

CAPÍTULO VIII

La armonización del IS e IRNR -rentas obtenidas a través de EP-)

JOSÉ JAVIER PRIETO RUIZ

Abogado y Economista. Miembro de AEDAF. Araoz y Rueda Abogados, S.L.P.

JESSICA CANO PERANCHO

Abogada y Licenciada en ADE. Araoz y Rueda Abogados, S.L.P.

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Las libertades de la UE como configuradoras de la residencia fiscal
 - A. El principio de no discriminación
 - B. La libertad de establecimiento
- III. La jurisprudencia del TJUE
- IV. El derecho derivado
- V. El contenido de la residencia fiscal del EP en la legislación española
- VI. La propuesta de directiva BICCS
- VII. Conclusiones

I. INTRODUCCIÓN

La determinación de la residencia fiscal de las personas jurídicas es una potestad que pertenece a cada estado (en el caso de la Unión Europea, a cada uno de los Estados Miembros). Como es sabido, aquellas entidades que resulten residentes a efectos fiscales en un determinado territorio conforme a la legislación del Estado serán gravadas por su renta mundial conforme a la legislación de dicho Estado.

En el Derecho Tributario Internacional, la fijación de la residencia fiscal en una determinada jurisdicción es el eje sobre el que pivota la distribución de la potestad tributaria que es propia del derecho convenido. Sin embargo, la determinación de la residencia de las personas amparadas bajo el derecho convenido queda a lo que establezca la legislación interna de cada uno de los estados contratantes, estableciendo el convenio solamente las normas de determinación de residencia fiscal de una persona (*tie-breaker rules*) cuando exista un conflicto de doble residencia (esto es, ambos estados firmantes consideren conforme a su legislación interna que esa persona es residente fiscal en ese estado por su renta mundial).

No existe norma del Derecho Comunitario que establezca una definición unívoca de la residencia fiscal para las personas jurídicas a nivel de la Unión Europea. Sin embargo, el Derecho Comunitario y muy en particular, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea («TJUE» o «Tribunal»), en su desarrollo e interpretación, no son ajenos al concepto de residencia fiscal.

El concepto de residencia ha tenido una especial relevancia en el proceso armonizador que sostenidamente ha llevado a cabo la jurisprudencia del TJUE, especialmente, en relación con la interpretación de las libertades fundamentales que basan el Tratado de la Unión Europea («TUE») y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea («TFUE»)¹⁾. Como veremos, es precisamente en la delimitación del principio de no

discriminación por razón de la nacionalidad y la libertad de establecimiento donde el TJUE emite su doctrina más relevante a la hora de configurar, al menos, los límites que no deben vulnerar los Estado Miembros por razón de residencia fiscal.

1)

Ambos conjuntamente serán denominados como los «Tratados».

Esta delimitación del contenido de la residencia fiscal a partir de la aplicación de los principios y libertades recogidos en los Tratados ha tenido como principal actor al establecimiento permanente (EP), como no residente en un estado que realiza actividades en tal estado por las que ha de quedar sometido a tributación en dicho estado. Es precisamente en el tratamiento fiscal a ese no residente, el establecimiento permanente, por parte del estado de localización donde se pueden apreciar las diferencias que pueden existir frente a un residente fiscal en dicho estado. La eliminación por parte de la jurisprudencia del TJUE de las diferencias de tratamiento no justificadas en los diferentes Estados Miembros afectados (que también han tenido su posterior traslado a la legislación doméstica de otros estados) ha permitido alcanzar un escenario de mayor igualdad entre residentes fiscales en un país y no residentes fiscales que operan en el mismo a través de establecimientos permanentes.

Asimismo, dentro de ese proceso armonizador respecto del tratamiento fiscal de los establecimientos permanentes ha tenido especial relevancia la labor legislativa que corresponde al Consejo mediante la emisión de Directivas. Han sido varias las Directivas que ha aprobado el Consejo donde el concepto de residencia ha tenido su impacto, principalmente mediante la inclusión de la figura del establecimiento permanente como sujeto que se puede beneficiar de las ventajas fiscales que en dichas directivas se han ido estableciendo para los residentes fiscales en cada uno de los Estados Miembros.

No obstante, no ha sido hasta la publicación de la Propuesta de Directiva del Consejo de la Unión Europea relativa a una base consolidada común del Impuesto sobre Sociedades («BICCIS») que el esfuerzo armonizador en materia de imposición directa no ha dado un verdadero «paso de gigante». La creación de una base imponible consolidada común en el Impuesto sobre Sociedades tendrá ciertas implicaciones sobre la residencia de las personas jurídicas.

En el presente trabajo se pretende ofrecer una descripción del concepto de residencia fiscal y sus principales consecuencias en el ámbito de la Unión Europea a partir del contenido de la residencia fiscal que ha ido configurando la jurisprudencia del TJUE y las Directivas. Asimismo, se describirá el impacto homogeneizador respecto de la legislación tributaria española. Finalmente, se realiza una reflexión sobre las consecuencias de la Propuesta BICCIS en el concepto de residencia fiscal.

II. LAS LIBERTADES DE LA UE COMO CONFIGURADORAS DE LA RESIDENCIA FISCAL

El Derecho Comunitario no ofrece una definición de residencia fiscal pues son los Estados Miembros los que tienen la potestad de establecer qué persona jurídica es residente un su estado, bajo los criterios que considere más oportunos. Aquella sociedad que sea considerada residente tributará en dicho Estado por su renta global mundial y lo hará conforme a la normativa tanto interna como convenida de dicho Estado²⁾. Ser

residente fiscal en una determinada jurisdicción implica la asunción de una obligación tributaria, pero también el otorgamiento de aquellos derechos que establece dicha legislación en el ámbito fiscal, donde destacan, en particular, los métodos para evitar la doble imposición que dicha jurisdicción haya establecido para sus residentes y el acceso, en su caso, a la red de convenios internacionales para evitar la doble imposición que haya suscrito ese estado.

2)

La soberanía de un estado sobre las condiciones de tributación de sus residentes y no residentes es total. Así lo ha reconocido el propio TJUE, entre otras en la sentencia *Columbus Container Services*, donde se dicta que los Estados miembros gozan de autonomía fiscal para establecer las condiciones de tributación y la carga fiscal aplicable a las distintas entidades que operen en su territorio. No obstante, como la propia sentencia señala (y se expondrá posteriormente), esta autonomía quedará limitada a que las disposiciones tributarias establecidas por el estado no resulten contrarias a la libertad de establecimiento, ni por ende sean discriminatorias, conforme a lo establecido en los Tratados.

Es precisamente la existencia de derechos asociados a la obligación tributaria del residente fiscal lo que ha permitido al TJUE, mediante su jurisprudencia, ir configurando un contenido para la residencia fiscal del establecimiento permanente. Si una entidad residente en un estado miembro decide realizar actividades económicas de cualquier índole en otro estado de la Unión a través de un EP, éste tributará conforme a las normas que ese estado de situación del EP proporcione. Sin embargo, las normas de ese estado no podrán, en ningún caso, contravenir el principio de no discriminación o la libertad de establecimiento, consagradas en los Tratados.

La aplicación del principio de no discriminación y la libertad de establecimiento sobre el no residente que realiza una actividad económica en otro territorio, el EP, constituye la base de la equiparación de tratamiento fiscal entre dicho EP y la sociedad residente fiscal en el estado de localización de dicho EP. También estos principios actuarán como límite para el propio estado de residencia de la casa matriz del EP³⁾.

3)

Ya el *Informe Ruding* señalaba la aplicación del principio de no discriminación como una de las bases para lograr un grado de armonización razonable dentro del ámbito de la fiscalidad directa en la UE. Así lo ha señalado, entre otros, PÉREZ BERNABÉU, B. en «*Posibles soluciones a la problemática de la doble imposición económica internacional de dividendos de fuente extranjera en el ámbito comunitario*», Quincena Fiscal, núm. 14, julio 2003, Editorial Aranzadi.

A estos efectos, conviene recordar, si bien someramente, el concepto de establecimiento permanente. Éste viene determinado por la legislación interna de cada estado, si bien aquellos estados que tengan firmados convenios de doble imposición habrán de estar en primer lugar a la definición convencional que del EP se haga en el correspondiente convenio.

Con carácter general, se puede decir que el EP, como es el caso de la legislación española, cada vez está más asimilado, en el aspecto tributario, a una sociedad residente fiscal en un estado. Estas similitudes son incluso mayores si el EP lo es de una sociedad residente en un Estado Miembro de la UE⁴⁾. No obstante, existen diferencias, al menos en el caso español, entre la definición legal de EP establecida por la legislación interna y la convencional que sigue habitualmente el Modelo de Convenio de la OCDE, siendo el alcance de la primera normalmente mayor que el de la segunda.

4)

Por ello, entre el EP y la sociedad, cada vez resultan más relevantes las diferencias de carácter mercantil (principalmente, la inexistencia de personalidad jurídica diferenciada del EP respecto de la sociedad que constituye su casa matriz) que las de carácter tributario.

Se puede decir, sin embargo, que ambas concepciones del EP hacen pivotar la

existencia del establecimiento permanente en la existencia de (i) un lugar fijo de negocios en el territorio a través del cual se desarrolla toda o parte de la actividad empresarial de la entidad de forma habitual, o (ii) un agente dependiente con facultades suficientes para actuar, habitualmente, en nombre y por cuenta de la entidad no residente, obligando a la misma en su actividad ordinaria⁵⁾⁶⁾.

5)

En el ámbito convencional, se excluye de la consideración de establecimiento permanente a aquellos lugares fijos de negocio o agentes dependientes que desarrollen únicamente actividades auxiliares o preparatorias a la ordinaria de la sociedad no residente. Los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE indican que se considera actividad auxiliar o preparatoria a aquella que contribuye a la productividad de la Compañía, si bien tiene un impacto tan limitado en la generación de beneficios que sería difícil imputar los mismos al citado lugar fijo de negocios o agente dependiente; *a sensu contrario*, se considera que una actividad no es auxiliar o preparatoria cuando constituye una parte esencial y significativa de la actividad habitual u ordinaria desarrollada por la entidad.

6)

Sin perjuicio de lo anterior, ambas concepciones enumeran una lista de supuestos no tasados que constituirán establecimiento permanente: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, así como las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de una determinada duración (seis meses conforme a la normativa doméstica española y doce meses conforme al Modelo de Convenio).

Será el EP, por tanto, quien, como no residente en el país en que realiza la actividad (y por la que ha de quedar sujeto a tributación), puede sufrir una discriminación o una contravención a la libertad de establecimiento.

La aplicación de ambos principios ha generado unos contenidos para la residencia fiscal del EP dentro del espacio comunitario hasta un punto en que se puede afirmar que un EP está sujeto a tributación *como si* de una sociedad residente fiscal en dicho país se tratase. Las únicas salvedades admitidas por la jurisprudencia del TJUE son aquellas que encuentran justificación en el interés público (e.g., coherencia fiscal, prevención de la evasión -cuya aceptación por parte del Tribunal es restrictiva) siempre que, en todo caso, resulten proporcionales al fin que persiguen⁷⁾.

7)

También existirán limitaciones procedentes del derecho convenido del estado de situación del EP, en particular, respecto de la tributación en el estado de la fuente con el que el estado de localización del EP ha firmado el convenio correspondiente (pues el EP no tendrá con carácter general la posibilidad de aplicar las ventajas que en el estado de la fuente -e.g., tipos reducidos- hayan podido otorgarse a los residentes fiscales en el estado de localización).

A. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN

El principio sobre el que se construye todo el contenido de la residencia del EP (como si de un residente fiscal se tratase) es el principio de no discriminación, consagrado en el artículo 18 del TFUE en los siguientes términos:

format:sangrado:izq

«En el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de nacionalidad (...).»

