



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

El concepto tributario de Establecimiento Permanente

Presentado por:

Carlos Matesanz Martínez

Tutelado por:

Susana Aníbarro Pérez.

Valladolid, 29 de Septiembre de 2020

Resumen.

En el presente trabajo, dedicado al análisis de la Institución del Establecimiento Permanente, se estudia la repercusión que, tanto las Nuevas Tecnologías de la Información y Comunicación, como Internet han tenido sobre los modelos tradicionales de comercio provocando la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios hacia territorios de baja o nula tributación distintos del Estado de la fuente donde se generan las rentas objeto de imputación.

El enfoque principal del estudio se dirigirá a la labor realizada, en este aspecto, por organizaciones internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos o el G20. El objetivo a conseguir será la actualización de las tradicionales herramientas utilizadas como criterios de imputación de las rentas generadas en un Estado por las grandes sociedades multinacionales ante los emergentes modelos de comercio electrónico y los problemas que ello plantea.

Palabras clave: Establecimiento Permanente, Modelo de Convenio tributario de la OCDE, Comercio Electrónico, Economía Digital.

Abstract.

In this paper, an analysis is made of the impact that both the New Information and Communication Technologies and the Internet have had on traditional business models, causing the erosion of the tax base and the transfer of benefits to low-income territories. null taxation other than the State of the source, where such income is generated.

The main focus of the study will be directed to the work carried out in this regard by international organizations such as the Organization for Economic Cooperation and Development or the G20. The objective to be achieved will be to update the traditional concepts used as tools in terms of subjecting income to taxation generated by companies in the State of source in the face of emerging electronic commerce models in which physical presence and permanence are not be an essential element.

Keywords: Permanent Establishment, OECD Model Tax Convention, Electronic Commerce, Digital Economy.

1. INTRODUCCIÓN.....	8
2. ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN INTERNA.....	9
2.1 LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	9
2.2 LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.....	11
2.3 LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....	13
2.4 LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.....	13
3. REGULACIÓN INTERNACIONAL DEL CONCEPTO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	16
3.1 LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LOS MODELOS DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS Y DE LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS.....	16
3.2 EL FENÓMENO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y EL PLAN "BEPS" OCDE / G20..	19
3.3 EL TRABAJO REALIZADO POR LA UNIÓN EUROPEA.....	22
3.4 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 5 DEL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO DE LA OCDE EN UN CONTEXTO PRE-BEPS.....	23
4. LA OBSOLESCENCIA DEL CONCEPTO TRIBUTARIO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	32
4.1 LA FALTA DE ADAPTACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A LA ECONOMÍA DIGITAL.....	32
4.2 LAS PROPUESTAS DE CAMBIO.....	33
4.3 EL PROBLEMA DEL NEXO. LAS DISTINTAS PROPUESTAS.....	34
4.3.1 LA PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA.....	35
4.3.2 LA RETENCIÓN EN FUENTE.....	39
4.3.3 OTRAS OPCIONES, GRAVAMEN DE EQUIPARACIÓN O IMPUESTO PROGRESIVO.....	40
4.4 LAS OBRAS DE CONSTRUCCIÓN, INSTALACIÓN Y MONTAJE Y LA FRAGMENTACIÓN DE CONTRATOS. APARTADO 3 DEL ARTÍCULO 5.....	41
4.5 EL APARTADO 4 DEL ARTÍCULO 5. ACTIVIDADES AUXILIARES Y FRAGMENTACIÓN DE ACTIVIDADES.....	41
4.6 LOS SUPUESTOS DE AGENCIA.....	44
4.6.1 EL CASO DEL AGENTE DEPENDIENTE.....	44
4.6.2 EL SUPUESTO DEL AGENTE INDEPENDIENTE.....	46

5. LAS MODIFICACIONES REALIZADAS EN EL ARTÍCULO 5 A LA LUZ DE LOS INFORMES FINALES DEL PROYECTO BEPS.....	47
6. CONCLUSIONES.....	55

1. INTRODUCCIÓN.

En este trabajo se aborda el estudio del instituto del Establecimiento Permanente (en adelante, EP) examinando su regulación tanto interna como internacional, para posteriormente analizar la crisis que la institución está sufriendo en la actualidad debido al efecto que las nuevas tecnologías han tenido a nivel tanto económico como social.

En parte, se procederá a un análisis de la repercusión que tienen las nuevas Tecnologías de la Información y la Comunicación en el marco de la economía digital, situándola en un contexto BEPS y post-BEPS, centrándonos en la relación entre el estatuto del EP como criterio de sujeción de las rentas generadas de forma virtual. Para lo que es necesario dedicar unas líneas al tema de la presencia digital significativa y al trabajo realizado por el Grupo de Expertos en fiscalidad de la Economía Digital (en adelante, GEFED) como órgano Auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos¹ (en adelante, OCDE).

Ante el fenómeno del comercio electrónico, el actual concepto de EP está obsoleto y desactualizado, provocando grandes pérdidas a las Administraciones tributarias de los Estados que mantienen relaciones económicas significativas con grandes multinacionales con domicilio en terceros Estados que, mediante una política fiscal agresiva, y amparándose en las lagunas que las nuevas formas de comercio generan, consiguen evadir sus impuestos.

Las nuevas tecnologías comerciales que dan paso al desarrollo de las Tecnologías de la Información y la Comunicación permiten a las empresas gestionar a distancia muchas de sus funciones que, en un pasado próximo, requerían de presencia física en el Estado en el cual se desarrolla la actividad económica.

¹ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico fue creada para sustituir la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económica de 1948, creada para administrar la ayuda del plan Marshall. Nace oficialmente el 30 de septiembre de 1961 y establece su sede en París.

Queda patente que en la actualidad es posible desarrollar actividad económica en un Estado sin necesidad de presencia física en este, lo que otorga a muchas empresas un amplio margen de maniobra que les permitirá desplazar muchas de las funciones necesarias para realizar dicha actividad a nuevas ubicaciones que no coincidan con Estado donde se generan las rentas hacia territorios de baja o nula tributación

Es imprescindible hacer referencia a la labor realizada por organizaciones internacionales como la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU) o OCDE destinada a actualizar la normativa en esta materia para tratar de poner remedio al problema del fraude y la evasión fiscal.

En el presente trabajo, se procederá en primer lugar a realizar un análisis de la regulación interna del EP para, posteriormente seguir con su regulación a nivel internacional enfocándonos en las distintas actualizaciones que, desde el año 1992, se vienen introduciendo en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE hasta el día de hoy, haciendo especial referencia a la labor realizada en este campo por OCDE y el GEFED en asociación con el G/20 y la Unión Europea.

2. ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN INTERNA.

2.1 LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

Aunque en nuestra Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) no podemos encontrar una definición de aplicación general para el concepto de EP, es cierto que la misma se refiere a él en sus artículos 47 y 48 en cuanto a representación y domicilio fiscal.²

² De Gandarilla Grajales, Francisco Adolfo Gutiérrez: *El concepto tributario de Establecimiento Permanente*. Editorial Comares. 2010. P. 138.

En primer lugar, debemos acudir al artículo 47 de la LGT en lo que respecta a la "Representación de personas o entidades no residentes", el cual dispone que "a los efectos de sus relaciones con la administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante con domicilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a través de un EP, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando, por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida, así lo requiera la Administración tributaria. Dicha designación deberá comunicarse a la Administración tributaria en los términos que la normativa del tributo señale."

