

UNA NUEVA DISCRIMINACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES: EL INCENTIVO FISCAL POR EL MANTENIMIENTO O CREACIÓN DEL EMPLEO

Luis Alfonso Martínez Giner

Universidad de Alicante

1. Introducción

La Ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2010 ha introducido una relevante novedad consistente en la incorporación al ordenamiento tributario español de un nuevo incentivo fiscal por el mantenimiento o la creación de empleo. La medida despliega sus efectos fundamentalmente sobre las personas jurídicas aunque también se ha previsto un incentivo similar para las personas físicas.

El incentivo fiscal se concreta, pues, en una modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La aplicación de esta medida exclusivamente a sujetos residentes plantea ciertas reservas sobre su compatibilidad con la libertad de establecimiento comunitaria y con el principio de no discriminación presente en los Convenios de Doble Imposición en relación con los establecimientos permanentes de sociedades no residentes que operen en España.

El artículo 77 de la Ley 26/2009 añade una Disposición Adicional Duodécima al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo que supone la aplicación de un tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre sociedades por el mantenimiento y creación de empleo. En particular se prevé para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010 y para las entidades con importe neto de cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y con una plantilla media inferior a 25 empleados y nunca inferior a uno que mantengan el empleo, la aplicación de un tipo de gravamen bonificado. El requisito esencial es que durante los doce meses siguientes el inicio de cada periodo impositivo, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del periodo impositivo.

El incentivo consiste, si se dan las condiciones mencionadas, en la aplicación de un tipo del 20 por 100 para los primeros 120.202,41 € de Base imponible y de un 25 por 100 para la base imponible restante¹.

El legislador no ha previsto una norma análoga en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes por lo cual puede mantenerse que este incentivo no sería aplicable a los establecimientos permanentes que operaran en España. Debe recordarse que la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes equipara los establecimientos permanentes con las sociedades residentes a los efectos de la aplicación de la Ley del impuesto sobre sociedades únicamente en relación con la determinación de la base imponible². No existe una remisión similar a la ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con el

¹ El análisis de esta medida véase en Aneiros Pereira, J.: “El nuevo incentivo para el mantenimiento del empleo: el tipo de gravamen del 20 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades”, en *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, n.º 1/2010, pp. 5-12.

² Artículo 18 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 (LIRNR).

tipo de gravamen aplicable a los establecimientos permanentes que tributan al tipo previsto en el artículo 19 LIRNR. No obstante, debe recordarse que la Disposición Adicional Segunda de la LIRNR prevé la reducción progresiva del tipo de gravamen en consonancia con la reducción del tipo del Impuesto sobre Sociedades que operaría desde 2007 (32,5) hasta el 2008 y períodos impositivos sucesivos (30 por 100). En todo caso, esta previsión expresa no existe para la nueva reducción del tipo de gravamen por mantenimiento o creación de empleo de 2010 que es posterior a las recogidas en esa Disposición Adicional Segunda LIRNR y además por una cuantía aún mayor, el 20 por 100 y 25 por 100. Por ello entendemos que la misma no es aplicable a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes que operen en España, debiendo ser necesaria su previsión expresa en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes³ para su aplicación a los establecimientos permanentes fundamentalmente de sociedades no residentes pero también de personas físicas no residentes.

La no aplicación de este incentivo fiscal a los establecimientos permanentes nos lleva a plantear si se trata de una vulneración del principio de no discriminación que altera y limita la libertad de establecimiento⁴.

