las filiales.

La independencia jurídica que muestra el establecimiento permanente respecto a la casa central se debe a motivos estrictamente presupuestarios. Así, se consigue que en el proceso de valoración de las rentas, el establecimiento permanente se considere como centro de imputación contable de ingresos y gastos independientes del resto de las actividades del sujeto pasivo no residente.

En conexión con lo anterior, cuando la persona física o jurídica disponga de varios centros de actividad en territorio español que constituyan un EP distinto, deberá adoptar cada uno de ellos una denominación diferenciada y si se trata

17 Vid. artículo 15 del C.co y los artículos 295-308 registro mercantil (RD 1748/1996, de 19 de junio). No obstante, hay que tener presente, que el concepto de sucursal representa la visión paradigmática del establecimiento permanente, aunque éste, responde a un concepto más lato.

18 Los establecimientos permanentes cumplen los dos requisitos inexcusables para ser considerado como sujetos pasivos que en palabras de SAINZ DE BUJANDA son: cierta organización y autonomía patrimonial. SAINZ DE BUJANDA, F. (1967): *La capacidad jurídico tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad jurídica*. Hacienda y Derecho, I.E.F, Madrid, p. 448.

de contribuyentes personas jurídicas deberán además obtener un NIF diferente para cada EP¹⁹.

Esta independencia, en su aspecto funcional, se materializa con el método de la contabilidad separada mediante el cual, se ignora la realidad unitaria de la empresa y configura al establecimiento permanente como una empresa distinta e independiente²⁰.

En este sentido BAENA AGUILAR, argumenta que «el método de contabilidad separada constituye, sin perjuicio de ulteriores precisiones, una ficción legal: cuando se dispone que el establecimiento permanente tribute como una empresa independiente, se está reconociendo que no lo es»²¹.

A mayor abundamiento, aunque la normativa tributaria considere al EP como una empresa con autonomía propia, sin embargo, no tiene la condición de sujeto pasivo ya que la subjetividad tributaria la tiene la entidad no residente a la que pertenece el EP.

5. Presunciones y ficciones en las operaciones de los establecimientos permanentes

La valoración de esta ficción en palabras de QUINTAS BERMÚDEZ, está en la personificación del EP, que tiene su causa en la identidad económica sustancial entre sucursal (establecimiento) y una filial (sociedad) residente²².

El proceso de personificación aludido anteriormente, tiene sus repercusiones en los aspectos materiales y espaciales del hecho imponible de la obligación de tributar de los no residentes.

En su aspecto material, incide en la determinación de la renta del EP, lo que se traduce en otra ficción, en este caso, por las rentas imputadas y su consiguiente gravamen bajo el tronco común de la personificación del EP.

La *fictio iuris* que surge por las rentas imputadas deriva del hecho de que el EP puede ser gravado por los beneficios obtenidos y, sin embargo, la empresa en su conjunto puede arrojar un saldo negativo en su cuenta de pérdidas y ganancias. Este dato revela, desde la visión de los principios jurídicos tributarios materiales, el desconocimiento del principio de capacidad económica de las empresas en cuanto unidad económica.

19 En el aspecto material la independencia tributaria es evidente ya que el artículo 17 TRIRNR no admite la compensación de pérdidas entre establecimientos permanentes que pertenezcan al mismo sujeto pasivo no residente.

20 Se produce una estanciedad entre partes jurídicamente dependientes de una misma empresa que obliga a considerar la renta de la empresa, no como un todo indivisible, sino como un complejo orgánico.

21 BAENA AGUILAR, A. (1994): *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Aranzadi, Madrid, p. 135.

22 QUINTAS BERMÚDEZ, J. (1984): *Comentarios al reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Civitas, Madrid, p. 963.

Para el profesor PÉREZ DE AYALA, la personificación del establecimiento permanente podría calificarse como de ficción impropia, ya que la norma tributaria sin dar un concepto prejurídico de obtención de renta mediante EP, lo asimila a otro, esencialmente diferente en su naturaleza prejurídica (la obtención de renta por un establecimiento personificado) para aplicar la normativa elaborada por éste²³.

La tesis sobre la ficción tributaria en la personificación del EP, no es compartida por toda la doctrina así, el profesor FALCON Y TELLA, alude a que «cuando el legislador afirma que el resultado de la explotación desarrollada en España se determina como si dicha explotación fuese una persona, no está fingiendo que el establecimiento permanente goza de la personificación, simplemente está definiendo el hecho imponible de la obligación real con dicho establecimiento»²⁴.

En definitiva, la postura que mantiene el citado profesor, es la expuesta otrora por HENSEL, la cual gira en torno a la teoría de los hechos imponibles complementarios que consiste en completar la definición del hecho imponible «típico» con la delimitación de los hechos imponibles suplementarios o complementarios de esta forma trata de asegurar la sujeción al impuesto de contribuyentes que están en situaciones normalmente proclives a la elusión fiscal²⁵.

En cualquier caso, aunque existan tesis contradictorias en la calificación jurídica del EP como sujeto con personalidad propia en el ámbito tributario, no necesariamente son incompatibles sino que pueden coexistir, pues como argumenta PÉREZ DE AYALA «las ficciones son utilizadas por la norma tanto en el ámbito del Derecho Tributario material como en el formal y, dentro de aquél, pueden ayudar a definir cualquiera de los elementos esenciales del tributo, entre ellos el presupuesto de hecho»²⁶.

En el aspecto territorial como se ha manifestado el concepto de EP excede de los esquemas lógicos de la obligación real de contribuir al extender los hechos y actos sometidos a gravamen más allá de los acaecidos en territorio español.

El artículo 16.1 TRIRNR, regula como rentas imputables al EP los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas, los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al EP y las ganancias o pérdidas patrimoniales afectos al EP.

El precepto en cuestión hace referencia al principio de universalidad o extraterritorialidad de las rentas imputadas al EP, colocando a este como un híbrido entre un residente, al ser gravado por la renta mundial, pero sin las consecuencias lógicas que implica la sujeción al criterio personal²⁷.