En segundo lugar, y en lo atinente al marco regulador del domicilio fiscal, el artículo 48.2 letra d), de la misma LGT dispone que "Para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo. En defecto de regulación, el domicilio será el del representante al que se refiere el artículo 47 de esta ley. No obstante, cuando la persona o entidad no residente en España opere mediante EP, el domicilio será el que resulte de aplicar a dicho EP las reglas establecidas en los párrafos a) y b) de este apartado".

Los párrafos a) y b) del apartado 2 del artículo 48 operan, por lo tanto, para los casos en los que el no residente, tanto persona física como jurídica, actúe dentro del territorio español mediante EP. Los criterios a seguir varían según el caso, estableciendo la legislación que:

"a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel

donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.

b) Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

2.2 LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

La falta de regulación en nuestra LGT de un concepto específico de EP nos obliga a dirigirnos a los textos normativos de la parte especial.

Debe, en cualquier caso, tenerse en cuenta que la regulación contenida en la normativa interna solo se aplicará en caso de ausencia de Convenio de Doble Imposición o en los supuestos de falta de regulación en el mismo.

Es de gran relevancia en este sentido la definición contenida en el artículo 13.1 letra a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre el Impuesto de la Renta de no Residentes (en adelante, TRLIRNR).

Este artículo contiene, además de una definición general, un listado del tipo de instalaciones que podrán constituir un EP.

En concreto, por lo que aquí interesa, el precepto citado señala que "se entenderá que una persona física o entidad opera mediante EP 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 EP 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.”

El marco regulador que nos proporciona este precepto guarda similitud con el que podemos encontrar en el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y el patrimonio de la OCDE (en adelante, Modelo de Convenio de la OCDE).

Estos dos artículos, el 13.1 del TRLIRN y el 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, coinciden en lo esencial, ya que el legislador interno se ha inspirado tradicionalmente en el Modelo de Convenio de la OCDE para definir el concepto de EP, aunque con ciertas discrepancias.

Tanto uno como otro nos proporcionan una definición general del concepto de EP seguida de un listado abierto casuístico de lo que debe entenderse como tal.

La norma española hace una distinción de dos modalidades claras de EP. Por un lado, podemos encontrar las instalaciones o lugares de trabajo y por otro el agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente. En cualquier caso, tanto un artículo como el otro hacen referencia al EP físico o personal.³

Como muestra de las discrepancias a las que antes se ha hecho referencia podemos señalar que en nuestro derecho interno se utiliza el concepto de “lugar de trabajo”, considerando como tal aquel lugar de trabajo de cualquier índole, dotando a la expresión de una gran flexibilidad interpretativa al no adjetivarla como “fijo”.

De esta forma podemos incluir en la regulación propia del EP a los lugares “no fijos” de trabajo, citando, a modo de ejemplo, a las oficinas móviles, o a los medios de transporte, que con mayor dificultad podrían

³De Gandarilla Grajales, Francisco Adolfo Gutiérrez: *El concepto tributario de Establecimiento Permanente*. Ob. Cit., P. 140.

incluirse en el Modelo de Convenio de la OCDE al hacer éste referencia al "lugar fijo de negocios".⁴

2.3 LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, o LIS, cuando se dedica a regular el EP de Sociedades residentes en el territorio español, intenta establecer una serie de medidas fiscales tendentes a eliminar en el territorio nacional cualquier fenómeno de doble imposición jurídica, con la finalidad de potenciar la actividad española en el extranjero.⁵

Su artículo 22 tiene por objeto establecer exenciones en relación con la tributación de rentas obtenidas con mediación de EP por sujetos pasivos del impuesto.

Pues bien, su apartado 3 contiene una definición de EP a efectos de la LIS con la que el legislador dota de uniformidad al concepto legal de EP dentro de la imposición directa. En esencia, se entenderá que constituyen EP aquellos a que se refiere el artículo 13.1 letra a) del TRLIRNR.

Pero cabe puntualizar que pueden derivarse dos diferencias de las definiciones contenidas en ambos artículos.

La definición a definición contenida en la LIS antes de su actualización en el año 2014 era más escueta que la que podemos encontrar en el TRLIRNR , dejando de lado supuestos constitutivos de EP como las minas, los pozos de petróleo y las explotaciones agrícolas o forestales, que su última actualización incluye.

2.4 LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

En cuanto a la regulación del EP en la legislación de La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (en

⁴ De Gandarilla Grajales, Francisco Adolfo Gutiérrez: *El concepto tributario de Establecimiento Permanente*, Ob. Cit., P. 140.

⁵ De Gandarilla Grajales, Francisco Adolfo Gutiérrez: *El concepto tributario de Establecimiento Permanente*, Ob. Cit., Pp. 153.

adelante, LIVA), debe tenerse en cuenta que la regulación que en este texto se da no ha de coincidir exactamente con la que podamos obtener de otros cuerpos legales como por ejemplo en la LIS o en el TRLIRNR.

En todo caso no se puede comparar la relevancia que ostenta la regulación del EP en la imposición directa a la hora de determinar la tributación de un inversor, con la que pueda tener a efectos del IVA.⁶

Esto no quiere decir que el EP carezca de importancia a efectos del IVA, solo que no goza de un carácter articulador del impuesto hasta el punto del que disfruta en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En virtud del artículo 84.1 de la LIVA "Tienen la consideración de sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido las personas físicas o jurídicas que, ostentando la consideración de empresarios o profesionales, realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos a dicho impuesto. "

La LIVA considera, en su artículo 84.2, que se encuentran establecidos en territorio español los sujetos que tengan en el:

- Su sede de su actividad económica.
- El domicilio fiscal.
- Un EP que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestación de servicios sujetas al Impuesto.

Respecto al último punto de los mencionados, se aclara que puede entenderse que un "EP interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas. "

⁶ De Gandarilla Grajales, Francisco Adolfo Gutiérrez: *El concepto tributario de Establecimiento Permanente*, Ob. Cit., P. 351.

Téngase presente que, siendo el IVA un impuesto armonizado, la normativa interior converge con la que podemos encontrar a nivel comunitario. En concreto, tendrán la consideración de EP a efectos de este impuesto, cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales, según el apartado 2 del artículo 69.3 del mismo cuerpo legal. En particular, según el 69.3.2 de la LIVA, tienen la consideración de EP:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Para que podamos entender que existe operativo un EP a efectos de la LIVA es necesario que exista un lugar fijo de negocios donde un no residente realice actividades empresariales o profesionales.⁷

⁷ En virtud del artículo 5.2 de la LIVA se entenderá que realizan actividades empresariales o profesionales todas aquellas personas que realicen actividades que impliquen "ordenación por cuenta propia de los factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

En resumen, los requisitos del EP atendiendo a la normativa de la LIVA serían los siguientes.

- Actividad empresarial realizada por un empresario no residente.
- Lugar fijo de negocios vinculado a un territorio.
- Inexistencia de personalidad jurídica propia.
- Integración de medios materiales y humanos
- Existencia de actividad empresarial efectuada en beneficio del EP.

3. REGULACIÓN INTERNACIONAL DEL CONCEPTO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

3.1 LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LOS MODELOS DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS Y DE LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS.

La regulación internacional del concepto de EP se encuentra en los Convenios para la Doble Imposición elaborados por la OCDE y la ONU. Para comprender la importancia de estos en el ámbito internacional resulta oportuno dedicar unas líneas a este fin.

Hoy en día es imposible entender el funcionamiento de los sistemas tributarios a nivel internacional sin tener en cuenta la red de convenios internacionales que los Estados utilizan para evitar la doble imposición.

Estos convenios estructuran el ejercicio de la potestad tributaria de los Estados en el marco de las relaciones internacionales entre los mismos, dando solución a situaciones que, de otra forma, serían una constante fuente de disputa.

