

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	V2102-18
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
<b>FECHA-SALIDA</b>	<b>16/07/2018</b>
<b>NORMATIVA</b>	Comentarios Modelo Convenio OCDE, arts: 5, 24 Convenio Doble Impos. España-Suiza, arts: 5, 24 Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, arts: 9 TRLIRNR, RD Leg. 5/2004, arts: 13.1, 21, 22
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La entidad consultante es una federación internacional que tiene como objetivo organizar y gestionar todos los aspectos relativos al baile deportivo a <b>nivel mundial</b> , ya sea directamente a través de sus propios órganos, a través de sus socios nacionales (esto es, federaciones nacionales de baile deportivo) o a través de acuerdos o convenios de colaboración con otras personas o entidades.</p> <p>Es una entidad privada sin ánimo de lucro debidamente constituida y existente de conformidad con las leyes vigentes en la Confederación Suiza, y legalmente domiciliada en dicho país. Actualmente, dicha federación internacional es arrendataria de unas oficinas sitas en España, trabajando allí tres empleados contratados en régimen laboral de dependencia, cuyas funciones son:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- La primera empleada ostenta el cargo de office secretary de la oficina, siendo su principal función encargarse de la administración, lo que incluye la supervisión del trabajo de los otros empleados, la gestión de la correspondencia que llega a la oficina y prestar asistencia a cargos clave de la consultante.</li><li>- El segundo empleado coordina y da asistencia en temas relacionados con la Professional Division de la consultante, así como ayuda al director deportivo con tareas como el control de árbitros, invitaciones y actualización de resultados de los exámenes a los propios árbitros. Asimismo gestiona el calendario de las diferentes competiciones.</li><li>- Por último, la tercera empleada se ocupa de controlar la asistencia a los congresos y gestiona las tarjetas de identificación de los participantes.</li></ul> <p>Los tres empleados son residentes fiscales en España y no tienen poder para contratar en nombre y por cuenta de la consultante.</p> <p>A fin de pagar, entre otros gastos, la nómina de los tres trabajadores, y el alquiler de las oficinas, la consultante tiene abierta una cuenta corriente en una entidad bancaria española.</p> <p>Respecto de sus ingresos, la consultante obtiene ingresos provenientes de varios Estados. Concretamente, con origen en territorio español, obtiene ingresos provenientes de las cuotas de los miembros españoles por afiliación; las cuotas por las tarjetas de identificación de los participantes españoles; las cuotas que pagan los árbitros españoles para poder arbitrar en las competiciones y la comisión que paga un tercero español para tener el derecho a organizar un campeonato o competición internacional de la consultante en España. Dichos ingresos anuales oscilan entre 15.000 y 30.000 francos suizos, que son normalmente ingresados en la cuenta corriente que se tiene abierta en una entidad bancaria en Suiza.</p>
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	<p>1.- A efectos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, si las oficinas que la consultante tiene arrendadas en España, junto con los tres trabajadores que prestan servicios de gestión y administración para el desarrollo de su actividad a <b>nivel mundial</b> , comportarían que la federación tenga un Establecimiento Permanente en España.</p> <p>2.- En caso de que se considerase que la consultante tiene un Establecimiento Permanente en España, se consulta si el mismo podría tener derecho a la exención parcial prevista en los apartados 2 y 3.a) del artículo 9 de la LIS. En especial, se consulta si el Establecimiento Permanente podría acogerse al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo</p>

o, al menos, ser considerada entidad beneficiaria del mecenazgo en virtud del artículo 16 de dicha ley.

## CONTESTACION- COMPLETA

En primer lugar, deberemos atender a lo establecido en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza, de 26 de abril de 1966, publicado en el Boletín Oficial del Estado de 3 de marzo de 1967, y modificado mediante el protocolo hecho en Madrid el 29 de junio de 2006 (BOE de 27 de marzo de 2007) y el protocolo hecho en Madrid el 27 de julio de 2011 (BOE de 11 de junio de 2013).

Así, el artículo 5 del referido Convenio establece lo siguiente:

“1. A los efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende en especial:

- a) Las sedes de dirección;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres;
- f) Las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
- g) Las obras de construcción o de montaje cuya duración, exceda de doce meses.

3. El término “establecimiento permanente” no comprende:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o recoger información para la empresa;
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), con la condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación sea de carácter auxiliar o preparatorio.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 5, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 3 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

5. No se considera que una empresa de un Estado contratante tiene establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el mero hecho de que realice actividades en este otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

6. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera) no convierte por sí sólo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”.

De acuerdo a la descripción del escrito de consulta, la consultante es arrendataria de unas oficinas sitas en España en las que trabajan tres empleados que desarrollan una serie de actividades que se corresponden con el objeto social de la entidad, esto es, organizar y

gestionar todos los aspectos relativos al baile deportivo. Así, si bien los empleados no disponen de poder para contratar en nombre de la entidad consultante, sí realizan actividades consistentes en la prestación de asistencia a los cargos relevantes de la entidad, coordinación y asistencia en el ámbito de competición, control de arbitraje, aspectos relativos al control de la asistencia a congresos organizados por la entidad, gestión de las tarjetas de identificación de los participantes en las competiciones, así como funciones de cobro de las cuotas y comisiones exigibles por varios conceptos a los miembros, participantes en competiciones, árbitros o terceros organizadores de competiciones.

En este sentido, los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOODE), explican y aclaran las características principales de un establecimiento permanente. En concreto, el párrafo 2 indica:

“2. El apartado 1 da una definición general de la expresión “establecimiento permanente” que contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; esto es, un situs diferente, un “lugar fijo de negocios”. El apartado define la expresión “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- la existencia de un “lugar de negocios”; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- este lugar de negocios debe ser “fijo”; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.”

En virtud de todo ello, cabría indicar que la entidad consultante dispondría de un lugar fijo de negocios en el que efectúa toda o parte de su actividad, por lo que la oficina en cuestión, con el personal de la consultante, constituiría un establecimiento permanente en territorio español a efectos del Convenio.

Por lo que se refiere a la normativa interna española, el artículo 13.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIRNR, establece lo siguiente:

“(…) Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen 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, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses”.

De acuerdo con lo anterior, a los efectos de la aplicación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el consultante dispondría de un establecimiento permanente en territorio español.

La segunda cuestión que se plantea en la consulta se refiere a la posibilidad de que el referido establecimiento permanente pueda acogerse a las exenciones parciales previstas en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y sobre la obligatoriedad de presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en caso de que se pueda acoger a tales exenciones. Dicho artículo establece lo siguiente:

“1. Estarán totalmente exentos del Impuesto:

(…)

2. Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.

(…).”

Acerca de la posibilidad de acogerse a las exenciones parciales previstas en el artículo 9 de la LIS, debe indicarse que el artículo 7 de la citada ley establece lo siguiente:

“1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.

(....)”.

Dado que el establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica propia distinta de la propia entidad suiza, dicho establecimiento permanente no es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, sino del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante IRNR, por lo que no puede aplicarse ninguna de las exenciones subjetivas establecidas en el artículo 9 de la Ley 27/2014.

Por su parte, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste sin que, por su propia naturaleza, contemple ninguna exención subjetiva total.

No obstante lo anterior, el artículo 24 del Convenio hispano-suizo, establece lo siguiente en cuanto a la “no discriminación”:

“1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

2. En especial, los nacionales de un Estado contratante que estén sometidos a imposición en el otro Estado contratante, tendrán derecho a idénticas exenciones, desgravaciones y reducciones de impuestos que se concedan, en consideración a cargas familiares, a los nacionales del otro Estado contratante.

3. El término “nacionales” significa:

a) Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante;

b) Todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones, constituidas con arreglo a las Leyes vigentes en un Estado contratante.

4. Un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no será sometido a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este último Estado que realicen las mismas actividades.

Esta disposición no obliga a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones de impuestos que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

5. Las empresas de un Estado contratante, cuyo capital esté, en todo o en parte, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o más residentes del otro Estado contratante, no serán sometidas en el Estado contratante citado en primer lugar a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquéllos a los que estén o puedan estar sometidas las empresas similares del primer Estado.

6. El presente artículo es de aplicación a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza y denominación.”

Los Comentarios al apartado 3 del artículo 24 del MCOCDE establecen lo siguiente:

“43. Aunque las citadas reglas generales rara vez presentan dificultades en relación con el principio de no discriminación, no constituyen una lista exhaustiva de las posibles consecuencias derivadas de ese principio en relación con la determinación de la base imponible. La aplicación de ese principio puede resultar menos clara en el caso de incentivos fiscales concedidos por la mayoría de los países afectados por problemas de descentralización industrial, desarrollo de regiones económicamente retrasadas o promoción de nuevas actividades necesarias para la expansión de la economía. Para facilitar la solución de tales problemas, dichas medidas, destinadas a las empresas cuyas inversiones se han ajustado a los objetivos oficiales, han adoptado distintos cauces, tales como exenciones, reducciones y demás desgravaciones fiscales.

44. Como tales medidas responden a objetivos directamente vinculados con la actividad económica de un Estado, es lógico conceder el beneficio a los establecimientos permanentes de las empresas del otro Estado, ligado con el primero por un Convenio de doble imposición que contenga las disposiciones del artículo 24, desde el momento en que le es reconocido el derecho a ejercer una actividad empresarial en este Estado en virtud de su legislación o de un acuerdo internacional (tratado de comercio, de establecimiento, etc.) firmado entre los dos Estados.

45. Debe precisarse, sin embargo, que aunque las empresas no residentes tengan el derecho a obtener en el Estado considerado los citados beneficios fiscales, han de cumplir los mismos presupuestos y requisitos que las empresas residentes. Pero pueden verse privadas de tales beneficios si sus establecimientos permanentes no están en condiciones de cumplir y rehúsan sujetarse a las condiciones y requisitos especiales determinantes de la concesión de aquellas.

46. Igualmente, es obvio que las empresas no residentes no tienen derecho a los beneficios fiscales ligados a actividades cuyo ejercicio está estrictamente reservado, por razones relevantes de interés nacional, defensa, protección de la economía nacional, etc., a empresas nacionales, ya que tampoco aquellas pueden ejercer tales actividades.

47. Finalmente, no cabe interpretar las disposiciones del apartado 3 en el sentido de obligar a un Estado a aplicar los mismos privilegios fiscales que otorga a las instituciones sin ánimo de lucro, cuyas actividades están destinadas obtener un beneficio público específico para ese Estado, a los establecimientos permanentes de instituciones similares del otro Estado cuyas actividades no sean exclusivamente en beneficio público del Estado mencionado en primer lugar.”

De lo anterior se desprende que el principio de no discriminación no implica aplicar a los establecimientos permanentes, de forma automática, las disposiciones establecidas para las entidades residentes. Es más, considerarlo supondría utilizar siempre idénticos métodos de tributación para los establecimientos permanentes y las entidades residentes, lo que no se pretende en ningún caso.

Tampoco implica lo expuesto hasta ahora que se deba entender que una entidad no residente con establecimiento permanente en España se equipara a una entidad residente en territorio español a efectos de su tributación por el Impuesto de Sociedades. Esta conclusión no se desprende ni de la aplicación del comentado principio de no discriminación ni, en absoluto, de las reglas de tributación previstas por la normativa interna española para estos supuestos.

En relación con la sujeción al Impuesto sobre la Renta de no Residentes por parte de la entidad consultante y, en particular, a si el establecimiento permanente en España puede, de acuerdo con el principio de no discriminación, tener derecho a la exención subjetiva parcial establecida en los apartados 2 y 3.a del artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en caso de que las actividades del establecimiento permanente sean exclusivamente en beneficio público y siempre que dicho establecimiento cumpla todos los requisitos exigidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 para que sea considerado como una entidad sin fin lucrativo, entonces se entiende que el establecimiento permanente, encontrándose en las mismas circunstancias que una entidad o institución española de la misma naturaleza, tendría derecho a disfrutar de los mismos privilegios fiscales que puedan disfrutar éstas últimas, ya sea mediante la exención parcial en el IS, o bien mediante la aplicación del régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002.

En este sentido, hay que señalar que la valoración de la idoneidad de las pruebas aportadas y otros posibles medios de prueba deberá realizarla, en su caso, el órgano de gestión correspondiente, teniendo en cuenta todos los elementos factuales de los que pueda disponer en cada momento. Por lo tanto, no corresponde a este Centro Directivo pronunciarse sobre la idoneidad de los medios de prueba concretos propuestos por la entidad consultante, a efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley 49/2002.

En cuanto a la obligación de presentar declaración si, como parece concluirse, la consultante cuenta con establecimiento permanente en territorio español, las rentas que obtenga, imputables al establecimiento permanente, tributarán de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo III del TRLIRNR.

En cuanto a las obligaciones formales del establecimiento permanente, están obligados al cumplimiento de las mismas obligaciones de índole contable, registral o formal que son exigibles a las sociedades residentes. De acuerdo con el artículo 21 y 22 del TRLIRNR, deberá presentarse declaración por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en los mismos modelos y en los mismos plazos que las entidades residentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades, es decir en el modelo 200. Así se indica en la Orden vigente en la actualidad: la Orden HFP/399/2017, de 5 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.