2. Discriminación en el ámbito de la Unión Europea: consideraciones a la luz de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación a la libertad de establecimiento

Como es conocido, los establecimientos permanentes (EP) se encuentran en una situación similar a la de los residentes sobre la base de la libertad de establecimiento (artículo 43 TUE) que implica la posibilidad y el derecho a establecerse a través de una filial o de un establecimiento permanente sin que sea posible ninguna discriminación por razón de la forma elegida. La ausencia de personalidad jurídica de los establecimientos permanentes frente a las filiales residentes no debería ser una razón para establecer una diferencia de trato fiscal entre unos y otras⁵.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha consolidado una línea jurisprudencial bastante nítida en la que se analiza la incidencia de ciertas medidas tributarias nacionales sobre la libertad de establecimiento, tomando como referencia el carácter comparable de la situación en que se encuentran las sociedades residentes y las no residentes. La prohibición de discriminación se aplica no sólo para situaciones iguales sino también en situaciones comparables en las que exista identidad de razón en relación con la medida tributaria de que se trate. Además el Tribunal declara la existencia de una medida discriminatoria contraria a la libertad de establecimiento en los casos en los que no exista una causa suficiente que justifique razonablemente un

³ Bien en esta misma Disposición Adicional Segunda o en una disposición específica de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

⁴ Hay autores que consideran que esta medida no afecta a la libertad de establecimiento sobre la base de los argumentos de que existen tipos de gravamen más bajos en la Unión Europea y de que existen medidas similares por parte de otros Estados (Aneiros Pereira, J.: “El nuevo incentivo para el mantenimiento del empleo: el tipo de gravamen del 20 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades”, ob. cit. Pág. 6). En nuestra opinión, la comparabilidad que debe ser aplicada para analizar la posible restricción a la libertad de establecimiento de esta medida implica el análisis de los establecimientos permanentes ubicados en España con las sociedades residentes en España, y no la comparación entre sociedades residentes en España con sociedades residentes en otros Estados miembros. Por otro lado el hecho de que existan otras medidas similares adoptadas por otros Estados no aporta ningún elemento de análisis en relación con la adecuación las mismas ni a los Convenios de Doble Imposición ni al Tratado de la Unión Europea.

⁵ Falcón y Tella/Pulido Guerra: *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2009, pág. 178.

trato distinto. Son dos, las cuestiones que, a grandes rasgos, deberíamos examinar para enjuiciar la existencia o no de discriminación en la medida tributaria analizada: la comparabilidad de las situaciones y la existencia de justificaciones de trato diferente.

En este sentido, y con carácter general puede mantenerse que en la medida en que las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades se aplican a los establecimientos permanentes a la hora de gravar sus beneficios, se está reconociendo la comparabilidad entre sociedades residentes y establecimientos permanentes, o dicho de otro modo, puede desprenderse que objetivamente no existen grandes divergencias entre unas y otros en tanto en cuanto ambos estarían obligadas a pagar el impuesto en similares condiciones, sobre los beneficios obtenidos, tributando por toda su renta mundial con independencia del lugar de obtención⁶. La coincidencia se produce no sólo en relación con la base imponible sino incluso con el hecho imponible. Ello debiera suponer en buena lógica que los establecimientos permanentes pudieran beneficiarse igualmente de los mismos incentivos o ventajas fiscales que las sociedades residentes⁷.

En relación con la aplicación de un tipo de gravamen bonificado del 20 por 100 y del 25 por 100 en los casos previstos, debemos convenir que la comparabilidad debe realizarse entre las empresas que mantienen o crean empleo y las que no lo hacen con independencia de su residencia en España. Considerando la génesis y la *ultima ratio* de este incentivo consideramos que la comparabilidad a los efectos de aplicarlo no debe ser entre sujetos residentes y no residentes sino entre empresas que son capaces de mantener o incrementar el número de trabajadores empleados en ciertas condiciones y aquéllas que no lo son. Desde este punto de vista resulta claro y evidente que el mantenimiento y la creación de empleo como elemento esencial para intentar desarrollar eficazmente la producción económica en situaciones de crisis y activar así la economía puede llevarse a cabo, y además sería lo deseable, tanto por parte de sociedades residentes como por parte de establecimientos permanentes de sociedades residentes. El influjo sobre el empleo será el mismo con independencia de la forma jurídica escogida para desarrollar la actividad económica y de la residencia de éstas, y por ello la aplicación del incentivo fiscal consistente en los tipos bonificados del Impuesto sobre Sociedades podría llevarse a cabo sobre los establecimientos permanentes.

