

El reparto de gastos entre la casa central y el establecimiento permanente en España

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

La Dirección General de Tributos analiza las consecuencias fiscales del reparto de gastos entre la casa central y el establecimiento permanente español cuando aquélla contrató con una empresa extranjera servicios publicitarios de los que también se beneficia este último.

La Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V 1070-17, de 5 de mayo, analiza diferentes cuestiones fiscales que se plantean al hilo del supuesto de una empresa francesa que recibe servicios publicitarios de una empresa extranjera —consistentes fundamentalmente en publicidad y mejora del posicionamiento en buscadores— y que cuenta con un establecimiento permanente (EP) en España, el cual en buena medida debe su cifra de negocios a esa publicidad. En concreto se cuestiona en este caso si la empresa francesa puede o debe refacturar al establecimiento permanente un porcentaje de dichos gastos, si dichos gastos serían fiscalmente deducibles y, en caso afirmativo, si sería correcto aplicar como criterio de reparto de esos gastos un porcentaje proporcional a la cifra de negocios del establecimiento permanente en relación con la de la casa central francesa.

Para responder a estas cuestiones, la Dirección General de Tributos invoca lo dispuesto en el artículo 7 —beneficios empresariales— del convenio de doble imposición hispano-francés, cuyo apartado 1 establece la regla general en virtud de la cual el Estado en el que está situado el

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

establecimiento permanente —en este caso, España— tendrá derecho a gravar los beneficios de la empresa francesa, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a aquél. Por otra parte, el principio de plena competencia en el que debe basarse la atribución de beneficios al establecimiento permanente, al que alude el apartado 2 del citado precepto, indica que el beneficio gravable en la sede de tal establecimiento será aquel que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta que realizase actividades idénticas o análogas en las mismas o similares condiciones y que tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente. Finalmente, el apartado 3 establece la regla general de que para calcular los beneficios del establecimiento permanente deben tenerse en cuenta los gastos contraídos para los fines de éste, cualquiera que fuere el lugar en el que se hubieren realizado.

De acuerdo con lo anterior, la Dirección General apunta que, para calcular correctamente los beneficios del establecimiento permanente conforme al principio de plena competencia es necesario tener en cuenta todos los gastos contraídos para los fines de aquél, lo que en el caso analizado conduce a afirmar que los gastos por servicios de publicidad facturados por el prestador de los servicios a la casa central francesa deben ser tenidos en cuenta dentro del total de los gastos soportados por el establecimiento permanente.

Sin embargo —advierte el centro directivo—, no existe un criterio único que permita determinar la proporción que la casa central debe refacturar al establecimiento permanente, por lo que «debería considerarse adecuado un criterio que fuera razonable», pudiendo servir de guía lo indicado en el párrafo 27 de los Comentarios al artículo 7 (versión de julio del 2010) del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOUDE). En concreto, y refiriéndose al apartado 3 de dicho artículo, el citado párrafo establece que «es evidente que en ciertos casos será necesario estimar o calcular por medios convencionales el importe de los gastos considerados. En el caso, por ejemplo, de los gastos generales de administración realizados en la sede central de la empresa, puede ser adecuado computar una parte proporcional según la relación entre el volumen de ventas del establecimiento permanente (o eventualmente su beneficio bruto) y el del conjunto de la empresa. Con esta reserva, debe computarse el importe real de los gastos contraídos para los fines del establecimiento permanente».

Ahora bien, en relación con la posible deducibilidad de los gastos imputados al establecimiento permanente, se advierte en la consulta que ésta no es una cuestión que pueda resolverse a partir de lo establecido en el mencionado artículo 7 del convenio, en el que no se aborda si dichos gastos, una vez atribuidos, son deducibles en el cálculo de la base imponible del establecimiento permanente, dado que los requisitos para la deducibilidad de los gastos están regulados por normativa interna.

De acuerdo con lo anterior, en este caso concreto es obligada la remisión al artículo 18 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuyo tenor literal es interpretado por la Dirección General con un espíritu finalista y la lleva a concluir que si los pagos pudieran considerarse componentes de costes ordinarios de la actividad productiva del

establecimiento permanente y hubieran sido pagados a un tercero independiente de no serlo a su casa central, sería posible admitir su deducibilidad, fundamentalmente porque van a ser la contrapartida de los ingresos del establecimiento permanente obtenidos por su actividad, y por ello tributables en la sede de tal establecimiento. Es necesario, por tanto, analizar la operación llevada cabo entre el establecimiento permanente y la casa central que motiva dicho pago, ya que si los pagos no respondiesen a ninguna operación real o no se tratase de gastos de dicha naturaleza contraídos con terceros por la casa central en beneficio del establecimiento permanente, no serían deducibles.