Para comprender la importancia de estos instrumentos jurídicos debemos remontarnos a sus orígenes en el periodo de entreguerras donde los primeros informes y proyectos de Modelo de Convenio dieron lugar a

los dos primeros Modelos de Convenio para abordar el problema de la doble imposición internacional, siendo estos los Modelos de Convenio de México y Londres, ambos del año 1946, fruto del trabajo de la Sociedad de Naciones.

Estos suponen un primer paso hacia la resolución de controversia en materia de doble imposición internacional, conformando una guía para fijar pautas de distribución de competencias tributarias entre Estados.

Así las cosas, los Modelos de Convenio nacen como herramientas complementarias a los convenios bilaterales entre Estados, como una aportación de las organizaciones internacionales del momento y ante la necesidad de fijar de alguna forma un contenido homogéneo para el tratamiento internacional de los problemas que pudieran surgir en materia de doble imposición, teniendo siempre en cuenta que cada Estado ejerce la potestad tributaria en defensa de sus intereses financieros con independencia del resto.

La OCDE fue fundada en París en el año 1961 con el fin de coordinar las política económicas y sociales de los 37 Estados que, hoy en día, forman parte ella.

Con relativa rapidez, la carga de establecer las pautas para resolver un conflicto internacional en materia de tributación fue a parar sobre los hombros de la OCDE, que se pone a la cabeza del proyecto realizando un trabajo que será el escenario previo a la elaboración del primer modelo de convenio para la doble imposición.

Este camino comienza en la década de los 50 con la creación de algunas instituciones, entre ellas la del EP, y la elaboración de informes referidos al problema de la doble imposición. Estos factores dieron lugar al primer proyecto de modelo convenio de 1963 que termina por desembocar en la creación del primer modelo de convenio sobre la doble imposición en el año 1977.

La seguridad jurídico tributaria que este documento genera lleva a los estados que mantienen relaciones económicas de relevancia con otros a ajustar su política internacional tributaria en materia de transacciones tomando como base las directrices del modelo de convenio. Desde los años sesenta, la política adoptada por España en la negociación de convenios de doble imposición se basa en el modelo de convenio de la OCDE.

El Modelo de Convenio se ha ido actualizando periódicamente desde el año 1992. Con el paso de los años y el avance de la tecnología, el modelo de convenio comienza a ser un material obsoleto, incapaz de dar solución a los problemas inherentes al uso de las nuevas tecnologías de la información y comunicación.

Los Modelos de Convenio nacen con la finalidad de servir de guía en los procesos de negociación de los convenios bilaterales internacionales fiscales entre Estados proporcionando unas bases y unas directrices de reparto de competencia tributaria. De esta forma se acaban convirtiendo, tanto los modelos como sus comentarios, en el esqueleto de los convenios celebrados para evitar la doble imposición. Son fruto del consenso entre los países interesados y forman parte del sistema de "soft law", normas que sin llegar a ser vinculantes nos proporcionan pautas para una posterior regulación dotando de seguridad jurídica a las partes ya que representan el punto de inicio en las negociaciones de los convenios fiscales y son la estructura básica común de todos ellos.

Por su lado los comentarios al modelo de convenio cumplen con la función de interpretar las normas contenidas en el mismo. Son una herramienta útil para determinar el significado que deba darse a los conceptos contenidos en el modelo. Contienen un muy variado contenido como ejemplos, aclaraciones o pareceres de las administraciones tributarias de algunos países o de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.

Para nuestro Tribunal Supremo, los comentarios al modelo de convenio son la auténtica interpretación que debe darse a los Convenios de doble imposición, pero en realidad ni el modelo ni los comentarios tienen rango de norma jurídica ni a nivel internacional ni a nivel interno en ninguno de los estados.

3.2 EL FENÓMENO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y EL PLAN "BEPS" OCDE / G20.

El concepto de EP es utilizado en exclusiva en el ámbito tributario con el objetivo de determinar el derecho que ostenta un Estado a gravar determinadas rentas empresariales generadas por un no residente en ese mismo territorio, por lo que es precisa la existencia de una definición de este que se adapte a la realidad de las actividades comerciales para evitar pérdidas en la recaudación de impuestos.

De esta forma, delimitar el concepto de EP y su contenido es imprescindible llegado el momento de determinar el sistema de reparto de la potestad tributaria sobre las rentas empresariales existentes entre dos estados que hayan suscrito un convenio para evitar la doble imposición.

De acuerdo con los convenios suscritos por nuestro país, una renta obtenida por un no residente únicamente será grabada en España cuando esta haya sido obtenida con mediación de un EP. Y es por esto mismo para lo que se crea este instituto, para que una determinada empresa residente en un determinado país, que realiza operaciones de carácter económico en otro u otros tribute en cada uno de ellos por el montante de rentas obtenidos en los mismos.⁸

Actualmente, y cada día más, la nueva manera de comerciar debido al avance de la tecnología provoca que ciertos conceptos tributarios, como el aquí nos interesa, requieran una revisión de su contenido.

⁸ Álamo Cerrillo, Raquel. "La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE." *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 5, 2015, Aranzadi, P.2

Dada la velocidad a la que avanza la economía digital junto con su marcado carácter internacional y el uso de las nuevas tecnologías de la información y comunicación (en adelante, TICs), es necesario una puesta a punto de la materia tributaria que se adapte a las exigencias de este nuevo tipo de comercio.

La OCDE ha realizado un tremendo trabajo en su afán por llevar a cabo esta actualización. Como ya se ha comentado anteriormente, el Modelo de Convenio tributario de la OCDE se ha ido actualizando periódicamente desde 1992.⁹

Sin embargo, a este respecto, no se han introducido verdaderas modificaciones, parcheando la normativa y subestimando al emergente fenómeno de la economía digital.

Así las cosas, y ante una patente realidad en la cual, la obsolescencia de la normativa tributaria internacional genera millones de pérdidas a las administraciones tributarias año tras año debido a la planificación fiscal de las empresas multinacionales que se aprovechan de las lagunas que esto genera en los procesos de interacción de los distintos sistemas tributarios, la OCDE se pone manos a la obra creando, en 2013, el GEFED, como órgano auxiliar al servicio de su Comité de Asuntos Fiscales.¹⁰

Desde 2013, el GEFED, ha estado trabajando en un plan de actuación compuesto por acciones, el denominado "Action plan on Base and Erosion Profit Shifting", cuya traducción al español sería "plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios", nacido ante la necesidad de evitar el fraude fiscal ocasionado por la economía digital.

⁹ García Prats, Francisco Alfredo. "Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición" *Crónica Tributaria*. Núm 133, 2009. Pp. 101- 107.

¹⁰ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: "Informes Finales." *Resumen Informativo*. 2015. P. 5.

De forma que, dentro del plan de actuación elaborado por la OCDE para hacer frente a los retos derivados de la emergente economía digital, podremos encontrar, entre otras muchas cuestiones, el análisis de la problemática que plantea la obsolescencia de la legislación atinente al concepto de EP y las medidas propuestas por la OCDE para su solución en la acción 7 del plan BEPS.

El EP es principal herramienta para determinar en qué Estado han gravarse las rentas obtenidas por las entidades no residentes que operan dentro del territorio nacional y, a nivel conceptual, es uno de los institutos que mayor problemática plantea.