Existe una amplia jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que abundan en la idea de no discriminar al establecimiento permanente frente a las sociedades residentes⁸. Sin ninguna duda, la STJCE de 29 de abril de 1999 dictada en el asunto *Royal Bank of Scotland* es la que mejor recoge la doctrina que podría, de alguna forma, aplicarse a la medida que analizamos. En esta sentencia se analizó la norma griega que establecía para las sucursales de bancos extranjeros un tipo de gravamen superior al aplicable a las sociedades residentes. El tribunal sentenció que un

⁶ Artículo 15.1 LIRNR.

⁷ Iglesias Casais, J.M.: *No discriminación fiscal y Derecho de establecimiento en la Unión Europea*, Aranzadi, 2007, pág. 278.

⁸ Por citar algunas de ellas diremos que en STJCE de 28 de enero de 1986, asunto *Avoir fiscal*, se declaró contraria a la libertad de establecimiento una medida que concedía una deducción por doble imposición societaria únicamente a las sociedades residentes que obtenían dividendos pero no a los establecimientos permanentes de sociedades residentes. *Vid.* entre otras; STJCE de 13 de julio de 1997, asunto *Commerzbank*; STJCE de 15 de mayo de 1997, asunto *Futura*; STJCE de 21 de septiembre de 1999, asunto *Saint Gobain*; STJCE de 14 de diciembre de 2000, asunto *AMID*; STJCE de 23 de febrero de 2006, asunto *CLT-UFA SA*; STJCE de 28 de febrero de 2008, asunto *Deutsche Shell*; STJCE de 15 de mayo de 2008, asunto *Lidl*; STJCE de 23 de octubre de 2008, asunto *Krankenheim*.

establecimiento permanente no se hallaba en una situación diferente respecto a una sociedad griega en cuanto a la imposición sobre sus beneficios netos y por ello no se podía aplicar un tratamiento fiscal diferente. Al establecimiento permanente debía aplicársele el mismo tipo de gravamen que a una sociedad residente siempre que no haya diferencias objetivas entre ambas⁹.

A la vista de ello, consideramos que la medida analizada podría ser contraria a la libertad de establecimiento por ser discriminatoria entre situaciones comparables, lo cual exigiría ofrecer el mismo tratamiento tributario a los establecimientos permanentes que a las sociedades residentes, y ello tanto en relación con el tipo de gravamen aplicable como para la aplicación de beneficios o bonificaciones fiscales. En este sentido compartimos la opinión de quien entiende que la aplicación del tipo reducido del 25 por 100 para las empresas de reducida dimensión hasta un determinado nivel de renta únicamente cuando sean sociedades residentes (incluidas las filiales de empresas extranjeras) debería extenderse a los establecimientos permanentes de sociedades residentes en otros Estados miembros¹⁰.

Constatada la diferencia de trato, resulta apropiado valorar la existencia o no de alguna causa suficiente que pueda justificar normas fiscales contrarias a la libertad de establecimiento. De la jurisprudencia del TJCE podemos entresacar algunas de estas causas. El Tribunal europeo ha considerado que existen causas que no pueden justificar tales medidas frente a algunas otras que han permitido justificar razonablemente un trato fiscal diferente. Entre las primeras nos encontramos con la ausencia de armonización en la imposición directa¹¹, la posible pérdida o disminución de recaudación tributaria¹², el fomento de la economía de un país apoyando la inversión en empresas con sede en dicho país¹³, la compensación del trato discriminatorio con otras posibles ventajas al establecimiento permanente¹⁴ o la necesidad de garantizar controles fiscales e impedir la evasión fiscal¹⁵. Todas estas causas no han sido suficientes para justificar un tratamiento diferenciado. Por el contrario sí que serían causas suficientes para justificar un diferente trato la necesidad de tener una conexión territorial con el Estado que