Con carácter general, las entidades no residentes no son nacionales del estado de «no residencia», por lo que cualquier privación (o restricción) de los derechos de ámbito tributario de los que son acreedores los nacionales (y normalmente residentes fiscales en

ese estado) puede vulnerar este principio esencial de los Tratados. Con ello se pretende preservar el que hasta el momento es el objetivo primordial de la UE: que no se obstacule la creación real del mercado único sobre la base del criterio de la nacionalidad.

El principio de no discriminación inspira todo el ordenamiento comunitario. Lo hace, de manera general, como reflejo del principio de igualdad que ha de prevalecer tanto ante la ley como en aplicación de la misma; y de manera más particular, en su proyección sobre las cuatro libertades básicas establecidas en los Tratados y angulares en la creación del mercado único: la libre circulación de mercancías, servicios, capitales y personas.

No obstante, no toda diferencia de trato entre contribuyentes nacionales y no nacionales puede calificarse por sí misma de discriminación en el sentido de los Tratados. En reiterada jurisprudencia, el TJUE, al interpretar el principio de no discriminación, señala que habrá discriminación cuando se otorgue un trato fiscal diferente a situaciones similares, o un trato igual a situaciones diferentes, siempre que no concurra una justificación objetiva y razonable de interés general y que ese tratamiento diferenciado no vaya más allá de lo necesario para la satisfacción del fin legítimo perseguido⁸⁾.

8)

Señalándose éste como el criterio de proporcionalidad o necesidad que han de tener las medidas que puedan limitar la aplicación del principio de no discriminación.

Sin perjuicio de las restricciones justificadas por el interés general que puedan existir, su ámbito de aplicación es ciertamente extenso, de tal manera que abarca aquellas situaciones de discriminación manifiestas, que residen en razones de nacionalidad o residencia, pero también aquellas en las que la discriminación puede estar encubierta, esto es, versar sobre otras razones distintas de la nacionalidad, estando prohibida su existencia en ambos casos.

El principio de no discriminación comunitaria no es equiparable al principio de no discriminación establecido en el artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE, y en particular, las consecuencias de la aplicación del principio de no discriminación de los Tratados a los establecimientos permanentes no son tampoco iguales al principio de no discriminación para los establecimientos permanentes que establece el artículo 24.3 del Modelo de Convenio de la OCDE⁹⁾.

9)

En este sentido, entre otras diferencias, el principio de no discriminación del Modelo de Convenio de la OCDE pretende acabar con discriminaciones precisas, sin que cualquier diferencia en el tratamiento genere una discriminación no permitida en virtud del mismo. Por ello, es preciso que quien haya sido discriminado se encuentre en identidad de circunstancias respecto del nacional/residente del estado contratante.

Además del diferente alcance de ambos principios (más amplio el de los Tratados), una de las principales diferencias radica en que el Derecho Comunitario no se sustenta sobre el principio de reciprocidad, clave para la aplicación de la no discriminación convencional. Lo contrario, en opinión del TJUE, implicaría hacer depender los derechos de nacionales/residentes de Estados Miembros del otorgamiento de derechos correspondientes en otros Estado Miembros, lo que podría afectar a la libre circulación de bienes, personas y factores de producción dentro de la Unión Europea.

B. LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO

El influjo del principio de no discriminación tiene, como se ha dicho, una de sus principales vertientes en las libertades comunitarias. Así, cuando se incumple una libertad específica, e.g., libertad de establecimiento, se entiende también infringido el artículo 18 del TFUE, si bien el citado principio general podría verse infringido sin infringirse ninguna de las libertades fundamentales¹⁰⁾. No obstante, el incumplimiento del principio general de no discriminación sólo se invocará cuando no exista otra disposición en el TFUE que pueda invocarse en un caso concreto. Por ello, lo habitual será considerar si una determinada disposición o tratamiento tributario vulnera una libertad de los Tratados (normalmente, en el caso de los EP, la libertad de establecimiento), siendo así que, en caso de existir tal vulneración de la libertad, se entiende que implícitamente también se ha vulnerado el principio de no discriminación¹¹⁾.

¹⁰⁾

En este sentido, sentencia del TJUE de 23 de abril de 2009 -*Caso Rüffler*-.

¹¹⁾

CASADEVALL, J., «*La cláusula de no discriminación en la tributación directa: el enfoque analítico del TJCE*», Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 21/2009.

En este ámbito, la libertad de establecimiento implica, fundamentalmente, que las entidades constituidas de acuerdo con la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre en la Unión Europea puedan ejercer su actividad dentro de la misma mediante agencias, sucursales o filiales en otros Estados miembros y que éstos sean tratados en igualdad de condiciones que las sociedades residentes¹²⁾.

¹²⁾

La libertad de establecimiento pretende garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida de la filial, prohibiendo cualquier discriminación, aunque sea mínima, fundada en el lugar donde tengan su domicilio social las entidades. De este modo, se observa cómo la nacionalidad se vincula al lugar donde se encuentra la dirección efectiva o la sede central, obviándose el criterio mercantil y tributario de lugar de constitución. Por ello, en la medida en que una entidad tenga su sede de dirección en un estado miembro podrá alegar, en principio, la libertad de establecimiento. No obstante, si la entidad ha sido constituida en un estado miembro pero su sede de dirección se encuentra localizada fuera de la Unión Europea, no podrá invocar el mencionado derecho salvo que tenga una vinculación efectiva y continua con un territorio comunitario.

Se pretende asegurar, de este modo, la inexistencia de restricciones a la creación de agencias, sucursales o filiales en la Unión Europea por parte de entidades nacionales de un Estado miembro, persiguiendo el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida y oponiéndose a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de personas jurídicas constituidas de conformidad con su legislación (*Marks & Spencer*). La libertad de establecimiento resulta, por tanto, invocable tanto frente al Estado en el que se realiza una determinada inversión, como frente al Estado de nacionalidad de la persona jurídica de que se trate.

A pesar de que en algún pronunciamiento inicial (*Schumacker* -Asunto C-279/93-), el TJUE señaló que los residentes y no residentes no se encuentran en la misma situación, lo cual excluía la necesidad de razonar o justificar el tratamiento diferenciado entre ambos, la posterior jurisprudencia del TJUE ha ido realizando una comparación caso por caso para verificar si la diferencia de trato concedida a los nacionales y a los no nacionales o no residentes se encuentra justificada dentro del ámbito del Derecho Comunitario.

La evolución de dicha jurisprudencia puede calificarse de positiva, en el sentido de que ha ido equiparando el EP, desde un punto de vista tributario, con la sociedad residente

fiscal en un Estado Miembro por aplicación de la libertad de establecimiento.

III. LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

La jurisprudencia del TJUE ha ido, a lo largo de los años, configurando el contenido de la equiparación de la residencia tanto a nivel de personas físicas que realizan actividades económicas en un Estado Miembro diferente del de su residencia como a nivel de personas jurídicas residentes en un Estado Miembro que realiza actividades empresariales mediante un EP sito en otro Estado Miembro.

En el ámbito de las personas físicas residentes de un Estado que realizan una actividad en otro Estado y que, por tanto, podrían llegar a determinar un EP o una base fija de negocios -como se llamaba en el Modelo de Convenio de la OCDE-, las principales conclusiones serían que cualquier limitación a la libertad de establecimiento no es compatible con los Tratados [*Wielockx* (Asunto C-80/94)¹³⁾, *Asscher* (Asunto C-107/94)¹⁴⁾, *Talotta* (Caso C-383-05)¹⁵⁾], si bien se admite que una diferenciación entre residentes y no residentes en lo referente a sus condiciones subjetivas (e.g., toma en consideración de circunstancias personales o familiares) será admisible bajo el Derecho Comunitario¹⁶⁾; esto es, la no comparabilidad entre residentes y no residentes afecta fundamentalmente a las denominadas «ventajas fiscales subjetivas», referidas a la «subjetivización del impuesto», esto es, aquellas ventajas que adaptan el gravamen a la situación personal y familiar del contribuyente, pero tal regla de no comparabilidad y de existencia de discriminación justificada no alcanzaría a las «ventajas fiscales objetivas» (*Caso Conijn* -Asunto C-346/04-).

¹³⁾

El Sr. *Wielockx*, residente en Bélgica, pero con un negocio en Holanda, reclamó a las autoridades fiscales holandesas la posibilidad de aplicar la «reserva de jubilación» concedida a los residentes holandeses. Dicha opción fue denegada por la administración tributaria holandesa sobre la base de que no estaba permitida a los no residentes. Holanda justificó dicha medida sobre la base de la coherencia fiscal, en la medida en que no podría gravar las rentas percibidas por el no residente al jubilarse éste. El Sr. *Wielockx* consideró que dicha diferencia de trato resultaba contraria a la libertad de establecimiento, en la medida en que al obtener la mayor parte de su renta en Holanda, debía tener acceso a ciertos beneficios fiscales que la legislación holandesa permitía aplicar a los residentes en su territorio. Ante el argumento de Holanda de la coherencia fiscal, el TJUE señaló que la coherencia estaba asegurada por el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Holanda y Bélgica, que en línea con el Modelo de Convenio de la OCDE, recogía que un Estado contratante podía someter a gravamen todas las pensiones que recibían sus residentes, con independencia de dónde fueran pagadas las sumas que dan derecho a la pensión. El TJUE señaló que la no extensión de estos beneficios a una persona que se encuentra en la situación del Sr. *Wielockx*, que obtenía la mayor parte de la renta por su actividad económica en Holanda, es contraria al principio de libertad de establecimiento.

¹⁴⁾

El Sr. *Asscher*, nacional holandés pero residente en Bélgica, ejercía su actividad profesional en Holanda y en Bélgica. Consideró que la normativa holandesa podía ser discriminatoria en la medida en que a los no residentes se les aplicaba, por el tramo inferior de la escala impositiva, un tipo más elevado que a los residentes. El TJUE entendió que la aplicación de un tipo superior a los no residentes era contrario a la libertad de establecimiento en la medida en que ésta no debe ser interpretada en el sentido de excluir a los nacionales de un estado miembro que se encuentren respecto de otro estado en situaciones comparables. En este caso, el TJUE no exigió, a diferencia de lo que había realizado en otros casos como *Schumacker* y *Wilockx*, que la mayor parte de la renta del Sr. *Asscher* tuviera fuente holandesa.

¹⁵⁾

El empresario *Talotta*, residente en Luxemburgo, realizaba una actividad económica en Bélgica y no

presentó la correspondiente declaración tributaria, por lo que le fue aplicado un sistema de bases imponibles mínimas aplicable cuando el contribuyente (residente o no residente) no había facilitado a la administración información alguna de sus beneficios. En cambio, para residentes, la normativa belga permitía que la administración determinara el beneficio por comparación con los beneficios de al menos tres contribuyentes análogos. De este modo, la normativa belga establecía una diferencia de trato sobre el método de determinación de la base imponible aplicable a los sujetos no residentes (que realizaban actividades económicas) en relación con el aplicable a los residentes. El TJUE señaló que la de un empresario residente y la de un no residente que realizan la misma actividad era comparable en relación con la norma de determinación de la base imponible en los supuestos en los que el contribuyente no facilita información alguna a la Administración, por lo que la diferencia de trato constituye una discriminación incompatible con la libertad de establecimiento.

¹⁶⁾

Por ejemplo, en *Werner* (Asunto C-112/91).

No obstante, es en relación a la libertad de establecimiento que debe disfrutar un EP de una sociedad residente de un Estado Miembro en aquel otro Estado Miembro en el que opera, donde la jurisprudencia del TJUE ha emitido sus sentencias más relevantes para determinar el contenido de esa equiparación del contenido de la residencia fiscal. El alcance de las resoluciones del TJUE en estos supuestos es más significativo que el expresado para las personas físicas que realizan actividades económicas pues, en este caso, las circunstancias subjetivas de la persona física no se han tomado en consideración como potenciales restricciones justificadas del principio de no discriminación y de prevalencia de la libertad de establecimiento.