23 PÉREZ DE AYALA, JL: *Las ficciones en el Derecho tributario*. op cit, pág 17.

24 FALCON Y TELLA, R. (curso 1982-1983): *El régimen de transparencia fiscal*. Tesis Doctoral, UCM, Madrid, p. 256.

25 HENSEL, A: *Diritto Tributario*, op. cit, pgs 142-144.

26 PÉREZ DE AYALA, JL: *Las ficciones en el Derecho Tributario*. op cit, pp. 114-115.

27 Los EP no pueden aplicar < a diferencia de las entidades residentes > las deducciones por doble imposición internacional.

Siguiendo a BAENA AGUILAR, «la personificación del EP conforma y deforma a la vez el hecho imponible de la obligación real, hoy obligación de los no residentes, en un doble sentido:

Completa el aspecto material del hecho imponible típico, obtención de rendimientos empresariales o profesionales en España por el sujeto pasivo no residente, con un hecho imponible ficticio: la obtención de renta por el EP, como si fuera una persona independiente.

Quiebra el principio según, el cual, el aspecto espacial del elemento objetivo se reduce al territorio español que es el postulado básico del criterio real de imposición»²⁸.

Esta consideración nos lleva ineludiblemente al principio de universalidad de las rentas sujetas cuya plasmación se recoge en el artículo 15.2 TRIRNR, el cual dispone que: «Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimientos permanentes situados en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de obtención.»

La gravitación de todas las rentas obtenidas por el EP, supuso fuertes debates en torno al excesivo gravamen a que se veían sometidos los EP por rentas devengadas en otros Estados, que a su vez, ejercían sus poderes tributarios sobre éstas²⁹.

Ahora bien, aunque el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, no tiene carácter personal y, por tanto, no deberían imputarse al establecimiento más rentas que las devengadas en nuestro territorio, por esto no es así. Todo este artificio responde al proceso artificial, comentado previamente, por el cual el legislador atribuye mediante una ficción jurídica la personificación propia del sujeto residente al EP.

En mi opinión, se está vulnerando el principio de no discriminación, al someter a estas entidades no residentes al mismo tratamiento tributario que a las entidades residentes, pero con la particularidad de que los EP no pueden disfrutar de algunos beneficios fiscales a los que sí tienen derecho los sujetos pasivos residentes³⁰.

Sí existe una homogenización total del EP respecto de las entidades jurídicas respecto al tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

28 BAENA AGUILAR, JL: *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. op cit, 141.

29 La situación descrita en el art 15.1 TRIRNR ya se recogía en la Ley 41/1998, que venía anticipada por la Ley 18/1991(art. 16.Dos.1.) y por el artículo 47.1 Ley 43/1995, donde se consagraba el principio de universalidad o extraterritorial de rentas imputables al EP.

30 Un claro ejemplo de lo expuesto, lo encontramos en la deducción por doble imposición internacional, de aplicación para los sujetos pasivos del I. Sociedades, pero no para las entidades no residentes que tributen mediante EP.

6. Naturaleza jurídica de las operaciones de los establecimientos permanentes con la casa central

La Ley del Impuesto sobre Sociedades mantiene la regulación que, desde 1992, establece expresamente la necesidad de valorar a precio de mercado las operaciones realizadas por una sociedad no residente con sus establecimientos permanentes en España.

En similares términos se expresa el TRIRNR al disponer su artículo 15.2 que : «A las operaciones realizadas por contribuyentes por este Impuesto con personas o entidades vinculadas a ellos les serán de aplicación las disposiciones del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

En cualquier caso, el propio artículo 15.2 TRIRNR detalla cuando existe vinculación entre un EP situado en territorio español con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.

Tal como se aprecia en el precepto se hace una remisión expresa al Impuesto sobre Sociedades en términos estrictamente valorativos, en el designio de que todas las transacciones entre los EP con la casa central y entre aquellos, queden gravados por su valor de mercado.

Sin embargo, la particularidad regulada en el TRIRNR versa sobre la rigidez de la norma remisiva, al establecer que todas las operaciones antes descritas se valorarán de forma taxativa de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 LIS, es decir, a valor de mercado.

Si partimos de esta premisa, no cabe duda que el legislador pretende cerrar el paso al fraude tributario que pudiera cometerse mediante la fijación de precios anormales a los que fija libremente el mercado.

Este proceder que es perfectamente lícito y aconsejable pierde consistencia; sin embargo, con aquellas transacciones entre los EPs y la casa matriz a precios que difieran de los que se estipularían entre empresas independientes por motivos ajenos a la evasión o elusión de impuestos.

Ante tal estado de cosas, si la norma de forma imperativa compele a hacer tributar las distintas operaciones entre la casa matriz y los EPs, y entre ellos mismos al valor de mercado, parece evidente que se están sometiendo a gravamen capacidades económicas que difieren de las reales, pues en no pocas ocasiones el EP verá ajustado su resultado contable por la diferencia entre el precio de mercado para situaciones similares y el precio de transferencia³¹. A nuestro juicio el precepto toma cuerpo jurídico en una ficción tributaria desde el

31 Con anterioridad a la modificación en la tributación de las operaciones vinculadas dada por la Ley 36/2006, existía una excesiva rigidez respecto de la norma tributaria de los no residentes que regulaba las operaciones entre EP y la casa central en contraposición con el artículo 16 Ley 43/1995, por lo que se planteaba la posible vulneración del principio de igualdad de trato o discriminación al serles aplicables a las operaciones de los no residentes unos criterios menos favorables que a sus homónimos residentes.

momento en que se someten a gravamen plusvalías latentes sin que tengan que originarse rentas sometidas a gravamen, pero además, en el precepto se contiene un juicio presuntivo de que se transfieren con tales operaciones beneficios a la casa central. Por esta razón, no es descabellado afirmar que la ficción tributaria está interrelacionada con una presunción legal absoluta que es en cierta manera la que justifica la norma sustantiva en pos de evitar la elusión fiscal.

No obstante, a tenor del artículo 16.7 TRIRNR se establece la posibilidad de que los sujetos pasivos puedan solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado. En este aspecto los EPs cuando transfieran bienes y derechos a otros EP, o bien, a la casa central podrán proponer a la Administración que el valor de transacción donde materialicen sus operaciones coincida con el de mercado.

Para finalizar este apartado y en relación a la vinculación tributaria entre el EP y la casa central habría que hacer mención aunque sea de forma sucinta a las asimetrías híbridas que introduce el Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo (transposición de la Directiva 2016/1164 de normas contra prácticas de elusión fiscal).