⁹ Podemos destacar, por tratarse de un pronunciamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas relativa a discriminación por aplicación de tipos de gravamen, la reciente STJCE de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07, *Comisión Europea contra Reino de España*. Aunque no se trata de una sentencia relativa a discriminación de establecimientos permanentes, en la misma se condena a España por tener una normativa (hasta el 1 de enero de 2007) en la que las ganancias patrimoniales de los sujetos no residentes sin establecimiento permanente tributaban a un tipo del 35 por 100 mientras que tratándose de sujetos residentes el tipo aplicable era del 15 por 100 cuando los elementos patrimoniales se hubiesen poseído más de un año y en caso contrario, esto es poseídos menos de un año, tributaban a un tipo progresivo entre el 15 por 100 y el 45 por 100. El Tribunal considera que en tal caso y ante situaciones comparables el no residente estaba sometido, en determinados casos, a una carga fiscal superior a la soportada por residentes, siendo ello contrario a la libre circulación de capitales. Además entiende el tribunal que tal diferencia de trato no resulta justificada por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario.

¹⁰ Falcón y Tella/Pulido Guerra: *Derecho Fiscal Internacional*, ob. cit. Pág. 178.

¹¹ STJCE de 28 de enero de 1986, asunto *Avoir fiscal*; STJCE de 21 de septiembre de 1999, asunto *Saint Gobain*.

¹² STJCE de 21 de septiembre de 1999, asunto *Saint Gobain*.

¹³ STJCE de 6 de junio de 2000, asunto *Verkoofen*.

¹⁴ STJCE de 28 de enero de 1986, asunto *Avoir fiscal*.

¹⁵ Esta última justificación, aún siendo posible, el TJCE no la ha aplicado nunca considerando que la eficacia de los controles fiscales no puede justificar medidas discriminatorias y que las Directivas comunitarias de asistencia mutua e intercambio de información permiten garantizar de manera adecuada el control fiscal transfronterizo y reducir el riesgo de evasión fiscal.

establece la medida fiscal¹⁶ o la necesidad de mantener la coherencia del sistema fiscal¹⁷. En el caso que analizamos ninguna de estas causas podrían justificar, en nuestra opinión, la no aplicación de los tipos bonificados del impuesto sobre sociedades a los establecimientos permanentes de sociedades no residentes que mantengan o creen empleo en España en los términos de la normativa de referencia.

3. La cláusula de no discriminación del establecimiento permanente en los CDI (art. 24.3 CMOCDE)

Prohíbe este precepto que se discrimine fiscalmente a los EP en relación con las empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividad y en referencia a la imposición sobre sus actividades empresariales. La comparabilidad se produce siempre que los sujetos implicados reúnan condiciones subjetivas similares, de modo que los EP de sociedades de capitales se comparen con sociedades de capitales y los de sociedades de personas con entidades sometidas a régimen de atribución de rentas¹⁸. Prohíbe este artículo una imposición menos favorable para el EP que la que se aplique a las empresas nacionales que realicen las mismas actividades. No será discriminatorio un diferente trato en los aspectos procedimentales ni tan siquiera lo será la exigencia de un gravamen distinto que no suponga una imposición menos favorable, lo cual debe ser examinado caso por caso. En el caso planteado, dado que en la determinación de la base imponible del establecimiento permanente se aplica, en esencia, la normativa del impuesto sobre sociedades, la no aplicación de los tipos de gravamen bonificados por mantenimiento o creación de empleo a los establecimientos permanentes sí que determinaría una imposición menos favorable para los EP frente a las sociedades residentes.

Del CMOCDE parece desprenderse que la estructura y el tipo de gravamen del impuesto aplicable a las sociedades residentes ha de resultar de aplicación a los establecimientos permanentes para dar cumplimiento al artículo 24.3 CMOCDE. Algunas dudas pueden plantearse en relación con tipos de gravamen específicos o especiales aplicables a determinadas sociedades residentes y no a EP. Las dificultades pueden venir por el hecho de que el EP es sólo una parte de una persona jurídica que no está sometida a jurisdicción en el Estado en el que el EP está situado. No obstante se entiende que si el EP realiza las mismas actividades que las entidades residentes a las que se les aplica un tipo específico, debería resultar extensible la aplicación de tales tipos de gravamen específicos a los EP¹⁹.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha afirmado que las normas que establezcan un tipo de gravamen progresivo para las sociedades residentes son aplicables a los establecimientos permanentes situados en ese Estado pudiendo tenerse en cuenta, para