A continuación se hace una exposición de aquella jurisprudencia del TJUE que resulta más relevante a la hora de conceptualizar el contenido de residencia fiscal del establecimiento permanente, señalando aquellos puntos más relevantes de cada resolución.

a) *Avoir fiscal* (Asunto 270/83)

Los establecimientos permanentes en Francia de sociedades de seguros de otros estados miembros que poseían acciones en Francia no podían aplicar el sistema francés para evitar la doble imposición, que consistía en una deducción en la cuota a los accionistas de las sociedades por el impuesto sobre sociedades pagado por éstas (*avoir fiscal*). Esta diferencia fue denunciada por los establecimientos permanentes de sociedades de seguros extranjeras que la consideraron contraria a la libertad de establecimiento.

El Estado Francés realizó alegaciones de diversa índole que en términos generales venían a defender que el tratamiento diferenciado tenía su base en la diferente forma de tributación del residente (que tributa por renta mundial) y el no residente (que tributa por obligación real) y que en otras ocasiones el no residente podía salir beneficiado del tratamiento diferenciado. Si bien el TJUE había inicialmente aceptado el postulado de la diferencia de trato por la mera existencia de una diferente obligación de contribución, personal frente a real, - por ejemplo, en *Schumaker* (C-279/93)-, en *Avoir Fiscal* lo matiza estableciendo que la diferencia de trato sólo será admisible después de un análisis caso por caso, sin que una diferencia de trato derivada de la tributación por obligación real del no residente pueda resultar admisible con carácter general¹⁷⁾. Además, rechaza que las potenciales ventajas que para el no residente puedan existir (por el hecho de tributar por obligación real) constituyan una justificación razonable y proporcionada para admitir el tratamiento diferenciado.

Después de realizar este análisis, el TJUE consideró que la no extensión a los

establecimientos permanentes de las empresas establecidas en otros estados miembros de las deducciones para eliminar la doble imposición económica aplicables a las sociedades francesas con participaciones en sociedades residentes vulneraba el principio de libertad de establecimiento, sin que existiese justificación razonable para mantener la diferencia de trato.

b) *Commerzbank (Asunto C-330/91)*

El establecimiento permanente en Inglaterra de un banco alemán, Commerzbank, había otorgado distintos préstamos a sociedades de EE UU, recibiendo los correspondientes intereses. Dicho establecimiento permanente tributó en Inglaterra por los citados intereses, si bien con posterioridad se percató de que dichos intereses estaban exentos de tributación en Inglaterra sobre la base del Convenio para evitar la doble imposición (CDI) suscrito entre Inglaterra y EE UU, que eximía de tributación en Reino Unido los intereses pagados por sociedades de EE UU a sociedades no residentes en el Reino Unido, por lo que solicitó la devolución de ingresos indebidos así como de los correspondientes intereses de demora.

La Administración tributaria británica, por su parte, realizó la devolución de los ingresos indebidos, si bien se negó a satisfacer los correspondientes intereses sobre la base de que la disposición que imponía a la Administración el pago de intereses en los supuestos de ingresos indebidos resultaba de aplicación únicamente a los residentes en el Reino Unido.

De este modo, el TJUE debió manifestarse sobre si era contrario a la libertad de establecimiento la denegación del pago de unos intereses que el establecimiento permanente de un banco alemán reclamaba por el pago indebido del impuesto sobre sociedades realizado en relación a los intereses recibidos de EE UU que estaban exentos de tributación en virtud del Convenio para evitar la doble imposición firmado entre EE UU y Reino Unido.

El Reino Unido alegó básicamente que el no residente, la sucursal de Commerzbank, tenía un tratamiento privilegiado y que no podía pretender beneficiarse, por un lado, de una disposición del Convenio entre EE UU y el Reino Unido y, por otro, de la legislación doméstica británica.

El TJUE concluyó⁽¹⁸⁾ que la disposición controvertida en materia de pago de intereses por ingresos indebidamente realizados era contraria a las normas comunitarias en materia de libertad de establecimiento en la medida en que el pago de los citados intereses no puede hacerse depender de una exención concedida en un convenio para evitar la doble imposición.

Se trataba, por tanto, de la primera vez que el TJUE declaraba la primacía del Derecho Comunitario sobre el Derecho Convenido en materia tributaria y que la libertad de establecimiento en materia tributaria se afirmaba sobre una cuestión de derecho procesal tributario (y no solamente sobre derecho sustantivo).

c) *Futura participations (Asunto C-250/95)*

Singer, la sucursal en Luxemburgo de la sociedad francesa Futura no llevó contabilidad en Luxemburgo y pretendía compensar en dicho territorio veintitrés (23) millones de francos luxemburgueses en pérdidas que le habían sido atribuidas por su casa central mediante un método de reparto proporcional.

La legislación luxemburguesa permitía la compensación de bases imponibles

negativas en períodos posteriores con la condición de que las pérdidas se encontrasen relacionadas con los ingresos locales y que el sujeto pasivo llevase en Luxemburgo la contabilidad que probara la realidad de las pérdidas. Dado que Singer no había llevado la contabilidad en Luxemburgo, se le negó la posibilidad de compensar las citadas bases imponibles negativas.

El TJUE tuvo que decidir sobre la compatibilidad de la normativa luxemburguesa en materia del Impuesto sobre Sociedades con la libertad de establecimiento, al exigir, para la compensación de bases imponibles negativas, entre otros requisitos, que el sujeto pasivo llevase en Luxemburgo la contabilidad que probara la realidad de las mismas.

El TJUE consideró que si bien dichas exigencias se aplicaban tanto para entidades residentes como no residentes en Luxemburgo, la exigencia de la llevanza de una contabilidad conforme a las reglas de este país constituía una restricción a la libertad de establecimiento al obligar a las sociedades no residentes a llevar una doble contabilidad, la de su estado de residencia y la exigida en Luxemburgo. Asimismo, señaló que aunque la medida podía estar justificada por la efectividad de los controles fiscales, era desproporcionada, ya que a las autoridades fiscales únicamente les interesaba conocer el importe total de pérdidas incurridas en Luxemburgo y las mismas podían acreditarse por otros medios menos gravosos que la llevanza de la contabilidad en Luxemburgo.

En definitiva, si bien el TJUE no entendió que se estaba produciendo una discriminación por la vulneración de la libertad de establecimiento (pues la exigencia de la llevanza de la contabilidad se exige a residentes y no residentes), este requerimiento de llevanza de contabilidad implicaba una restricción al ejercicio de la libertad de establecimiento pues resultaba injustificablemente gravoso para el no residente (abocado a la llevanza de dos contabilidades diferenciadas)¹⁹⁾. Se admite por parte del Tribunal, por tanto, que no sólo una vulneración a la libertad de establecimiento no está admitida bajo los Tratados, sino que una mera restricción de la misma en el ámbito tributario no será aceptada bajo el Derecho Comunitario²⁰⁾.

d) *Royal Bank of Scotland (Asunto C-311/97)*

El TJUE decidió sobre si la aplicación en Grecia de tipos impositivos superiores a las sucursales de bancos domiciliados en el extranjero que operaban en territorio griego a través de una sucursal (un EP a efectos tributarios), con respecto a aquellos aplicables a los bancos nacionales griegos, era contraria a la libertad de establecimiento, dado que no había diferencia en relación con la forma de determinar la base imponible de las sucursales de bancos extranjeros y la de los bancos griegos.

El Tribunal reconoció en *Bank of Scotland* que la tributación de una sociedad residente por su renta mundial no es igual a la tributación de un EP que sólo tributaba (en Grecia) por los beneficios que en dicho territorio obtuviese. Sin embargo, considera que ambos grupos son comparables (a efectos de determinar si existe discriminación), dado que la forma de calcular la base imponible es idéntica.

Por tanto, ante la ausencia de motivo objetivo que justificase dicha diferencia de trato, el TJUE concluyó que la libertad de establecimiento se oponía a que las sociedades que operaban en Grecia mediante establecimiento permanente fueran

gravadas por un tipo impositivo superior a las que tuvieran su domicilio en Grecia, sobre la base de que la situación de un establecimiento permanente de una sociedad de otro estado miembro y la de un sociedad griega no presentaba diferencias relevantes que permitieran un trato diferenciado a efectos de la imposición sobre sus rentas²¹⁾.

e) *Saint Gobain (Asunto C-307/97)*

En este caso, paradigmático en el análisis del Derecho Comunitario en el ámbito tributario y en particular, en las relaciones entre éste y el Derecho Convenido, se analizó el tratamiento de los casos triangulares en los que un establecimiento permanente recibe rentas de un Estado distinto al de establecimiento (estado de situación del EP) y a aquel en el que está situada su casa central (estado de residencia), habiendo firmado el estado de la fuente un convenio para evitar la doble imposición con el estado de situación del EP²²⁾.

Sant Gobain introduce un criterio de extraordinaria relevancia en la conceptualización y equiparación de la residencia fiscal del EP. Un residente posee una serie de derechos de naturaleza tributaria que, por lo que general, surgen de su condición de sujeto sometido a imposición por su renta mundial. Uno de esos derechos, en lo que al Estado de situación del EP se refiere, es la posibilidad de eliminar la doble imposición conforme a lo que establezcan los Convenios de Doble Imposición que haya suscrito el estado de situación del EP con los diferentes estados de la fuente firmantes de dichos Convenios. Pues bien, en *Sant Gobain* el TJCE se pronunciará sobre la aplicación de estas ventajas (así como las de derecho interno) a un EP.

Saint Gobain ZD era la sucursal alemana de la sociedad francesa Saint Gobain, SA, que tenía participaciones en una sociedad de EE UU y en dos sociedades suizas. Saint Gobain ZD recibió dividendos de las entidades participadas, negándosele por parte de la Administración tributaria alemana la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición económica previstos en los CDI con EE UU y Suiza en relación con los dividendos percibidos por Saint Gobain ZD procedentes de sus filiales en estos Estados.

En relación a Suiza, la Administración denegaba la aplicación del método para evitar la doble imposición previsto en el CDI; sin embargo, en relación a EE UU la Administración denegaba la posibilidad de beneficiarse de normas alemanas unilaterales no convencionales (una extensión en la legislación interna de los beneficios previstos en el CDI con los EE UU).

En *Saint Gobain* se consideró que el trato diferenciado al que se sometía el establecimiento permanente en Alemania con respecto a sociedades residentes en ese país constituía una discriminación contraria a la libertad de establecimiento. El Tribunal alemán no diferenció, al plantear la cuestión prejudicial, la situación correspondiente a los dividendos percibidos de EE UU y a los de Suiza, aunque en el primer caso se trataba de una extensión unilateral del método de exención previsto en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre EE UU y Alemania y en el segundo, el rechazo a aplicar al establecimiento permanente las normas para evitar la doble imposición previstas en el Convenio para evitar la doble imposición con Suiza.

Analizando la cuestión planteada, el TJUE señaló aquí también que si bien la situación a efectos tributarios de un establecimiento permanente y una sociedad

residente en Alemania no era igual, el objeto válido de comparación debía ser, no el tratamiento tributario de los sujetos residentes y no residentes, sino de los dividendos percibidos por uno y otro, sobre la base de que los dividendos están gravados en Alemania con independencia de que sean percibidos por un establecimiento permanente o por una filial residente en Alemania.

El TJUE reconoció que los Estados miembros son libres en el marco de los CDI, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal y que la imposición directa es competencia de los Estados miembros; sin embargo, en el ejercicio de su poder tributario, éstos se hallan vinculados por el Derecho Comunitario y las limitaciones que éste impone²³⁾.

Así, el principio de trato nacional impone al Estado Miembro de la UE firmante de un CDI con un estado tercero conceder a los EP de sociedades no residentes (pero residentes en un Estado Miembro), en las mismas condiciones aplicables a las sociedades residentes, los métodos para evitar la doble imposición previstos en dicho CDI, sin que ello vulnere el principio de reciprocidad de los CDI, pues una extensión unilateral por parte del Estado Miembro (en este caso Alemania) del principio de trato nacional en modo alguno menoscaba los derechos de los países terceros parte en los CDI, ni les impondría ninguna nueva obligación²⁴⁾.