Frente a la importancia económica y social que supone la falta de adecuación del concepto de EP a la realidad, la OCDE desarrolla un documento en el que trata este problema en exclusiva. La Acción 7 del proyecto, titulada "Acción 7 "impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente", está enfocada en su totalidad a revisar la definición de EP a nivel internacional por los motivos antes mencionados.¹¹

Hay que puntualizar que es muy común que los diferentes Convenios de Doble Imposición firmados por España, aun teniendo como base el Modelo de Convenio de la OCDE, tengan sus propias singularidades que deberán tenerse en cuenta a la hora de ser aplicados por las partes contratantes.

El concepto de EP que, con posterioridad, será objeto de examen es el que aparece reflejado en el Modelo de Convenio de la OCDE antes de su última actualización en 2017 a la luz de los informes finales del proyecto BEPS, fruto del esfuerzo realizado por el GEFED.

Estos, se publican el 5 de octubre de 2015, refiriéndose en exclusiva a la imposición directa, razón por cual el concepto que en el se

¹¹ Álamo Cerrillo, Raquel: "La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE." Ob. Cit., P. 2.

contiene no coincide en su totalidad con el concepto de EP que se maneja a efectos del IVA.

3.3 EL TRABAJO REALIZADO POR LA UNIÓN EUROPEA.

Por su parte la Unión Europea no se ha mantenido indiferente ante el problema de la deslocalización de las empresas y la erosión de la base imponible. Para ello crea una Comisión de Expertos en Fiscalidad de la Economía Digital con el objetivo de analizar ciertos problemas que giran en torno a practicas fiscales no deseadas, enfocándose en aquellas cuestiones que necesitan ser adaptadas a las nuevas transacciones económicas comerciales electrónicas.

Su primer informe se presentó en mayo de 2015 y sigue las directrices establecidas por la OCDE, aunque resume sus 15 acciones en tres básicas o principales:

- Combatir las prácticas de competencia fiscal.
- Revisar las reglas de cálculo de los precios de transferencia.
- Establecer un nexo de unión de las actividades gravables.

Todas sus acciones se dirigen a combatir las practicas fiscales ilegales y se encuentran divididas en distintas líneas de acción.

La tercera acción tiene como objetivo hacer tributar a las empresas que se mueven, prácticamente en exclusiva, en el marco de la economía digital y que realizan prácticas elusivas a nivel fiscal trasladando los beneficios obtenidos en el país de la fuente a territorios de baja o nula tributación amparándose en la falta de presencia física.

Es por ello por lo que sugiere que la nueva definición debe basarse, en resumen, en dos aspectos en concreto:

- La contratación a distancia y la distinción entre agente dependiente y comisionista.

- La definición de la exención de las llamadas "actividades auxiliares".¹²

En los dos casos mencionados, tanto en los casos de agencia como de comisionista, como en los supuestos de las actividades auxiliares, se muestra patente la necesidad de revisión de sus a la luz de la repercusión que las TICs e Internet tienen en su configuración legal.

Esto es debido a que en la economía digital la presencia física y la permanencia no son en todo caso necesarias para desarrollar una actividad económica, pudiendo servirse las grandes multinacionales de las lagunas legales que estas herramientas generan ya que, en los casos de agencia y comisionista se hace siempre referencia a una persona física, anteriormente imprescindible, pero no en la actualidad. Y,

Por otro lado, para los casos de las actividades auxiliares hay que tener en cuenta que lo que antes podía entenderse como tal, ya no lo sea, constituyendo en sí mismo una actividad económica autónoma y principal. Esto es así en el caso de los almacenes que, en un pasado en el que la presencia física era necesaria, estaban al servicio de la actividad económica principal. Pero con las TICs hay que tener en cuenta que la proximidad al cliente no requiere de contacto físico con lo que el propio almacenamiento, en este caso, tradicionalmente considerado como actividad auxiliar podrá considerarse como actividad económica principal ya que el resto de las transacciones pueden realizarse sin presencia física.

3.4 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 5 DEL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO DE LA OCDE EN UN CONTEXTO PRE-BEPS.

Según lo ya expuesto en párrafos anteriores la globalización junto con la velocidad a la que se abren paso en la sociedad las nuevas tecnologías son, en buena parte, los causantes del desfase de la normativa en materia tributaria, razón por la cual nace el proyecto BEPS-

¹² Álamo Cerrillo, Raquel: "La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente". *Departamento de Economía política y hacienda pública, política económica y estadística. Universidad de Castilla-La Mancha. Carta Tributaria*, núm. 13, 2016. P. 9.

OCDE/G20¹³. En adelante, procederé a realizar un análisis del antiguo artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, el cual nos proporciona el concepto de EP antes de su última modificación en el año 2017. El apartado 1 del artículo 5 dispone que "A efectos del presente Convenio, la expresión "Establecimiento Permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad."

En este apartado se encuentra la definición general de EP. De esto se deduce que un EP es aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Como se señala en los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE existen 3 puntos concretos que deben darse en la definición de EP, a saber:

- Existencia de un "lugar de negocios", -place of business- .

Se incluye cualquier local, instalaciones o medios materiales que puedan ser utilizados para la realización de la actividad económica de la empresa, pero bastaría con que hubiera un espacio disponible para el desarrollo de dicha actividad, con independencia de que esas actividades sirvan al fin último de la empresa en exclusiva o no.

Además, no será necesaria la existencia de ningún derecho legal de uso sobre el espacio utilizado para que legalmente pueda llegar a entenderse que existe un EP. Es indiferente que la tenencia del inmueble se realice a título dominical o de arrendamiento.

Se plantea, en este punto, el problema de los servidores de los que se sirve el tráfico digital. Desde el año 2003, los comentarios al modelo de convenio de la OCDE dejan claro que, para este tipo de supuestos en los que los servidores son utilizados como soportes de venta digital, estos no han de estar dirigidos ni supervisados por personal técnico para ser considerados lugar de negocios.

¹³ Grupo de los "20 Países industrializados y emergentes". Constituye a nivel mundial el principal espacio de deliberación política y económica. Las entidades políticas representadas por esta institución constituyen el 66% de la población mundial y el 85% del producto bruto mundial. Nació en 1999 y está formado por 19 países además de la Unión Europea.

- El "lugar de negocios" debe ser fijo.

El criterio de la vinculación geográfica ha ido cogiendo flexibilidad con el paso del tiempo, de manera que en la actualidad se viene admitiendo cierto grado de movilidad del lugar de negocios, pasando a un primer plano la permanencia del lugar en el tiempo dentro del territorio de un Estado.

De otro lado debe atenderse al carácter con el que se establece el lugar de negocios. Si desde un primer momento fue establecido como EP no habría más que hablar en este sentido. Pero también cabe la posibilidad de que se estableciera con carácter temporal y que, con el transcurso de unos determinados plazos, se acabe resolviendo que lo que en un principio no era sea ya un EP.

Cabe mencionar aquí la cuestión que plantean en este sentido las operaciones de comercio electrónico. El Modelo de Convenio de la OCDE nos da a entender que una "web site" no puede ser considerada como EP, al no ser una ser una cosa tangible que constituya un lugar fijo de trabajo con las condiciones antes explicadas. Pero sin embargo opta por dar la consideración de EP a los servidores en los que dicha web es almacenada considerándolo como algo más que un equipo que la soporta y que, como tal, tiene presencia física, por lo que el lugar donde se encuentre podrá ser considerado como lugar fijo de negocios.

De esta forma, en los casos en los que la empresa que utiliza los servidores los tuviera su disposición, estos podrán constituir un EP, aunque es común que la entidad que gestiona los servidores sea distinta a la que se sirve de ellos para la "web site".

- Desde este lugar de negocios deben llevarse a cabo las actividades de la empresa.