¹⁶ En la STJCE de 15 de mayo de 1997, asunto *Futura* se declaró implícitamente que no suponía discriminación contraria a la libertad de establecimiento la existencia de una norma en el que la compensación de pérdidas solicitada por un sujeto no residente con una sucursal en ese Estado estaba supeditada a que dichas pérdidas guardasen relación económica con los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo en dicho Estado.

¹⁷ STJCE de 28 de enero de 1992, asunto *Bachmann* y asunto *Comisión/Bélgica*.

¹⁸ No obstante existe una cierta permisibilidad de diferente trato entre EP y sociedades residentes sin que ello quiera implicar la aplicación automática de un régimen jurídico diferenciado. El artículo 24.3 CMOCDE trata de dar respuesta a ello y evitar tales discriminaciones. (Serrano Antón, F.: "La tributación de los no residentes mediante establecimiento permanente", en *Internacionalización de las inversiones*, dir: Collado Yurrita; Luchena Mozo y Sánchez López, Bosch, 2009, pág. 668).

¹⁹ Calderón/García; Prats/Martín; Jiménez/Ruiz y García/Vega Borrego: *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto Estudios Económico de Galicia, 2005, pág. 1129.

ello, los beneficios obtenidos por la entidad de la que forma parte el EP, sin que ello fuera contrario al artículo 24.3 CMOCDE²⁰.

En cualquier caso, la naturaleza híbrida del EP dificulta la aplicación del principio de no discriminación al mismo. En el caso de la aplicación de tipos impositivos progresivos el CDI de España con Bélgica permite gravar a los EP al tipo máximo previsto para las sociedades residentes sin que ello plantee problemas con el principio de no discriminación, mientras que el CDI con India establece que no es contrario al principio de no discriminación gravar al EP a un tipo impositivo superior al aplicable a una empresa residente.

La mayor parte de los CDI españoles contienen esta cláusula de no discriminación de los EP y siguen mayoritariamente el precepto del CMOCDE. Únicamente el CDI con la India establece alguna especialidad estableciendo, a los efectos de la no discriminación, la comparabilidad entre el EP de un Estado contratante no en relación con las empresas residentes en el Estado donde su ubica el EP, sino con otros EP de sociedades residentes en terceros Estados, configurando una especie de cláusula de “establecimiento permanente más favorecido”.

La Administración española ha interpretado la no discriminación del EP en relación a la aplicación del régimen fiscal español de Uniones Temporales de Empresas a EP ubicados en España. La administración considera que la verificación de la existencia de una imposición menos favorable ha de analizarse de manera casuística, sin que sea contrario al artículo 24.3 CMOCDE gravar a los no residentes de manera distinta que a los residentes. En el caso concreto, entiende la Administración que al no poder compensar las pérdidas que genera la sucursal con los beneficios de la UTE, se dificulta la compensación de beneficios y pérdidas en las UTE en las que participa. Se produce en tal caso una imposición menos favorable que la derivaría de la participación en la UTE de entidades residentes en España, lo cual produce una discriminación prohibida en el CDI²¹. En los supuestos en los que no se puede concretar una imposición real más gravosa al EP, la aplicación de distintas normas al EP y a las sociedades residentes no constituye una discriminación prohibida por los Convenios²².