Se trató, por tanto, de una afirmación contundente por parte del Tribunal sobre la primacía del Derecho Comunitario sobre el Derecho Convenido (tanto con Estados Miembros como con estados terceros). La Sentencia *Saint Gobain* constituye un claro impulso a la extensión (en relación a los métodos para evitar la doble imposición) de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el estado de situación del establecimiento permanente con terceros estados (comunitarios y no comunitarios) a los establecimientos permanentes de sociedades residentes en Estados Miembros²⁵⁾.

De este modo, la configuración de los establecimientos permanentes como centros primarios de imputación subjetiva de la imposición societaria en el seno de la Unión Europea se ha ido confirmando, esto es, progresivamente se va asimilando al establecimiento en su estado de situación con las filiales residentes en el mismo, en la medida en que el TJUE reconoce que el principio de trato nacional obliga al Estado miembro que sea parte de un convenio internacional bilateral celebrado con un país tercero a conceder a los establecimientos permanentes de sociedades domiciliadas en otro Estado miembro las ventajas previstas por dicho convenio en las mismas condiciones aplicables a las sociedades domiciliadas en el Estado miembro parte del convenio.

No obstante, el TJUE emitió con carácter posterior jurisprudencia (*Gottardo*, en el ámbito social) que podría entenderse como limitadora de esa extensión del Derecho Comunitario sobre los convenios internacionales en el caso de que se pudiesen producir nuevas obligaciones para el estado firmante no comunitario o se pudiesen poner en peligro derechos de ese tercer estado²⁶⁾. Sin embargo, posteriores resoluciones del TJUE no han mantenido ese criterio y han confirmado la extensión de dicha supremacía del Derecho Comunitario.

En *Sant Gobain*, la aplicación de la libertad de establecimiento se exigió respecto del estado de situación del EP, que es a quien competen los métodos para evitar la doble imposición en dicho estado. El estado de la fuente, al ser un estado tercero a la UE, no queda compelido por dichas disposiciones del Derecho Comunitario y, por tanto, no ha de conceder las ventajas económicas que dicho

CDI pueda contener (por ejemplo, los tipos reducidos de tributación sobre determinados tipos de rentas). En su caso, dicha extensión habrá de realizarse bien mediante medidas unilaterales por cada uno de los países interesados, bien incluyéndolo explícitamente en el convenio, pues su aplicación no puede derivar de la cláusula de no discriminación prevista en los mismos que sólo hace extensibles los métodos para evitar la doble imposición recogidos por la normativa interna.

Cuestión distinta sería si ese estado tercero fuese asimismo un Estado Miembro. En este sentido, una interpretación conforme al principio de no discriminación y la libertad de establecimiento recogida en los Tratados, llevaría a concluir que si ese tercer estado es asimismo un Estado Miembro de la UE, debería también conceder a dicho EP cualquier ventaja fiscal establecida en el CDI con el estado de localización del EP, pues la supremacía del Derecho Comunitario sobre el Derecho Convenido podría afirmarse igualmente respecto de este estado tercero o de la fuente²⁷⁾.

Más difícil resultaría afirmar esta prevalencia sobre un estado no comunitario pues en este caso, este tercer estado, al no haber suscrito los Tratados, no se encontraría amparado y obligado por el Derecho Comunitario y, por tanto, la vinculación de su soberanía fiscal estaría solamente delimitada a lo suscrito en el CDI²⁸⁾.

f) *AMID (Asunto C-141/1999)*

Una sociedad belga, AMID NV, operaba en Luxemburgo a través de establecimiento permanente, estando los beneficios que éste pudiese obtener exentos de tributación en Bélgica de acuerdo con el CDI suscrito entre Bélgica y Luxemburgo.

En el ejercicio 1981 la casa central belga obtuvo pérdidas, aunque el establecimiento permanente luxemburgués obtuvo beneficios; conforme a lo dispuesto por el mencionado CDI las bases imponibles obtenidas por el EP no se integraban en la base imponible de la casa central belga, por lo que AMID compensó las bases imponibles negativas generadas en 1981 con las positivas generadas en 1982. Dicha compensación fue rechazada por la administración tributaria belga, al considerar que, de acuerdo con la legislación belga, la base imponible negativa obtenida en 1981 por la casa central sólo podía haberse compensado con la base imponible positiva obtenida por el establecimiento permanente en el mismo ejercicio (que, sin embargo, había quedado exenta conforme al CDI firmado entre Bélgica y Luxemburgo).

AMID recurrió dicho pronunciamiento sobre la base de que introducía una situación desfavorable para las sociedades belgas con sucursales en el extranjero frente a las sociedades belgas con sucursales en dicho territorio.

El TJUE, sobre la base de que eran objetivamente comparables las sociedades belgas que poseen un EP en el extranjero y las que lo tienen en el mismo territorio, señaló que constituía una restricción al principio de libertad de establecimiento (en este caso en el país de residencia de la sociedad) la normativa nacional belga que restringía la imputación de pérdidas de una sociedad que posee un establecimiento permanente en el extranjero.

Se trata de una resolución que no afecta tanto al contenido de residencia del EP (en tanto que se trata de una resolución sobre la adecuación de una normativa

sobre compensación de pérdidas por parte de una sociedad matriz), pero que aporta información sobre la relación entre casa matriz y establecimiento permanente y en particular, sobre que la compensación de pérdidas entre establecimientos y casas centrales habrá de resultar análoga independientemente de dónde se encuentre situado el EP, pues lo contrario vulneraría directamente el principio de libertad de establecimiento.

No obstante, como se expondrá en posteriores resoluciones, el criterio del Tribunal expuesto en *AMID* respecto de la deducción de pérdidas de EP cuando el estado de residencia aplica el método de exención sobre los ingresos procedentes del EP se ha modificado y en cierta medida, restringido.

g) *CLT-UFA (Asunto C-253/03)*

CLT-UFA era entidad luxemburguesa que operaba en Alemania mediante un establecimiento permanente sujeto a tributación por obligación real en dicho país. El tipo impositivo a aplicar sobre la base imponible obtenida por el establecimiento permanente era superior (por aplicación de un sistema de doble tipo dependiendo de si se trataba de beneficios distribuidos o no distribuidos) al que correspondía si dichos beneficios hubieran sido obtenidos por una sociedad en Alemania sujeta al pago del impuesto sobre sociedades por obligación personal (dado que la distribución por parte de un EP a su casa matriz no tenía la consideración de beneficio distribuido y se rechazaba la aplicación del mencionado tipo reducido).

Al realizar la comparación entre la situación de la sucursal y de una filial en Alemania (para determinar si efectivamente se producía una vulneración de la libertad de establecimiento), el TJUE señaló, siendo esta afirmación la más relevante en este asunto, que no existía una diferencia fundamental entre la transferencia de beneficios realizada por la primera y la distribución de los mismos realizada por la segunda (aunque en este segundo caso se produzca una despatrimonialización de filial en término económicos); además de constatar, nuevamente, que las reglas de determinación de la base imponible aplicables a los establecimientos permanentes y a las filiales alemanas no recogían distinción alguna que justificase la diferencia de trato otorgada.

Por ello, el TJUE manifestó, sobre la base igualmente de la libertad de forma jurídica para establecerse y realizar actividades económicas dentro de la UE, que la negativa a aplicar el tipo impositivo reducido a las sucursales resultaba contrario a la libertad de establecimiento pues otorgaba un tratamiento fiscal menos atractivo a aquellas sociedades que pretendían realizar una actividad a través de un EP que a aquellas que lo hacían a través de una filial.

h) *Deutsche Shell (Asunto C-293/06)*

Deutsche Shell era una sociedad de capital con domicilio social y dirección en Alemania que operaba en Italia a través de un establecimiento permanente al que realizaba aportaciones financieras en forma de capital dotacional; como consecuencia de una cesión de los activos del establecimiento permanente (en un proceso de filialización del EP) y posterior venta de la filial, Deutsche Shell obtuvo un importe que fue considerado reembolso del capital, generándose, asimismo, una pérdida en la conversión monetaria (por la diferencia entre la lira italiana en que era registrada la aportación por el EP y el marco alemán por el que computaba la aportación la matriz alemana). La pérdida no resultaba

deducible ni en Italia, pues allí las cuentas se reflejaban en liras, ni en Alemania, donde la pérdida procedente de un EP cuyos beneficios estaban exentos no eran computables (y así lo establecía tanto la legislación interna alemana como el CDI firmado entre Alemania e Italia).

La cuestión prejudicial versaba sobre si resulta contrario a la libertad de establecimiento las disposiciones que excluyen, al determinar la base imponible de la sociedad residente, una pérdida en el cambio de divisas sufrida por una empresa con domicilio social en el territorio de ese Estado miembro, con motivo de la repatriación del capital de dotación que había concedido a un establecimiento permanente de su propiedad situado en otro Estado miembro.

El Estado Alemán justificó la existencia de este obstáculo a la libertad de establecimiento sobre varias justificaciones «clásicas». En primer lugar, alegó la cohesión del sistema fiscal alemán, que en caso de que fueran ganancias (y no pérdidas) lo que hubiese obtenido la entidad alemana, no habrían quedado sujetas a tributación en Alemania. Sin embargo, el TJUE, sobre la base de su propia doctrina -*Wielockx* (C-80/94), *Keller* (C-471/04), *Stauffer* (C-386/04)-, respondió que una justificación de ese tipo sólo ha de prosperar cuando existe un vínculo directo entre el obstáculo y la existencia de una ventaja que compense la existencia de dicho obstáculo, lo que no se apreciaba en este caso.

La justificación de la distribución proporcional de la soberanía fiscal fue igualmente desechada pues es también doctrina reiterada del TJUE que la legislación de un Estado Miembro (su adecuación a los Tratados) no puede depender de la legislación de un tercer estado (e.g., la deducción en Alemania de la pérdida no puede depender del régimen de deducción en Italia, máxime cuando en este caso la pérdida nunca resultará deducible en Italia por su propia naturaleza).

Finalmente, el Estado Alemán alegó la posibilidad de que se pudiese producir un doble cómputo de pérdidas por parte del EP. Tampoco el TJUE aceptó esta justificación básicamente argumentando que un estado que ha cedido soberanía fiscal en virtud de un tratado no puede usar como justificación precisamente esa falta de soberanía fiscal cuando, además, no podría darse en ningún caso el doble cómputo de pérdidas dada la naturaleza de la pérdida que no es deducible en el estado de situación del EP.

En este caso, el TJUE concluye que por ejercer la libertad de establecimiento Deutsche Shell ha sufrido una pérdida económica que no fue tenida en cuenta por las autoridades tributarias nacionales para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades alemán, y que tampoco lo fue, ni lo pudo ser, en Italia, por lo que la imposibilidad de la deducción de esa pérdida constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento²⁹⁾. Se considera, en definitiva, que existe una restricción contraria a la libertad de establecimiento porque en ningún caso la pérdida del EP habría podido ser deducible en Italia por su propia naturaleza. Esta imposibilidad «natural» de deducción de esta pérdida en el estado de situación del EP resulta relevante a la hora de configurar la actual posición del TJUE respecto a la deducción de pérdidas por parte del EP y su casa matriz, tal y como se expone en *Lidl* y *Krakemheim*, explicadas más abajo.

i) *Lidl Belgium* (Asunto C-414/06)

La cuestión de la deducción de las pérdidas por parte de los EP es un tema de

enorme relevancia dentro del ámbito comunitario, que ha sido tratado tradicionalmente junto con las pérdidas incurridas por filiales³⁰). Tanto en *AMID* como en *Deutsche Shell*, el Tribunal ha emitido su opinión sobre este asunto, manteniendo un criterio más acorde con la preservación de la libertad de establecimiento que el vertido en *Lidl*, como a continuación se verá.