Cabe decir de esta nota característica del EP que la actividad empresarial no tiene que ser ininterrumpida, pero si regular y que la cuestión de qué supone actividad empresarial se decidirá conforme a la

normativa interna de los Estados contratantes. Tampoco es requisito para que se cumpla este punto que la actividad que se realice tenga carácter productivo.

Por lo que se refiere al apartado 2 del artículo 5 objeto de análisis, el mismo establece que "La expresión Establecimiento Permanente comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres;

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

En este punto del precepto se establece un listado ejemplificativo, no exhaustivo, de supuestos que en podrían considerarse EP en el caso de que cumplan los requisitos del anterior apartado. Estos ejemplos deben amoldarse a la definición contenida en el apartado 1 del artículo.

Los comentarios al apartado 2 contienen una serie de aclaraciones acerca de cómo deben interpretarse los conceptos que en él se incluyen."

El mismo apartado 3 del artículo señala que "Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye Establecimiento Permanente si su duración excede de doce meses. "

Como se observa, el apartado 3 del Modelos de Convenio tributario de la OCDE se dedica a regular la situación de las obras de construcción, instalación o montaje entre las que se pueden incluir la construcción de carreteras, puentes o canales, o el tendido de instalaciones, las cuales solo constituirán un EP en el caso de que su duración exceda del plazo de

12 meses, aunque en ocasiones existan Convenios que estipulen una duración menor. Como ejemplo de este tipo de variaciones pueden darse ampliando o, por el contrario, acortándolos plazos. En este sentido, podemos mencionar el convenio suscrito entre España y Hungría que incrementa la duración hasta 24 meses.

El umbral temporal de los doce meses ha dado lugar a problemas de fragmentación de contratos. Las empresas fraccionan sus actividades en contratos por periodos menores al límite impuesto en la normativa para eludir la consideración de EP.

En el caso de que España contratase con algún país con el que no tuviera Convenio regulador de la Doble Imposición, el plazo estipulado para este tipo de actividades, atendiendo a la legislación interna de nuestro país, será de 6 meses.

El apartado 4 del artículo establece " No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión 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. ”

El Modelo de Convenio nos proporciona en este apartado un listado de supuestos que, aun constituyendo auténticos lugares fijos en los que se desarrolla parte de la actividad de la empresa, han quedado fuera del listado ejemplificativo del apartado 2, mientras que conserven su naturaleza auxiliar a la actividad principal de la empresa.

El supuesto contemplado en el apartado c) hace referencia a los casos en los que el conjunto de mercancías de que una empresa dispone se someta a un proceso de transformación por parte de otra empresa, pero por cuenta de la primera.

El caso contenido en la letra e) restringe el alcance de la definición general contenida en el apartado primero de este artículo, mientras que el que se incluye en la letra f) prevé que cualquier combinación de las actividades mencionadas en las letras de la a) a la e) en un mismo lugar de negocios no constituirá un EP mientras esas actividades sigan conservando su carácter preparatorio o auxiliar.

El punto 5 del artículo dice textualmente que “No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la 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 se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la

consideración de dicho lugar fijo de negocios como un Establecimiento Permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.”

El caso del agente dependiente supone admitir la existencia de EP de una empresa en un determinado Estado aun sin encontrar en el mismo un lugar fijo de negocios que se ajuste a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de este artículo siempre y cuando se verifiquen una serie de condiciones.

En este sentido, se dispone que cuando una persona distinta de un agente independiente actúe por cuenta de una empresa y ejerza de forma habitual poderes en un Estado contratante que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se dará a la misma la consideración de EP.

En conclusión, las notas características que deben darse en un agente dependiente serían las siguientes:

- Tener poderes para concluir contratos en nombre de la empresa.
- Que exista cierta habitualidad para poder obligar a la empresa.
- Que los contratos realizados estén relacionados con la actividad a la que se dedique la empresa.

Quedarían fuera de este tipo de supuestos aquellos supuestos en los que la persona estuviera cualificada para concluir un solo contrato, al no cumplirse el requisito de la habitualidad.

Al referirnos a “la facultad para concluir contratos en nombre de la empresa” debemos entender que abarca los supuestos en los que una persona tenga la capacidad para negociar todos los aspectos de un contrato, aunque el contrato fuera firmado definitivamente por otra persona distinta de la empresa que lo formulo, e incluso en su domicilio.

A modo de ejemplo, los comentarios al Modelos de Convenio tributario de la OCDE incluyen como supuestos de existencia EP por agente dependiente los casos en los que una empresa tenga a un operario que solicite y reciba pedidos que son enviados a un almacén desde el cual las mercancías son enviadas y donde la empresa, no residente, aprueba rutinariamente este tipo de operaciones, por tener esta capacidad suficiente para concluir contratos en nombre de la empresa.

Los Comentarios al Modelo de Convenio, en su apartado 33, hacen referencia a la potestad para suscribir contratos asociados a la actividad principal de la empresa. Así el hecho de que una persona tenga la potestad suficiente como para poder negociar todos los elementos de un contrato significa que la empresa está ejerciendo de alguna manera autoridad en ese Estado, incluso en los casos en los que el contrato sea firmado por otra persona distinta a la anterior o en los que la persona no ostente el poder de representación formal de la empresa en ese Estado.

Para corroborar la existencia de un agente dependiente no se precisa de la existencia de una relación laboral con una persona física, sino que la condición de agente dependiente podrá recaer en una Entidad. Los comentarios al Modelo de Convenio aclaran que el agente dependiente no tiene que ser necesariamente residente en el Estado del EP ni tan siquiera tener un lugar fijo en el que realice sus negocios.

En relación al apartado 6 el mismo establece que "No se considera que una empresa tiene un Establecimiento Permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

En contraposición al punto anterior nos encontramos con una delimitación negativa del concepto de EP. No podremos considerar que una empresa tenga un EP en los supuestos en los que realice sus actividades, o parte de ellas, por medio de un corredor, comisionista

general u otro tipo de agente independiente, siempre que estos actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

Para que este agente tenga la condición de independiente deberá serlo tanto económica como jurídicamente, aun actuando por cuenta de la empresa extranjera. Es evidente que el comisionista no puede constituir un EP de la empresa extranjera, ya que constituye en sí mismo otra empresa. El hecho de que la matriz confíe en las competencias y conocimientos del agente es un factor indicativo de que el agente goza de independencia.

La independencia del agente con relación a la empresa se valorará en función del alcance de las obligaciones que este tenga. No existe independencia cuando la actividad comercial que desarrolla esa persona por cuenta de la empresa extranjera esté sujeta a un control significativo o a precisas y detalladas instrucciones. En el caso del agente independiente será necesario que este sea responsable por completo del resultado de su trabajo además de que el riesgo derivado del ejercicio de su actividad será en todo caso soportado por él."

El ultimo apartado del artículo señala que "El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de Establecimiento Permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en Establecimiento Permanente de la otra. ..

Como se puede apreciar, el apartado 7 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE cierra con una clausula clarificadora en virtud de la cual, en el caso de que una sociedad controle o sea controlada por otra que resida en otro estado parte del convenio o realice actividades empresariales en ese otro estado, no necesariamente la una constituiría un EP dependiente de la otra.

El principio de independencia fiscal de la filial, en virtud del cual la filial es una entidad legal independiente, que rige en el ámbito de las

relaciones entre las filiales y sus matrices es un ejemplo que corrobora lo dicho. Esto es que, aunque una sociedad controle la actividad económica de su filial, situada ésta en otro estado, no es causa suficiente para considerar a la filial como EP.

