

CAPÍTULO 15

APLICABILIDAD DE CRITERIOS CARACTERÍSTICOS DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA A LA REGULACIÓN FUTURA DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y MEJORAS TÉCNICAS EN SU REGULACIÓN ACTUAL

ANTONIO CUBERO TRUYO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

1. EL REFORZAMIENTO DE LA TRIBUTACIÓN EN LA FUENTE DE LAS RENTAS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS RELATIVIZARÍA LOS ACTUALES PROBLEMAS EN LA DETERMINACIÓN DE LA EXISTENCIA O NO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Cuando se reflexiona sobre las necesidades de evolución de la figura del establecimiento permanente, creemos que resulta conveniente distinguir dos perspectivas de análisis.

Una primera perspectiva parte de la asunción incondicional del criterio del establecimiento permanente como punto de conexión en la fiscalidad internacional, y desde esa premisa, se trataría de plantear mejoras técnicas en su regulación, posibles retoques para tratar de solventar los problemas que viene presentando y para adaptar su definición a las muy diferentes circunstancias de nuestra época.

Pero existe otra perspectiva que implicaría la remodelación global del escenario asentado de la fiscalidad internacional y de los criterios de asignación de la soberanía fiscal, prescindiendo de los criterios de residencia o amortiguando sus repercusiones y avanzando hacia un predominio de los criterios de la fuente.

Téngase en cuenta que el régimen fiscal actual del establecimiento permanente no representa sino una aplicación de facto de las pautas de la residencia como punto de conexión, prescindiendo del dato de la personalidad jurídica, pero con idénticas consecuencias en cuanto al alcance y la metodología de gravamen. Por tanto, revisar la hegemonía absoluta del principio de residencia, como está ocurriendo en los últimos años de manera sorda pero implacable según nuestra percepción¹, implica necesariamente revisar la vigencia del criterio del establecimiento permanente.

¹ Recientemente hemos expuesto algunos de los factores que pudieran estar influyendo, a nuestro juicio, en la crisis de la residencia como punto de conexión en fiscalidad internacional. A saber: la influencia de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la evolución de la imposición sobre los no residentes y su acercamiento a las pautas de la imposición sobre los residentes (si las diferencias de tratamiento se van amortiguando, el concepto de residencia irá viendo rebajada su trascendencia, en la medida en que no conduzca a un tratamiento específico y diferencial sólido); la potenciación en los últimos tiempos de los regímenes opcionales que permiten seleccionar la tributación como residente o como no residente, en ambos sentidos (lo cual viene a denotar que la definición de residencia no se asienta sobre unas bases indiscutibles y que existe el reconocimiento de la dificultad de dilucidar en

En el caso de los establecimientos permanentes, se nos antoja que existe mayor facilidad (en comparación por ejemplo con lo que sucede con las personas físicas) para apuntar en la línea de una sustitución de los criterios de tributación global por la renta mundial en un país, avanzando hacia una tributación más repartida apegada a los lugares exactos de obtención de la renta, es decir, poniendo el acento en la necesaria tributación de cada renta, considerada de manera más o menos individualizada, en el país donde se obtiene, se disponga o no allí de establecimiento permanente. Siendo así, los hipotéticos cambios que estamos apuntando en la tributación de las rentas obtenidas con o sin establecimiento permanente podrían representar la avanzadilla de la evolución en el concepto de residencia.

Decimos que habría mayor facilidad para la transición en el caso de los establecimientos permanentes por varios motivos. En primer lugar, porque en relación a ellos no hay factores de progresividad ni circunstancias personales y familiares a las que quepa aferrarse en defensa de los postulados clásicos de justicia tributaria mediante el gravamen personal y subjetivo ligado a la residencia (recordemos que incluso los establecimientos permanentes de personas físicas tributan exactamente igual que los establecimientos permanentes de personas jurídicas siguiendo las reglas del Impuesto sobre Sociedades). Y en segundo lugar, porque en relación con los establecimientos permanentes están más asentados los criterios de exención frente a los de imputación como métodos para evitar la doble imposición internacional, como se pone de manifiesto en el artículo 22 de nuestra Ley del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, ya es habitual que haya una renuncia al gravamen por parte de los países de residencia (de sede de dirección) a favor del país de la sucursal, del establecimiento permanente, con lo cual es más fácil dar un paso más y avanzar en la reivindicación del predominio del criterio de la fuente de la renta².

En ese sentido, más que revisar el concepto de establecimiento permanente (o *además de*, mejor dicho, porque creemos que en este momento de transición hay que acumular las estrategias de reforma), para lograr una tributación plena de dichos establecimientos y evitar que la condición de establecimiento permanente pueda ser sorteada mediante prácticas irregulares (papel que ya desempeñan actuaciones en la línea de la Acción 7 de BEPS: "Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente"), acaso convendría retocar la exención prevista en el Modelo de Convenio de la OCDE para los rendimientos de actividades empresariales obte-

muchos casos si los sujetos deben tributar como residentes o como no residentes); la mejora de los mecanismos de intercambio de información (para que resulte concebible que el criterio de la residencia ceda su hegemonía a favor del criterio de la territorialidad, el gravamen en el país de la fuente debe afinarse desde el punto de vista técnico valiéndose del intercambio de información –por ejemplo, FATCA– y de la sofisticación de los recursos informáticos actuales); la creciente mala prensa del criterio de la residencia por el uso interesado de las multinacionales (con comportamientos fiscalmente agresivos para obtener acuerdos ventajosos con la Administración tributaria del país donde se ubiquen); o la desmitificación del principio de gravamen por la renta mundial, como un principio más aparente que real (los países de residencia no perciben todo el impuesto por las rentas obtenidas por sus residentes fuera de su territorio debido a la aplicación de los convenios o por la renuncia unilateral a través de exenciones internas). Véase CUBERO TRUYO (2016), págs. 38 a 46.

² Véase una interesante reflexión sobre la importancia decreciente del criterio de la residencia y cierta revitalización del criterio de la fuente de la renta en RIBES RIBES (2013), págs. 195 a 200, con cita de amplia bibliografía nacional y extranjera.

nidos sin mediación de establecimiento permanente. Y establecer tipos reducidos para la tributación de determinados rendimientos empresariales en la fuente, como se hace en el Modelo con los dividendos y los intereses; como se hace en la mayor parte de los Convenios suscritos por España con los cánones (siguiendo así lo previsto en el Modelo de Convenio de la ONU); y como se está haciendo en algunos de los Convenios firmados últimamente por España con ciertas rentas, con una serie de servicios de asesoramiento técnico, jurídico, económico, financiero o de gestión o consultoría³.

No es casualidad que el ámbito en el que se produce la más flagrante desobediencia al Modelo de la OCDE por parte de los Convenios, posicionándose estos en contra de la exención en el país de la fuente, sea el de los cánones. Los cánones, en cuanto que retribuciones ligadas a la cesión de elementos de la propiedad intelectual o industrial o de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, representan un sector de operaciones de escasa materialización física y por tanto de delicada ubicación geográfica. En ese sector y en esa disyuntiva sobre la exención o el gravamen -aunque limitado- en el país de la fuente, que es una disyuntiva entre países exportadores o importadores de tecnología u otros elementos avanzados, se pudo entrever por adelantado algo de lo que está ocurriendo en nuestros días, donde las principales dudas de la fiscalidad internacional en cuanto a dónde y cómo deben ser gravadas las rentas afectan sobre todo a sectores económicos novedosos de desarrollo vertiginoso en los últimos tiempos.

De hecho, en la Acción 1 de BEPS, se baraja expresamente una solución para el tema de la economía digital consistente en el “sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente”. Ahí sí que vemos nosotros un campo fértil en el que puede progresarse. Es cierto que en el Proyecto BEPS el protagonismo corresponde a las medidas enmarcadas todavía en el respeto a las reglas del sistema preexistente, intentando exprimir las para atajar sus flancos débiles. Así, se defiende con ardor una nueva lectura de la excepción de las actividades preparatorias o auxiliares, de manera que constituyan establecimientos permanentes ciertos almacenes locales con empleados utilizados activamente para la entrega de bienes vendidos en línea.

Y nosotros reconocemos el valor que tienen estos esfuerzos por extender el concepto de establecimiento permanente de modo que no haya ámbitos de actividad económica intensa que terminan quedando liberados del gravamen en donde dicha actividad se sitúa por no dar pie a la calificación de establecimiento permanente según los parámetros vigentes. Se debe por supuesto trabajar con esos objetivos, pero no está de más alertar de que la insistencia en el tema de la definición de establecimiento permanente como principal reacción ante los desajustes actuales, resulta un tanto contradictoria con la tendencia aludida a la crisis de la residencia, porque el

³ Véanse, por ejemplo, los Convenios suscritos por España con El Salvador, Jamaica, Pakistán, República Dominicana (tributación en la fuente con un porcentaje máximo del 10 por 100) o Trinidad y Tobago (7,5 por 100). Otros Convenios también posibilitan el gravamen en la fuente de estos servicios técnicos o de consultoría pero no dedicándoles un artículo específico sino incluyéndolos en el concepto de cánones. Recordemos que bastantes Convenios ya se inclinaban en la misma línea por incluir a las prestaciones de asistencia técnica en el campo de los cánones (Argentina, Australia, Brasil, Egipto, Estados Unidos, Noruega o Suecia). Véase CUBERO TRUYO (2015), pág. 51.

establecimiento permanente, lo subrayamos, no es sino un equivalente al significado tributario de la residencia fiscal, pero sin personalidad jurídica, y si hay crisis de la residencia, la habrá también del establecimiento permanente. Basar los esfuerzos fundamentales en ampliar el alcance del concepto de establecimiento permanente y lograr así una tributación intensiva de los nuevos establecimientos, no estamos seguros de que sea la estrategia idónea. Creemos que es una empresa difícil y demasiado rotunda (una especie de apuesta al todo o nada), mientras que nos parece más equilibrado que el hecho de ser o no ser establecimiento permanente no tenga unas consecuencias tan extremas (el gravamen por la renta mundial si se asume el rol de establecimiento permanente en un extremo, y en el otro, la exención de las rentas de actividades empresariales en el país de la fuente si no se llega a constituir establecimiento permanente y existe Convenio aplicable), sino que aun no siendo establecimiento permanente se posibilite cierto gravamen en los distintos países donde se desarrollan las actividades o se realizan las operaciones que dan lugar al beneficio. Con un funcionamiento extensivo de la tributación en la fuente, las controversias sobre la existencia o no de establecimiento permanente no serían tan acusadas, porque esa figura dejaría de ser el expediente indispensable o casi exclusivo para que los países distintos del de residencia obtengan algún fruto impositivo de las operaciones con las que tienen alguna conexión.

2. LA CONFIGURACIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA PODRÍA TOMAR COMO REFERENCIA ALGUNAS PAUTAS PROPIAS DEL IVA

Obsérvese que la línea de actuación que acabamos de apuntar para la tributación internacional de las rentas implica un cierto acercamiento a las ideas propias de la imposición indirecta. Defender un mayor peso del principio de tributación en la fuente en la imposición directa viene a coincidir en el fondo con la vigencia del principio de tributación en destino propio del IVA.

Porque el paralelismo entre la tributación separada e instantánea de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y la tributación igualmente separada e instantánea de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el IVA es bastante acusado. ¿Podrían darse en la mayoría de las operaciones y de forma simultánea el gravamen por la renta en forma de retención y el gravamen indirecto en forma de repercusión (o auto-repercusión si procede la inversión del sujeto pasivo)? ¿Podrían llegar a fundirse ambos gravámenes? ¿Sería ello un problema desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria? En principio, la diferencia sustancial en términos de mayor justicia tributaria que representa el gravamen de la renta en los impuestos directos frente al gravamen de las compras en los impuestos indirectos estriba en la posibilidad de deducir gastos que caracteriza a los impuestos personales sobre la renta, que se perdería si el sistema pasara a basarse fundamentalmente en la tributación en la fuente mediante una retención (*withholding tax*). Sin embargo, esa es una impresión matizable. De un lado, también en la mecánica del IVA se tienen en cuenta los costes a través de la figura de la deducción del IVA soportado por los empresarios. De otro lado, también en el sistema tributario de los no residentes sin establecimiento permanente se ha introducido la deducción de los gastos (al menos, en el seno de la Unión Europea y el Espacio Económico Europeo), que ya no es una pre-

rrogativa exclusiva de la tributación de los residentes y los establecimientos permanentes. Por tanto, la defensa del principio de tributación en la fuente no tiene que significar necesariamente una dejación en los objetivos de justicia y de acercamiento a la verdadera capacidad económica de los contribuyentes. Cualquier medida de potenciación de la tributación en la fuente debiera concebirse acompañada de garantías para que no hubiera un descenso flagrante en la justicia impositiva, aunque ello genere complicaciones y hasta cierta desnaturalización de la proverbial simplicidad del impuesto sobre las rentas de no residentes sin establecimiento permanente.

Además, no hay por qué huir de las eventuales dificultades que pueda suponer desde el punto de vista formal el escoramiento de los sistemas fiscales hacia un predominio de la fuente, sin menoscabo de los principios de justicia material, sino que hay que buscar soluciones o contrapesos. Y en esta relativización de los problemas de gestión tenemos de nuevo magníficos exponentes en la imposición indirecta, con el régimen especial de los servicios de telecomunicaciones y los prestados por vía electrónica (al que más adelante volveremos) o con el régimen de devolución a no establecidos. Precisamente cuando en la Unión Europea se ha abandonado formalmente la aspiración de aplicar el principio de tributación en origen que estaba planteado en la Directiva desde el principio, se ha dicho (en el Libro Verde sobre el futuro del IVA) que se van a concentrar los esfuerzos en reducir los costes de cumplimiento que soportan las transacciones comerciales internacionales: "Sean cuales fueren las circunstancias, el comercio transfronterizo nunca deberá generar costes añadidos".

Lo que sí nos parece necesario destacar es que hay que perder el miedo a defender valores o criterios propios de la imposición indirecta. Suele caerse con facilidad en el lugar común de sostener que el debilitamiento de los criterios personales de la residencia y el establecimiento permanente representa una mala noticia y que cualquier acercamiento a los postulados característicos de la imposición indirecta resulta indeseable por el matiz regresivo o menos redistributivo que se predica de los impuestos indirectos. Nos hemos educado todos pensando que había que mirar en el Presupuesto cuál era la distribución de ingresos entre impuestos directos e impuestos indirectos para valorar la salud de un sistema tributario desde el punto de vista del mayor o menor acomodo a los principios materiales de justicia tributaria. Pero hace ya años que atravesamos una fase de desmitificación de aquellos sofismas, hasta tal punto que se ha puesto en boga la catalogación como "IVA social", si la mayor recaudación de IVA sirve para lograr reducciones en aspectos sensibles como las cotizaciones de la Seguridad Social.

En cualquier caso, creemos que de la regulación del IVA se pueden extraer enseñanzas útiles para la evolución de la tributación de las rentas transnacionales. Vamos a comentar algunas.

2.1. La atención a las especialidades. Multiplicación de soluciones específicas para cada tipo de supuestos

Una lectura correcta de las estrategias reguladoras del IVA nos llevaría a aceptar que resulta conveniente en la regulación de las complejas operaciones internacionales una mayor atención a las especialidades de los supuestos concretos. Ojalá pudieran a estas alturas seguir defendiéndose las ideas de los clásicos, contrarias al excesivo reglamentismo. Pero lo cierto es que en el

complejo contexto en el que nos desenvolvemos, no hay más remedio que diferenciar en función de las características específicas, buscando la claridad, la seguridad jurídica, aunque se incurra en el casuismo. El IVA tiene sus reglas múltiples de localización del hecho imponible, muy pormenorizadas, y tiene además un buen número de regímenes especiales, algunos de los cuales se desenvuelven en la esfera internacional. En una primera impresión podría parecer que ello perjudica la concepción global del tributo, pero sin todas esas normas, la correcta aplicabilidad del tributo se convertiría en un imposible.

No se pueden poner puertas al campo y por mucho que se avance en el detallismo siempre quedan o siempre surgen realidades exentas de tratamiento. Pero a sabiendas de que se trata de una empresa por definición inacabable, creemos que en el ámbito normativo de los establecimientos permanentes se debería imitar de algún modo la corriente del IVA, con respuestas directas a los problemas que se vienen planteando en determinados sectores, aclarando si debe haber establecimiento permanente en las situaciones difusas y en su defecto, cómo deben tributar las rentas obtenidas sin mediación del mismo. El régimen actual de los establecimientos permanentes ya hace algunos distinguos (al ocuparse de las obras, de los agentes dependientes...), pero nos parece necesario entrar a regular otros muchos supuestos.

Además, la proliferación de los tratamientos individualizados resulta más digerible si se logra trasladar la visión de que responden a unas ideas-fuerza coherentes, que no hacen sino aplicarse al supuesto concreto. En la medida en que no constituyan particularismos o excepciones chocantes sino adaptación de unos principios generales que se respetan en todo caso o en la mayoría de los casos, no habría inconveniente en abrir la puerta a las normas especiales. En el IVA el principio de tributación en destino, al menos cuando el destinatario es un empresario, es un principio general evidente, sin perjuicio de que convenga regular con detalle las reglas de cada operación concreta. Pues igualmente, en la configuración del establecimiento permanente, ya sea al nivel de su definición, ya sea al nivel de su tributación, y/o en la configuración de las rentas que deben tributar en todo caso en el país de la fuente, somos partidarios de descender a un tratamiento lo más individualizado posible, con todo el desglose que se estime conveniente, pero intentando que todas esas reglas reflejen o sean un desarrollo de una concepción identificable.

No sabemos a qué nivel de la normativa debería acometerse esa regulación detallada. No necesariamente tienen que estar las nuevas reglas que eventualmente se vayan añadiendo al máximo nivel. En el IVA tenemos la Directiva y tenemos el Reglamento de aplicación (de hecho, el concepto de establecimiento permanente no aparece en el Directiva sino que está en el Reglamento⁴). En el Modelo de Convenio de la OCDE, tenemos el nivel del articulado y el de los Comentarios oficiales. O en los Convenios, tenemos el Convenio en sí mismo y los Protocolos adicionales. Hay distintas posibilidades para dar cabida a normas más precisas dirigidas a supuestos concretos, pero lo importante es que vayan naciendo esas normas necesarias. Siquiera fuera mediante instrumentos sin valor jurídico pleno, dada la pujanza que en este ámbito de la fiscalidad internacional tienen los instrumentos del denominado *soft law*.

⁴ En el artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

2.2. La utilización de los umbrales para la delimitación de los supuestos que requieren soluciones más ajustadas de distribución de la soberanía fiscal

Otra de las enseñanzas que se pueden extraer de la imposición indirecta es la utilización de los umbrales para distinguir dentro de las operaciones internacionales entre aquellas de mayor importancia cuantitativa –y por ende, cualitativa– en las que hay que actuar escrupulosamente tratando de depurar cuál es el criterio de asignación de la potestad de gravamen más respetuoso con los principios generales en los que se basa el sistema; y aquellas otras, que por su importancia marginal o menor, no está suficientemente justificada la búsqueda de la perfección en la coherencia de los principios aplicables, que puede sacrificarse en aras de la simplificación.

En el sistema del IVA, existen diversas reglas cuya aplicación en un sentido u otro depende de que se rebasen o no determinados umbrales o límites cuantitativos. Y nos interesan especialmente aquellos supuestos en los que el límite cuantitativo opera como elemento decisorio para establecer en qué país deben tributar las operaciones, ante la dicotomía de dos países implicados, el país de la empresa que entrega el bien o presta el servicio y el país del adquirente. Un ejemplo muy claro lo hallamos en el régimen de ventas a distancia, regulado en el artículo 68, apartados 3 y 4, de la Ley del IVA, con aplicabilidad en el seno de los Estados miembros de la Unión Europea. Como es sabido, el principio general en el que se basa el IVA en el terreno de las operaciones internacionales es el principio de tributación en destino. No obstante, si se trata de una venta a distancia en la que el cliente es un particular, aplicar la tributación en destino supondría una complicación gestora pues el comprador no se va a hacer cargo de liquidar el IVA en su país, por ser un particular, y al vendedor tampoco conviene endosarle esa carga, por ser un empresario no establecido. De manera que por razones de comodidad gestora, se excepciona la concepción general y se aplica el principio de tributación en origen. El vendedor repercutirá el IVA de su propio país y lo liquidará allí como si la operación no hubiera sido una operación internacional sino interna. El país de consumo quedará al margen de la potestad impositiva sobre estas ventas a distancia. Ahora bien, en cuanto el nivel de ventas que efectúe una empresa adquiera una relevancia significativa, excediendo la cuantía elegida como frontera (en este caso, son 35.000 euros), debe regir el principio general de tributación en el país de destino, país que ya no debe renunciar a su natural soberanía fiscal dado el alcance de los movimientos; y ya sí es lógico exigir a la empresa que liquide el tributo en el país de destino, identificándose oportunamente ante la Administración tributaria y designando un representante⁵. Conviene añadir que las empresas pueden optar por aplicar el principio de tributación en destino, aunque no superen el umbral establecido, voluntariedad que tiene sentido pues no parece que una regla de gravamen en un determinado país que rompe los principios generales deba tener carácter imperativo (por su-

⁵ Una fórmula similar se aplica en el régimen regulado en los artículos 14 y 25.1 de la Ley del IVA, donde se establece un umbral de 10.000 euros, aplicable a las adquisiciones de bienes procedentes de otros Estados miembros realizadas por una serie de sujetos (a los que se conoce como personas en régimen especial) a los que se les puede dar el trato de particulares (esto es, principio de tributación en origen), liberándolos así de la carga de liquidar el IVA. Pero cuando el nivel de compras pasa a ser ya relevante, la asimilación a los particulares estaría siendo desmentida, y debe regir el principio natural de tributación en destino.

puesto, no existe la voluntariedad en sentido contrario, cuando se excede el umbral, pues entonces la vigencia del principio general no puede ser libremente excluida).

Consideramos que en los procesos de revisión del régimen tributario del establecimiento permanente podrían introducirse umbrales para separar aquellos casos en los que hay que hacer un esfuerzo mayor a la hora de garantizar que las rentas tributan donde verdaderamente tienen que tributar, si se nos permite la licencia, frente a aquellos otros en los que nos podemos conformar con las aproximaciones tradicionales que resultan más fáciles de aplicar, por estar ya bien consolidadas. Es decir, siendo conscientes de que las actuales metodologías de configuración de los establecimientos permanentes resultan insatisfactorias y, sobre todo, dejan vías abiertas a la elusión fiscal o a la tributación -baja- en países o territorios que no son en el fondo los más legítimos, se podría aceptar el mantenimiento de esos esquemas para los supuestos de menor dimensión, mientras que los supuestos de envergadura (los que rebasaran los eventuales umbrales) requerirían en nuestros días unas soluciones normativas nuevas y más sofisticadas. Precisamente por la sofisticación o complejidad inherente a las respuestas que puedan empezar a ensayarse, acaso no tenga sentido convertirlas en respuestas universales, preservando el status quo más simplificado de los sujetos con menor capacidad económica y consiguientemente menor capacidad gestora y menor capacidad elusiva. El debate sobre cómo afectan al principio de igualdad las medidas dirigidas específicamente al sector de las grandes empresas es un debate importante, que excede de los objetivos del presente trabajo, pero nos parece inevitable que los ordenamientos ofrezcan soluciones adaptadas a los diferentes grupos de sujetos.

Los umbrales monetarios no son extraños al ámbito de los Convenios⁶. Existen manifestaciones varias de esa actuación en algunos de nuestros Convenios y en relación con algunas rentas. En el Convenio con Suecia, las rentas de los profesionales sí tributan en el país de la fuente cuando exceden de las 6.500 coronas. En el Convenio con Estados Unidos, las rentas de los deportistas no tributan en el país de la fuente si la remuneración anual no excede de 10.000 dólares. O en el Convenio con Brasil, las pensiones solo tributan en el país de la fuente en la medida en que excedan de 3.000 dólares anuales. Pero creemos que estas muestras deslavazadas o anecdóticas pueden convertirse en el futuro en una metodología de uso común en la fiscalidad internacional.

⁶ Ni tampoco son extraños otro tipo de umbrales -los umbrales temporales- para la regulación del concepto de establecimiento permanente, como ocurre con las obras o proyectos de construcción o instalación, que constituyen o no establecimiento permanente en función de si se supera o no una duración determinada. El caso de las obras puede resultar ilustrativo, porque acaso se vislumbren en su tratamiento algunos rasgos que hasta ahora eran particulares dentro de la definición general del establecimiento permanente pero que pueden ir ganando terreno dentro de dicho concepto. Por un lado, nos referimos al hecho de que con las obras se utilice una metodología diferente para la determinación de la existencia de establecimiento permanente, caracterizada por la mayor exactitud en la medición, frente a la cláusula general, basada en conceptos jurídicos tan indeterminados como la fijeza o la habitualidad, y no nos extrañaría que esa metodología más precisa se pueda ir extendiendo en el futuro a otros supuestos de establecimientos permanentes. Por otro lado, la evolución que ha podido observarse en este tema de las obras en la línea de ampliar los supuestos en los que se constituye establecimiento permanente (con la tendencia a reducir el umbral de 12 a 6 meses) puede servir como referencia o como anticipo de lo que ahora se está pretendiendo hacer con el concepto de establecimiento permanente, ampliando su ámbito de aplicación a actividades u operaciones que hasta ahora no encontraban cobijo en esta figura.

Precisamente en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (Directiva cuya temprana aprobación, adelantándose a las conclusiones del Proyecto BEPS de la OCDE, demuestra hasta qué punto estamos en un periodo muy vivo de transición dentro de la fiscalidad internacional), podemos observar en la línea que estamos exponiendo cómo las nuevas normas antielusivas procuran dejar fuera de su alcance los supuestos de menor importancia cuantitativa. O sea, emplean los umbrales para distinguir la zona en la que hay que intervenir de la zona en la que no vale la pena molestar, dicho en términos coloquiales. Así, la norma del artículo 7 de la Directiva relativa a las sociedades extranjeras controladas, que plantea la inclusión en la base imponible de las sociedades nacionales de una serie de rentas imputadas que en principio corresponderían a entidades o establecimientos permanentes ubicados en el extranjero pero sin llevar a cabo allí una actividad económica de importancia (basada en una plantilla, un equipamiento, bienes e instalaciones), prevé la exclusión de su aplicabilidad a las entidades o establecimientos permanentes con beneficios contables no superiores a 750.000 euros e ingresos no comerciales no superiores a 75.000 euros (o con beneficios contables que no representen más del 10 por 100 de sus gastos de explotación). En la misma órbita, si las rentas de la entidad o establecimiento permanente controlado que tienen la cualidad de "sospechosas" según la enumeración del artículo 7.2.a) de la Directiva (ingresos facturados a empresas asociadas por compraventas de bienes o servicios añadiendo un valor económico escaso o nulo, intereses, cánones, dividendos, seguros...), no exceden de un tercio del total de sus rentas, la reacción consistente en la imputación a la sociedad controladora no sería necesaria. En la *Exposición de motivos* de la Directiva se argumenta por qué conviene separar a los sujetos, según empresas de mayor o menor dimensión: "Con objeto de limitar la carga administrativa y los costes de cumplimiento también debería resultar aceptable que dichos Estados miembros eximan a determinadas entidades con escasa rentabilidad o un escaso margen de beneficios que generen un menor riesgo de elusión fiscal". Esta filosofía puede ser trasladable a nuestro juicio a las futuras reformas en el concepto o en la tributación de los establecimientos permanentes.

Es cierto que los umbrales monetarios presentan problemas de actualización, especialmente sentidos en aquellas normas como los tratados internacionales que no se modifican con facilidad. Pensemos en los casos que antes indicábamos en los que nuestros Convenios de doble imposición han utilizado cuantías, cuantías que ahora se observan como claramente desfasadas. Verbigracia, el límite establecido en el Convenio con Suecia para que los rendimientos profesionales tributen o no en el país de la fuente asciende a 6.500 coronas suecas o 100.000 pesetas, unos 600 euros aproximadamente, que es una cantidad que con el paso de los años no justifica un tratamiento diferenciado por lo escaso de su importe, dado que el Convenio se firmó en 1976 y no ha sido modificado.

Aunque en los últimos tiempos las reformas de los convenios se han empezado a acometer con mayor frecuencia, no deja de ser un defecto objetivo. Una hipótesis que planteamos, en caso de que se introdujera un umbral monetario en algún precepto del Modelo de Convenio de la OCDE, sería valerse de la interpretación dinámica o evolutiva de los convenios que hemos conocido en

la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁷, que permitiría la aplicación de las nuevas cuantías que se fueran estableciendo en el Modelo sin necesidad de tramitar la modificación formal de los convenios. Y dado que esta doctrina es una doctrina no suficientemente consolidada y no exenta de inseguridad jurídica, la solución que se nos ocurre consistiría en incluir en aquellos convenios que emplearan umbrales económicos siguiendo la estela del Modelo una prescripción expresa en virtud de la cual la cantidad en cuestión sería automáticamente revisada en caso de que el Modelo de la OCDE fuera modificado, sin que dicha modificación suscite reserva expresa de los Estados firmantes. Esta propuesta que lanzamos, la remisión formal en los convenios a los cambios en el Modelo (susceptible de incorporarse al capítulo de disposiciones finales del propio Modelo, para que se facilite su copia por los convenios), que a muchos puede parecer ilusoria o inviable en el panorama de las relaciones internacionales, serviría a nuestro juicio no solo para solucionar el asunto concreto que nos ocupa de la actualización de las cuantías sino para dotar de una cobertura ya indiscutible y con asiento normativo a la discutida interpretación dinámica o evolutiva de los convenios, que ya dejaría de ser mera interpretación para pasar a ser pura y directa aplicación de la norma, aplicación evolutiva o dinámica, pero aplicación en sentido estricto. A mayor abundamiento, la reciente aprobación del Convenio multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios representa una muestra mucho más perfeccionada de cómo se puede afrontar la adaptación y evolución de los Convenios sin necesidad de su reforma individualizada.

2.3. La liquidación en un solo país sin perjuicio de la distribución posterior entre los diversos países afectados

Otro fenómeno presente en la imposición indirecta que podría servir de referencia para la evolución de la fiscalidad internacional en los impuestos sobre la renta y para el diseño futuro de la tributación de los establecimientos permanentes, es la liquidación del tributo por los sujetos que realizan operaciones internacionales en un único país y el reparto de la recaudación procedente de los mismos entre los distintos países implicados.

Esta referencia la obtenemos fundamentalmente de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, que se encuentran regulados en los artículos 163 septiesdecies a 163 quaterdecies de nuestra Ley del IVA. Para estos servicios se ha optado por la aplicación en todo caso del principio de tributación en el país del cliente (algo parecido a lo que supondría una aplicación generalizada de la tributación en el país de la fuente de las rentas), sean esos clientes empresas, sean particulares. Como es lógico, cuando se aplica el principio de tributación en destino, los problemas de liquidación del IVA se resuelven con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo (del mismo modo que la tributación de los no residentes sin establecimiento permanente se resuelve a través de la intervención del pagador-retenedor). Pero la inversión del sujeto pasivo solo tiene sentido cuando el destinatario es un empresario o profesional. Dado que la peculiaridad en esta clase de servicios electrónicos es que se aplica la tributación en destino incluso cuando el adqui-

⁷ Sobre la interpretación dinámica de los convenios: RIBES RIBES (2016), DÍAZ RAVN (2012) o RODRÍGUEZ LOSADA, (2012).

rente es un particular, no cabe endosar la carga de liquidar el IVA a un modesto particular, de modo que tiene que ser la empresa prestadora del servicio la encargada de liquidar el IVA, aunque no esté establecida en el país donde se sitúa el gravamen. Lo que se arbitra entonces es una solución a base de unos regímenes especiales que faciliten el cumplimiento de su obligación por parte de estas empresas, en un formato que suele calificarse como sistema de Mini Ventanilla Única. La empresa prestadora de los servicios solo tendrá que realizar por vía electrónica una liquidación trimestral conjunta, que englobe el IVA de todos los servicios prestados en el periodo a particulares de la Unión Europea, de cualquier Estado miembro, es decir una liquidación que acumulará IVA de distintos países con tipos impositivos diferentes, y a partir de ahí la Administración tributaria del país donde se ha efectuado la liquidación (que será el Estado de la Unión libremente elegido por la empresa, si es una empresa de un país tercero; o el Estado donde esté establecida la empresa, si es una empresa de la Unión) la que proceda al reparto correspondiente de la recaudación entre los restantes Estados donde se hayan producido los consumos, por la parte proporcional que corresponda.

En el ámbito de la imposición directa hay algún exponente en fiscalidad internacional de los métodos de distribución de partidas entre distintos países, como el que está previsto, *mutatis mutandis*, con los gastos de administración y custodia.

Pero creemos que puede haber pronto avances en el empleo de fórmulas coordinadas de reparto de la recaudación que de entrada corresponda al país con el que se relacione la entidad o el establecimiento permanente.

El asunto de un eventual reparto de la recaudación está de algún modo de actualidad en el ámbito de las instituciones europeas con la reciente decisión de la Comisión sobre Apple. Se ha resuelto que la empresa tiene que devolver a Irlanda las ventajas fiscales indebidamente obtenidas, con lo cual Irlanda se va a encontrar con una recaudación impositiva sobrevenida. Y algunos países, entre ellos España, han pensado que esa cantidad debería repartirse proporcionalmente porque la ubicación de todo el beneficio en Irlanda no resultaba adecuada, no respondía a la realidad de las operaciones generadoras del beneficio, que estaban geográficamente mucho más dispersas.

Se va abriendo paso así la convicción de que no resulta pertinente la ubicación fiscal de las empresas o los establecimientos en un país determinado de manera que ese país se haga merecedor de la imputación del impuesto completo que corresponda a la actividad global –internacional– de la empresa; o no resulta pertinente que esa ubicación fiscal concentrada tenga valor definitivo y se consolide. Sino que es mejor que todos los países donde se han desarrollado operaciones que han contribuido a la formación de la renta global tengan su cuota de recaudación, si no directamente o en primera instancia, mediante un reparto posterior. Ello supondría en la práctica la combinación de reglas propias de los establecimientos permanentes (el establecimiento se sitúa en un país determinado donde procede a liquidar el impuesto por la renta mundial) y de reglas propias de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente (la atención al lugar o los lugares donde se consideran obtenidos los rendimientos resultará esencial para la redistribución de la recaudación inicialmente obtenida del establecimiento permanente).

Para que la hipótesis de la liquidación global del impuesto en el país de residencia o en el país del establecimiento permanente sin perjuicio de la redistribución de la recaudación entre los distintos países de la fuente llegue a tener éxito, nos parece muy importante el auge que estamos viviendo en la actualidad de los instrumentos multilaterales de concertación en el ámbito fiscal, en particular con la relevancia que ha adquirido todo lo relativo al Proyecto BEPS, en una prueba más de la trascendencia creciente de los fenómenos de *soft law*. Ello nos permite un cierto optimismo.

En España, que presenta una tradición histórica lejana en la defensa de los sistemas de cifra relativa, también tenemos ejemplos interesantes en el ordenamiento vigente, con las pautas que se siguen en el ámbito foral para distribuir la recaudación de los impuestos entre las distintas haciendas implicadas. Por ejemplo, en el caso vasco, el artículo 15.2 del Concierto regula la exacción del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que “los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 10 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio”. En este régimen confluyen dos de los criterios que hemos destacado en este trabajo como de potencial utilidad para el diseño futuro de la fiscalidad internacional. Por un lado, la utilización de umbrales, conformándose con criterios de concesión más pedestres cuando no se alcanzan cifras de relevancia considerable. Y por otro lado, el reparto equilibrado entre los sujetos activos con legítimo derecho a la recaudación. Lo cual significa que para las grandes empresas no existe atribución universal de la renta atendiendo a un criterio personal (la residencia o, como se designa en esta ley, el domicilio fiscal), sino que se procede a una asignación proporcional entre las distintas “soberanías” implicadas. La aplicación de este criterio de tributación dividida y coordinada en función de los distintos territorios donde se obtengan las rentas puede servir de experiencia anticipada, si se avanzara a nivel internacional en la línea de repartir el gravamen de manera escrupulosa entre los varios poderes tributarios cuyos territorios hayan sido parcialmente fuente de las rentas.

3. A LA ESPERA DE LA EVOLUCIÓN, PROPUESTAS DE MEJORA INMEDIATA EN NUESTRA REGULACIÓN INTERNA, SIN ALTERAR EL RÉGIMEN TRIBUTARIO

Es evidente que nuestro ordenamiento no puede quedarse parado mientras se consolidan las nuevas orientaciones sobre el concepto o sobre la fiscalidad del establecimiento permanente. El hecho de que previsiblemente vayan a producirse cambios inspirados desde instrumentos multilaterales no significa que convenga mantener intacto el estado actual de nuestra regulación, como si no valiera la pena el esfuerzo por mejorar aquello que tal vez y solo tal vez cambie sustancialmente en el futuro.

A nuestro juicio, dejando ahora al margen el tratamiento tributario material del establecimiento permanente y fijándonos solo en la corrección formal de nuestra normativa, nos parece detectar algunos defectos importantes en el enfoque general con el que se afronta la regulación de este instituto, defectos que tendrían fácil solución. De ahí que vayamos a continuación a exponer ciertas reformas que consideramos convenientes para la mejora técnica del régimen legal de los establecimientos permanentes.

3.1. La ubicación de los establecimientos permanentes en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como sujetos pasivos de dicho impuesto

El primer cambio que planteamos se refiere a cuál debe ser la sede adecuada de la regulación de los establecimientos permanentes. Según nuestra posición, los establecimientos permanentes han de encontrar cobijo en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, convirtiéndose en sujetos pasivos plenos de dicho impuesto⁸. Los argumentos con los que apoyamos nuestra tesis son los siguientes:

En primer lugar, no existe obstáculo técnico para que entes sin personalidad sean sujetos pasivos de los impuestos. El establecimiento permanente, a diferencia de las filiales, se caracteriza por no tener personalidad jurídica por sí mismo, dado que se mantiene formalmente como personalidad jurídica la del sujeto no residente titular del establecimiento, pero ello no obsta a su consideración como sujeto pasivo autónomo. Así lo admite expresamente el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que deja la decisión al respecto en manos de las leyes propias de cada tributo. El único requisito que se desprende de este precepto para que se pueda proveer de la cualidad de obligados tributarios a los entes carentes de personalidad jurídica es que constituyan “una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”, requisito que con toda claridad cumplen los establecimientos permanentes. La prueba más clara es la obligación que se les impone de llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a ellos. Y a ello hay que unir el hecho de que se les atribuya su propio número de identificación fiscal (e incluso un número distinto y una denominación diferenciada, cuando existan varios establecimientos en España de un mismo sujeto no residente). El establecimiento no tendrá personalidad jurídica propia pero resulta un ente con unos perfiles bien definidos y puede decirse que tiene plena personalidad a los efectos fiscales. Además, los establecimientos permanentes no serían, ni mucho menos, los únicos entes sin personalidad en la Ley del Impuesto sobre Sociedades: si nos fijamos en la enumeración de contribuyentes de su artículo 7, después de la inicial alusión a las personas jurídicas, encontramos la presencia de entes como los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas, los fondos de pensiones... La medida que proponemos no tendría por tanto carácter extravagante sino que sería una disposición perfectamente ordinaria.

En segundo lugar, un principio de economía normativa aconseja la supresión de la regulación vigente de los establecimientos permanentes, por ser redundante con la del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, los artículos dedicados al tratamiento del establecimiento permanente en la legislación actual del Impuesto sobre la Renta de no Residentes consisten, en su inmensa mayoría, o bien en remisiones a la Ley del Impuesto sobre Sociedades o bien en reproducciones de las reglas del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, todas esas disposiciones resultan superfluas y se evitarían si se produjera la integración en el cuerpo del Impuesto sobre Sociedades. La presencia de los establecimientos permanentes como sujetos pasivos de tal impuesto sería perfectamente natural y continuista en cuanto al régimen aplicable. El establecimiento permanente

⁸ Seguimos en este apartado nuestra tesis defendida en CUBERO TRUYO (2013), págs. 239 a 258.

tiene pleno encaje en la Ley del Impuesto sobre Sociedades porque esa regulación es la que ya se le está aplicado, de manera directa o indirecta. En ese sentido, con la recepción de los establecimientos permanentes, la Ley del Impuesto sobre Sociedades no se va a ver en absoluto contaminada por una serie de prescripciones que puedan distorsionar su mensaje unívoco. La Ley no tendría apenas que prestar dedicación a los establecimientos permanentes, porque todo el régimen general de las sociedades residentes les resulta válido a aquellos. Tan solo habría que dedicar algunos preceptos a las escasas especialidades en un nuevo -y breve- capítulo dentro del Título VII consagrado a los "*Regímenes tributarios especiales*", estableciendo el alcance exacto de la configuración subjetiva del establecimiento permanente, tanto en su vertiente sustancial (rentas imputables, posible diversidad de establecimientos permanentes, contabilidad separada); como en su vertiente formal, a los efectos de la relación con la Administración tributaria (el domicilio fiscal y el representante, al que se declara responsable solidario). Resaltamos que las especialidades serían muy escasas, teniendo en cuenta que la fundamental atención que necesitan estos sujetos es el tratamiento de las relaciones entre la casa central y el establecimiento permanente y ello se resuelve de manera directa casi por completo con la utilización de las reglas generales sobre operaciones vinculadas. Prácticamente solo habría que perfilar los gastos deducibles o no deducibles derivados de esa relación con la casa central (la deducibilidad proporcional de los gastos de dirección y generales de administración y la no deducibilidad de los pagos en concepto de cánones, intereses o comisiones). Incluso el sistema de determinación de la base imponible de los establecimientos que no cierran un ciclo mercantil, que parece un particularismo notable, se desprende de la aplicación del régimen general de operaciones vinculadas (que consiste no sólo en la aplicación de valores normales de mercado sino en la posibilidad de llegar a acuerdos previos de valoración), con la única especialidad del régimen subsidiario de determinación de la base mediante la aplicación de un porcentaje sobre los gastos (que no es sino una traducción del método del coste incrementado, ya previsto en la regulación del Impuesto sobre Sociedades)⁹. En definitiva, el régimen especial del establecimiento permanente sería un régimen muy poco especial, lo que avala las ventajas de la incorporación al Impuesto sobre Sociedades.

En tercer lugar, conviene que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y su ley aplicable se presenten como un impuesto y una regulación con una naturaleza bien definida e identificable, objetivo que resulta en la actualidad imposible de cumplir porque en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se reúnen dos modalidades de impuesto de imposible integración al responder a características opuestas. El impuesto de los no residentes con

⁹ Un aspecto esencial en las relaciones de los establecimientos con la casa central es la imposición complementaria sobre las rentas transferidas al extranjero. Sin embargo, esta figura no tendría por qué aparecer en el régimen especial dedicado a los establecimientos permanentes, dado que en puridad no se trata de un impuesto sobre el establecimiento permanente sino un impuesto sobre la casa central, que a estos efectos de la percepción de una transferencia se comporta como un sujeto no residente sin establecimiento permanente, y por tanto, su tratamiento debe pertenecer a la regulación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin Establecimiento Permanente. De hecho, para la imposición complementaria se aplican los modelos de declaración (y las restantes características impositivas) de los no residentes sin establecimiento permanente, constituyendo el establecimiento permanente un mero pagador rector y no un auténtico sujeto pasivo contribuyente.

establecimiento permanente en España y el impuesto de los no residentes sin establecimiento permanente no cumplen los mínimos de homogeneidad para fundirse, para confundirse, en un texto regulador único. Esa no es la decisión estructural correcta porque conlleva dificultades insalvables a la hora de proclamar sus elementos definitorios o sus características esenciales, de tal manera que sirvan a los dos subimpuestos. Obsérvese, si no, el primer artículo de la regulación legal, el dedicado a la “Naturaleza y objeto” del Impuesto: “El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste”. Llama la atención que se tenga que limitar a definirlo como un impuesto directo, omitiendo cualquier otro dato clasificatorio ante la incapacidad de formular rasgos que sirvan para los dos diferentes impuestos que conviven en su seno: uno es periódico, el otro instantáneo; uno es personal, el otro real. Pero es que en el único intento del artículo 1 de describir el tributo, el legislador yerra pues anuncia que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes grava “la renta obtenida en territorio español”. La vigencia del principio de territorialidad que ahí se presenta como común es solo cierta en el caso de los no residentes sin establecimiento permanente, mas no cuando se trata de establecimientos permanentes, como queda desmentido pocos artículos después al establecer el artículo 15.1 que “los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención”. A la vista de estos problemas actuales, parece obligado aceptar que el traslado de los establecimientos permanentes al ámbito del Impuesto sobre Sociedades tendría ventajas no solo para la regulación de los establecimientos sino para la regulación de las rentas obtenidas sin establecimiento, que pasarían a tener un cuerpo normativo *ad hoc* (la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin Establecimiento Permanente) donde su naturaleza específica podría quedar perfectamente retratada.

Y en cuarto lugar, la calificación de los establecimientos permanentes como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades conllevaría una clarificación muy positiva incluso al nivel de los modelos de declaración. Como es sabido, los establecimientos permanentes utilizan el mismo modelo de autoliquidación que las sociedades residentes y no tiene sentido desde nuestra perspectiva que el importantísimo Modelo 200, en lugar de postularse de manera inconfundible y a secas como el Modelo del Impuesto sobre Sociedades, tenga que aparecer como “Modelo 200. Impuesto sobre Sociedades. Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español)”. El modelo es único y común (solo se produce la bifurcación en el Documento de Ingreso y Devolución: 200 para las sociedades residentes y 206 para los establecimientos permanentes, aunque su contenido sea idéntico) y por ello, debería ser el modelo de un único y común impuesto. La aprobación anual del modelo se produce en un texto que tiene que usar una denominación alambicada para dar cabida a unos sujetos a los que se niega incomprensiblemente la integración: *Orden HFP/399/2017, de 5 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016, se dictan*

instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica. La alusión ritual al Impuesto sobre la Renta de no Residentes se repite hasta en 24 ocasiones en dicha Orden, alusiones evitables con nuestra propuesta. Pensando en las sociedades residentes, que son el destino mayoritario y esencial del Impuesto sobre Sociedades, la alusión forzada a esos contribuyentes que llegan heredados del Impuesto sobre la Renta de no Residentes perjudica la imagen nítida y la presentación clara de los instrumentos de aplicación del tributo.

3.2. La recepción del establecimiento permanente como punto de conexión en la Ley General Tributaria

La Ley General Tributaria dedica la Sección 2.^a del Capítulo II del Título I a la “*Aplicación de las normas tributarias*”. Esta Sección tiene dos artículos, artículos 10 y 11, dedicado el primero de ellos a la aplicación temporal, y el segundo a la aplicación territorial o espacial, bajo la rúbrica de “*Criterios de sujeción a las normas tributarias*”. Dentro de estos criterios de sujeción del artículo 12, la Ley General Tributaria empieza lanzando una afirmación según la cual “los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso”. La Ley General se remite a lo que dispongan las leyes de cada tributo, dado que no tiene capacidad ni rango para imponer nada a las leyes reguladoras de los respectivos tributos, pero curiosamente sí parece pretender ordenar el margen de actuación de dichas leyes señalando cuáles son los criterios posibles entre los que cabe elegir y solo serían dos: la residencia o la territorialidad. Pues bien, ¿dónde queda el establecimiento permanente como *tertium genus*? La residencia es el criterio empleado por la Ley del IRPF y la Ley del Impuesto sobre Sociedades para los sujetos residentes en España; y la territorialidad es el criterio empleado por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para los sujetos no residentes sin establecimiento permanente. Pero la conexión de los sujetos no residentes con establecimiento permanente, a nuestro juicio, no se produce en virtud de ninguno de esos criterios: es evidente que no les alcanza el criterio de la residencia y tampoco puede decirse que la territorialidad les retrate adecuadamente, salvo que se acoja un sentido excesivamente laxo de la misma. Baste recordar que los establecimientos permanentes tributan por la totalidad de las rentas imputables, cualquiera que sea el lugar de su obtención, en una expresión del principio de universalidad o gravamen por la renta mundial que desmiente la adscripción al principio de territorialidad. El establecimiento permanente como punto de conexión tiene entidad autónoma por sí mismo y debería figurar en ese listado de criterios posibles señalados por la Ley General Tributaria, a disposición de las leyes de los impuestos. Si la Ley General Tributaria lo omite, no es porque lo estime descartable (como puede ocurrir con el criterio de la nacionalidad), sino porque no le concede la debida relevancia como instituto con un perfil específico, diferenciable de la noción de territorialidad.

Pero el problema de la Ley General Tributaria se agrava a continuación cuando pasa a establecer cuáles serán los criterios aplicables en caso de que las leyes propias de cada tributo no establezcan regla al respecto, con una respetable voluntad de derecho supletorio. Es aquí donde distingue en función de la naturaleza de los tributos y prescribe la aplicación de un punto de conexión

diferente, residencia o territorialidad, según sean tributos personales o reales (en realidad, no se menciona expresamente la clasificación tradicional impuestos –tributos- personales o reales, sino que se habla de tributos personales y de “los demás tributos”, revelando con su omisión de los tributos reales cierta timidez o falta de convicción en lo que se está sosteniendo). Pues bien, la Ley General Tributaria proclama que en defecto de norma legal expresa, “los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia”. Esta afirmación del artículo 11 de la Ley General Tributaria resulta incierta, al menos desde nuestro prisma, o cuando menos insuficiente, dado que prescinde del hecho de que los impuestos personales también se exigen conforme al criterio del establecimiento permanente. Porque no puede caber duda de que la renta de los establecimientos permanentes resulta gravada mediante un impuesto de naturaleza personal, un impuesto cuyo elemento objetivo o material del hecho imponible no puede ser concebido si no es poniéndolo en conexión con el sujeto concreto realizador del hecho imponible. La participación de la “persona” (en este caso, el establecimiento) resulta esencial para la construcción del concepto de renta que pretende gravarse. En efecto, la renta gravada en los impuestos personales no puede definirse como la renta, a secas, sino que es un concepto más rico o complejo, que se deriva de la suma –y resta- de diversos elementos obtenidos en un periodo de tiempo determinado por alguien –o algo- que actúa como eje aglutinador necesario.

En definitiva, resulta imprescindible matizar o corregir esa regla del artículo 11 de la Ley General Tributaria para recoger el criterio del establecimiento permanente, que con un significado fiscal equivalente al criterio de la residencia, también actúa como factor legitimador de la imposición por nuestro país de un impuesto personal sobre la renta. Nos parece un aspecto innegable y así tiene que quedar reconocido en nuestro código tributario¹⁰.

Más allá de esta necesaria rectificación, creemos que la Ley General Tributaria debería también incluir en su seno la definición de los conceptos nucleares a los que se esté refiriendo como puntos de conexión; es decir, la Ley General Tributaria nos parece la sede adecuada para incluir los conceptos de residencia y de establecimiento permanente. Son conceptos que tienen una importancia central en el sistema tributario y no conviene que sean configurados de manera aislada y parcial en la normativa reguladora de cada impuesto. El código tributario por antonomasia no puede mantenerse al margen de un asunto básico en el ordenamiento. No nos parece que tenga sentido que la Ley General Tributaria sí se pronuncie en su artículo 48 sobre el domicilio fiscal de los sujetos, residentes y no residentes, que es un asunto formal subsiguiente, y no se aborde el tema anterior y sustantivo de los conceptos de residencia y establecimiento permanente.

Sabemos que no resultaría fácil encontrar una definición del establecimiento permanente (ni de la residencia) que sirva para todos los tributos del sistema, pero ello no debe ser una excusa para renunciar a la tarea directora. Por un lado, el concepto que se incluyera en la Ley General Tributaria no vincularía, como es obvio, a los impuestos concretos, que mantendrían su libertad de configuración y de separación de los postulados de la Ley General, si lo estimaran justificado. Y por otro lado, el hecho de que apareciera en la Ley General Tributaria ya denotaría un esfuerzo

¹⁰ Hemos defendido ya esta reforma en CUBERO TRUYO (2016), págs. 37 y 38.

de armonización que podría tener algún resultado, puesto que el legislador se vería obligado a decantarse en relación con algunas de las más visibles diferencias de criterio de los actuales conceptos parciales.

Estamos pensando, por ejemplo, en la duración necesaria de las obras para constituir establecimiento permanente. En un trabajo como este que ha estudiado posibilidades de acercamiento o influencia entre la imposición directa y la imposición indirecta, nos parece lamentable que nuestra legislación establezca un umbral de seis meses para que una obra de construcción, instalación o montaje sea considerada establecimiento permanente en el ámbito de la imposición directa [letra a) del artículo 13.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes], mientras que el umbral se eleva a doce meses cuando se trata del IVA [letra c) del artículo 69.3.2.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido]. La intervención de la Ley General Tributaria en este punto sería clave para el logro de una mínima y deseable homogeneización conceptual.

Bibliografía

- CUBERO TRUYO, A. (2013): "El diseño normativo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Líneas de reforma", en Cubero Truyo, A. (dir.): *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- CUBERO TRUYO, A. (2015): *Esquemas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Lex Nova, Cizur Menor (Navarra).
- CUBERO TRUYO, A. (2016): "La residencia fiscal en el derecho tributario internacional", *Forum fiscal*, nº 221.
- DÍAZ RAVN, N. (2012): "La interpretación de los CDIs en la jurisprudencia del TS español y el carácter vinculante de los Comentarios del MC OCDE", en Serrano Antón, F., Simón Acosta, E. y Taveira Torres, H. (dir.): *Fiscalidad y globalización*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- RIBES RIBES, A. (2013): "La residencia de las personas jurídicas en el Derecho Comparado (con especial referencia al ámbito de la Unión Europea)", en Chico de la Cámara, P. (dir.): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, Aranzadi-Asociación Española de Asesores Fiscales, Cizur Menor (Navarra).
- RIBES RIBES, A. (2016): "Límites a la interpretación dinámica de los convenios de doble imposición internacional: el caso ING", *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, nº 1.
- RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2012): "La interpretación dinámica de los Convenios para evitar la Doble Imposición", en Serrano Antón, F., Simón Acosta, E. y Taveira Torres, H. (dir.): *Fiscalidad y globalización*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).