Lidl Belgium era una entidad alemana que operaba en Luxemburgo mediante establecimiento permanente. Dicho establecimiento permanente obtuvo en el ejercicio 1999 pérdidas que Lidl Belgium intentó compensar en Alemania, si bien dicho intento fue denegado en Alemania sobre la base de que el CDI suscrito entre Alemania y Luxemburgo declaraba exentos de tributación en Alemania los rendimientos obtenidos por dicho establecimiento permanente.

En este contexto, la cuestión prejudicial versaba sobre si era o no contrario a la libertad de establecimiento que una empresa alemana que obtiene ingresos procedentes de su actividad no pueda deducir las pérdidas de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro al calcular sus beneficios porque conforme al CDI los rendimientos de dicho establecimiento no están sometidos a tributación en Alemania.

Lo cierto es que el TJUE parte en su sentencia de la premisa de que la filial y el EP son entes completamente equiparables e incluso afirma que el EP «*constituye una entidad autónoma a efectos del Derecho fiscal convencional*», aludiendo para ello al Modelo de Convenio de la OCDE. Si bien unos de los fines del presente trabajo es precisamente poner de manifiesto la equiparación que ha ido teniendo lugar en el seno comunitario de ambas figuras, se ha de observar que no son entidades iguales a efectos fiscales en la actualidad, tampoco en lo referente a la deducción de pérdidas. Esta equiparación entre EP y filial de la que parte el TJUE le lleva a tomar como referencia en su análisis del caso *Lidl* la sentencia *Marks & Spencer*, que trata un supuesto similar respecto de las pérdidas incurridas por una filial (que no igual, pues en *Marks & Spencer* la posibilidad de la deducción de las pérdidas por parte de la filial era muy limitada dado que ésta iba ser liquidada por su entidad matriz).

La conclusión que alcanza el TJUE es análoga a la de *Marks & Spencer*, estableciendo que dicha restricción a la compensación de las pérdidas del EP por parte de la casa matriz persigue objetivos legítimos compatibles con los Tratados (la necesidad de salvaguardar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros -donde el Tribunal apreció que podía alterar esta distribución de potestad tributaria al permitir el cómputo de la pérdida del EP si se ha establecido el método de exención para los ingresos procedentes de dicho EP- y la de prevenir el riesgo de que las pérdidas sean objeto de una doble imputación -donde el Tribunal consideraba que existía cierto riesgo-).

Además de justificada por razones de interés general, se consideraba que la medida era proporcional al fin buscado pues Lidl Belgium podía aprovechar tales pérdidas en un ejercicio posterior y, además, no se habían agotado las vías de utilización de las mismas en el estado en el que está situado el EP (esto es, para que la pérdida fuese deducible en el estado de residencia del EP se habría de demostrar que su deducción no resulta posible en el estado de localización del EP, como quedaba acreditado, por ejemplo, en *Deutsche Shell*).

Esta sentencia ha sido objeto de fuerte controversia³¹. Ya su propio dictado se separa de lo señalado por el Abogado General Sharpston³², que señalaba como

método para evitar la doble imposición el de exención con deducción temporal de las pérdidas (esto es, la pérdida del EP se puede deducir por la casa matriz en el ejercicio en que se incurre, pero cualquier beneficio futuro quedará sometido a tributación hasta el importe de las pérdidas deducidas) y que el alcance de la sentencia de referencia para el caso *Lidl, Marks & Spencer*, se había de limitar a las particulares condiciones en que las filiales van a ser liquidadas.

La solución ofrecida por el TJUE no ofrece, en nuestra opinión, una solución proporcionada al problema de tesorería que se produce en la casa matriz del EP, que es precisamente donde reside el potencial obstáculo o restricción a la libertad de establecimiento, pues la casa matriz con sucursales en su propio territorio no lo sufre (aunque el Tribunal no lo considere así).

El interés por preservar el principio de simetría por parte del TJUE puede obedecer a varias causas³³). Sin embargo, entra en cierta contradicción con las sentencias *Deutsche Shell* y *AMID*, explicadas anteriormente, que sí matizaron este principio para preservar precisamente la libertad comunitaria de libre establecimiento.

j) *Krakenheim Ruhesitz* (Asunto C-157-07)

En *Krakenheim*, el TJUE vuelve a tratar el tema del cómputo de las pérdidas del EP, precisamente bajo el sistema de exención temporal que establecía la legislación alemana con anterioridad al sistema de exención que fue analizado en *Lidl*.

Krakenheim era una sociedad establecida en Alemania que operaba en Austria mediante establecimiento permanente. Dicho establecimiento permanente obtuvo pérdidas durante algunos ejercicios, si bien con posterioridad obtuvo beneficios y finalmente fue transmitido. Tanto las pérdidas como los beneficios obtenidos por el citado establecimiento permanente fueron incluidos en la base imponible de *Krakenheim* en Alemania.

Por su parte, el EP sólo tributó en Austria por los beneficios obtenidos al no considerarse las pérdidas sufridas anteriormente, en la medida en que en Austria sólo se permitía la deducción de las pérdidas cuando el cómputo de éstas no era posible en el Estado donde estaba establecida la sociedad de la que dependía el EP.

Por ello, *Krakenheim* trató de modificar la declaración presentada en Alemania con el fin de no integrar en la base imponible los beneficios del EP en Austria para evitar la limitación a la compensación de pérdidas existente en Austria. Esta modificación fue denegada por las autoridades fiscales alemanas. La cuestión prejudicial versaba sobre si la regulación alemana resultaba contraria a la libertad de establecimiento.

El TJUE consideró que el régimen fiscal alemán de exención temporal (de «recaptura», esto es, de compensación de la pérdida en la casa matriz pero posterior tributación de los beneficios) suponía una vulneración a la libertad de establecimiento.

No obstante, dicha restricción estaría justificada por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal alemán, en la medida en que la reintegración de las pérdidas previstas por el régimen fiscal alemán controvertido no podía dissociarse del cómputo anterior de éstas.

Además, el TJUE señaló que en aquellos casos, como el planteado, en los que las partes han suscrito un CDI, del que deriva dicha restricción, la libertad de establecimiento no puede entenderse en el sentido de que un Estado miembro esté obligado a dictar normas fiscales en función de las de otro Estado miembro para garantizar, en cualquier situación, una tributación que elimine cualquier disparidad derivada de las normativas fiscales nacionales.

Nuevamente parece existir una cierta contradicción del TJUE a la hora de establecer un criterio adecuado respecto de la deducción de pérdidas transfronterizas por parte del EP. En *Krakenheim*, el razonamiento jurídico del Tribunal se aparta de los criterios para aceptar la deducción en el estado de residencia del EP fijados en *Lidl* (con base en *Marks & Spencer*)³⁴.

Por tanto, parece que el criterio del TJUE respecto de los métodos aceptados para la compensación de las pérdidas del EP en el estado de residencia de su casa matriz podrían resumirse en: (i) el método de exención temporal y (ii) el método de exención, si se está en disposición de demostrar que la pérdida incurrida por el EP no podrá ser compensada en el estado de situación del EP.

17)

El TJUE señaló que *«la diferencia entre obligación real y obligación personal de contribución no es en absoluto pertinente, en la medida en que la renta y el patrimonio mundiales no comprenden los dividendos de sociedades extranjeras ni las participaciones en sociedades extranjeras, debido a la concesión de las ventajas fiscales de las que no pueden beneficiarse los contribuyentes sujetos al pago por obligación real»*. Y aclaró, respecto de los propios términos de la comparación, que *«la situación de las sociedades residentes y la de las sociedades no residentes son tanto más comparables cuanto que, en realidad, la diferencia de trato sólo aparece en relación con la concesión de las ventajas fiscales controvertidas»*.

18)

Basándose en la opinión del Abogado General Darmon, como señalan CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. en *«La armonización jurisprudencial de la imposición directa: Las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias»*, Manual de Fiscalidad Internacional, Instituto de Estudios Fiscales, Segunda Edición, pág. 1220.

19)

De hecho, el TJUE consideró que la medida estaba justificada por razones de interés general (eficacia del control tributario), pero la consideró desproporcionada al fin que pretendía pues el mismo fin podía realizarse mediante mecanismos menos gravosos.

20)

La libertad de establecimiento y el principio de no discriminación van, por tanto, más allá de los límites convencionales del principio de no discriminación ya que éste únicamente aplicaría a diferencias que resultan en una situación más gravosa para el no residente.

21)

Dichas conclusiones se confirman en la sentencia relativa a *CLT-UFA* (Asunto C-253/03), que se expone con posterioridad.

22)

Una explicación sobre los problemas que generan los típicos casos triangulares se puede encontrar en el Informe de la OCDE, *«Triangular cases»*, de noviembre de 1997. Sobre los posibles mecanismos para evitar la doble imposición en los casos triangulares dentro del ámbito convencional, VAN RADD, K, *«The 1992 OECD Model Treaty: Triangular cases»*, European taxation, septiembre 1993. Una explicación sobre los mecanismos que se han propuesto para solucionar estos problemas en el ámbito del Derecho Comunitario se puede encontrar en PÉREZ BERNABÉU, B. Op. Cit., páginas 42 y ss.

23)

Algunos autores (MARTÍN JIMÉNEZ, A., CALDERÓN CARRERO, J.M., entre otros) han señalado que esta afirmación del TJUE entraña una cierta contradicción en la medida en que los métodos para

evitar la doble imposición forman parte esencial de reparto de poder tributario que se realiza en un CDI, cuya firma, en opinión del TJUE, constituye un acto de soberanía de cada uno de los estados firmantes que no ha de quedar sometido al Derecho Comunitario.

24)

En relación con este caso, a partir de 1994 Alemania, en su legislación doméstica, extendió unilateralmente a los establecimientos permanentes el método de exención para la eliminación de la doble imposición económica regulado en sus CDI para las sociedades residentes en este país y el método de imputación previsto en su legislación interna para la eliminación de la doble imposición económica en relación con los dividendos percibidos por sociedades residentes, sobre la base de que la anterior legislación podría vulnerar la libertad de establecimiento.

25)

El TJUE va más allá de la posición manifestada en los comentarios al Modelo de Convenio. En efecto, de acuerdo con el principio de no discriminación recogido en el artículo 24.3 del Modelo de Convenio la extensión de las medidas para evitar la doble imposición previstas en un Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre el estado de situación del establecimiento permanente y el estado de la fuente a un establecimiento permanente únicamente puede realizarse incluyendo dicho aspecto en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre el estado de residencia del establecimiento permanente y el estado de situación, o bien a través de la extensión unilateral de dicho beneficio en tanto que de acuerdo con el principio de eficacia relativa de los tratados internacionales, éstos sólo producen efectos entre las partes que los suscriben.

26)

«La extensión del ámbito subjetivo de los convenios bilaterales, en materia de seguridad social, suscritos entre un estado miembro y un tercer estado», PÉREZ YÁNEZ, R., Temas Laborales núm. 65/2002, Pgs 209-220.

27)

Los convenios para evitar la doble imposición contribuyen al buen funcionamiento del mercado común en la medida en que eliminan la doble imposición jurídica. En este sentido, tal y como ha señalado en reiteradas ocasiones el TJUE no existe una obligación comunitaria de eliminar la doble imposición internacional por parte de los Estados Miembros, si bien es positivo para el funcionamiento del mercado interior y el ejercicio de las libertades comunitarias. Ahora bien, dichos convenios limitan la labor armonizadora del Consejo de la UE sobre la base de que con ellos, deja en parte de ser necesaria dicha labor armonizadora, por lo que únicamente habrá que armonizar aquellos aspectos que no alcancen los Convenios para evitar la doble imposición. En este sentido, cabe destacar que algunos pronunciamientos como Block (C-67/08) que advierten que el TJUE no admite en todo caso o incondicionalmente los principios de fiscalidad internacional de la OCDE. Y es que lo que el TJUE parece no aceptar de los CDI son las disposiciones que puedan crear restricciones relevantes para el ejercicio de libertades comunitarias; de este modo, cuando un precepto para evitar la doble imposición está planteado de forma discriminatoria al no permitírsele su aplicación a los establecimientos permanentes, el TJUE considera que está obstaculizando la libertad de establecimiento.