Por otro lado, podría darse la situación de que convivan en un mismo estado filiales y EP de la matriz, en los casos en los que la filial ponga a servicio de la matriz un lugar de negocios que cumpla los requisitos de este artículo, constituyéndose como EP, siempre que ésta ostente poder para concluir contratos en nombre de la matriz y realice la actividad de la empresa.

En caso de que la empresa subsidiaria residente en un estado contratante distinto al de la empresa matriz realizara las funciones propias de un EP atendiendo al apartado 5 de este artículo se le tratará como tal a nivel fiscal.¹⁴

4. LA OBSOLESCENCIA DEL CONCEPTO TRIBUTARIO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

4.1 LA FALTA DE ADAPTACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A LA ECONOMÍA DIGITAL.

El instituto del EP constituye una de las figuras más importantes a nivel de fiscalidad internacional, así como uno de las más conflictivos.

En la actualidad, las reglas de reparto de la potestad tributaria entre Estados estipulan que las rentas empresariales han de tributar en el país en el cual la empresa resida efectivamente con la única excepción de que esta, en sus relaciones económicas con terceros Estados, constituya un EP en ellos. Esta regla contenida en el Modelo de Convenio de la OCDE

¹⁴ García-Olías Jiménez, Carlos. "El concepto tributario de Establecimiento Permanente". *Área de derecho fiscal y laboral de Uría-Menéndez*. Pp. 229-234.

otorga potestad tributaria para gravar los beneficios en el Estado de la fuente, donde esas rentas se generan.¹⁵

Las nuevas tecnologías de la información y la comunicación irrumpen en la sociedad y en la forma de practicar el comercio poniendo de manifiesto la necesidad de adaptar los sistemas tributarios a esta nueva realidad.

Por ello, tanto las organizaciones internacionales como las jurisdicciones internas de los países buscan la manera de acomodar los clásicos sistemas y conceptos tributarios a las nuevas formas de realizar transacciones económicas.¹⁶

Recordando en síntesis lo dicho en epígrafes anteriores, el primer documento que diagnostica la insuficiencia del actual concepto de EP para hacer frente a los retos inherentes al fenómeno de la economía digital es el plan BEPS OCDE/G20 en su acción 7. En el documento se reconoce que en la actualidad es posible participar de forma activa en la vida económica de un país sin necesidad de presencia física en el mismo, razón por la cual debemos plantearnos si las actuales reglas permiten una justa distribución de la potestad tributaria entre Estados.¹⁷

4.2 LAS PROPUESTAS DE CAMBIO.

Desde la OCDE se reconoce que la interpretación legal del concepto de EP permite que las empresas concluyan contratos en jurisdicciones en las que la carga tributaria es más reducida, dejando de lado a los países en los que se originan las rentas, lo cual produce una

¹⁵ Moreno González, Saturnina. " Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo ", *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital*, Aranzadi, 2017 P. 119.

¹⁶ Álamo Cerrillo, Raquel: "La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente". Ob. Cit. P. 1.

¹⁷ Moreno González, Saturnina: " Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo " Ob. Cit., P. 121.

erosión de la base imponible que repercute negativamente en el conjunto de la economía y la sociedad.¹⁸

Ante la gravedad de las repercusiones de la inadecuación del concepto de EP a la realidad la OCDE en colaboración con el G20 han desarrollado varios documentos con el objetivo fundamental de proponer y solucionar los problemas relacionados con la Acción 7 de BEPS.¹⁹

Las propuestas de modificación se plasman finalmente en el informe final de la Acción 7 titulado "Acción 7, impedir la elusión fraudulenta del estatus de Establecimiento Permanente". Las modificaciones que encontramos en el informe se enfocan en evitar los problemas de fraude y evasión fiscal que sobre vuelan en la actualidad la figura del EP.²⁰

4.3 EL PROBLEMA DEL NEXO. LAS DISTINTAS PROPUESTAS.

La acción primera de BEPS pretende extraer una serie de soluciones, a modo de corolario, que tengan aplicación práctica y que estén relacionadas con el problema de la imposición de rentas virtuales. Se encuentra estrechamente relacionada con el resto de las medidas propuestas en las demás acciones del plan enfocadas a redefinir el régimen internacional de tributación de las grandes multinacionales que operan en el marco de la economía digital.

En el caso de la Acción 7 de BEPS la relación está bastante clara. Los informes finales de la Acción 7 de BEPS abordan algunos de los problemas relacionados con la elusión del estatuto de EP, pero resultan insuficientes a la hora de responder al problema del sometimiento a

¹⁸ Álamo Cerrillo, Raquel: " La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE. " Ob. Cit., P. 1.

¹⁹ Álamo Cerrillo, Raquel. "La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente. " Ob. Cit. P. 6.

²⁰ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: *Acción 7, Informe Final: Impedir la elusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente*. Éditions OCDE, P.16.

tributación de actividades empresariales, realizadas por las grandes multinacionales, totalmente desmaterializadas.²¹

De esta manera, parte de la doctrina califica como prioritario el deber de dirigir los esfuerzos en materia de tributación internacional a construir reglas que eviten la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios mediante movimientos de intangibles entre miembros de grupos empresariales sirviéndose de la economía digital como soporte.

Para cumplir con este propósito debemos de enfrentarnos al reto de configurar de forma precisa un concepto, una definición, de intangibles capaz de cumplir con el problema de resolver las cuestiones que las nuevas tecnologías están planteando a nivel de fiscalidad internacional.²²

Las propuestas de modificación aportadas por el GEFED han sido las siguientes:

- Introducción de un nuevo criterio de sujeción de las rentas o nexo basándose en la presencia digital significativa.
- Una retención en fuente.
- El establecimiento de un gravamen de equiparación o de un impuesto progresivo.²³

4.3.1 LA PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA.

Delimitar los rasgos característicos de una figura tributaria es una tarea laboriosa que debe ser objeto de debate tanto por la doctrina como por los órganos jurisprudenciales.

Establecer un concepto claro de presencia digital significativa para que, en su caso, pueda ser utilizado como nuevo criterio de sujeción de las

²¹ Moreno González, Saturnina. " Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo ", Ob. Cit., P. 133.

²² Cruz Padial, Ignacio. Sánchez-Archidona Hidalgo, Guillermo: "Economía Digital, Establecimiento Permanente y presencia digital significativa tras las conclusiones del informe del GEFED. " *Revista Quincena Fiscal*, Núm. .18, 2017, Pp. 3- 13.

²³ Moreno González, Saturnina: " Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo "; Ob. Cit., Pp. 125-132.

rentas o nexos, a un Estado, es en la actualidad uno de los grandes problemas que tanto la Unión Europea como la OCDE pretenden resolver.

Ha sido el GEFED el que con especial intensidad se ha dedicado a aclarar cuándo podemos considerar que existe presencia digital significativa y su utilización práctica como criterio de atribución de rentas.

Según el GEFED, el concepto de presencia económica significativa aparece directamente relacionado con el de "actividades digitales totalmente desmaterializadas". Podemos encontrar la definición de estas últimas por primera vez en el informe final preliminar de la Acción 1 titulado "cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital", el cual las define de la siguiente forma:²⁴

"Las empresas que precisan de unos mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de que esos elementos físicos (oficinas, edificios o personal entre otros) se hallen o no en el estado de la fuente para realizar actividades secundarias."

El mismo documento nos proporciona una serie de criterios que se pueden aplicar para determinar en qué casos se está realizando este tipo de actividad.

De lo dicho se desprende que, para que se pueda apreciar presencia económica digital significativa en un territorio, es necesario que las actividades que la empresa en cuestión realice en ese estado encuentren cabida dentro del elenco de actividades consideradas como "totalmente desmaterializadas" que la OCDE considera como tales.

Para gravar esas actividades con base en una presencia digital significativa es necesario que las mismas tengan la consideración de realizadas a través de un EP. Para el GEFED la posible solución consistiría en crear un nuevo nexo fiscal para las empresas dedicadas a una actividad totalmente desmaterializada, siempre y cuando la entidad

desarrolle una actividad significativa en el país utilizando, para ello, datos de carácter personal obtenidos mediante el seguimiento regular y sistemático de los usuarios de internet en ese país, sirviéndose generalmente de modelos de negocios multilaterales.

A estas alturas la problemática que se plantea consiste en cómo incluir en el concepto tradicional de EP la presencia digital significativa como nuevo nexo de atribución de rentas que nos aclare cuándo una empresa tiene presencia digital en un territorio por un lado y en qué casos esa presencia puede incluirse dentro del marco del EP por otro.²⁵

Así, los factores cuya presencia sería determinante a la hora de apreciar presencia digital significativa vendrían siendo en esencia tres, dos de tipo material y uno de tipo cuantitativo.²⁶

En primer lugar, como parte del test de presencia digital significativa, hay que hacer referencia a la utilización de diversos artilugios digitales que facilitan a los usuarios de esos terceros tanto el acceso con la utilización de las plataformas digitales en las que se ofertan los bienes o servicios adaptados a las preferencias y necesidades de ese país.

Otro factor indicativo de presencia digital en la economía de un país es el número de usuarios que la multinacional tenga en el mismo, así como los datos asociados a estos.

El factor relativo a las relaciones con los usuarios puede ser medido tanto por la cantidad de usuarios activos que usan la plataforma como por la cantidad de contratos que se concluyen en ella con los residentes de un país. Otro indicio de presencia digital se puede apreciar si tenemos en cuenta el nivel de datos que la plataforma recopila sobre sus usuarios y clientes con residencia en ese territorio.

²⁵ Cruz Padial, Ignacio. Sánchez-Archidona Hidalgo, Guillermo: "Economía Digital, Establecimiento Permanente y presencia digital significativa tras las conclusiones del informe del GEFED". Ob. Cit., Pp. - 13.

²⁶ Moreno González, Saturnina: " Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo ".Ob. Cit., P. 126.

Este criterio presenta ciertos problemas de operatividad dado que las empresas podrían no realizar registros fieles a las transacciones reales que realizaran y en cualquier caso sería prácticamente imposible demostrar el volumen de ingresos obtenidos por una empresa solo teniendo en cuenta la cantidad de datos generados por los usuarios residentes en sus plataformas virtuales.

En todo caso deberá concurrir el último de los factores basado en el volumen de ventas o ingresos ya que es el más fiel a la hora de demostrar la existencia de una presencia económica digital relevante en la economía de un estado, aunque en cualquier caso sea necesario combinarlo con los dos criterios anteriores.

El informe final de la acción 1 contiene algunas valoraciones relevantes acerca de este indicador, pero en ningún caso nos indica cual es el umbral mínimo que debe alcanzarse para entender que existe presencia económica significativa en el estado de la fuente. En último lugar, en un intento de proporcionar medios para facilitar la ardua tarea de identificación y cuantificación de las ventas realizadas a distancia por entidades no residentes, el informe aconseja la introducción de un sistema de registro obligatorio para las empresas que permita recoger información para comprobar el peso de la presencia de la empresa.²⁷

Pero el informe final de la acción 1 parece claro al admitir que cualquier tipo de medida conlleva grandes dificultades de aplicación debido a que, al no existir presencia física de la empresa en el territorio, la determinación de la atribución de rentas a ese nuevo nexo podría no ser del todo ajustada a la realidad.

Las posibles formas de atribución de beneficios al nuevo nexo²⁸ que se han tenido en cuenta han sido las siguientes:

²⁷ Moreno González, Saturnina: " Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo " Ob. Cit., P. 129.

²⁸ Mas Hernández, Jaime: Economía Digital. *AEDF*. 21,05,2018. Pp. 9-10.

- En primer lugar, podrían utilizarse las reglas tradicionales de atribución de beneficios.
- Podría también realizarse una atribución global.
- O, en último lugar, por estimación objetiva a partir de estadísticas sectoriales.

4.3.2 LA RETENCIÓN EN FUENTE.

Otra de las opciones propuestas por la OCDE es la de establecer una detracción fiscal en la fuente al realizarse los pagos por los clientes en el país en cuestión por adquirir bienes o servicios comprados a empresas extranjeras que operan en el territorio vía on-line. Por otro lado, para poder aplicar esta medida, lo más viable sería trasladar la obligación de realizar la retención a las entidades financieras que actúen de intermediarias al realizarse las transacciones, aunque no en todo caso.²⁹

Podemos distinguir dos tipos de situaciones atendiendo a las figuras que intervengan en las transacciones. En el caso de que las dos partes sean empresas que sostienen relaciones de carácter económico, la retención la podría aplicar la empresa residente que adquiere proveedor extranjero, pero si una de las partes es consumidor sí que debe intervenir la institución financiera para realizar la retención. Dicho esto, y como en el caso anterior, la propuesta de retención en fuente no se encuentra exenta de problemas de aplicación.³⁰

Esta medida puede concebirse como impuesto final autónomo o también como complementaria a la presencia digital económica significativa, a cuenta del Impuesto de Sociedades correspondiente al EP virtual.³¹

²⁹ Cruz Padial, Ignacio. Sánchez-Archidona Hidalgo, Guillermo: "Economía Digital, Establecimiento Permanente y presencia digital significativa tras las conclusiones del informe del GEFED." Ob. Cit., P. 13.

³⁰ Moreno González, Saturnina: " Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo ".Ob. Cit., P 130.

³¹ Mas Hernández, Jaime. Economía Digital. Ob. Cit., P. 10.

4.3.3 OTRAS OPCIONES, GRAVAMEN DE EQUIPARACIÓN O IMPUESTO PROGRESIVO.

El gravamen o exacción de equiparación nace como una fórmula alternativa a la anterior que proporciona facilidad para evitar algunos de los problemas derivados de la creación de nuevas reglas de atribución al nuevo nexo de la propuesta de EP virtual.

Este gravamen estaría diseñado para los casos en que la empresa no residente tuviese presencia económica significativa en el Estado donde se genera el valor.

Dependiendo de la política fiscal, este gravamen podría estructurarse de distintos modos. Podrían ser gravadas las operaciones realizadas entre empresas no residentes vía on-line y clientes o simplemente las transacciones que impliquen la conclusión de contratos de venta a través de plataformas virtuales.

Cabría la posibilidad, en caso de que lo que quisiera gravarse fuera la contribución directa de los clientes al aumento de valor de la actividad económica, de imponer un gravamen sobre el volumen de datos recopilados de los usuarios, aunque se presenta el problema de la falta de conexión directa entre datos recopilados y beneficios obtenidos por la empresa no residente.