El Tribunal Supremo español ha mantenido una doctrina –equivocada en opinión de la doctrina española que compartimos– en la que niega el carácter discriminatorio de la norma española que impedía a un EP actuar como sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal. El único y discutible argumento del Tribunal Supremo es que las normas españolas exigen en el régimen de consolidación fiscal que se trate de sociedades anónimas residentes en España²³. No obstante, entendemos que impedir a un EP liderar un grupo de consolidación en España es, obviamente, más gravoso que liderarlo, dado que cabría por ejemplo compensación de pérdidas intra-grupo que reduciría la carga tributaria. Compara el TS al EP de la sociedad no residente con otros establecimientos sin personalidad jurídica españoles, alegando que el trato fiscal en relación con la consolidación fiscal es el mismo en estos dos casos puesto que no es equiparable con el trato que se les da a las sociedades en España. Parte el Tribunal del error consistente en comparar el EP con otros entes sin personalidad jurídica en España,

²⁰ Parágrafo 37 de los Comentarios al artículo 24.3 CMOCDE.

²¹ Consultas de la DGT 23/2005, de 28 de Enero (CDI España-Francia) y 25/2005, de 289 de enero (CDI España-Bélgica).

²² Consultas DGT 635/2002, de 26 de abril (CDI España-Dinamarca) y Consulta Vinculante V1089/2005, de 14 de junio de 2005 (CDI España-Italia).

²³ Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002 y STS de 12 de febrero de 2003.

cuando el artículo 24.3 CMOCDE obliga a dar al EP el mismo trato que se les da a las empresas españolas que realicen las mismas actividades. Ello se ha interpretado por la doctrina de forma clara poniendo de manifiesto la confusión del Tribunal en los sujetos de la comparación en el principio de no discriminación²⁴. Por ello, además de por la jurisprudencia del TJCE, el legislador español modificó la norma de la Ley del Impuesto sobre sociedades y autoriza ahora que los EP actúen como sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal en España.

4. La reducción del rendimiento neto de actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo en las personas físicas

El incentivo por mantenimiento o creación de empleo se concreta en las persona físicas en la aplicación de una reducción del 20 por 100 sobre el rendimiento neto de actividades económicas en el IRPF²⁵. De nuevo esta medida no sería aplicable a los EP de personas físicas no residentes dado que la base imponible del EP se determina en todo caso según las normas del Impuesto sobre Sociedades.

En relación con esta cuestión, debe recordarse que la segunda frase del artículo 24.3 CMOCDE limita la discriminación positiva al señalar que las personas físicas que operan a través de EP no resultarán beneficiadas de deducciones o créditos fiscales de naturaleza personal o familiar que se concedan a los residentes, dado que ha de ser el Estado de residencia, y no el de ubicación del EP, el que ha de adaptar tales circunstancias a la capacidad económica, evitando la obtención de un doble beneficio en el Estado de residencia y en el de ubicación del EP. Sin embargo los CDI de España con Marruecos y Suiza permiten lo contrario asegurando que los nacionales de un Estado sometidos a imposición en el otro puedan beneficiarse en este último de las exenciones y beneficios fiscales concedidos en función de cargas familiares en las mismas condiciones que los nacionales del primer Estado. En todo caso, no parece que la aplicación de la reducción de la base imponible para las personas físicas que mantengan o creen empleo tenga la consideración de incentivo de carácter personal o familiar, con lo cual el artículo 24.3 CMOCDE impediría la no aplicación de este incentivo empresarial a los establecimientos permanentes de personas físicas no residentes.

Por otro lado, hay que considerar que si las personas físicas residentes en un Estado de la Unión Europea que sean titulares de un establecimiento permanente obtienen en España más del 75 por 100 de su renta, sería aplicable el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y podrían optar por tributar en España como si fueran residentes aplicando las normas propias de los contribuyentes según el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En tal caso, sería aplicable la reducción del rendimiento neto de actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo al considerarse la normativa prevista para residentes. En otro caso, esto es, si no se pudiera ejercitar la opción del artículo 46 LIRNR y para el resto de sujetos residentes en terceros Estados que operan en España mediante establecimiento permanente persistiría la discriminación en los términos analizados, al no poder aplicarse la reducción del 20 por 100 en la base imponible del establecimiento permanente que mantuviera o creara empleo.

²⁴ 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”, en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, n.º 10, 2003, pág. 33-49.

²⁵ El artículo 72 de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2010 añade una Disposición Adicional Vigésima séptima a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas.