



La noción de establecimiento permanente de acuerdo con lo dispuesto en los Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE

Laura Campanón Galiana

Abogada y asesora fiscal en Arttax Abogados

RESUMEN

RESUMEN: El concepto de Establecimiento Permanente siempre ha sido objeto de debate y análisis. En este artículo procedemos al estudio del mismo tras las últimas modificaciones realizadas en el MCOCD 2017. Uno de los retos a los que se enfrentan las organizaciones internacionales es a la definición del Concepto de Establecimiento Permanente Digital, para equilibrar la tributación de los beneficios empresariales atendiendo a las nuevas formas de operar en el mercado digital.

PALABRAS CLAVE: establecimiento permanente; MCOCD 2017; organización internacional; Establecimiento Permanente Digital; CDI

ABSTRACT: The concept of Permanent Establishment has always been analyzed and controverted. In this article, we are going to study it after the latest changes made by the OECD in 2017 to the Double Taxation Convention Model. One of the biggest challenges faced by the international organizations are the definition of Digital Permanent Establishment. This definition is needed in order to find an equilibrium in the taxation of business profits that perform digital enterprises.

KEYWORDS: permanent establishment; MCOCD 2017; international organization; Digital Permanent Establishment; CDI

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
 - 2.1. El concepto de «Establecimiento Permanente» de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del MCOCD
 - 2.2. El concepto de «Establecimiento Permanente» de acuerdo con lo dispuesto en la normativa española
- III. TIPOLOGÍA DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES
 - 3.1. Las construcciones como «Establecimientos Permanentes»
 - 3.2. Agente dependiente
- IV. EL ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE «LUGAR FIJO DE NEGOCIOS» Y DEL «AGENTE DEPENDIENTE» REALIZADA POR LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA
- V. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DIGITAL
- VI. CONCLUSIONES
- VII. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

Cuando se habla de «Establecimiento Permanente», en adelante EP, en el contexto de la tributación internacional, se hace referencia a la manifestación de actividad

empresarial de una mercantil en un ámbito territorial que no le es propio. Esto es, la noción EP hace referencia a la presencia de una empresa en una jurisdicción distinta de aquella en la que es residente, realizando una actividad

económica que puede someterse a gravamen por el Estado de la fuente⁽¹⁾.

En el campo de la tributación internacional, el EP ha sido objeto de estudio y debate debido a la importancia del mismo para poder someter a gravamen determinadas rentas empresariales que se obtengan como consecuencia de la realización de una actividad económica en un Estado diferente al de residencia. El Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE, en adelante MCOCDE, ha ido perfilando en su artículo 5 y en los comentarios que se van actualizando sobre el mismo, qué debe entenderse por establecimiento permanente.

Cabe anunciar lo que en las líneas posteriores será objeto de desarrollo: el concepto de establecimiento permanente presenta un alto grado de indeterminación y no existe una única modalidad del mismo, sino infinitas. La OCDE a través de las actualizaciones de los comentarios al MCOCDE trata de adaptarse a las nuevas modalidades empresariales para delimitar con mayor precisión el concepto de EP, incluyendo, además, algunas de las propuestas contenidas en las Acciones del Plan BEPS. La doctrina y jurisprudencia también adoptan un papel muy importante a la hora de delimitar el concepto de EP en el campo de la tributación internacional.

En este artículo, procederemos a estudiar el concepto de EP tras los comentarios al MCOCDE 2017, adentrándonos en las figuras específicas que pueden adoptar los mismos, incluyendo la figura del «Establecimiento Permanente Digital» que, que ha sido objeto de amplio estudio en la Acción 1 del Plan BEPS.

II. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La necesidad de delimitar el concepto de establecimiento permanente nace en relación con la determinación de la potestad del Estado de la fuente, de someter a gravamen los beneficios empresariales que una sociedad no residente ejerce en su territorio.

Para el estudio de la noción del «Establecimiento Permanente», en este artículo nos vamos a centrar en lo dispuesto en el MCOCDE, concretamente en el artículo 5 —en el que se delimita el concepto de establecimiento permanente— y en el artículo 7 —en el que se delimita la tributación de los beneficios empresariales—, así como en los comentarios a los mismos.

Cabe poner de relieve que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 del MCOCDE, adoptado por España en la práctica totalidad de Convenios para Evitar la Doble

Imposición actualmente en vigor —aunque con ciertos matices— se dispone que:

- Los beneficios empresariales obtenidos por una mercantil residente en un Estado contratante, solamente pueden someterse a imposición en ese Estado.
- No obstante, si esos beneficios empresariales son obtenidos a través de un Establecimiento Permanente, podrán someterse a gravamen en el Estado en el que radique dicho Establecimiento, pero solo en la medida en que dichos beneficios sean imputables al establecimiento permanente.

Por ello, resulta de vital importancia definir la noción de «Establecimiento Permanente», pues de él depende que el Estado de ubicación del EP pueda someter a gravamen las utilidades empresariales obtenidas por una empresa no residente que opera a través de dicho instrumento jurídico en su territorio. La relevancia es tal que, la tributación en el Estado de la fuente a través del EP incluye todas las rentas atribuibles al mismo de manera ilimitada. Por el contrario, la inexistencia de EP impide que los beneficios empresariales tributen en un estado diferente al de residencia de la mercantil.

Con carácter previo al análisis de la figura del EP, debe hacerse referencia a los instrumentos internacionales a través de los cuales se ha procedido a definir, interpretar y modificar, la noción de EP.

Como es sabido, los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España se han venido ajustando al «Modelo de Convenio de doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio» de la OCDE. La última versión de este modelo es de diciembre de 2017 e incorpora las modificaciones derivadas del Proyecto BEPS. Las modificaciones al Convenio de 2017 se incluyen en el Convenio Multilateral, en adelante CML, adoptado para facilitar la implementación de las medidas propuestas en BEPS.

En consecuencia, la OCDE publicó en noviembre de 2016, basándose en la Acción 15 del Proyecto BEPS, la versión final del CML que tenía como finalidad la implementación de medidas mediante las que se pretendía evitar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios por parte de los tratados internacionales. Con ello, se pretende unificar la implementación de las Acciones BEPS, evitando que éstas sean objeto de múltiples negociaciones para su inclusión en los tratados bilaterales.

La firma del CML tuvo lugar el 7 de junio de 2017, con más de 76 países firmantes. No obstante, la repercusión

(1) Cuando hablamos del Estado de la fuente se hace referencia al Estado donde se ejerce la actividad económica por parte del «Establecimiento Permanente» distinto del Estado de Residencia.

de este Convenio Multilateral se ve limitada, ya que países de significativa importancia, como Marruecos, Brasil o EEUU, no lo han suscrito.

El CML prevé, mediante la inclusión de la propuesta de la Acción 7 del plan BEPS, una nueva redacción del artículo 5 del MCOUDE «Establecimiento Permanente», que lucha contra la elusión artificiosa de la existencia de establecimientos permanentes.

Este Convenio Multilateral no funciona como un Protocolo de un tratado bilateral que directamente corrige el texto del tratado, sino que se aplica junto a los convenios existentes, modificando su aplicación para implementar las medidas BEPS.

Tras la entrada en vigor del CML, una vez ratificado por España, alguno de los artículos de los convenios suscritos por España, como el caso del artículo 5 CDI en relación con la figura del Establecimiento Permanente, podrían verse modificados automáticamente en la medida en que otro Estado haya adoptado el mismo artículo. Se prevé la preparación de textos consolidados de los convenios para facilitar la claridad en la lectura e interpretación de los mismos.

El CML es una norma de carácter internacional cuya vigencia jurídica no resulta inmediata, sino que puede calificarse como un «supertratado» que permite su renovación automática, reescribiendo o añadiendo nuevas cláusulas sobre los CDI.

2.1. El concepto de «Establecimiento Permanente» de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del MCOUDE

El primer apartado del artículo 5 recoge una definición genérica sobre qué debe entenderse por establecimiento permanente, al expresar que «la expresión de establecimiento permanente significa un **lugar fijo de negocios** mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.»

Acto seguido, para ayudar en la delimitación del concepto de Establecimiento permanente, el apartado 2 del artículo 5 dispone una lista no taxativa con los ejemplos más claros de qué estructuras pueden entenderse constitutivas de establecimientos permanentes, pudiendo leerse en el citado apartado lo siguiente:

«La expresión de 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. Los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier tipo de extracción de recursos naturales.»

Se debe poner de relieve que, el punto de partida para la delimitación del concepto de establecimiento permanente lo encontramos en el «lugar fijo de negocios». El concepto de «lugar fijo de negocios» no debe ser entendido de manera rígida, sino de manera que se incluya en él cualquier instalación que sea utilizada para la realización de actividades de la empresa que se encuentre a su disposición. El lugar de negocios no tiene por qué ser propiedad de la empresa, este hecho resulta irrelevante, siendo lo realmente importante que exista el derecho de utilización del local a cargo de la sociedad.

En los comentarios al MCOUDE explica la visión abierta que debe adoptarse a la hora de entender el «lugar fijo de negocios» en el que opera el EP. Así, se dispone en estos comentarios que:

«la expresión "lugar de negocios" abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. **Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio.** Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.»

Los comentarios, hacen hincapié en el hecho de que no es necesario que una empresa ostente el título legal formal para la utilización de dicho lugar de negocios. Incluye para clarificar este apartado el siguiente ejemplo:

«Puede existir un establecimiento permanente cuando una empresa ocupe de forma ilegal un emplazamiento desde el que explota su actividad. Según la definición, el lugar de negocios debe ser "fijo". En consecuencia, normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. Es irrelevante el período durante el cual una empresa de un Estado contratante opera en el otro Estado contratante sino lo hace en un lugar determinado, pero ello no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo. Basta con que el equipo permanezca en un lugar determinado.»

Además, el concepto de fijeza también debe ser entendido en un sentido amplio, sin que deba estarse a la noción de éste en relación con la estancueidad geográfica de la mercantil, sino que debe entenderse en términos de continuidad y habitualidad de la actividad empresarial en un punto geográfico determinado sin que tenga por qué coincidir la oficina o el centro de negocios concreto. Para evitar una interpretación demasiado cerrada del término «fijeza», ésta debería ser entendida, de acuerdo con el espíritu del instrumento internacional, en relación a la coherencia entre los trabajos desarrollados en el Estado de la fuente en relación con la actividad de la mercantil, con independencia de si la misma se ha llevado a cabo en uno o varios lugares. Lo relevante es, en definitiva, que se esté ejerciendo una actividad empresarial de manera continuada en el tiempo en una jurisdicción distinta del Estado de residencia. Circunstancia ésta que ha sido tratada por nuestros Tribunales, como estudiaremos en los apartados siguientes de este estudio.

La amplitud del término se pone de relieve en el hecho de que, en los Comentarios del MCOCODE, se indique que *puede existir un establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, manejo, control y mantenimiento de tales equipos*. Concepto éste en el que se ahondará en el apartado destinado al «Establecimiento Permanente Digital».

De la lectura de estos comentarios se desprende que la interpretación del EP que realicen los Estados que hayan introducido en sus ordenamientos jurídicos internos Convenios para evitar la Doble Imposición de acuerdo con el MCOCODE, como es el caso español, debe hacerse de manera eminentemente elástica. En consecuencia, a la hora de analizar la existencia o no de EP se debe entrar a desentrañar si la empresa extranjera tiene a su disposición un lugar en el que realizar su actividad empresarial con independencia, lo que denota que estamos ante un concepto altamente casuístico que habrá de ser analizado atendiendo siempre a las particularidades del caso concreto.

El MCOCODE de 2017 incorpora algunas precisiones en relación con la definición del concepto «lugar fijo de negocios». Así, clarifica qué debe entenderse por poder de disposición de las instalaciones de la empresa, el carácter legal/nominal de la noción de empleado, la estancueidad de cada periodo impositivo respecto a la caracterización del EP o los trabajos que pueden realizar los empleados desde su casa (*home office*), y su posible consideración como un EP.

Ahora bien, las reglas generales establecidas en el apartado primero deben ser analizadas teniendo presentes una serie de excepciones recogidas en el apartado 4 que delimitan en sentido negativo el concepto de EP.

Así, puede leerse en el apartado 4, modificado en el MCOCODE de 2017, que:

«No obstante las disposiciones anteriores de este artículo consideran que la expresión de "establecimiento permanente" no incluye:

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 de recoger información para la empresa;

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

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), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.»

Esta serie de limitaciones buscan diferenciar qué debe considerarse como actividad principal de la mercantil por la que efectivamente se obtienen beneficios empresariales, de aquellas que son auxiliares, preparatorias o incluso incidentales, para someter a gravamen en el Estado de la fuente exclusivamente las primeras. Esta cláusula no debe interpretarse entendiendo que todo EP que tenga relaciones comerciales únicamente con su Casa central, sin que tenga relaciones con terceros, ya no sea susceptible de ser calificado como un EP a efectos de lo dispuesto en el MCOCODE. Si la actividad de la empresa en la jurisdicción distinta a la de su residencia no tiene un carácter auxiliar, preparatorio o residual, existirá un EP cuyas rentas podrán someterse a gravamen por el Estado de la fuente⁽²⁾.

Ahora bien, los comentarios a este artículo del MCOCODE, influenciados por el Plan de Acción BEPS quieren evitar que se configuren las estructuras empresariales

(2) Véase sentencia TS de 20 de junio de 2016, caso Dell España.

internacionales, forzando la norma e instalando —aparentemente— en el Estado de la fuente estructuras que lleven a cabo actividades auxiliares o preparatorias con la única finalidad de evitar la existencia de un establecimiento permanente en otro territorio en el que la entidad no residente sí realiza efectivamente actividades empresariales.

Con las modificaciones introducidas en el MCOODE, en concreto en la última letra del apartado, se incluye una regla «antifragmentación» con la intención de que no se pretenda calificar como auxiliares o preparatorias determinadas actividades realizadas por la entidad que examinadas en su conjunto exceden de dicha noción, con la única intención de evitar la tributación en el Estado de la fuente, sorteando lo dispuesto en los Convenios Bilaterales.

Por último, en relación con este apartado, indicar que la figura del establecimiento permanente puede dividirse en dos vertientes, la primera relativa al EP general, caracterizado por existir un «lugar fijo de negocios», de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 5 del EP —teniendo en cuenta todas las vicisitudes planteadas— y, por otro lado, los establecimientos permanentes que son considerados como tales por expresa dicción legal. Estos últimos, son principalmente los EP de construcción y los agentes dependientes, que serán objeto de análisis específico en el apartado siguiente.

2.2. El concepto de «Establecimiento Permanente» de acuerdo con lo dispuesto en la normativa española

El concepto de EP regulado en nuestra normativa interna lo encontramos regulado en el artículo 13 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, en adelante, LIRNR.

Con carácter previo a adentrarnos en el contenido del precepto, cabe recordar que la aplicación de la norma interna en materia de tributación internacional es de carácter supletorio a la normativa internacional. Por ello, para aquellos países con los que España haya firmado Convenios de Doble Imposición resultará prevalente la noción del mismo que en el Convenio se haya dado, de acuerdo con lo comentado en el apartado anterior en relación con la interpretación dada en el MCOODE.

Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 13.1 LIRNR:

«a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.»

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.»

Como puede observarse de la lectura del precepto, la noción de establecimiento permanente que dispone la normativa interna se asemeja en gran medida a lo establecido en el artículo 5.1 y 5.2 del MCOODE. Y, en consecuencia, podemos entender que una persona opera a través de un establecimiento permanente cuando, ejerza en territorio español una actividad de manera continuada en el tiempo, incluyéndose además unos supuestos que se consideran por expresa dicción legal como Establecimientos Permanentes.

Existen varias diferencias entre la redacción convencional de la noción de «Establecimiento Permanente» y la contenida en nuestra normativa interna. Entre ellas, cabe destacar las siguientes:

- El artículo 13.1 LIRNR indica como ejemplo de Establecimiento Permanente las «explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias». No obstante, el apartado segundo del artículo 5 del MCOODE no las incluye entre sus ejemplos. A pesar de ello, el concepto de explotaciones podría enmarcarse dentro de lo dispuesto en el artículo 6 del MCOODE, en relación con la regulación de la tributación de los rendimientos inmobiliarios. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 del MCOODE, los rendimientos inmobiliarios pueden someterse a gravamen en el Estado de la fuente, de modo que, en la medida en que los rendimientos de las explotaciones sean considerados como rendimientos inmobiliarios, su tributación coincidirá con la que hubiese tenido lugar de calificar a estas explotaciones como un EP.
- Nuestra normativa interna, a diferencia de lo dispuesto en el art. 5.6 del MCOODE, en la definición de EP no distingue entre la existencia de un agente dependiente o independiente de la empresa, simplemente indica que concurrirá un EP cuando el No Residente actúe en España por medio de un agente autorizado para contratar en su nombre y por su cuenta, cuando haga uso de dichas facultades.

- En el apartado 4 del Artículo 5 del MCOODE, se excluyen de la noción de EP a aquellos supuestos o instalaciones que tengan un carácter accesorio, preparatorio o auxiliar. No obstante, la normativa interna no entra a delimitar el concepto de EP excluyendo aquellas instalaciones que puedan tener un papel residual en el ejercicio de la actividad empresarial.

Cabe añadir que, la LIRNR establece una precisión en relación con las personas no residentes que sean participes en una entidad en atribución de rentas. En virtud del artículo 35 LIRNR, los miembros no residentes de entidades en atribución de rentas constituidas en España que desarrollen una actividad económica en territorio español se considerará que disponen, automáticamente, de un EP en nuestro territorio.

III. TIPOLOGÍA DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Además de los «Establecimientos Permanentes» que pueden enmarcarse dentro de la noción general del mismo prevista en el artículo 5.1 MCOODE, encontramos dos tipologías adicionales de éstos:

- Las obras de construcción si su duración excede los 12 meses (ex. art. 5.3 MCOODE), y
- La figura del agente dependiente (ex. art. 5.5 y 5.6 MCOODE).

3.1. Las construcciones como «Establecimientos Permanentes»

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 5.3 del MCOODE, «una obra o proyecto de construcción o instalación solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses».

Los comentarios a este apartado precisan que el elemento determinante para que se considere que existe un EP de construcción es el elemento temporal, esto es, que la obra exceda de doce meses. Se puntualiza que, «cualesquiera de estas actividades que no cumplan con esta condición no constituirán por sí mismas un establecimiento permanente, aunque incluyan una instalación como por ejemplo, una oficina o un taller». Sin embargo, prosigue el comentario puntualizando que, si dicha oficina o taller se utiliza en varios proyectos de construcción y las actividades realizadas ahí van más allá de meras actividades auxiliares o preparatorias, se entenderá que sí existe un establecimiento permanente cuando cumpla con los requisitos generales para su existencia, incluso si ninguno de los proyectos de construcción o de instalación tiene una duración superior a los 12 meses.

Respecto al concepto de obra o proyecto de construcción o instalación, se entiende comprendido cualquier tipo de construcciones (edificios, carreteras, puentes, canales), rehabilitaciones, tendidos de conducciones, excavaciones de terrenos o el dragado de fondos.

Por otro lado, en relación con el periodo de 12 meses de duración de la obra, se debe computar el mismo de manera separada para cada proyecto. Se especifica en los comentarios que «para determinar la duración de la obra o proyecto no se computará el tiempo que el contratista haya dedicado anteriormente a otras obras o proyectos sin relación con aquella o aquel. Una obra de construcción deberá considerarse como una unidad incluso si se basa en varios contratos, a condición de que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico.»

Con esta especificación se busca evitar que las obras se fraccionen a través de diversos contratos con la finalidad de sortear la calificación de la misma como «Establecimiento Permanente» por exceder el plazo de 12 meses. Con la misma finalidad, se introduce en el comentario 19 del artículo 5 MCOODE que, «las interrupciones estacionales o por otra causa deben entrar en el cálculo de la duración de la obra.»

En la normativa interna, la regulación del plazo por el que una construcción se considera como un establecimiento permanente, se rebaja a los 6 meses. Además, cabe incidir que en determinados Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por España, consideran, también, que existe establecimiento permanente cuando las obras de construcción, instalación o montaje superen el plazo de 6 meses. Este es el caso de los Convenios firmados por España con Brasil o Estados Unidos.

3.2. Agente dependiente

La segunda figura de establecimiento permanente por expresa dicción legal la encontramos en el supuesto «Agente dependiente».

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.5 del MCOODE, «cuando una persona distinta de un agente independiente actúe por cuenta de una empresa, ostente y ejerza habitualmente en su Estado contratante poderes que le faculten 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», a menos que éstas tengan un carácter auxiliar o preparatorio de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.4 del MCOODE.

En el apartado 6 del artículo 5 del MCOODE, delimita negativamente aquellas figuras que no constituyen un EP en contraposición con la figura del agente dependiente.



Con la configuración del Establecimiento Permanente a través de un agente dependiente, se está desechando el requisito del «lugar fijo de negocios» que caracterizaba la conceptualización de Establecimiento Permanente general. Tampoco resulta necesario que existan empleados que se desplacen al Estado fuente. La clave para que exista un EP por la actuación del agente dependiente es que éste tenga facultades propias de contratación. Como puede leerse en los propios comentarios:

«El apartado 5 se basa, por consiguiente, en la hipótesis de que solamente las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa de la que dependen. En tal caso la persona tiene potestad suficiente para vincular la empresa a las actividades empresariales en el Estado considerado.»

Estos contratos, además, deben comprender aquellos que estén relacionados con operaciones que constituyan la actividad propia de la empresa. No es relevante que la persona tenga potestad para contratar personal. Lo importante es que sea capaz de formalizar contratos que vinculen a la empresa en el desarrollo de su objeto social en el Estado de la fuente.

En los comentarios a este apartado se precisa que los agentes dependientes *«pueden ser sociedades o personas físicas y no tienen por qué ser residentes ni poseer un lugar de negocios en el Estado donde operen por cuenta de la empresa. Hubiera sido contrario al interés de las relaciones económicas internacionales establecer que cualquier persona que depende de la empresa pudiera determinar la existencia de un establecimiento permanente de esta última.»*

Por otro lado, la figura del agente independiente regulado en el apartado 6 del artículo 5 MOCDE no implica *per sé* que éste tenga capacidad para ordenar por cuenta propia sus factores de producción, sino que debe existir una efectiva desvinculación respecto del no residente. Para determinar si estamos ante una agente independiente, los comentarios disponen que, estaremos ante tal figura si:

- a) es independiente de la empresa jurídica y económicamente, y
- b) actúa en el ejercicio normal de su actividad cuando lo hace por cuenta de la empresa.

Como ejemplo de lo anterior, se indica en los Comentarios que un agente es independiente cuando, es normalmente responsable de los resultados de su trabajo ante la empresa a la que representa, sin que ello implique

que esté sometido a un control importante sobre la forma en que lo efectúa.

La noción de EP a través de un agente dependiente se ha visto altamente influenciada por la propuesta de la Acción 7 del Plan BEPS, incorporada a la actualización del MOCDE de 2017.

Esta Acción 7 del Plan BEPS recae expresamente sobre la concreción del agente dependiente, independiente y en especial sobre la figura del comisionista. La OCDE puso el acento en la importancia de regular la figura del comisionista para tratar de eliminar planificaciones fiscales que se venían sirviendo de esta figura para esquivar el nacimiento de un Establecimiento Permanente en el Estado de la fuente.

Los trabajos del Proyecto BEPS se centraron en la problemática de los comisionistas y en concreto de los que actúan en nombre propio o por cuenta ajena. Así, con la nueva redacción del artículo incorporado al Convenio Multilateral y al MOCDE de 2017, se permite que exista la figura del Establecimiento Permanente en aquellos casos en que el agente, comisionista, concluya contratos en nombre propio, aunque por expreso encargo de la empresa no Residente, constituyendo tal facultad la existencia de un Establecimiento Permanente. Ahora, el precepto no suprime la figura del comisionista como constitutivo de un EP, pero evita calificarla como agente independiente, ya que las características del mismo dependerán de las relaciones que ostente con la entidad no residente, del grado de vinculación a la misma y de la capacidad de auto-organización económica y legal que ostente. La nueva redacción del precepto, tiene un carácter abierto, lo que permite que se entienda que existe un establecimiento permanente cuando el agente dependiente concluya contratos sin que actúe en nombre de la empresa no residente.

Con anterioridad a la modificación de la redacción dada al precepto, la interpretación realizada por la doctrina administrativa y la jurisprudencia española, ya reconocía la existencia de un establecimiento permanente por las actuaciones realizadas por un comisionista en nombre propio y por cuenta ajena⁽³⁾.

Para ello, la doctrina española, se apoyaba en lo dispuesto en el Comentario 32.1 del artículo 5 del MOCDE en sus versiones anteriores a la de 2017. En este comentario se indicaba que se opera en un Estado por mediación de un agente dependiente cuando éste dispone de la facultad de concluir contratos en nombre y por cuenta de la empresa considerándose que esta circunstancia **se da, no sólo en los casos en los que el agente concluya lite-**

(3) Véase, entre otras, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012, sobre el caso Dell español.

ralmente contratos en nombre de la empresa, sino también en aquellos otros en que concierte contratos que la vinculen, aunque no se finalicen efectivamente a nombre de aquella.

Ya en el año 2008, la DGT en sus consultas vinculantes de 20 de noviembre V2191-08 y V2192-08, indicaba que cuando una sociedad filial de una matriz suiza comercializa en nombre propio, pero por cuenta de la sociedad suiza, **la realización o no de contratos en nombre del comitente, no es requisito por sí solo para considerar que se actúa como agente dependiente o independiente de esa empresa. Debe analizarse si el agente vincula con sus actos al comitente, si le obliga frente a terceros.**

A idéntica conclusión se llega por parte del Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución del 15 de marzo de 2012.

Posteriormente, los tribunales de justicia han seguido perpetrando este criterio, ahora, bajo expreso amparo del artículo 5 MCOCODE tras su modificación de 2017, tal y como analizaremos en el apartado siguiente del artículo.

Los comentarios del MCOCODE 2017 analizan con mayor detalle el carácter vinculante del contrato al que está facultado a perfeccionar el agente. En este sentido, se indica como causa suficiente para considerar que la persona actúa por cuenta de la no residente, el hecho de que participe activamente en la negociación de todos los elementos del contrato que vinculen a la empresa.

Con la nueva definición de agente dependiente e independiente dada en el MCOCODE, se intenta evitar establecer listas ejemplificativas de qué debe entenderse por agente dependiente e independiente. Por el contrario, se busca otorgar mayor relevancia a los aspectos sustanciales de la relación entre el agente y la entidad a la que presta sus servicios. Todo ello, como indicábamos, con el fin de evitar planificaciones fiscales transnacionales agresivas.

IV. EL ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE «LUGAR FIJO DE NEGOCIOS» Y DEL «AGENTE DEPENDIENTE» REALIZADA POR LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA

Adentrándonos en la interpretación del «lugar fijo de negocios» realizada por la doctrina administrativa, la Dirección General de Tributos ha desarrollado el concepto de «asentamiento operativo complejo con coherencia económica», en relación con la determinación de la existencia de un Establecimiento permanente en el

caso de grupos multinacionales que operan en nuestro territorio a través de filiales.

En este sentido, entiende la doctrina administrativa⁽⁴⁾ que, debe hacerse una análisis funcional y factual de la situación y de las funciones y riesgos asumidos por la entidad no residente en España a través de sus filiales e incluso de los servicios prestados por terceros por cuenta de la sociedad matriz. De este modo, si del análisis se determina que la sociedad matriz no residente, a través de estas relaciones está asumiendo ciertos riesgos o funciones, ya sea por sí o a través de la organización del grupo y que estos servicios se realizan por cuenta de la sociedad matriz, podría considerarse la existencia de un Establecimiento Permanente en España.

En la **consulta V1746-17**, la DGT analiza la existencia de un establecimiento permanente en relación con un grupo empresarial, cuya casa central reside en Holanda, prestándose en España un servicio de maquila a través de una filial española encargada de realizar en nuestro territorio determinados plásticos y resinas con una plantilla de 750 trabajadores. En este supuesto, analizando la DGT bajo el prisma del «Asentamiento complejo operativo» la situación planteada por la consultante, determina que:

«(...) cabría considerar que las actividades de planificación e impartición de directrices realizadas por SBV en su calidad de principal no pueden dar lugar a existencia de establecimiento permanente. En este caso no se cita en ningún momento que se desplacen empleados de SBV a España, ni existe un lugar concreto a disposición de ésta para realizar las labores de supervisión que otorgan los contratos.

En conclusión, es fundamental que la sociedad española realice su actividad independientemente, así, siempre que se cumplan las circunstancias mencionadas por la consultante, si la sociedad española realiza y organiza, con sus propios medios materiales y humanos, su propia actividad de fabricante, aunque sea con riesgos limitados (contratos de maquila, tal como se indica en el escrito de consulta), se considera que la SBV no tiene establecimiento permanente en España por la actividad de fabricación en un lugar fijo de negocios.

Si la sociedad española asumiese otros riesgos o realizase funciones diferentes a las mencionadas en el escrito de la consulta, por cuenta de la sociedad holandesa, podría considerarse la existencia de un establecimiento permanente.»

Como puede observarse, la DGT hace depender la existencia de EP a si la sociedad No Residente ejerce funciones de dirección y control con la entidad suficiente, así como a la asunción de riesgos y funciones a través de su filial.

(4) Véanse las consultas V2191-08, V2192-08, V1746-17.

En esta misma **consulta V1746-17** se analiza la posible existencia de un EP por la constitución de una sociedad española, integrante del grupo empresarial holandés dedicada a la promoción de ventas. Para ello, se procede a analizar si las funciones realizadas por esta sociedad española dedicada a la comercialización de los productos, puede considerarse como un EP bajo la figura del agente dependiente. Así, se concluye que, si esta mercantil actúa con independencia jurídica y económica y actúa en el ejercicio normal de su actividad cuando lo hace por cuenta de la empresa no residente, esto es, si la mercantil española pudiese considerarse como agente independiente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.6 del MCOUDE, no podría entenderse que la entidad comercializadora española actúa como un agente dependiente y que, por tanto, exista un EP en España.

Dicho lo anterior, la DGT salvaguarda las conclusiones alcanzadas, indicando que debe tenerse en cuenta la **visión global de la sociedad no residente y del entramado de filiales radicadas en España que actúan bajo su supervisión**. Así, determina que:

«si la actividad esencial de la no residente se realiza en España, aunque sea de forma instrumental, a través de sus filiales, y por su cuenta, no sería rechazable entender que pueda considerarse la existencia de un establecimiento permanente con coherencia económica y geográfica, quedando comprometidos en el establecimiento permanente los ingresos obtenidos en España.»

En conclusión, cuando una sociedad filial actúe como un agente dependiente de su entidad matriz, ésta podría ser considerada en relación con las rentas obtenidas en España como consecuencia de las actuaciones realizadas por su cuenta por la filial, como un contribuyente en el IRNR con Establecimiento Permanente.

Otra consulta de gran relevancia en la interpretación del «lugar fijo de negocios» la encontramos en la **consulta V2221-19** emitida por la DGT el 19 de agosto de 2019. La cuestión planteada en este supuesto hace referencia a la existencia de un establecimiento permanente en España de una sociedad alemana dedicada al lavado, reparación y mantenimiento de vehículos, por trabajos a realizar en diferentes eventos en España en relación con el lavado de los vehículos y su transporte por las ciudades en las que celebren los eventos.

Para llevar a cabo estos servicios, se indica que la sociedad alemana contratará a unos 30 trabajadores en cada evento, siendo el tiempo medio de duración de cada evento de 15 días.

En este caso, la DGT debe analizar si la realización de tales actividades, propias del objeto social de la mercantil, puede subsumirse en lo dispuesto en el artículo 5.1 del CDI como lugar fijo de negocios. Para ello, acude al

párrafo 6 de los Comentarios al apartado 1 del artículo 5, actualizados en el 2017, en el que se determina que:

«(...) 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.»

Atendiendo a tales comentarios, la DGT determina que, a pesar de que se realicen las actividades a través de personal de la empresa, pues la empresa extranjera procede a la contratación de trabajadores en España, **no existe un lugar de negocios fijo**, ya que los eventos se realizan en diferentes ciudades de España. Además, **al no realizarse tales servicios de manera recurrente o periódica, tampoco podría entenderse que existiera un EP en España**, basando su conclusión en la ausencia de actividad durante más de seis meses y en la falta de periodicidad de la misma, acudiendo para ello a lo dispuesto en los párrafos 28 y 29 de los Comentarios al artículo 5.1 MCOUDE 2017, en los que se analiza que:

«Aunque las prácticas adoptadas por los países miembros en lo tocante a los requisitos temporales han diferido, la experiencia ha demostrado que lo normal es considerar que no existe establecimiento permanente en aquellas situaciones en las que la actividad económica se desarrolla en un país a través de una sede que se mantiene durante menos de seis meses (a la inversa, la experiencia demuestra que hay muchos casos en los que se ha considerado que existía establecimiento permanente cuando el lugar de negocios se mantenía durante un período superior a seis meses.)

29. Una excepción a esta práctica generalizada era la de las actividades de naturaleza recurrente; en esos casos, debe tenerse en cuenta tanto la duración de cada uno de los períodos durante los que se utiliza el lugar de negocios, como el número de veces que se produce dicha utilización.»

Mención especial merece la **sentencia dictada por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, nº recurso 2555/2015 de fecha 20 de junio de 2016**, en relación con el **caso Dell España**. La cuestión sobre la que entra a conocer nuestro Alto Tribunal, versa sobre si la mercantil DELL PRODUCTS LTD, con residencia fiscal en Irlanda opera en España por medio de un establecimiento permanente a través de su filial española DESA.

En la fundamentación jurídica de la sentencia, se pone de relieve que la operativa seguida por la mercantil No Residente, DELL PRODUCTS LTD, consistía en la utilización de las instalaciones de su filial española DESA para realizar funciones de: promoción, venta y captación de cliente, gestión de pedidos y control de recepción y distribución de productos, marketing y publicidad para toda la clientela de DELL PRODUCTS LTD en España, servicio de almacén y logística, servicios de instalación, gestión de cobro para toda la clientela de DELL PRODUCTS LTD en España, control de solvencia y créditos.

De acuerdo con el análisis de tal operativa, el TS llega a la conclusión de que las actividades desarrolladas por DELL PRODUCTS LTD en España superan en mucho el servicio de almacenaje que queda excluido del concepto de establecimiento permanente por el artículo 5.4 del Convenio. Ello, con independencia de que DELL PRODUCTS LTD pudiese realizar determinadas actividades en Irlanda. Por tanto, el Tribunal considera que sí existe un lugar de negocios en el que la mercantil no residente ejerce su actividad en España, lo que resulta constitutivo de un Establecimiento Permanente en nuestro territorio, sin que las funciones realizadas en éste puedan ser tildadas de auxiliares o preparatorias —excepción a la definición de EP ex. art. 5.4 MCOODE—. Además, la interpretación realizada por el TS de los Comentarios al MCOODE, ponen de manifiesto que no resulta necesaria la utilización directa y física del establecimiento para que se entienda cumplido el requisito de lugar fijo de negocios. Como puede leerse en el FD cuarto:

«Pero con carácter general, en modo alguno se desprende de los términos del citado precepto y de los Comentarios vistos, la exigencia de la relación directa y utilización física del establecimiento como reclama la parte recurrente, resultando de todo punto correcta la extensión que a la expresión otorga la Sala de instancia.»

Como se ha puesto de manifiesto la Sala de instancia, siguiendo el parecer del acuerdo de liquidación, deja sentado las funciones que realiza DPI en las instalaciones y con el personal de DESA, y su carácter sustancial en la actividad empresarial que desarrolla DPI, evidenciando que DESA no actúa como un mero órgano auxiliar de DPI. Son conclusiones derivadas de los medios de prueba y su valoración, y para ello se remite a lo recogido en el acuerdo de la Administración, lo que hace la sentencia es una remisión al mismo, el cual a su vez tiene reflejo en la resolución del TEAC, y atendiendo a los hechos que sirve de soporte en la determinación de cada una de las funciones que DPI realiza a través de DESA, se llega a la conclusión de que "lo cierto es que las actividades de la entidad recurrente antes descrita se han realizado en España a través de DESA en sus instalaciones —lo que implica puesta a disposición— y con personal de DESA"

Además de analizar el lugar fijo de negocios, la AEAT entra a cuestionar la posible existencia de un agente dependiente por parte de la filial española del grupo DELL, que actuaría por cuenta de la no residente en nuestro

territorio. En relación con la interpretación del apartado 5 del artículo 5 MCOODE, la Sala entiende que lo relevante a la hora de determinar si efectivamente las funciones desarrolladas por DESA pueden ser subsumidas en el concepto de agente dependiente, son (FD5):

«(...) no es tanto que medie un determinado contrato, un determinado vínculo contractual, sino la vinculación funcional, que el agente posea poderes suficientes para vincular al comitente, dentro del desarrollo habitual de la actividad empresarial conforme a las instrucciones y bajo el control del mismo; de suerte que ha de atenderse no tanto a las formas que unen a comitente y agente, como al análisis funcional y fáctico que definen la relación existente realmente manifestada por el alcance y límites de las instrucciones, grado de control, asunción de riesgos y/u organización empresarial, de la que surge la dependencia que debe ser de alcance sustancial y no meramente preparatorio o auxiliar.»

El Tribunal Supremo reitera la necesidad de atender a la realidad del contrato y de las relaciones prestadas por la filial española en relación con el funcionamiento del grupo empresarial, dejando a un lado interpretaciones formalistas y literales del MCOODE. Como puede leerse en el FD5:

«Todo lo cual responde a la finalidad y función a cumplir en la regulación de la fiscalidad internacional, que pretende la distribución equitativa de las cargas impositivas y de los beneficios empresariales entre los Estados, en un escenario muy diferente al existente en el momento en el que surgen los Convenios de Doble Imposición, un mercado globalizado en el que las compañías multinacionales tratan de trasladar los beneficios obtenidos en otros Estados hacia uno de baja tributación. No cabe, pues, la interpretación estrictamente formalista-literal y estática que pretende la parte recurrente, aún cuando en momentos determinados tribunales de otros países, noruegos o franceses, como indica la parte recurrente hayan acudido a dichas interpretaciones de Convenios de Doble Imposición análogos al que nos ocupa.»

Por tanto, tal interpretación realizada por nuestra jurisprudencia, rechaza de pleno una interpretación literal del precepto por el que se pretendía esquivar la existencia de agente dependiente —y por tanto de un EP— cuando éste actuase en su propio nombre, aunque por cuenta de terceros, adelantándose a lo que posteriormente se recogerá en la Acción 7 del Proyecto BEPS y dará lugar a la modificación del artículo 5 del MCOODE a través del CML, como se ha comentado.

Por último, en relación con las últimas sentencias que interpretan la noción del Establecimiento Permanente, encontramos la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de octubre de 2018 nº rec. 630/2015, sobre el «Caso Honda». El objeto a analizar por la Audiencia Nacional, en adelante AN, se circunscribía a establecer si Honda Motor Europe LTD, Sucursal en Francia, entidad residente en Francia en los periodos 2005 a 2007, obtuvo rendimientos en España mediante un establecimiento perma-



nente o no. La AN procede a la delimitación del concepto de Establecimiento Permanente contenida en el CDI suscrito entre el Reino de España y la República Francesa, el cual se adopta siguiendo el MCOCD.

Para poder delimitar si Honda Motor Europe operaba en España a través del EP, se indica debe analizarse cuál era el modo de operar de HONDA FRANCE en España. Así, hasta el año 1999 HAESA, mercantil española integrada en el grupo multinacional de Honda, era la empresa que adquiría los productos producidos en el extranjero y se los vendía a los concesionarios de Honda en España. A partir del año 1999 el vendedor de los productos pasó a ser formalmente la entidad francesa, convirtiéndose formalmente la filial española, en una mera prestadora de servicios a la entidad francesa.

En los años 2005 a 2007 —que son los ejercicios enjuiciados— la entidad francesa se valía de medios de la empresa española para desarrollar la actividad de distribución en España en todas sus fases: selección de concesionarios, control de ventas, garantías, pagos y cobros, publicidad, control directo de las firmas que le prestan determinados servicios de logística. Además, la AN destaca que del análisis **global de la forma de operar del grupo multinacional Honda en España**, la empresa española, pese a que ya no vendía los productos y formalmente era un prestador de servicios, la realidad es que siguió realizando exactamente las mismas funciones que cuando ella era la distribuidora oficial de los vehículos de Honda en España, y sólo formal y jurídicamente cambió la titularidad de dicha actividad a Honda France.

En conclusión a lo anterior determina la AN que, Honda France tenía un establecimiento permanente en España, ya que las actividades de ésta se encontraban *centralizadas en España en las instalaciones de HAESA*. Añade, además, que *poco importa que la entidad no residente (HONDA FRANCE) sea o no propietaria o arrendataria de tales medios e instalaciones, pues así lo dicen expresamente los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE; y a ello conduce todo razonamiento hecho simplemente con sentido común, pues Honda France y HAESA dependen de una única voluntad, la de la matriz última del Grupo multinacional japonés HONDA al que pertenecen ambas, que ejercía y ejerce un poder omnipresente y omnímodo sobre las decisiones de las dos*.

Como vemos, la Audiencia Nacional, procede a realizar **una fotografía global del funcionamiento del grupo multinacional Honda en España** para determinar si entre las funciones desplegadas a través del personal y las instalaciones de la filial española de Honda, la entidad no residente, Honda France, realizaba funciones que excediesen a las de mera preparación o auxiliares. Finalmente, en atención a dichas funciones desarrolladas por la entidad no residente a través de la filial española, determina

que la entidad de las mismas merece considerar la existencia de un EP en nuestro territorio, como puede leerse en el último párrafo de su FD 6:

«Podemos afirmar que la recurrente tenía un lugar fijo de negocios en España, disponiendo de un emplazamiento o ubicación física, una instalación, lugar o centro de trabajo en territorio español, desde el cual la entidad no residente realizaba toda su actividad, de modo que se justifique su sometimiento a gravamen en nuestro país, y procede desestimar el presente recurso contencioso-administrativo.»

La línea jurisprudencial en esta última sentencia, como vemos, se nutre de las interpretaciones realizadas tanto por el Tribunal Supremo como por la doctrina administrativa, en relación con una interpretación elástica de la figura del «Establecimiento Permanente». Todo ello, siendo plenamente coherente con los comentarios al MCOCD 2017. Así, se aparta de una interpretación literal del precepto, para analizar el concepto de «lugar fijo de negocios» en sentido amplio, del mismo modo que el concepto de agente dependiente. La clave para ello es tener una visión global del funcionamiento del grupo empresarial internacional y cuál es su operativa en el territorio nacional. Solo de este modo, se puede determinar la realidad sobre la existencia de un EP en España.

V. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DIGITAL

La Acción 1 del Proyecto BEPS de la que emana el espíritu del Proyecto BEPS en su conjunto, ataja los desafíos de la economía digital en relación con la tributación de las empresas multinacionales cuyo negocio es mayoritariamente digital.

Con esta Acción 1 se pretende establecer unas reglas de atribución de los rendimientos empresariales enfocados en los beneficios empresariales obtenidos por sociedades que operen a través de las nuevas tecnologías digitales.

Se pone el acento en la remodelación del artículo 7 del MCOCD para adaptarlo a la nueva forma de operar de las empresas, ya que, en la redacción primigenia del mismo, no era posible si quiera imaginar la operativa actual de algunas multinacionales con modelos de negocio desmaterializados y que realizan su actividad económica sin apenas medios materiales —tangibles— ni humanos.

El objeto de regulación del «Establecimiento Permanente Digital», como no podía ser de otro modo, va dirigido a aquellas mercantiles cuya actividad tiene un contenido digital, esto es, la prestación de servicios o venta de bienes de contenido digital. Entre estas actividades encontramos los servicios prestados por buscadores de internet y correo electrónico, producción y descarga de

aplicaciones, gestión de contenidos audiovisuales o, por ejemplo, servicios prestados a través de redes sociales.

La tributación de las empresas digitales plantea los siguientes retos:

- El *primero* de ellos, hace referencia a la dificultad de obtención de ingresos en el Estado de la fuente, al ser difícil delimitar el nexo entre la entidad no residente y el territorio en el que se ejerce la actividad digital.
- El *segundo*, es que el concepto de EP en el MCOODE no está redactado pensando en el desarrollo de actividades de este perfil, por lo que en muchos casos las actividades realizadas por las empresas digitales no pueden enmarcarse en la noción actual de «Establecimiento Permanente».
- En *tercer lugar*, se establece la dificultad de atribuir los beneficios a los activos intangibles del propio modelo de negocio en relación con una jurisdicción determinada.
- *Por último*, nos encontramos con la dificultad de atribuir riesgos específicos de la cadena de valor en relación con la obtención de beneficios. En el Proyecto, se parte de que la gestión de los riesgos debe hacerse desde el lugar de residencia de la mercantil, en contraposición con la posible localización de los activos intangibles los cuales gozan de una movilidad superior.

Para afrontar estos retos, resultaba necesario reorganizar el concepto de «Establecimiento Permanente» en su conjunto.

Los avances en relación con la delimitación del Establecimiento Permanente deben ir encaminadas a la determinación de si las actividades realizadas por las empresas digitales —teniendo en cuenta la gran variedad de éstas— pueden subsumirse en la redacción actual del artículo 5 del Convenio o si el reconocimiento de un EP digital necesita de la existencia de una modificación del propio precepto.

Los dos elementos más importantes que pueden extraerse de las empresas digitales son:

- El sitio web o ciber sitio, y
- El servidor.

La cuestión a delimitar es, si la ubicación de estos dos elementos tiene la entidad suficiente para determinar la presencia física de una mercantil en otra jurisdicción diferente a la de su residencia.

Ya en los comentarios al MCOODE de 2010, se atajaba los problemas que podían plantearse en relación con el

Comercio Electrónico, incluyendo un subapartado propio dentro de los comentarios al artículo 5 del MCOODE. En éstos, se indicaba que *«si bien la ubicación de un equipo automatizado operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza, ha de distinguirse entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias, y los datos y aplicaciones informáticas.»*

Para determinar la existencia del EP por empresas dedicadas al comercio electrónico, en los comentarios se distinguía entre ciber sitio (web site) y servidor.

Así, podía leerse que *«un ciber sitio que sea una combinación de aplicaciones informáticas —software— y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible. Por lo tanto, un ciber sitio no tiene una localización que constituya un "lugar de negocio", ya que en lo que respecta a las aplicaciones informáticas —software— y a los datos contenidos en ella no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos. Por otra parte, el servidor que almacena el ciber sitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un "lugar fijo de negocios" de la empresa que explota el servidor. La diferencia entre un ciber sitio y el servidor, donde este se almacena y se usa, es importante, ya que la empresa operadora del servidor puede ser diferente de la empresa que desarrolla la actividad mercantil a través del citado ciber sitio.»*

Por tanto, un primer acercamiento para determinar la existencia de un EP digital la encontramos en la posibilidad de poder ubicar un servidor en un determinado territorio, para poder marcar así la fijeza del elemento conector.

Los comentarios al MCOODE 2017, también mantienen estas precisiones de manera que, la *web site* o ciber sitio por sí solos no pueden entenderse como un «lugar fijo de negocios» a los efectos contemplados en el artículo 5 del MCOODE. El servidor en el que el ciber sitio es almacenado, por el contrario, al poder determinar una localización física del mismo sí se acepta la posibilidad de que éste constituya un establecimiento permanente, cuando supere para ello los requisitos contenidos en el apartado 4 del artículo 5 en relación las actividades realizadas, que no pueden tildarse de auxiliares o preparatorias.

Los comentarios al MCOODE rechaza que la figura del EP del agente dependiente pueda ser interpretada para dar cabida al EP digital. Parece dudoso que el servidor tenga capacidad para contratar por cuenta de la empresa, ni puede entrar a negociar las cláusulas vinculantes del acuerdo. La operativa de estas empresas digitales a la hora de operar suele ir unida a la aceptación de un contrato genérico por el que se aceptan las cláusulas estan-

darizadas del mismo, sin que exista una individualización atendiendo a la figura del contratante, y sin que en muchas ocasiones el contratante sea consciente de tales cláusulas.

Como vemos, existen dificultades con la actual redacción del artículo 5 MCOCD E de encuadrar la figura del «Establecimiento Permanente Digital», motivo éste por el que el Proyecto BEPS que influencia la última versión del MCOCD E no fue capaz de alcanzar una definición de éste que encajase lo suficientemente bien como para permitir la inclusión del EP digital.

De entre las propuestas que actualmente existen para la inclusión del EP digital en el artículo 5 MCOCD E, que se regularía en el apartado 8, destacamos la realizada por los profesores Peter Hongler y Pasquale Pistone, en las que se recoge la redacción del concepto de EP digital del siguiente modo⁽⁵⁾:

«Si una empresa en un Estado contratante proporciona acceso a una aplicación electrónica, una base de datos, un mercado en línea, un almacén u ofrece servicios de publicidad en un sitio web o en una aplicación electrónica utilizada por más de 1.000 usuarios por mes domiciliados en el otro Estado contratante, se considerará que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante si el importe de los ingresos de la empresa debido a los servicios mencionados en el otro Estado contratante excede de XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF, Etc.) anuales.»

En relación con la consideración actual del EP digital, la Dirección General de Tributos, en adelante DGT, ha seguido el criterio marcado por la OCDE, como puede observarse en sus **consultas V1947-13, V0109-16, V0066-18**.

En la última de ellas, la DGT, en relación con la calificación de la actividad de comercio electrónico destaca la relevancia de los presupuestos de la definición del EP consistentes en el lugar «a disposición» y el tipo de actividad realizado a través del servidor. Lo que está realizando, en definitiva, es intentar aplicar los criterios generales contenidos en el artículo 5 MCOCD E al comercio electrónico, convirtiendo el problema de la determinación del EP en algo casuístico. Así, la DGT determina que, atendiendo a un conjunto de circunstancias fácticas y jurídicas, el servidor puede estar a disposición de la entidad no residente; pero incluso en el caso de que concu rriera tal lugar a disposición, la actividad realizada a través

del servidor tendría que superar el umbral sobre su carácter accesorio, considerando la actividad y negocio realizado por la entidad no residente; en este sentido, lo normal es que un servidor no determine la presencia de un EP y en el caso de que existiera la atribución de beneficios podría resultar de carácter residual.

Varios países han adoptado diferentes mecanismos para atraer la tributación de los beneficios procedentes de empresas dedicadas al comercio electrónico. Estados como, Reino Unido, Australia o India han implementado normas antiabuso como el *Diverted Tax Profit* o Impuestos de Compensación.

En el marco de la Unión Europea también existe una propuesta de Directiva en relación con la noción de «presencia digital significativa» y el beneficio imputable a la misma.

Ante la necesidad de delimitar el concepto de EP digital, tanto la OCDE como la UE y la ONU continúan desarrollando trabajos e iniciativas que permitan hacer frente a los nuevos retos que entrañan las nuevas operativas de trabajo de los grupos empresariales multinacionales y que aporten un mayor equilibrio en la tributación de las actividades desarrolladas en el marco de la economía digital.

VI. CONCLUSIONES

La noción de EP se encuentra en constante evolución, y debe ser adaptada a los nuevos tiempos en los que la economía digital juega un papel dominante.

Con la actualización del MCOCD E 2017 se han solucionado algunos problemas hasta el momento existentes en relación con la consideración del comisionista, que actuaba en nombre propio y por cuenta ajena, como un EP en el Estado de la fuente, pese a que estos problemas ya habían sido salvados de facto por la doctrina administrativa y la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Se ha ampliado la interpretación del término EP, en relación con las actuaciones de comisionistas o agentes con capacidad vinculante para contratar en relación con la empresa no residente, así como la restricción del concepto de actividad auxiliar o preparatoria. Estas modificaciones, influenciadas por la Acción 7 del Plan BEPS permiten someter a gravamen determinadas estructuras

(5) La Redacción original del texto la encontramos en el «*Paper Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*»:
«If an Enterprise resident in one Contracting State provides access to (or offers) an electronic application, database, online marketplace, storage room or offer advertising services on a website or in an electronic application used by more than 1.000 individual users per month domiciled in the other Contracting State, such enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if the total amount of revenue of the enterprise due to the aforementioned services in the other Contracting State exceeds XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF, etc.) per annum.»

empresariales internacionales que, hasta el momento, camuflaban sus actividades en el Estado de la fuente para evitar el nacimiento de un EP en dicho territorio.

La Acción 1 del Plan BEPS, relativa a la economía digital todavía no ha tenido cabida en el MCOCDE, no obstante, resulta acusada la necesidad de delimitar el concepto del EP digital para equilibrar la tributación de los beneficios empresariales de las empresas dedicadas a la prestación de servicios o entregas de bienes digitales, que cada vez están ganando mayor importancia debido — como no podía ser de otro modo— a los efectos de la globalización económica en la que vivimos.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- AAVV., «4ª Parte. Tributación de no residentes», *Todo Fiscal 2019*, Wolters Kluwer España, febrero 2019.
- AAVV., «La noción de establecimiento permanente en los convenios (art. 5 MOD CDI)», *CISS FISCAL*, 2019.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.; CARMONA FERNÁNDEZ, N.; MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; TRAPÉ VILADOMAT, M., *Convenios de doble imposición. El impacto de BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*, CISS, 2019.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N., «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica Tributaria*, nº. 145/2012, págs. 39-57.
- HONGLER, P.; PISTONE, P., *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD, Working Paper, 20 January 2015.
- JIMÉNEZ VALLADOLID DE L'HOTELLEIRE-FALLOIS, D. J., «La atribución de beneficios al establecimiento permanente de agencia: ¿una reconsideración del criterio arm's length?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº. 403, octubre 2016, págs. 5-38, CEF.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, julio de 2010, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, noviembre de 2017, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.
- PEDROSA LÓPEZ, J. C. «Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE», *Revista Técnica Tributaria*, nº 125, Sección Estudios, Segundo Trimestre de 2019, AEDAF.