Con carácter general todas las asimetrías híbridas establecen la regla primaria que es denegar el gasto cuando no se genere un ingreso. En otros casos se introduce una regla secundaria siendo esta la inclusión del ingreso siempre que el país ordenante haya permitido la inclusión del gasto³².

7. Ficción en la tributación de las rentas en colación a la afección de los bienes y derechos al patrimonio de los establecimientos permanentes

El artículo 16 del TRIRNR, considera que las rentas imputadas al EP son todas aquellas que, tanto habituales por su plazo de generación como aquellas que con carácter extraordinario obtenga el EP consecuencia de su actividad económica³³. En principio, podría pensarse que los criterios que sigue la susodicha norma en cuanto a las rentas percibidas por el EP es el de un enfoque sintético, análogo al del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, habría que matizar esta

32 No son deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes, así como con una persona o entidad vinculada a dicha casa central o alguno de sus establecimientos permanentes, que, como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes no generen un ingreso. Igualmente, no son deducibles los gastos estimados por operaciones internas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes o los de una persona o entidad vinculada que, debido a la legislación del país o territorio del beneficiario, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

33 En este sentido el artículo 16 del TRIRNR dispone que son rentas imputables al EP:

1) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho EP. Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al EP.

asunción global de rentas correspondientes a los bienes y derechos afectos a la actividad productiva del EP.

La norma, *prima facie*, es poco precisa en este sentido, al no aclarar expresamente qué debe entenderse por vinculación a la explotación ni por supuesto fijar el *quantum* que como mínimo se exige para que se dé la vinculación funcional.

Tan sólo se ha introducido a través de la disposición final 3 de la Ley 35/2006, de 28 de diciembre, que «Se considerarán elementos afectos los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación»³⁴.

Salvando estas imprecisiones jurídicas y centrándonos en la ficción tributaria que parece consolidarse con este criterio de afección de bienes y derechos a la actividad del EP, debemos precisar que la norma para el gravamen de estos elementos patrimoniales afectos crea una artificialidad de sentido negativo o exclusivo que despliega sus efectos en el balance mercantil del EP.

Esta tesis de la ficción jurídica, se traduce en crear una realidad ignota, siendo ésta la de fingir que determinados elementos patrimoniales no pertenecen al balance de la entidad por su «no participación» en el proceso de producción, siendo gravadas las rentas generadas por estos bienes y derechos por el gravamen estatuido para los no residentes sin establecimientos permanentes.

Esta ficción tributaria articulada en la tributación de los no residentes puede agravar el coste fiscal de los obligados al someter las rentas provenientes de elementos que pertenezcan al EP que no incidan directamente en la producción, al tipo impositivo de los sujetos pasivos no residentes sin establecimiento permanente, sin deducción de gastos, lo que podría lesionar al principio de no discriminación tributaria al no encontrar precedentes en nuestra normativa interna que agraven el coste tributario de las rentas empresariales por su no participación en la producción mercantil³⁵.

8. Determinación de la base imponible en los establecimientos que no cierran el ciclo mercantil

El concepto de establecimiento permanente se caracteriza por su mutabilidad tanto en el aspecto espacial como territorial. Sin embargo, desde la década de los noventa hasta nuestros días parece que la caracterización de estos entes ha adquirido cierta permanencia en su calificación.

No obstante, aunque nuestra legislación se ha mantenido estable en las concepciones relativas a los EP en la última década siempre ha mostrado como se

34 A través de esta innovación legislativa, la transmisión de un elemento patrimonial que deja de pertenecer funcionalmente al EP generará rentas para el mismo, siempre y cuando no hayan transcurrido más de tres años desde su desafectación funcional.

35 Si bien, los tipos impositivos para los sujetos pasivos sin EP se han reducido, sobre todo, en los supuestos de los rendimientos de capital mobiliario y para las ganancias patrimoniales, en la determinación de la base imponible no se puede deducir con carácter general los gastos en que incurran a diferencia de los no residentes con EP.

ha mencionado una regulación más extensa del concepto de EP que la mantenida por el Modelo de la OCDE.

Los EP se caracterizan porque no reciben una contraprestación por los servicios que prestan a la casa matriz o central, al ser su función generalmente de marketing, publicidad, etc., Sin embargo, lo realmente interesante, es la forma en cómo determinan la base imponible los EPs. Así el artículo 18.3 TRIRNR dispone que: «Cuando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierran un ciclo comercial completo determinante de ingresos en España, finalizándose este por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el EP y sin que se destine la totalidad o una parte de los productos o servicios a terceros distinto del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:

- a) Los ingresos y gastos del EP, se valorarán según las normas del artículo 16 del TRIRNR.
- b) Subsidiariamente, la base imponible se determinará aplicando el porcentaje que al efecto determine el Ministerio de Economía y Hacienda sobre el total de gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento».

Del precepto se infiere que para la determinación de la base imponible en este tipo de EP se aplican con carácter general las normas que rigen las transacciones entre entidades vinculadas según la Ley del Impuesto sobre Sociedades que, por otra parte resulta bastante coherente al ser el establecimiento una parte del todo, por lo que se confunde desde la globalidad empresarial. *Ad cautelam*, la norma fija una regla especial para el caso de que no pueda valorarse las operaciones debido a la complejidad de las relaciones internacionales, consistente en aplicar un porcentaje (en los momentos actuales del 15%) sobre la totalidad de gastos³⁶. Este sistema de determinación indiciario de bases imponible mixto, en nuestra opinión, tiene como trasfondo a dos ficciones tributarias, las cuales, merecen un estudio pormenorizado.

El hecho de modificar el elemento material del hecho imponible (la obtención de renta por la entidad no residente) por un sistema en el que se imputan unos rendimientos que no siempre se producen, nos lleva a considerar que el legislador ha recurrido a crear una apariencia de la realidad en el gravamen de estos EP que no cierran el ciclo comercial a la que asigna efectos jurídicos.

El imputar unos rendimientos al EP, cuantificados por el valor de mercado en las transacciones que realice con la casa matriz, puede desvirtuar la capacidad

36 A esta porción de base imponible fijada en el 15% del total de gastos incurridos habría que añadir determinados ingresos accesorios como los intereses o cánones que no constituyen su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos al EP.

económica real objeto de gravamen en la entidad no residente, pues la sociedad en conjunto podría tener pérdidas, conduciendo a situaciones de gravamen ficticio por el solo hecho de que el EP no realice transmisiones ante terceros.

La explicación de que la norma establezca o estime un beneficio cuando esta forma peculiar de establecimiento permanente realice transmisiones a la casa matriz, subyace en la presunción de traspaso de beneficios entre el EP y su casa central, precisamente por la gestión y servicio que presta la entidad no residente a su casa central.

No obstante, este nexo lógico que puede fundamentar la articulación de esta norma antielusiva, no debe hacernos caer en la posibilidad de que se haya instrumentado sólo una presunción *iuris et de iure* para la tributación de los EP que no cierran su ciclo comercial; en todo caso, ésta iría solapada a la norma sustantiva que caracteriza a la *fictio* tributaria³⁷.

La tesis de la ficción que estamos abordando tiene cierta complejidad ya que el precepto encierra una regla cautelar (también basada en una ficción tributaria) para cuando las transacciones entre el EP y la casa central no puedan valorarse por su complejidad.

En este sentido el precepto utiliza un régimen indiciario para determinar un componente de la base imponible de estos establecimientos permanentes: el sistema consiste en la aplicación de un porcentaje, que en la actualidad está fijado en un 15%, sobre la totalidad de los gastos incurridos por el EP³⁸.

Con este sistema de estimación se configura parte de la base imponible de estos EP, en concreto la relativa a los rendimientos ordinarios.

En nuestra opinión, el precepto de carácter sustantivo puede calificarse como una ficción jurídica porque aparece una discordancia entre el objeto impositivo fijado por el legislador al establecer el impuesto (la renta) y la realidad objeto de gravamen (un porcentaje sobre los gastos incurridos). Esta artificialidad denota una serie de consecuencias relacionadas con el principio de capacidad económica que reafirman la ficción jurídica aludida y traslada sus efectos al aspecto cuantitativo.

De sobra es conocido como señala VICENTE-ARCHE que «el principio de capacidad contributiva relativa, será el que preside la elección de los métodos impositivos, es decir, de las medidas técnicas que, partiendo de una manifestación de la riqueza imponible de un sujeto, conducen a la determinación de la cuantía que por esa riqueza ha de satisfacer»³⁹. Empero, a veces, esta forma de medir la capacidad económica no está exenta de críticas, al dar un tratamiento homogéneo a entidades que en capacidad contributiva real no lo son, y por ende, en relación a las propias entidades, al no coincidir su capacidad estimada con la real. Prueba de ello, es el caso que estamos dilucidando, en el cual, con casi

37 No obstante, como ya se ha puesto de manifiesto, la ficción tributaria suele llevar parejo un juicio intelectual que es en realidad lo que le proporciona eficacia en el cumplimiento de sus fines.

38 El porcentaje del 15% permanece vigente desde la Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1997.

39 VICENTE-ARCHE DOMINGO, F «Elementos cuantitativos de la obligación tributaria». op cit, p. 971.

toda probabilidad la magnitud estimada, objeto de gravamen por este porcentaje, no coincidirá con la real.

Es por las consideraciones expuestas por las que, afirmamos que esta forma de estimación parcial y subsidiaria de la base imponible de los EPs, que no cierran su ciclo comercial, tiene su base en una *fictio iuris* al someter a gravamen capacidades ficticias, por el mero hecho de incurrir en gastos en territorio español, cuando en realidad podría ser que la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad mercantil en conjunto presentase pérdidas.

9. Establecimientos permanentes cuya actividad consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses

El artículo 18.4 del TRIRNR, regula la determinación de las bases imponibles para aquellos establecimientos permanentes cuyo ciclo mercantil esté limitado en el tiempo, ya sea porque finalice la temporada o las obras de construcción.

Una de las particularidades de estos EPs reside en la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 24.2 y 25 del TRIRNR. Esta consideración supone, que estos EPs tributen por las rentas obtenidas en España como los no residentes sin mediación de establecimiento permanente o sucursal, a pesar de que ciertamente se obtiene a través del mismo, justificándose esta forma de tributación en opinión de PÉREZ RODILLA, en el hecho de facilitar y simplificar la fiscalidad de estas entidades con una presencia temporal limitada en nuestro territorio⁴⁰. De igual manera y respecto al devengo de sus operaciones, tanto de entrega de bienes como de prestación de servicios, se rigen por las normas de los no residentes sin EP, es decir, las operaciones se devengarán instantáneamente desde el momento en que se realicen, gravándose al mismo tipo impositivo que los no residentes sin EP, o sea, al tipo impositivo general del 24%⁴¹.

No obstante la norma prevé un tipo impositivo del 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

Desde la teoría de los expedientes normativos tratados en este trabajo parece bastante congruente considerar que el artículo 18.4 del TRIRNR, encierra una artificialidad legislativa de gran tenor, ya que despliega efectos jurídicos muy amplios afectando a diversos elementos esenciales de la figura tributaria.

40 PÉREZ RODILLA (1995): *Obligación real de contribuir. Rentas con y sin establecimientos permanentes. El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, El nuevo Impuesto sobre Sociedades, 6ª, Manual con casos prácticos (IV)*, AAVV, Edición especial Expansión, Madrid, p. 539.

41 En atención a los aspectos formales estos EP, están obligados a efectuar una declaración censal y a declarar el domicilio fiscal en territorio español; así como los cambios que puedan realizar; no obstante, están dispensados del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general para así minorar los costes indirectos y reducir la presión fiscal indirecta. CHECA GONZÁLEZ, C: *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, op cit, p. 198

Así, atendiendo al devengo, se finge por el legislador que este no se va a realizar al final del período impositivo que por generalidad para los EPs se da transcurrido un año natural, sino que se producirán tantos devengos como transacciones y prestaciones de servicios se realicen por el EP. De otro lado, también se identifica una ficción tributaria en la conformación de la base imponible, al no poder deducir el EP todos los gastos en que haya incurrido, sino tan sólo los permitidos a los no residentes sin establecimiento, como son los del personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros y todo ello en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Como colofón a lo expuesto y en atención al despliegue de los efectos de la ficción que analizamos, hay que decir que el tipo impositivo aplicable al EP es inferior en 1 % del que sería aplicable al EP en el régimen general⁴².

En relación con la naturaleza jurídica de la ficción tributaria debemos manifestar que esta norma sustantiva es cuasi-dispositiva. El EP puede optar por aplicar el régimen general, siempre que el este mantenga una contabilidad separada ya que en otro caso, la ficción se convierte en norma *ius cogens*⁴³.

Con la bajada del tipo impositivo que ha experimentado del Impuesto sobre Sociedades, si el EP opta por tributar en el IRNR como no residente con EP va a resultar con toda probabilidad más beneficioso porque la diferencia de tipos de gravamen en un 1 por ciento es de sobra compensado por el mayor número de gastos fiscalmente deducibles en la base imponible en la autoliquidación que realice el EP del IRNR.

10. El gravamen complementario sobre las remesas transferidas al extranjero

Este gravamen complementario fue introducido en nuestra normativa tributaria por la ya derogada Ley 18/1991, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sometiendo a imposición los beneficios transferidos por los EP a la casa central, asimilándose el tratamiento tributario a los dividendos que las filiales transfieren a sus casas matrices⁴⁴. Se trata por lo tanto de un segundo nivel de imposición que recae sobre las rentas transferidas desde el EP hacia la casa central, aunque en mi opinión no tiene por qué coincidir siempre con beneficios transferidos porque puede suceder que el EP transfiera en un ejercicio fiscal rentas a pesar de tener una base impositiva negativa.

42 Actualmente el artículo 19 TRIRNR establece el tipo impositivo general para los no residentes con EP en el 25 por ciento. Además, estos establecimientos permanentes están obligados a presentar una declaración censal y declarar el domicilio fiscal en España.

43 No todas las repercusiones tributarias de la ficción son favorables para el EP, al establecer el artículo 18 *in fine*, que las normas establecidas en los convenios para evitar la doble imposición para los supuestos de rentas obtenidas sin mediación de EP no serán aplicables a los EP de actividad temporal, aun cuando se les apliquen la *fiction* tributaria.

44 Hay que matizar que este gravamen complementario sobre las remesas transferidas no se aplica a las realizadas por los EP pertenecientes a las personas físicas.

El TRIRNR, en su artículo 19.2, reproduce prácticamente lo establecido en el artículo 19 de la Ley 18/1992 y en tal sentido, dispone que: «Las rentas transferidas por los EP al extranjero incluidos los pagos que no sean deducibles estarán sometidas a un gravamen adicional del 19% con cargo a dichas rentas».

No obstante, existen supuestos en los que no se aplicará este gravamen complementario como en los casos en los que las rentas del EP son transferidas a sociedades cuya residencia fiscal se encuentre en otro Estado de la Unión Europea, salvo que se considere un país o territorio calificado como no cooperativos. De igual manera tampoco se aplicaría la imposición complementaria a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco.

Aunque el concepto de renta transcrito en el precepto es muy amplio, el propio precepto se encarga de matizarnos que determinados pagos realizados por los EP, no deducibles fiscalmente, como son los intereses, cánones y comisiones, asistencia técnica o por el uso de otros bienes y derechos también están sometidos a esta imposición suplementaria⁴⁵.

Desde nuestro objeto de estudio, el gravamen complementario establecido en la norma legal responde a una creación, en mi opinión, un tanto artificial por parte del legislador con el *ánimus* de preservar no sólo el poder financiero estatal, sino forzar a las entidades mercantiles a que materialicen sus inversiones en territorio nacional, evitando la descapitalización que a nivel internacional se produciría si los beneficios obtenidos en territorio nacional se fugasen por medios lícitos.

La naturaleza ficticia de la norma se produce desde el momento en que hay una discordancia entre la realidad prejurídica u objeto impositivo tomado en mente por el legislador y el verdadero objeto de gravamen.

Al respecto hay que reseñar que el hecho imponible del impuesto (donde se encuentra incluido el objeto de gravamen) es la obtención de rentas dinerarias o en especie por los no residentes, que bajo ningún concepto concuerda con el gravamen de beneficios (ya gravados por el mismo impuesto), por el simple hecho de su transferencia al extranjero.

La situación descrita se enturbia aún más cuando, asimismo, se someten a este gravamen complementario determinados pagos no considerados, siquiera, deducibles en el susodicho tributo pues, se está sometiendo a gravamen capacidades económicas ficticias que difieren de las reales, creando situaciones de doble imposición, a la vez, que ponen en entredicho el principio de no discriminación tributaria.

45 Vid.. artículo 18.1.a TRIRNR.

11. Cese de la actividad del establecimiento permanente y transferencias de elementos patrimoniales al extranjero

En este supuesto se da un caso de extinción de una entidad que para el EP supone la conclusión del período impositivo, debiendo integrar en la base imponible de dicho período la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a ese EP.

En este supuesto el legislador grava la capacidad económica potencial generada por el EP en sus adquisiciones patrimoniales. En el caso de que la diferencia arroja una diferencia negativa, al presentar la autoliquidación, tendría derecho a la devolución de las posibles retenciones y pagos fraccionados realizados.

La otra cuestión deriva de las transferencias de elementos patrimoniales afectos al EP situado en territorio español a la sede central no residente. El legislador tributario somete a tributación la diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable del elemento patrimonial transferido (*exit-tax*). La diferencia de estos dos valores, si es positiva, debe integrarse en la base imponible del período impositivo en que se transfiera al exterior el elemento patrimonial.

Como esta norma es contraria a la libertad de establecimiento del derecho comunitario, el TRIRNR establece como excepción al pago de la posible deuda tributaria cuando los elementos patrimoniales son transferidos a un Estado miembro de la UE o del espacio europeo económico (EEE) con intercambio de información, se pueda aplazar mediante solicitud del sujeto pasivo, hasta la fecha de transmisión de tales activos a terceros, siendo aplicable la normativa general tributaria en cuanto al devengo de intereses de demora y la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

12. Aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión a los establecimientos permanentes

Se plantea la posibilidad de que los EPs puedan aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión (en adelante PYMES) al ser de aplicación a los EPs para la determinación de la base imponible la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En principio salvo que los preceptos que regulan el régimen especial PYMES impidan la aplicación de este régimen a los EPs, éstos podrían aplicar los beneficios fiscales específicos contenidos en este régimen especial.

A tenor del artículo 108 LIS no se observa ningún impedimento para que los EPs puedan aplicar los beneficios contenidos en este régimen especial para las PYMES.

Tan sólo se exige el requisito de que la facturación neta de las entidades tomadas como referencia no supere los 10.000.000 millones de euros.

La cuestión que se suscita para la aplicación de este régimen especial se centra en el sujeto pasivo del IRNR. Bajo esta perspectiva se podría plantear inicialmente si la facturación neta a considerar es la del EP junto a la casa matriz no residente o por el contrario tan sólo considerar al EP como un centro autónomo en relación a la facturación exigida.

Se podría pensar que salvo que exista un Convenio de Doble Imposición que establezca qué entidades hay que considerar para acumular la facturación neta con el objeto de comprobar si a un EP se le puede aplicar el régimen de empresas de reducida dimensión, el EP hay que considerarlo con independencia funcional de la entidad no residente y de otros posibles establecimientos permanentes de la entidad no residente, ya que la legislación tributaria lo considera como un centro autónomo para llevar su propia contabilidad, realizar sus pagos fraccionados y aplicar las retenciones pertinentes.

Igualmente cabe plantearse la situación de que el sujeto pasivo no residente tuviese más de un EP. En este caso habría que plantearse si los EPs pertenecientes al mismo sujeto no residente tendrían que acumular las facturaciones netas para comprobar si pueden aplicar los beneficios fiscales de las PYMES.

Esta posibilidad de acumular las facturaciones en función de lo esgrimido anteriormente no sería factible, precisamente por la independencia funcional que tienen los EPs. En este sentido, el artículo 22.4 LIS dispone que: «Se considerará que un contribuyente opera mediante EP distintos en un determinado país cuando concurren en el mismo las siguientes circunstancias.

Que realicen actividades claramente diferenciables

Que la gestión de éstos se lleve de forma diferenciada».

A tenor de lo descrito, la opción por el régimen especial de las PYMES es nominativo para cada EP.

Sin embargo, como determina la Resolución de la DGT 2 de abril de 2009: *«La cifra de negocios que hay que tomar como referencia es la del contribuyente no residente en conjunto, es decir, habría que acumular la cifra de negocio de la entidad no residente tanto si es persona física como jurídica así como la de todos los establecimientos permanentes que dependan de la entidad no residente».*

Con este pronunciamiento del Centro Directivo se evitan situaciones tendentes al conflicto en la aplicación de la norma tributaria mediante la creación por parte de la entidad no residente de varios establecimientos permanentes con la intención de fraccionar la facturación y hacer posible que todos ellos accedan a los beneficios fiscales regulados en el régimen especial de las PYMES.

13. El concepto de establecimiento permanente ante la economía digital

Estamos en un momento de grandes avances tecnológicos en la información que se traducen en grandes beneficios para la sociedad en general y para la

economía en particular. El hecho de que a través de la información se facilite el acceso al conocimiento en sentido amplio proporciona a las empresas una herramienta muy útil para publicitar y dar oferta a sus productos y servicios.

En este sentido, las empresas más innovadoras utilizan las plataformas informáticas para operar en los mercados a nivel internacional.

Además de la facilidad de contactar con sus potenciales clientes estas empresas ahorran muchos costes, sobre todo, de personal asalariado e infraestructuras. Sin embargo, el hecho de que las empresas puedan operar *online* puede provocar mermas en términos de recaudación tributaria y provocar conflictos tributarios en los países en los que las sociedades operan a través de redes.⁴⁶

El concepto de establecimiento permanente, como se ha expuesto, se identifica con un lugar fijo donde se realiza una actividad económica con permanencia en el tiempo. De forma subsidiaria como se ha tratado *supra* podría considerarse como tal, a una persona física o jurídica que actúe por medio de un agente con autorización para contratar en nombre de la empresa.

Esta breve definición de EP es actualmente deficiente para acoger dentro de su configuración jurídica a las entidades que operan a través de las tecnologías de la información (TIC).

En este sentido, las empresas utilizan las TIC para evadir impuestos, porque normalmente establecen la entidad matriz en un Estado en el cual la tributación es muy baja y a partir de ahí, empiezan a crear, en mi opinión, establecimiento permanentes virtuales desde donde desarrollan las actividades económicas⁴⁷.

Estos establecimientos permanentes virtuales se identifican con las páginas webs, las cuales son un conjunto de aplicaciones informáticas (*software*) y datos electrónicos que, desde luego, no se corresponden con las características de los establecimientos permanentes, al menos, con la definida en el MOCDE.

A tenor lo anterior, la página web no puede considerarse un lugar fijo desde donde realizar una actividad económica porque es un activo intangible que permanece en el ciberespacio sin conexión específica a un determinado territorio.

Sin embargo, un servidor que almacene la página web y desde la que se pueda acceder a ella sí puede ser considerado como un EP⁴⁸.

El servidor sí reúne la característica de permanencia o fijeza al ser un equipo físico (por tanto un bien tangible) que permanece fijo en un determinado sitio.

No obstante, en este caso, el servidor debe ser propiedad de la empresa que ha creado la página web o, en su caso, estar en régimen de arrenda-

46 Ante ello el Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) en el año 2014 impulsado por la OCDE y el G-20 incluyó como una de sus medidas el control del fraude a través de la economía digital.

47 En muchas ocasiones las empresas utilizan las páginas webs para realizar una actividad de intermediación, sobre todo, en el sector turístico poniendo en contacto a propietarios con clientes, cobrando una comisión por la intermediación.

48 Como expone CARBAJO VASCO, D., ¿El establecimiento permanente digital, un oximoron?; *I.E.F.*, Doc n.º 11, 2018, p. 14

miento por la empresa que está operando a través de la página *web*. Además se debe cumplir que el servidor esté localizado en España pues marcaría el nexo de presencia virtual necesaria para entender que existe un establecimiento permanente en el país de la fuente de ingresos. En el supuesto en que el servidor pertenezca a un proveedor de servicios de internet, que aloja en el «cibersitio» desde el que opera la empresa, en tal caso no puede entenderse que el servidor esté a disposición de la empresa y, por lo tanto, no se puede considerar que exista un EP⁴⁹.

En el proyecto BEPS se planteó la posibilidad de considerar que una empresa online sea considerada como un EP en el territorio en que operase si tenía, en el mismo, una presencia económica significativa.

En este sentido, la presencia económica significativa no se identifica solamente con la facturación que realice la entidad online sino que está en relación directa con la permanencia y regularidad en las relaciones económicas con dicho territorio⁵⁰.

De forma más concreta como expresa VAQUER FERRER se puede considerar que una empresa *online* tiene una presencia significativa en un determinado territorio cuando:

«se firme a distancia un número significativo de contratos de suministros de bienes o servicios digitales totalmente desmaterializados entre la empresa y un cliente residente en ese país a efectos fiscales.

Los bienes y derechos digitales de la empresa se utilicen o consuman, en gran medida, en dicho país.

Los clientes situados en ese país efectúen pagos sustanciales en favor de la empresa como contraprestación por las obligaciones contractuales derivadas del suministro de bienes o servicios digitales en cuanto parte de la actividad principal de la empresa en cuestión.

Una sucursal de la empresa ubicada en dicho país desarrolle actividades secundarias, como es el caso de funciones de asesoramientos y comercialización dirigidas a los clientes residentes del país en cuestión estrechamente vinculadas a la actividad principal de la empresa⁵¹».

49 CALVO BUEZAS, J.,(2008) «El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico» *Cuadernos de Formación*, Vol 6, 2008, p.46

50 El término permanencia debe ponerse en relación con la operatividad económica del ente virtual. En este último caso la OCDE establece un plazo mínimo de 6 meses de permanencia y acompañadas de cierta presencia física en el país, de forma directa o por medio de un agente independiente. *Vid.* OCDE (2014) «Addressing Tax Challenges of the Digital Economy», OCDE Publishing, Paris, pp. 157-160.

51 VAZQUEZ FERRER, FA. (2017) «Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo». *Millennium DIPr*. n.º 3, p. 6. Pueden verse otros estudios en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.,(2017) «Un estudio sobre la presencia digital significativa y las tendencias fiscales multilaterales», en MORENO GONZÁLEZ, S., *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Aranzadi, Navarra, : CRUZ PADIAL, I., y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.,(2017) «Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED», *Quincena fiscal*, núm. 18; GÓMEZ REQUENA, J.A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (2017), «Adapting the Concept of Permanent Establishment to the Context of Digital Commerce: From fixity to Significant Digital Economic Presence», *Intertax*, vol. 45, núm. 11, pp.. 732-741.

A estas características enunciadas por el autor antes citado se pueden añadir las siguientes características representativas de las empresas que operan *online*, a saber:

- a) Los contratos se realizan por internet o por teléfono.
- b) Los pagos se realizan exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos, gracias a formularios en línea en los sitios web correspondientes o a plataformas vinculadas o integradas en los mismos.
- c) Los sitios web representan el único medio para relacionarse con la empresa; no interviene ninguna tienda o agencia física en las actividades principales a excepción de las oficinas situadas en los países en que se encuentra la entidad matriz o la compañía explotadora.
- d) Toda o la mayor parte de los beneficios son imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales.

De lo expuesto, se desprende que debería haber una modificación en el concepto clásico de EP para adaptarlo a los cambios tecnológicos, sobre todo, en un mundo económicamente globalizado y que este responda, a las necesidades tributarias reales que se desarrollan, como algún autor ha dicho, en un contexto jurídico-tributario de soluciones fiscales multilaterales⁵².

El criterio de la presencia económica significativa puede resultar útil siempre que mediante acuerdos multilaterales se determinen a través de criterios finalistas el territorio donde la empresa que opera *online* genere el mayor valor económico a efectos fiscales.

Sin embargo, para que funcionase un acuerdo multilateral entre países para determinar qué ingresos públicos le correspondería a cada Estado por la presencia económica *online* de empresas, el Estado de residencia de la entidad matriz, tendría que dar información de los clientes a nivel mundial con los que opera la sociedad matriz a través de sus sucursales virtuales o páginas webs⁵³.

Este parámetro serviría para determinar los ingresos públicos a los que podrían acceder los Estados implicados en esas operaciones a través de servicios online⁵⁴.

Actualmente parece que hay consenso en considerar como variable clave en la determinación de los ingresos que en un determinado Estado puede generar una empresa digital, el número de usuarios residentes que se interrelacionan

52 SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., «Reflections on Multilateral Tax Solutions in a post-BEPS context», *Intertax*, vol. 45, n.º 11, pp. 714 y ss.

53 Esta propuesta no sería válida si la entidad matriz estuviese ubicada en un país calificado como paraíso fiscal con el que normalmente no habría un intercambio de información tributaria.

54 La consideración del servidor como EP puede ser útil siempre que las sociedades no tengan una descentralización significativa porque en este caso podría adquirir o alquilar los servidores en territorios con baja tributación.

con esa empresa digital. No obstante, este tipo de empresas que operan con tecnología digital pueden también obtener ingresos que no tengan la consideración de estrictamente digitales por ese motivo como apunta CAMPOS MARTÍNEZ «la ganancia asignada a la jurisdicción de un usuario, con respecto a la interacción del mismo con la plataforma se calcularía a través de un enfoque no rutinario o de división de ganancias residuales»⁵⁵. En este sentido, de lo que se trata es de determinar la proporción que los ingresos por vía digital representan en el beneficio total de la entidad jurídica repartiendo los ingresos, en caso de operar en varias jurisdicciones, en función de la proporción de usuarios en cada jurisdicción otorgando a estas jurisdicciones el derecho a gravar fiscalmente estos ingresos.

Otra posibilidad reside en que el Estado donde vaya a operar la empresa a través página web se dé de alta como operador virtual de determinados servicios y controlar de este modo, tanto los ingresos públicos provenientes del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes semejante a la Ventanilla Única Europea del IVA a la que pueden optar los sujetos pasivos de este impuesto, que presten servicios electrónicos a consumidores en territorio nacional.

Sin embargo, el concepto de presencia digital significativa no ha prosperado como criterio de sujeción de las rentas generadas. En tal sentido, como expresa SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO «no sólo se ha descartado la introducción de un nuevo nexo o criterio de sujeción en base a la presencia digital significativa sino también el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente»⁵⁶.

Dado que el informe final BEPS aboga por la realización una modificación del concepto de EP para combatir estructuras artificiosas con el único fin de ahorrar impuestos, remite a cada Estado la labor de crear las modificaciones propias en la definición de EP, es decir, articular supuestos para prevenir los conflictos en la aplicación de la norma tributaria para entidades con presencia digital significativa en un determinado Estado.

A pesar de la insistencia de las autoridades fiscales internacionales en ampliar la naturaleza del EP para dar respuesta a la fiscalidad *online*, en mi opinión, no se debería forzar la definición de una entidad como es el EP caracterizado por la presencia física y con carácter permanente en un Estado con el que opera económicamente. Quizás habría que articular una nueva categoría jurídica de obligado tributario con ese carácter virtual siempre que denotara una capacidad económica en el Estado de la fuente. Con carácter transitorio, en mi opinión, parece más adecuado englobar a las actividades económicas desarrolladas a través de las páginas webs dentro de la categoría de las entidades sin personalidad jurídica sin presencia física en territorio español. No obstante, los

55 CAMPOS MARTÍNEZ, JA. (2019) «La presencia económica digital significativa como solución a los retos de la tributación directa de la economía digital», *Quincena fiscal*, p. 19

56 SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016) «La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps». *Quincena Fiscal*, n.º 1, p. 74.

ordenamientos internos han optado por crear un Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales⁵⁷(ISDSD).

14. Reflexiones finales

El EP es la figura jurídica que mejor se identifica con la tributación según el criterio de la territorialidad y, por ende, con el gravamen en el país de la fuente. Este hecho ha motivado estrategias fiscales de los Estados a nivel internacional consistentes, en crear artificios fiscales para que una unidad de producción que opera en diversos países no sea calificada como EP.

El EP se podría calificar como un ente híbrido entre los sujetos que tributan en función del criterio de territorialidad y el de residencia ya que tributan por la renta mundial que obtienen originándose situaciones en que tributan por el beneficio obtenido en territorio español cuando, en su conjunto, junto a la casa matriz pueden tener pérdidas.

Normalmente las sociedades matrices constituyen filiales en países no residentes, las cuales tan sólo realizan actividades meramente preparatorias de marketing o simplemente maquiladoras asumiendo pocos riesgos empresariales y sólo con el fin de evitar la calificación tributaria como sucursal o EP en los Estados en los que operen económicamente.

El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un gravamen de naturaleza indirecta regulado y aplicado de forma unilateral por algunos Estados de la Unión Europea que, en mi opinión, refleja el fracaso de esta última en la creación de una figura tributaria que se equipare a un EP adaptado a la economía digital, al menos, en la recaudación tributaria. En mi opinión no se debería forzar la naturaleza jurídica del EP basada en la presencia física y en la continuidad de la actividad económica para hacer viable la recaudación tributaria de activos intangibles que generan valor en territorio español. En mi opinión se deben estudiar nuevas categorías tributarias que encajen en estas operaciones *online* a nivel internacional.

⁵⁷ En su aspecto teleológico –a falta de una regulación del EP digital– surge el ISDSD como instrumento para recaudar ingresos públicos para financiar las pensiones públicas –aunque no esté recogido expresamente– en la exposición de motivos de este tributo-. No obstante, la recaudación estimada por este impuesto es poco significativa en comparación con los costes fiscales indirectos que conlleva la gestión y recaudación fiscal si a este hecho le unimos el aumento de aranceles por Estados Unidos a las exportaciones de aquellos países que gravan a sus grandes multinacionales por esta figura impositiva, el saldo impositivo puede ser negativo.

15. Bibliografía de referencia

BAENA AGUILAR, A. (1994) *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Aranzadi, Madrid.

CALVO BUEZAS, J. (2008) «El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico» *Cuadernos de Formación*, Vol 6.

CAMPOS MARTÍNEZ, JA. (2019) «*La presencia económica digital significativa como solución a los retos de la tributación directa de la economía digital*», *Quincena Fiscal*.

CARBAJO VASCO, D., ¿El establecimiento permanente digital, un oximoron?; *I.E.F*, Doc n.º 11, 2018.

CARMONA FERNÁNDEZ, N.,(1999) *Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Edit Praxis, Barcelona.

CRUZ PADIAL, I., y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.,(2017) «Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED», *Quincena fiscal*, núm. 18.

DE ARESPACOCCHAGA. (1996) *Planificación Fiscal Internacional*. Marcial Pons, Madrid.

DEL ARCO RUETE, L. (1977) *Doble imposición internacional y Derecho tributario español*, Ministerio de Hacienda, Madrid.

FALCON Y TELLA, R. (curso-1982-83) *El régimen de transparencia fiscal*. Tesis Doctoral, UCM, Madrid.

FUSTER GÓMEZ, M. (2021) ¿Qué está mal en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales español? Un análisis del Derecho Fiscal, *Quincena Fiscal*, n.º 5.

GARCÍA PRATS, FA. (1996) *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición tributaria*, Tecnos, Madrid.

GÓMEZ REQUENA, J.A., y MORENO GONZÁLEZ, S., «Adapting the Concept of Permanent Establishment to the Context of Digital Commerce: From fixity to Significant Digital Economic Presence», *Intertax*, vol. 45, núm. 11

PÉREZ RODILLA.,(1995) *Obligación real de contribuir. Rentas con y sin establecimientos permanentes. El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, El nuevo Impuesto sobre Sociedades, 6ª, Manual con casos prácticos (IV)*, AAVV, Edición especial Expansión, Madrid.

QUINTAS BERMÚDEZ, J. (1984) *Comentarios al reglamento del Impuesto sobre Sociedades*. Cívitas, Madrid.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1967) *La capacidad jurídico tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad jurídica*, Hacienda y Derecho, I.E.F, Madrid.

SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016) «La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps». *Quincena Fiscal*, n.º 13.

TOVILLAS MORAN, J.M.,(1996) *Estudio del modelo de convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE DE 1992*, Marcial Pons, Madrid.

VAZQUEZ FERRER, FA.(2017), «Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo». *Millennium DIPr.* n.º 3.

VOGEL, K. (1996) *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, International Tax and Business Lawyer.