

## **Tratamiento contable de los Establecimientos Permanentes en el Extranjero (EPE).**

**Dr. Gregorio Labatut Serer.**

**Departamento de Contabilidad.**

**Facultad de Economía. Universidad de Valencia.**

<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>

El concepto de Establecimiento Permanente en el Extranjero (EPE) es un concepto que surge en el ámbito fiscal por la tributación de rentas empresariales obtenidas por no residentes a través de una explotación o de un negocio en un país extranjero.

El derecho tributario de cada país puede gravar las rentas que un no residente obtenga en dicho estado a través de un Establecimiento Permanente<sup>1</sup>, esto es, un negocio establecido en el extranjero, pero que depende de una empresa ubicada en otro país. El Establecimiento Permanente en el Extranjero (EPE) es la apertura de un local fijo de negocios en el extranjero gestionado por una empresa española que realiza la actividad en su nombre. También recibe el nombre de sucursal.

Un EPE se diferencia de una empresa filial o dominada por la obtención de la personalidad jurídica. Una empresa dominada o filial es una sociedad con personalidad jurídica propia distinta de la sociedad dominante o matriz que posee el control sobre ella. El EPE o sucursal no tiene personalidad jurídica distinta, sino que es una prolongación de la empresa española y forma parte de ella, sin tener personalidad jurídica distinta, aunque desde el punto de vista fiscal por parte del Estado en el que se ubica, aunque se le atribuya con objeto de tributación de forma separada las rentas del negocio que realiza en el extranjero. Esto es, se gravan dichas rentas en el país de origen.

Se deben producir una serie de requisitos para que exista un EPE con objeto de gravar sus rentas. Estos requisitos son:

- existencia de un establecimiento permanente para realizar los negocios. Este establecimiento debe ser fijo y con explotación continuada.
- Explotar una actividad o un negocio a través de este establecimiento permanente. Se debe disponer de forma continuada y habitual e la explotación del negocio (no debe ser esporádico). Por ejemplo, cuando se realiza en un país extranjero un negocio o explotación por medio de sucursales, fabricas, talleres, minas, pozos de petróleo o gas, canteras, instalaciones, construcciones, etc. Siempre que la duración sea superior a un año.

Para determinar la tributación de los EPE es necesario determinar en qué país se ubica y ver si existe algún modelo de convenio de doble imposición con España, para determinar la forma de tributación en el país de origen.

---

<sup>1</sup> En el caso español la renta de los establecimientos extranjeros permanentes en España se grava por la renta obtenida a través del 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, de forma general en un 24 %.

Desde el punto de vista contable, la consulta número 1 del BOICAC número 104/diciembre 2015, trata sobre el tratamiento contable de las operaciones realizadas por un establecimiento permanente de una empresa española en el extranjero.

El ICAC recuerda, que ya en la consulta nº 4 publicada en el BOICAC nº 32, de diciembre de 1997, relativa al tratamiento contable de los activos, pasivos, ingresos y gastos de una sucursal en el extranjero, de una sociedad anónima española, se aclara que la sucursal es parte integrante de una empresa.

Es por ello que las cuentas anuales han de ser únicas, donde deben recogerse las operaciones y los elementos patrimoniales de la empresa en su conjunto.

El ICAC indica que considera en vigor este pronunciamiento en el nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, sin perjuicio de tener en consideración que para las transacciones en moneda extranjera será de aplicación la norma de registro y valoración 11ª. Moneda extranjera, contenida en la segunda parte del PGC.

Por su parte el artículo 28 del Código de Comercio señala:

“1. El libro de Inventarios y Cuentas Anuales se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa. Al menos trimestralmente se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación. Se transcribirán también el inventario de cierre de ejercicio y las cuentas anuales.

2. El libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por períodos no superiores al trimestre, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate.”

Por tanto, la empresa como único sujeto contable deberá contabilizar todas las operaciones realizadas de manera que los documentos que las acreditan sirvan de soporte a las cuentas anuales, que serán únicas para el conjunto de sus operaciones.

Todo ello, sin perjuicio de que se lleven los registros contables auxiliares o adicionales que se consideren necesarios para un mejor control de la gestión y por el procedimiento que la empresa considere conveniente. Pudiéndose en tal caso realizar anotaciones conjuntas de las operaciones por períodos no superiores al trimestre.

Finalmente, respecto a las cuentas a utilizar para reflejar las operaciones realizadas por la sucursal, debe indicarse que de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad: “No tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte del Plan General de Contabilidad y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.”

Por tanto, la empresa puede utilizar las cuentas que considere más adecuadas para sus fines, pudiendo utilizar subcuentas de tantas cifras como estime necesarias. No obstante, es aconsejable, que se utilicen denominaciones similares a las incluidas en el PGC con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales cuya estructura y normas que desarrollan su contenido y presentación son obligatorias.

Veamos un caso práctico:

Supongamos una sociedad española (CENTRAL) que tiene un establecimiento permanente (SUCURSAL) en el extranjero.

Se producen las siguientes operaciones:

1. La central ingreso a la sucursal 20.000.000 de euros para atender sus negocios.
2. La sucursal adquiere a la central productos para su venta por un importe de 10.000.000 euros. La central incorpora un beneficio del 25 % sobre el precio de venta.
3. La sucursal tiene hacer frente a varios gastos devengados por un importe de 200.000 euros.
4. La sucursal vende productos adquiridos a la central por un importe de 8.000.000 euros, con un margen de beneficios del 25 % sobre precio de venta.
5. La sucursal y la central para diferenciar los activos, pasivos, gastos e ingresos, utiliza el cuarto dígito de las cuentas con el número 9.
6. La sucursal realiza una repatriación de los beneficios obtenidos en el año a España.
7. La sucursal tributa en el país de origen a un **tipo impositivo del 20 %**
8. Supongamos que la CENTRAL no hace ninguna otra actividad accesoria, sino que tan solo explota el negocio mediante el EPE en el extranjero, su capital es de 20.000.000 aportados íntegramente por lo socios.. La CENTRAL compro mercaderías por 8.000.000 euros, que vendió a la SUCURSAL y los adquirió a crédito.

SOLUCIÓN:

Contabilidad de la Sucursal:

CONTABILIDAD DE LA SUCURSAL		
20.000.000 (572) Bancos c/c	(1189XXX) Aportación de CENTRAL	20.000.000
10.000.000 (3009x) Compras mercaderías	(5529xxx) Cuenta corriente con central	10.000.000
200.000 (6xx9xx) Gastos	(572) Bancos c/c.	200.000
8.000.000 (572) Bancos c/c	(7009xxx) Ventas de mercaderías	8.000.000
Regularización de las existencias finales $10.000.000 - 0,75 \times 8.000.000 = 4.000.000$		
4.000.000 (3009xxx) Existencias	(6109xxx) Variación de existencias.	4.000.000
Calculo del resultado antes de impuestos: $8.000.000 + 4.000.000 - 10.000.000 - 200.000 = 1.800.000$ beneficio. Impuesto sobre beneficio en el país de origen: $1.800.000 \times 20\% = 360.000$		
450.000 (6309000) Impuesto sobre beneficios	(47529000) H.P. acreedora por IS	450.000
Repatriación de beneficios: $1.800.000 - 360.000 = 1.440.000$		
1.440.000 (1189XXX) Aportación de CENTRAL	(572) Bancos c/c	1.440.000

Contabilidad de la CENTRAL:

CONTABILIDAD DE LA CENTRAL:		
20.000.000 (572) Bancos c/c	(100) Capital social	20.000.000
20.000.000 (24X9XXXX) Aportación a SUCURSAL	(572) Bancos c/c.	20.000.000
10.000.000 (552XX) Cuenta corriente con sucursal	(700x) Ventas mercaderías	10.000.000
1.440.000 (572) Bancos c/c.	(24X9XXXX) Aportación a SUCURSAL	1.440.000
8.000.000 (600) Compras mercaderías	(400) Proveedores	8.000.000

Obsérvese que se ha utilizado el cuarto dígito con el número 9, para distinguir las cuentas de la sucursal.

La repatriación de beneficios de la SUCURSAL por 1.440.000 euros, puede acogerse a la exención contemplada en el artículo 22 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto Sobre Sociedades, si se cumplen las condiciones allí establecidas para ello.

Confeción de la Cuenta de Resultados de la SUCURSAL.

Ingresos por ventas	8.000.000
(-) Coste de ventrtas	-6.000.000
10.000.000 - 4.000.000	
Margen bruto	2.000.000
(-) Gastos	-200.000
Resultado antes de impuestos	1.800.000
(-) Impuesto sobre beneficios	-360.000
Resultado antes de impuestos	1.440.000

Confeción del Balance de SUCURSAL

Balance de la SUCURSAL			
ACTIVO		PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
Bancos c/c	26.360.000	PATRIMONIO NETO	
Existencias	4.000.000	Aportaciones de la CENTRAL	18.560.000
		Resultado del ejercicio	1.440.000
		PASIVO	
		Cuenta corriente con CENTRAL	10.000.000
		H.P. acreedora I.S.	360.000
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>30.360.000</b>	<b>TOTAL P.N Y PASIVO</b>	<b>30.360.000</b>

En cuanto a las Cuentas Anuales de la CENTRAL, suponiendo que se realizó una aportación de los socios en concepto de capital de 20.000.000 euros, y con ellos se adquirió la mercancía vendida posteriormente a la SUCURSAL, será la siguiente:

Cuenta de Resultados de la CENTRAL, por sus actividades exclusivamente (sin incluir la de la SUCURSAL):

Cuenta de Resultados de la CENTRAL	
Ingresos por ventas	10.000.000
(-) coste de ventas.	-8.000.000
Resultado antes de impuestos	2.000.000

Balance de la CENTRAL por sus actividades exclusivamente (sin incluir la de la SUCURSAL):

Balance de la CENTRAL			
ACTIVO		PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
Bancos c/c	1.440.000	PATRIMONIO NETO	
Cuenta corriente con sucursal	10.000.000	Capital social	20.000.000
Aportación a la sucursal	18.560.000	Resultado del ejercicio	2.000.000
Existencias		PASIVO	
		Proveedores	8.000.000
			0
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>30.000.000</b>	<b>TOTAL P.N Y PASIVO</b>	<b>30.000.000</b>

Ahora bien, como se trata de una única sociedad, las cuentas de activos, pasivo, patrimonio neto ingresos y gastos de la SUCURSAL se integrarían en la contabilidad de la CENTRAL, por lo que habría que hacer una serie de ajustes y eliminaciones en la contabilidad de la CENTRAL por las operaciones internas, que serían los siguientes:

Ajustes en las cuentas integradas para conseguir las cuentas definitivas de la CENTRAL.			
Aportación a la SUCURSAL neta: 20.000.000 - 1.440.000 = 18.560.000			
18.560.000	(1189XXX) Aportación de CENTRAL	(24X9XXXX) Aportación a SUCURSAL	18.560.000
Eliminación de pasivos y créditos recíprocos			
10.000.000	(5529xxx) Cuenta corriente con central	(552XX) Cuenta corriente con sucursal	10.000.000
Eliminación de ingresos y gastos recíprocos.			
10.000.000	(700x) Ingresos por ventas.	(3009x) coste de ventas.	10.000.000
Eliminación de resultados por operaciones internas de las mercancías que quedan en existencias 20 % sobre 4.000.000 = 800.000			
800.000	Coste de ventas.	(3009xxx) Existencias SUCURSAL	800.000
Eliminación del beneficio interno en la cuenta de resultados y saldo de PyG.			
800.000	(129) Resultados del ejercicio	Saldo de Py.G.	800.000

Para comprenderlo con mayor claridad, vamos a integrar en una hoja de cálculo las operaciones que ha realizado la CENTRAL y las que ha realizado la SUCURSAL, y sobre la agregación de ambas, realizaremos los ajustes propuestos anteriormente, para de este modo obtener el Balance y la Cuenta de Resultados definitiva de la CENTRAL (integrando las cuentas de la SUCURSAL)

INTEGRACIÓN DE CUENTAS						
Concepto	CENTRAL	SUCURSAL	AGREGADO	AJUSTES		CUENTAS
Bancos	1.440.000	26.360.000	27.800.000			27.800.000
Cuenta corriente con sucursal	10.000.000		10.000.000		10.000.000	0
Aportación a sucursal	18.560.000		18.560.000		18.560.000	0
Existencias		4.000.000	4.000.000		2.000.000	2.000.000
<b>ACTIVO</b>	<b>30.000.000</b>	<b>30.360.000</b>	60.360.000			29.800.000
Capital social	20.000.000		20.000.000			20.000.000
Resultado del ejercicio	2.000.000	1.440.000	3.440.000	2.000.000		1.440.000
Aportaciones de la CENTRAL		18.560.000	18.560.000	18.560.000		0
Cuenta corriente con CENTRAL		10.000.000	10.000.000	10.000.000		0
Proveedores	8.000.000		8.000.000			8.000.000
H.P. acreedora IS		360.000	360.000			360.000
<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>	<b>30.000.000</b>	<b>30.360.000</b>	60.360.000			29.800.000
Ingresos por ventas	10.000.000	8.000.000	18.000.000	10.000.000		8.000.000
Coste de ventas	8.000.000	6.000.000	14.000.000	2.000.000	10.000.000	6.000.000
Gastos		200.000	200.000			200.000
Impuesto sobre beneficios		360.000	360.000			360.000
Saldo de P. y G	2.000.000	1.440.000	3.440.000		2.000.000	1.440.000
<b>TOTALES</b>				<b>42.560.000</b>	<b>42.560.000</b>	

De este modo, el balance definitivo de la CENTRAL integrando las cuentas de la SUCURSAL, y tras los ajustes propuestos, será la siguiente:

Balance de la CENTRAL (integrando las cuentas de la SUCURSAL y tras los ajustes)			
<b>ACTIVO</b>			<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>
Bancos c/c	27.800.000		PATRIMONIO NETO
			Capital social
			Resultado del ejercicio
			PASIVO
			Proveedores
Existencias	2.000.000		H.P. acreedoras por IS
			0
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>29.800.000</b>		<b>TOTAL P.N Y PASIVO</b>
			<b>29.800.000</b>

Las existencias finales son 2.000.000 euros, y corresponden a la valoración al coste para la CENTRAL de los productos no vendidos (se han vendido 8.000.000 y quedan pendientes de ventas 2.000.000 euros a valorados al coste para la CENTRAL,

De este modo, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias definitiva de la CENTRAL integrando las cuentas de la SUCURSAL, y tras los ajustes propuestos, será la siguiente:

<b>Cuenta de Resultados de la CENTRAL definitiva</b>	
Ingresos por ventas	8.000.000
(-) Coste de ventas	-6.000.000
Margen bruto	2.000.000
(-) Gastos	-200.000
Resultado antes de impuestos	1.800.000
(-) Impuesto sobre beneficios	-360.000
Resultado antes de impuestos	1.440.000

Obsérvese, que las ventas del ejercicio son 8.000.000 que corresponden a las ventas realizadas por la SUCURSAL en el país extranjero.

El margen bruto es de 2.000.000 euros, y corresponde al margen obtenido por la la SUCURSAL.

Los gastos y los impuestos pagados son los que ha realizado la SUCURSAL en el país de origen. Como se ha comentado antes, la CENTRAL la única operación realizada es la de la SUCURSAL, por lo que en España, puede ser aplicado a la repatriación de beneficios de la SUCURSAL por 1.440.000 euros, la exención contemplada en el artículo 22 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto Sobre Sociedades, si se cumplen las condiciones allí establecidas para ello.

Un saludo cordial para todos

[Gregorio Labatut Serer.](mailto:Gregorio.Labatut.Serer)

<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>