28)

Sobre la extensión de los CDI del estado de localización del EP a los establecimientos permanentes en él situados de sociedades residentes en Estados Miembros ha escrito profusamente la doctrina. Incluso sobre la posible extensión de las ventajas del CDI en el estado de la fuente (e.g., por aplicación imperativa del principio de lealtad comunitaria). Se defiende, con carácter general, la necesidad de una «personificación» completa del EP a efectos tributarios. Por todos (i) GARCÍA PRATS, F.A., «Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint Gobain)», Noticias de la Unión Europea, núm. 191, diciembre 2000, Editorial CISS, y (ii) MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., «Los establecimientos permanentes, los casos triangulares y el Derecho Comunitario. (Un comentario a la sentencia del TJCE Saint-Gobain)», Noticias de la Unión Europea, 2000, Editorial CISS.

29)

En este caso, como en otras ocasiones, la sociedad reclama frente a su propio estado de residencia la aplicación de la libertad de establecimiento.

30)

La propia Comisión realizó una propuesta de Directiva en 1990 sobre el tratamiento de las pérdidas

transfronterizas de establecimientos permanentes y filiales (Documento COM (69) 6 final) que no fue finalmente aprobada. En ella, se señalaban como los métodos más acordes con la libertad de establecimiento, el de imputación y el de exención temporal. Asimismo, en la propuesta inicial de la Directiva de Fusiones (Documento COM (69) 5 final), se hacía mención a los problemas de tesorería que podían surgir por pérdidas incurridas en EP por aplicación del principio de simetría bajo el método de exención para evitar la doble imposición (i.e., si el ingreso procedente del EP resulta exento, la pérdida no resultará deducible). También ha sido un tema tratado en el Informe Bolkstein («*Company Taxation in the Internal Market*», SEC (2001) 1681) y en las comunicaciones «*Towards an Internal Market without tax obstacles*» y «*An internal market without company tax obstacles: achievements, ongoing initiatives and remaining challenges*», donde se analizan los problemas sufridos por las compañías para compensar las pérdidas transfronterizas incurridas.

31)

Por ejemplo, la Confederación Fiscal Europea emitió su «*Opinion Statement of the CFE Task Force on ECJ Cases on the Judgement in the Case of LIDL Belgium GmbH & Co KG v Finanzamt Heilbronn (Case C-414/06)*» donde critica la resolución del Tribunal, estimando que se desconoce la verdadera caracterización del EP como ente autónomo y recomendando retomar el proyecto de Directiva sobre compensación de pérdidas transfronterizas.

32)

Los fundamentos jurídicos del Abogado General para apoyar sus tesis (finalmente no seguidas por el Tribunal) han sido bien recibidos por parte de la doctrina. En este sentido, SCHÖN (2007), «*Losing Out at the Snooker Table: Cross-Border Loss Compensation for Pes and the Fundamental Freedoms*», en Hinneckens & Hinneckens y WIMPISSINGER (2008), «*Cross-border transfer of losses, the ECJ does not agree with Advocate General Sharpston*», EC Tax Review, núm. 4/2008.

33)

En este sentido, MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. en «*La jurisprudencia de TJUE: Los efectos del principio de no discriminación y las libertades básicas comunitarias sobre la legislación nacional en materia de imposición directa*», Convenios Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea, CISS, 2012 (pág. 997), apuntan a que el TJUE no habría querido dar carta de validez (vía armonización jurisprudencial) a las tesis de la Comisión expuestas en la propuesta de Directiva para compensar pérdidas transfronterizas cuando esta propuesta no ha sido finalmente aprobada.

34)

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M., Op. Cit. (pág. 999).

El TJUE mediante su jurisprudencia ha ido corrigiendo las diferencias de tributación entre sociedades residentes en un Estado Miembro y la tributación de un EP en ese mismo estado, así como las diferencias de tributación que en el estado de residencia de la sociedad matriz del EP pudiesen existir.

Así el Tribunal, como se ha explicado, ha determinado, entre otros, que un EP no puede tributar a un tipo de tributación diferente al de una sociedad residente si la forma de calcular la base imponible es similar, que un método para evitar la doble imposición establecido por la normativa interna ha de ser igualmente aplicable al EP, que la aplicación de las ventajas de un determinado procedimiento tributario han de otorgarse igualmente a un EP, que la exigencia de obligaciones formales para practicar una deducción de pérdidas en el estado de localización vulnera la libertad de establecimiento y que la normativa convenida del estado de localización del EP ha de resultar igualmente aplicable al EP.

En definitiva, que el EP ha de ser tratado fiscalmente como una sociedad residente en su estado de localización, salvo en aquellos aspectos en que dicha equiparación no resulte factible (i) bien porque existan razones de interés general que lo justifiquen y que lo hagan de forma proporcional (ii) bien porque exista un estado tercero que no quede obligado por el Derecho Comunitario.

IV. EL DERECHO DERIVADO

Precisamente la progresiva dotación de personalidad jurídica tributaria a los EP con base en los pronunciamientos del TJUE ha ampliado el contenido de dicha residencia fiscal a los EP también en el ámbito de las Directivas comunitarias (con su correspondiente trasposición a la normativa interna de cada país). Así, el EP ha sido introducido en las Directivas como sujeto de derechos tributarios en igualdad con las sociedades residentes en los Estados Miembros. Y mediante esta introducción del EP en el Derecho derivado se ha dotado adicionalmente de contenido al EP mediante la aplicación del Derecho Comunitario.

Los ejemplos de esta introducción del EP en el Derecho derivado, la encontramos en diversas Directivas de ámbito comunitario.

La Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, introdujo al EP³⁵⁾ de una sociedad residente en un Estado Miembro como sujeto que podía beneficiarse de las disposiciones de la Directiva Matriz-Filial³⁶⁾ respecto de los dividendos distribuidos por sus filiales residentes en otro Estado Miembro diferente del estado de situación del EP, siempre y cuando el EP esté sujeto a tributación en el estado de localización por aplicación de un CDI o la correspondiente normativa interna.

³⁵⁾

La Directiva Matriz-Filial introduce una definición de EP a los efectos de la Directiva (en su artículo 2 (b) en la actual versión de 2011): *«establecimiento permanente»: un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realice una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro, en la medida en que los beneficios del centro de actividades estén sujetos a imposición en el Estado miembro en el que está situado en virtud de un tratado bilateral en materia fiscal o, en su defecto, en virtud de la legislación nacional».*

³⁶⁾

Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes cuya actual redacción se recoge en la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes («Directiva Matriz-Filial»).

Igualmente, en la Directiva de intereses y cánones³⁷⁾, se incluye al EP como beneficiario de los intereses o royalties que no están sujetos a tributación en el estado de la fuente. Además de la definición de EP, incluida en su artículo 3 (c)³⁸⁾, la Directiva de intereses y cánones establece una serie de requisitos específicos que ha de tener el EP para poder ser beneficiario de la exención de tributación en la fuente por los intereses y cánones recibidos, como la conexión efectiva de las deudas o los derechos al EP y que éstos queden sometidos a tributación en el estado de situación del EP.

³⁷⁾

Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros («Directiva de intereses y cánones»).

³⁸⁾

«Por “establecimiento permanente” se entenderá un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realice una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro».

Asimismo, se incluye específicamente que el pagador de los intereses o royalties pueda ser un EP si su pago constituye un gasto deducible en el país de la fuente. También se establece una cláusula antiabuso específica en virtud de la cual ninguna otra parte de la entidad a la que pertenece el EP puede beneficiarse de la exoneración de tributación

respecto de esos intereses y royalties.

En definitiva, la Directiva de intereses y cánones incluye al EP bajo el ámbito de sus disposiciones, si bien establece una serie de requisitos para un adecuado aprovechamiento de las ventajas que para el EP beneficiario de los intereses o cánones se puedan derivar.

También la Directiva de Fusiones³⁹⁾ tiene medidas específicas para los establecimientos permanentes, si bien las disposiciones recogidas en esta Directiva están originariamente destinadas a entidades con forma societaria. Aunque ahora la Directiva es de aplicación a otras entidades que carecen de forma societaria mercantil (que estén sujetas al impuesto sobre sociedades que corresponda) quedan fuera de este concepto los establecimientos permanentes (o las sucursales).

³⁹⁾

Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro («Directiva de Fusiones»).

Así, por ejemplo, el régimen resultará aplicable a aquellas fusiones transnacionales cuando los bienes y derechos de la entidad que se disuelve constituyan un EP en el estado de la entidad transmitente⁴⁰⁾.

⁴⁰⁾

No conceder el régimen de diferimiento a estas fusiones podría considerarse como una vulneración de la libertad de establecimiento. No obstante, el régimen se otorga porque el estado de la entidad disuelta mantiene su potestad fiscal para gravar las plusvalías originadas bajo dicha soberanía.

La Directiva de Fusiones no trata específicamente de las pérdidas de los establecimientos permanentes reconocidas en el estado de residencia de la casa central, como hacía en su redacción originaria. Ahora bien, se regula, por ejemplo, el caso de la transmisión de un EP por parte de una sociedad residente en un Estado Miembro cuando tenga lugar en el ámbito de una de las operaciones recogidas en la Directiva (Artículo 10).

En este caso, la entidad transmitente ha de renunciar al gravamen sobre el EP situado en otro Estado Miembro; la ganancia que se pudiese producir queda no sujeta a tributación en el estado de residencia de la sociedad del EP. Son el estado de situación del EP y el estado de la entidad adquirente los que aplicarán, si se cumplen los requisitos, el régimen de diferimiento fiscal. En cierto modo, se podría decir que el EP sería tratado como una entidad residente en su estado de situación.

Este supuesto de no sujeción establecido en la Directiva se acompaña de un mecanismo de recuperación de pérdidas computadas en el estado de residencia de la casa matriz cuando la transmisión tiene lugar.

La Directiva del Ahorro⁴¹⁾, dirigida a la tributación y reconocimiento de beneficiarios personas físicas en el ámbito de la UE no aporta contenido significativo a la dotación de personalidad fiscal al EP. No obstante, el EP no quedaría excluido de la definición de «agente de pagos» que recoge la Directiva en su artículo 4.1⁴²⁾.

⁴¹⁾

Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses («Directiva del Ahorro»).

⁴²⁾

No se analizan ni la Directiva de Concentración de capitales (Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales) ni la

Sexta Directiva, del IVA, pues su impacto sobre la dotación de un contenido de residencia fiscal al EP, dado que se trata de directivas sobre imposición indirecta, no resulta significativa a estos efectos.

En definitiva, el EP ha sido incluido como sujeto beneficiario del contenido de las Directivas y esa inclusión, como se anticipaba, le dota de una mayor personalidad jurídico-tributaria en el ámbito de la normativa comunitaria y en el de cada una de las legislaciones internas de los Estados Miembros, por su posterior transposición.

V. EL CONTENIDO DE LA RESIDENCIA FISCAL DEL EP EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

La ajeneidad del concepto de residencia fiscal al EP es absoluta tanto a nivel internacional como a nivel de cada estado. Sin embargo, como se ha explicado, si bien no se puede decir que un EP es residente fiscal en un estado conforme a la legislación de dicho estado (ni ninguna otra), la asimilación de su tributación a la de un residente fiscal en dicho estado le dota de una personalidad tributaria innegable.

En el apartado anterior, se ha descrito cómo el Derecho Comunitario ha ido proveyendo unos límites y contornos a la tributación de los EP, de tal manera que la tributación de un EP de una sociedad residente en un Estado Miembro localizado en otro Estado Miembro tenderá a ser cada vez más homogénea (armonizada) con la de un residente fiscal en dicho Estado de localización, sobre la base de que lo contrario contravendría el principio de no discriminación por razón de nacionalidad/residencia y, sobre todo, la libertad de establecimiento.

Tal armonización ha llevado incluso, como se ha explicado, al otorgamiento en el estado de situación del EP a los beneficios que pueda proporcionar un CDI firmado por dicho Estado Miembro con un tercero.

Ese proceso homogenizador entre sociedades residentes fiscales y establecimientos fiscales se puede también observar en el propio ordenamiento español. Sin ser necesaria una explicación profusa de este impacto, conviene no obstante hacer un breve repaso como muestra de la armonización que ha tenido lugar.

La actual normativa interna que regula la tributación directa de los establecimientos permanentes viene recogida en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR) y en el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RIRNR).

La principal característica de asimilación entre sociedad residente en España y EP que opera en España sería que este último tribute en España por su renta mundial, consecuencia fundamental de la residencia fiscal en cualquier país. En este sentido, la norma española no establece expresamente que el EP haya de tributar por su renta mundial (entre otras cosas porque decirlo sería calificarlo como residente fiscal, sin serlo).

Señala la LIRNR que se considera obtenida en territorio español (criterio de sujeción) las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español. Sin embargo, aportan mayor claridad sobre la renta o rendimiento atribuible al EP los artículos 15 y 16 LIRNR cuando establecen, el primero, 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», confirmando el segundo que: «Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos: a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente. b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente. c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente».

Con carácter general, por tanto, se puede decir que cualquier rendimiento que procede de una actividad o explotación económica desarrollada por dicho EP o rendimiento o ganancia que proceda del patrimonio afecto al EP (para lo cual se habrá de estar a la normativa del IRPF y la del propio RIRNR respecto de las participaciones o acciones afectas a dicho EP), quedará sujeto a tributación por el IRNR.

El criterio que prevalece para determinar la renta atribuible al EP sería el criterio de atribución funcional (en contraposición a la *vis atractiva* en virtud de la cual cualquier rendimiento obtenido por el EP en dicho territorio debería quedar sujeto a tributación en sede del EP⁴³⁾ y que lógicamente incluye (por aplicación del artículo 15 LIRNR) tanto la renta obtenida en España como la obtenida fuera del territorio español, siempre que resulte atribuible o imputable a dicho EP. Por tanto, no se establece para el EP un régimen de territorialidad, sino de personalidad, tal y como ocurre en el caso de las sociedades residentes⁴⁴⁾.

⁴³⁾

«Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente», CARMONA, N., Todo CISS 2012, Editorial CISS (pág. 203).

⁴⁴⁾

La forma en que se determina esa atribución o imputabilidad de rendimientos y ganancias a un EP resulta, por tanto, clave a la hora de determinar el alcance de la renta que ha de quedar sujeta a tributación en sede del EP. Sin ser el objeto de este trabajo, se ha de estar a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en su versión de 22 de julio de 2010, que recoge en gran parte y guarda estrecha relación con el Informe sobre atribución de beneficios a establecimientos permanentes de julio de 2008 emitido igualmente por la OCDE.

Adicionalmente, a la hora de determinar la base imponible, que no deja de ser la forma en que la renta se cuantifica a efectos tributarios, la LIRNR remite directamente a la determinación de la base imponible del TRLIS⁴⁵⁾, aplicable a las sociedades residentes, que referencia al resultado contable calculado conforme al Código de Comercio y sus normas de desarrollo, como la base sobre la que se habrán de practicar los ajustes requeridos por el TRLIS para determinar la base imponible (incluida la exención para evitar la doble imposición de rentas de fuente extranjera).

⁴⁵⁾

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

Además de los ajustes al resultado contable que prevé el TRLIS, la propia LIRNR establece algunas limitaciones a la deducción de determinados gastos, como principal diferencia de tributación con una sociedad residente.

Se puede decir, por tanto, con carácter general, que el EP en España tributa por una renta y una base imponible que debería ser similar a la de una sociedad residente (sin perjuicio de que aquellos rendimientos que obtenga la entidad no residente en España que no guarden relación con el EP no deberían quedar sometidas a tributación en sede del EP). No obstante, si las rentas obtenidas por la sociedad son atribuibles al EP, éstas

deberían quedar sujetas a tributación en España, sin perjuicio del lugar donde se hayan generado⁴⁶⁾.

46)

No obstante, se trata de un tema de enorme complejidad, que excede este trabajo. Prueba de ello es la Sentencia del Tribunal Supremo, de 12 de enero de 2012, *Caso Roche*, que ha confirmado el criterio manifestado por la Audiencia Nacional al imputar a un establecimiento permanente que realizaba unas determinadas funciones (fabricación) en favor de una entidad vinculada no residente, otras rentas obtenidas en España por el no residente (comercialización de los productos), entendiéndose que resultan atribuibles al EP las ventas realizadas en España por la casa matriz.

Piénsese, asimismo, en las estructuras de comisionista (*commissionnaire agreement*) en las que una empresa actúa como agente de otra para la realización de determinadas funciones en territorio español (normalmente las de comercialización) y que es retribuida a un precio de mercado por su mandante por esas funciones exclusivamente, aunque lógicamente el comitente (gracias a la contratación del agente) obtiene ventas en territorio español. En caso de que el agente fuese considerado un EP del comitente, existiría el riesgo de que se intentasen atribuir a dicho EP las ventas generadas en territorio español por parte del no residente, cuando el agente fue retribuido por las funciones realizadas a un precio de mercado por el que tributó en España.

El resto de los elementos determinantes de la obligación tributaria son, en términos generales, prácticamente análogos a los del Impuesto sobre Sociedades (compensación de bases imponibles, tipo de tributación, deducciones para evitar la doble imposición e incentivación de actividades e inversiones, presentación de la declaración, obligaciones contables, registrales o formales) y confirman la idea de la identificación del EP con la entidad residente.

Como muestras adicionales de los derechos y obligaciones tributarias de los EP en España, semejantes a los de un residente fiscal, se pueden mencionar, entre otros, los siguientes:

a) El establecimiento permanente puede ser entidad dominante de un grupo fiscal que opte por tributar de acuerdo con el régimen de consolidación fiscal, siempre que se cumplan los requisitos para ello, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 67.2 del TRLIS⁴⁷⁾.

b) Se considerará que existe vinculación entre un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras entidades o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, cuando estén situados en territorio español o en el extranjero.

c) En relación al gravamen complementario del 19% (elevado temporalmente a 21%, de conformidad con Real Decreto Ley 12/2012, para los ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2012 al 31 de diciembre de 2013), éste no se exige para aquellos establecimientos permanentes que transfieran rentas a su casa central, siempre que ésta tenga su residencia en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que se trate de un territorio calificado como paraíso fiscal. No se puede hablar en este caso en puridad de asimilación al tratamiento por normativa interna si bien cuando una sucursal de una sociedad española remite remesas a su casa central no paga impuesto alguno y cuando lo hace una filial española a una matriz residente en un Estado Miembro bajo el amparo de la Directiva Matriz-Filial tampoco.

d) Con carácter general, han sido muchas las resoluciones de la Dirección General de Tributos (DGT) que han señalado que los regímenes especiales previstos en el Título VII del TRLIS son de aplicación a los contribuyentes del

Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente en España, en la medida en que cumplan las condiciones señaladas en los mismos⁴⁸⁾. Sorprende, no obstante, que en determinados razonamientos de la DGT, para defender la aplicación de alguna norma tributaria de una sociedad residente a un EP, recurre al principio de no discriminación convencional (artículo 24.3 del Modelo de Convenio de la OCDE), pero no a la vulneración de la libertad de establecimiento establecida en los Tratados.

47)

Véase, respecto de la vulneración a la libertad de establecimiento que implicaba la no introducción de esta norma en nuestra legislación, GARCÍA HEREDIA, A., «*La discriminación de establecimientos permanentes de sociedades de otros Estados miembros. A propósito de la STS de 12 de febrero de 2003*», Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, núm. 10/2003.

48)

Con carácter general, las consultas señalan que, de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 de la disposición derogatoria única de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, vigente tras la publicación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes le resultarán aplicables los regímenes especiales del actual Título VII del TRLIS.

En relación con el régimen fiscal de las Uniones Temporales de Empresas⁴⁹⁾, sobre la base del principio de no discriminación recogido en los correspondientes Convenios para evitar la Doble Imposición, la DGT ha señalado que dicho principio pretende que los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no sean sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas residentes de ese último Estado. Y recogiendo lo dispuesto en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, señala que dicho principio no implica aplicar a los establecimientos permanentes, de forma automática, las disposiciones establecidas para las entidades residentes.

49)

Contestaciones a consulta vinculante número V1089-05.

No obstante, concluye que los establecimientos permanentes tributan de forma menos favorable por su participación en la UTE que entidades residentes en el territorio español, por lo que se produce discriminación. Por ello, le resulta de aplicación a los establecimientos permanentes el mismo régimen que a las entidades españolas que participen en UTEs, esto es, no tributación en sede de la UTE (y, por ejemplo, posibilidad de compensación de los beneficios de la UTE con las pérdidas del EP).

En la contestación a consulta vinculante V2526-05, la DGT ha reconocido que resulta aplicable a una entidad inglesa con una delegación en España que no cumplía las condiciones para ser considerada como entidad sin ánimo del lucro a los efectos de la Ley 49/2002, el régimen de las entidades parcialmente exentas del TRLIS, con lo que resulta de aplicación el régimen de exención para la obtención de determinadas rentas. Además, entendía que podría tributar por el tipo del 25% que dispone el TRLIS para estas entidades por aplicación del principio de no discriminación convencional.

Asimismo, en la contestación a consulta vinculante V0682-09, la DGT ha señalado que los establecimientos permanentes pueden acogerse a los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, establecidos en el capítulo XII del título VII del TRLIS, si bien a estos efectos, la cifra de negocios de referencia deber ser la de la entidad en su conjunto y, en su caso, la del conjunto de sociedades del grupo, y no sólo la del establecimiento permanente (asimilando nuevamente el EP a una sociedad residente fiscal al tomar en consideración la cifra de negocio de su casa matriz como si

de una entidad diferenciada se tratase).

En la contestación a consulta vinculante V0714-12, la DGT estima nuevamente que en la medida en que un establecimiento permanente cumpla los requisitos tanto subjetivos como objetivos legalmente establecidos en el artículo 124 del TRLIS, podrá aplicar el régimen especial de las entidades navieras en función del tonelaje regulado en el capítulo XVII del título VII del TRLIS, una vez obtenida la autorización administrativa previa con arreglo a lo dispuesto en el artículo 128 del TRLIS⁵⁰⁾.

50)

No obstante, también ha rechazado su aplicación en otros casos, si bien la justificación de la inaplicación del régimen especial tenía su causa en el cumplimiento de uno de los requisitos objetivos del régimen y no en la condición de establecimiento permanente. Así, en la contestación a consulta vinculante V0124-08, se plantea la aplicación del régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero del artículo 115 TRLIS a una sucursal de una entidad alemana que tiene como objeto social el arrendamiento financiero de bienes muebles. El régimen fiscal mencionado sólo resulta aplicable a las operaciones llevadas a cabo con la intervención de entidades de crédito. Por ello, en la medida en que la entidad alemana no tiene la consideración de entidad de crédito, las operaciones de arrendamiento financiero que realice no cumplirán las condiciones establecidas en el artículo 115 del TRLIS y no resultará aplicable a dichas operaciones el régimen fiscal contenido en este último artículo.

Sin embargo, se dan otras situaciones, donde se puede apreciar una diferencia de trato entre las sociedades residentes y los establecimientos permanentes. La más relevante, sin duda, es la no deducibilidad de los pagos a la casa central señalada anteriormente en concepto de *«cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos»*, de la que pueda deducirse una posible infracción del Derecho Comunitario por discriminación de trato nacional y vulneración de la libertad de establecimiento. Parece claro que la vulneración se produce, pues una sociedad residente puede deducir esos gastos y no parece que exista una justificación de coherencia del sistema tributario o riesgo de evasión fiscal, además de que, si existiese, no parece que sea proporcional a los fines perseguidos (pues existen mecanismos suficientes -e.g., Directiva de asistencia mutua-, como para hacer innecesaria ésta limitación)⁵¹⁾.

51)

También podría entenderse que la aplicación de la exención para evitar la doble imposición económica de dividendos y plusvalías de fuente extranjera por parte de un EP sólo sería posible, en principio, si se constituye como una sucursal, en la medida en que la normativa del IRNR sólo considera afectados al EP (vinculados funcionalmente al desarrollo de su actividad) los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad si el EP es una sucursal inscrita en el Registro Mercantil.

La posible exigencia de establecimiento de una sucursal para aplicar la exención podría implicar, en su caso, una restricción a la libertad de establecimiento. En este caso, la restricción podría estar justificada por un motivo de interés público (e.g., seguridad sobre la afección de determinados activos, control respecto de la tenencia de participaciones por parte de entidades extranjeras). Además, dado que un EP ha de cumplir las mismas obligaciones contables, registrales y formales que una sociedad residente, la medida no parece que sea desproporcional al objeto de preservar el fin público que persigue.

Salvo esta excepción, que no es menor, la normativa interna española ha configurado el establecimiento permanente como si de una sociedad residente fiscal en España se tratase. Su tributación, como hemos visto, es muy similar sobre todo por la remisión a la base imponible del TRLIS para la determinación de la renta gravable del EP e, incluso, les resultan de aplicación a los establecimientos permanentes los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades.

VI. LA PROPUESTA DE DIRECTIVA BICCIS

La Propuesta de Directiva BICCIS («Propuesta de Directiva») constituye el mayor avance hacia la armonización en tributación directa que se ha realizado en el seno de la UE. Ese avance armonizador introduce nuevas cuestiones y matizaciones relativas a la cuestión de la residencia fiscal en el seno del Derecho Comunitario. Este trabajo se centra exclusivamente en apuntar algunas de estas cuestiones, sin analizar en profundidad la Propuesta BICCIS.

En términos generales, una sociedad residente fiscal en un Estado Miembro que se acoja al sistema de la BICCIS determinará su base imponible consolidada conforme a lo establecido en la Propuesta, para distribuir posteriormente esa base imponible entre los miembros del grupo de consolidación (filiales o establecimientos permanentes) conforme a una fórmula de distribución basada en tres factores: ventas, mano de obra y activos.

La Propuesta de Directiva no incluye una definición de residencia fiscal. No se ha intentado crear una «*sociedad residente fiscal en Europa*», pues esto no encajaría con la soberanía fiscal de los Estados Miembros, como la propia Propuesta reconoce. Se mantiene la tradicional remisión a la legislación de cada uno de los Estados Miembros para la determinación de dicha residencia, si bien, se establece una cláusula de determinación de residencia en caso de conflicto de residencia entre dos Estados Miembros. El artículo 6.4 de la Propuesta establece que será el lugar donde esté situada la administración efectiva el que determine la residencia fiscal de la entidad que opta por la consolidación. La fórmula parece seguir el modelo convencional; sin embargo, entraña alguna diferencia⁵²⁾.

⁵²⁾

Parte de la doctrina ha apuntado la necesidad de creación de un nuevo concepto de residencia fiscal, la sociedad residente fiscal en la Unión Europea, sobre la base de los Tratados. Así, GARCÍA PRATS, op. cit., página 54 o CARBAJO VASCO, D., «*El tratamiento de los no residentes en el nuevo Proyecto de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*», TF, 2/90, página 61 y ss.

En el caso de una relación bilateral regulada por un CDI, las normas de determinación de residencia darán lugar a que una entidad sea gravada por su renta mundial en el estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva. El estado que también declaraba a esa sociedad como residente en su jurisdicción habría de renunciar a la pretensión de gravamen por la renta mundial de esa entidad. Sin embargo, generalmente, mediante la aplicación de los artículos 5 y 7 del CDI correspondiente, el estado que ha renunciado podrá someter a gravamen las rentas que sean atribuibles al establecimiento permanente que, en su caso, pueda existir en su territorio. A efectos de determinar la renta atribuible a ese EP se habrá de estar a lo establecido en el Modelo de Convenio de la OCDE y sus Comentarios, que como se dijo anteriormente, recogen en gran parte las sugerencias y propuestas del Informe sobre atribución de rentas al establecimiento permanente de la OCDE.

En la Propuesta de Directiva, la solución de determinación de residencia es similar a la clásica distribución de la potestad tributaria recogida en los CDIs. Sin embargo, el Estado que «cede» sobre la residencia fiscal de la sociedad, en caso de que exista un EP en su territorio, no habría de calcular la renta atribuible a dicho EP mediante el criterio convencional, sino mediante el criterio de distribución establecido en la Propuesta de Directiva, esto es, en función de las ventas, la mano de obra y los activos de dicho EP⁵³⁾. Esta modificación sobre el criterio clásico de atribución de renta al EP podría, en

principio, introducir criterios de mayor seguridad jurídica a la hora de determinar la renta atribuible a un establecimiento permanente. Sin embargo, también es cierto que la casuística es numerosa y los resultados de la aplicación de los criterios podrían diferir significativamente de los obtenidos mediante la aplicación de una solución convencional.

53)

El artículo 5 de la Propuesta de Directiva incluye una definición de establecimiento permanente similar a la definición convencional.

La sociedad residente fiscal tributará por su renta mundial («la totalidad de la renta que obtenga cualquiera que sea su fuente, tanto dentro como fuera de su Estado Miembro de residencia»), mientras que el establecimiento permanente (de una sociedad no residente que opte por este régimen) lo hará por «la totalidad de la renta que obtenga de una actividad desarrollada a través de un establecimiento perteneciente a un Estado miembro». Aunque la definición de renta gravable del EP que establece el artículo 6.7 de la Propuesta no especifica la fuente de la que puede provenir esa totalidad de la renta, como hace con la sociedad residente, se ha de entender que si resulta atribuible a ese EP una renta obtenida fuera del estado de localización de ese EP, se incluirá como renta gravable en sede del EP.

No obstante, nuevamente, los factores de distribución que establece la Propuesta de Directiva pueden generar resultados diferentes a los tradicionalmente obtenidos mediante las soluciones de tipo convencional. Por ejemplo, un EP que obtiene rentas en países terceros que son indiscutiblemente atribuibles al mismo sería gravado en el estado de situación del EP conforme a la solución típica convencional por la totalidad de las rentas procedentes de ese tercer país. En la Propuesta de Directiva, sin embargo, en relación con la determinación del factor de distribución ventas (que determinará la parte de base imponible atribuible a un EP), las ventas obtenidas en países terceros en los que no existe miembro del grupo de consolidación se incluirán en el factor ventas de todos los miembros del grupo de consolidación en proporción a los otros factores de distribución (mano de obra y activos). Esta diferencia puede generar resultados dispares con la solución tradicional si en el estado de localización del EP, éste no cuenta con un importe significativo de los otros factores.

Tomando en consideración que el tipo impositivo dependerá de cada uno de los Estados Miembros en los que existan entidades pertenecientes al grupo, y también la recaudación que recibe ese Estado Miembro, ésta podría ser una cuestión de especial relevancia, sin perjuicio de que la propia Propuesta de Directiva prevé mecanismos para corregir las disfuncionalidades que pudiesen surgir por la aplicación de los factores de distribución (e.g., Cláusula de salvaguardia del artículo 87).

En definitiva, la Propuesta de Directiva no modifica el criterio de residencia fiscal de las sociedades que pueden optar a él para la determinación de la base imponible de su grupo fiscal; sin embargo, podría acabar modificando aspectos relevantes de la renta atribuible a un establecimiento permanente por la introducción de los factores de distribución de base imponible consolidada propuestos.

Finalmente, se señalan otros aspectos relacionados con los asuntos objeto del presente estudio.

1. Se encuentra nuevamente en la Propuesta BICCIS (como en las Directivas del Derecho derivado anteriormente analizadas) una asimilación del EP a la sociedad residente en un Estado Miembro, en la línea anteriormente apuntada [e.g., entre otros, en cuanto a la posibilidad de que el primero forme parte del grupo de

consolidación como «entidad dominada», así como la posibilidad de que sea «entidad dominante» -Artículo 4.6.d)-].

2. La Propuesta de Directiva declara como ingreso exento -Artículo 11- (que se sustraerá de los ingresos computables), la renta de un establecimiento permanente en un tercer país, lo que como algún autor ya ha señalado⁵⁴⁾, pretende dar cumplimiento a uno de los objetivos declarados por la Propuesta de Directiva, cual es evitar la doble imposición económica en el seno de la UE.

La norma hace referencia a la renta de un EP de un tercer país pues la renta de un EP miembro del grupo consolidado quedará incluida en el seno de la base imponible consolidada común, sin que sobre la misma se hubiese de producir doble imposición (debería quedar atribuida a un único miembro del grupo consolidado en función de los factores de distribución).

3. La Propuesta de Directiva también trata de fomentar la libertad de establecimiento, que constituye uno de los pilares del Derecho Comunitario, mediante la minimización del riesgo de doble imposición en las actividades llevadas a cabo dentro de la UE y la simplificación y ahorro de costes de cumplimiento que se prevé introduzca la opción de tributación por la BICCIS.

⁵⁴⁾

«La Propuesta de Directiva del Consejo de la Unión Europea relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre sociedades - Visión panorámica», RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, J.F., Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 14/2011.

VII. CONCLUSIONES

1. El proceso de armonización en el seno del Derecho Comunitario ha influido en el concepto de residencia fiscal mediante la dotación de un contenido de residencia para el no residente que realiza actividades económicas mediante EP en un Estado Miembro, de tal manera que tal EP es tratado fiscalmente como si de una sociedad residente en dicho estado se tratase.

2. La dotación de contenido de residencia fiscal se ha realizado a través de diversos mecanismos. La jurisprudencia del TJUE ha ido eliminando aquellos elementos de la tributación de los establecimientos permanentes que diferían de la tributación de las sociedades residentes en un Estado Miembro y que constituían una vulneración del principio de no discriminación y de la libertad de establecimiento. Se han suprimido diferencias de todo tipo (tipo de tributación, aplicación de métodos para evitar la doble imposición, ventajas de procedimientos tributarios, aplicación de derecho convenido del estado de situación del EP, etc) que han asimilado la tributación del EP al de una sociedad residente.

3. La inclusión del EP en las Directivas en materia de imposición directa ha dotado de una mayor personalidad jurídica tributaria al EP al asimilarlo a la sociedad residente a los efectos de obtener las ventajas tributarias establecidas en ese Derecho Comunitario.

4. El proceso armonizador que ha tenido lugar en el seno del Derecho Comunitario ha tenido reflejo en la legislación doméstica de los Estados Miembros y, en particular, en la legislación española, donde el EP tributa de

forma análoga al de una sociedad residente, siéndole igualmente de aplicación, con carácter general, los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades.

5. El mayor avance en armonización en tributación directa tendrá lugar, si se produce, con la aprobación de la Propuesta de Directiva BICCIS. Esta propuesta no proporciona un concepto unívoco de residencia fiscal pero permite la creación de una base imponible consolidada común que facilitará el establecimiento de EP en el seno de la UE, pues debería suponer una mejora en la evitación de la doble imposición y la reducción de costes administrativos y de cumplimiento. También incide en la mayor personalización jurídico-tributaria del EP.

No obstante, la introducción de factores de distribución (ventas, mano de obra y activos) para determinar la parte de base imponible que corresponde a cada miembro del grupo consolidado (como los EP que pueden formar parte de él) puede introducir modificaciones sobre el cálculo de la renta atribuible a un EP conforme a los postulados convencionales.