Tanto en este caso como en el caso anterior se dan problemas de compatibilidad de las medidas propuestas con el derecho comunitario y las obligaciones de comercio internacional.³²

La opción del "bit tax" sería otra de las barajadas, aunque parece que esta última tiene un carácter más residual que las anteriores. Se trataría de gravar las transacciones electrónicas, el número de bytes

³² Moreno González, Saturnina: " Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo." Ob. Cit., Pp. 130-131.

utilizados por el sitio web. Al superar un umbral mínimo estas pasarían a ser objeto de imposición.³³

4.4 LAS OBRAS DE CONSTRUCCIÓN, INSTALACIÓN Y MONTAJE Y LA FRAGMENTACIÓN DE CONTRATOS. APARTADO 3 DEL ARTÍCULO 5.

Son dos las modificaciones propuestas a este respecto. De un lado, la actualización de los comentarios al apartado 3 del artículo 5 con el objetivo de evitar en la practica el uso abusivo del que el Modelo de convenio fija en doce meses por la vía del fraccionamiento de contratos.³⁴

Este problema se examina en el párrafo 18 de los comentarios al artículo 5, el cual ha sido propuesto para ser modificado en los informes finales de la acción 7 de BEPS.

En segundo lugar, se propone incluir dentro de los propios comentarios al apartado 3 un ejemplo sobre la norma de propósitos principales o PTT propuesta en los informes finales de la acción 6 de BEPS titulada "Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición" para atajar el problema del fraccionamiento fraudulento de contratos. En el caso de que hubiera Estados que no pudieran abordar este asunto a través de sus medidas internas anti-abuso, se incluirá una regla automática en los propios comentarios como disposición alternativa a la norma PTT.³⁵

4.5 EL APARTADO 4 DEL ARTÍCULO 5. ACTIVIDADES AUXILIARES Y FRAGMENTACIÓN DE ACTIVIDADES.

Las modificaciones propuestas para este apartado pueden dividirse en dos partes. Una primera consistente en una pequeña modificación del texto del apartado 4 del artículo 5 para abordar situaciones en las que algunos de los subapartados puedan dar problemas de traslado de

³³ Cruz Padial, Ignacio. Sánchez-Archidona Hidalgo, Guillermo: "Economía Digital, Establecimiento Permanente y presencia digital significativa tras las conclusiones del informe del GEFED." Ob. Cit., P. 13.

³⁴ Moreno González, Saturnina: " Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo ".Ob. Cit., P. 122.

³⁵ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: *Acción 6, Informe Final: Impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición*. Éditions OCDE, P. 38, Párr. 17.

beneficios y erosión de bases imponibles y la inclusión de una nueva norma anti-fragmentación.

La nueva cláusula anti-fragmentación de actividades por la que se incluye el apartado 4.1 en el artículo 5 Modelo de Convenio de la OCDE de 2014 constituye una nueva medida anti elusión para los casos en los que una empresa o grupo de empresas que tengan relaciones estrechas dividan un negocio cohesionado en distintas partes para eludir la figura del EP amparándose en que cada una de las actividades realizadas por la empresa, de forma separada, tienen un carácter preparatorio o auxiliar. En este caso, no solo se tiene en cuenta la actuación de las empresas por separado, sino que la norma va más allá contemplando situaciones en las que, empresas estrechamente relacionadas operen en el mismo lugar o incluso en distintos lugares mientras el conjunto combinado de sus actuaciones supere el umbral de lo considerado como actividad preparatoria o auxiliar.³⁶

Además de las modificaciones propuestas para el articulado, se incluyen una serie de actualizaciones en los comentarios al ap. 4 del artículo que comprenden los párrafos del 21 al 30 en relación con qué debe entenderse por preparatorio o auxiliar, usando ejemplos muy variados.³⁷

Esta medida supone una ampliación de concepto de EP para los casos en los que se obtengan rentas derivadas del comercio electrónico en su modalidad off-line, en la cual las compras son realizadas vía electrónica, pero la entrega es física en el país de la fuente, pero no consigue abordar el problema del tráfico de intangibles de nuevo.

Las actividades auxiliares también son tenidas en cuenta en el marco de la economía digital por la OCDE, de forma que, según la misma organización, en los casos en los que las transacciones económicas que

³⁶ Moreno González, Saturnina: "Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo". Ob. Cit., P. 123

³⁷ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: *Acción 7, Informe Final: Impedir la elusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente.* " Éditions OCDE, P. 26, Párr. 11.

se realicen desde un servidor constituyan la actividad principal de la empresa, el servidor deberá ser considerado como EP de la empresa y no como un mero elemento auxiliar.

Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE dedican unos párrafos al comercio electrónico. En ellos se consideran como específicamente auxiliares cinco tipos de actividad, a saber:

- Proporcionar un enlace de comunicación entre suministradores y clientes.
- Hacer publicidad de las mercancías y servicios.
- Transmitir información a través de un "servidor espejo" para obtener seguridad y eficacia en las operaciones.
- Recoger datos de mercado para las empresas.
- Ofrecer información.

A todo esto, debe añadirse que solo se considerarán actividades auxiliares cuando verdaderamente lo sean, esto es, que en caso de que las mencionadas actividades constituyan de alguna forma la actividad principal de la empresa y que por la misma web puedan ser adquiridos los productos por el consumidor final estaremos en todo caso ante un EP digital.

A mayor abundamiento, hay que tener en cuenta que el servidor ya constituye en sí un lugar de negocios ya que el equipo debe situarse en algún punto geográfico específico y, en caso de fluctuaciones de intangibles, el propio servidor puede considerarse como almacén de cada uno de los productos destinados al usuario.

Es por eso por lo que en estos casos debe realizarse un análisis de las circunstancias exhaustivo para, por fin, comprobar si la actividad

realizada por la empresa a través del servidor debe considerarse como auxiliar o principal.³⁸

4.6 LOS SUPUESTOS DE AGENCIA.

Según el informe final de la acción 7, un acuerdo de comisionista puede definirse en términos generales como un instrumento a través del cual una persona vende productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos.

Si tenemos en cuenta los criterios establecidos en los comentarios al apartado 6 del Modelo de Convenio de la OCDE, los acuerdos de comisionista suponen una exclusión del estatus de EP de la que pueden valerse las multinacionales para vender sus productos y evitar la tributación que correspondería en caso de que se tratase de un EP.

Ocurre igual en los supuestos en los que los contratos se negocian en un Estado, pero se concluyen en otro, o cuando la persona que ejerce poderes que le facultan para celebrar contratos actúa como agente independiente, al cual le resulta aplicable el punto 6 del artículo 5, aun cuando sea una parte estrechamente relacionada de la empresa extranjera por cuenta de la que esta actúa.³⁹

Muchos de los casos de contratos de comisionista y estrategias análogas nacieron con la única finalidad de erosionar la base imponible del Estado en el que las ventas tienen lugar, por lo que las modificaciones de los apartados 5 y 6 devienen necesarias para luchar contra dichas prácticas fraudulentas.

4.6.1 EL CASO DEL AGENTE DEPENDIENTE.

En puntos anteriores ya hemos examinados lo que hasta ahora debía entenderse por agente dependiente. En el informe final de la acción

³⁸ Álamo Cerrillo, Raquel: "La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente." Ob. Cit. P. 4.

³⁹ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: Acción 7. Informe Final. Ob. Cit. P. 15, Párr. 5-7.

7 de BEPS se recogen una serie de propuestas de modificaciones tanto del propio articulado del apartado 5 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE en materia de agente dependiente como de los comentarios dedicados al mismo.

En primer lugar, en lo referente a las reformas propuestas para el apartado 5, el informe final de la acción 7 considera que existe un EP bajo la modalidad de agente dependiente en los casos en los que:

- Una persona una persona ejerce actividades por cuenta de una empresa.
- Concluye contratos o desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son celebrados sin modificaciones sustanciales por parte de la empresa.

Estos contratos se celebran en nombre de la empresa, para la transmisión de la titularidad o como garantía del derecho de uso de bienes de la empresa o para la prestación de servicios por esa empresa.

En base a la definición anterior, el informe final introduce una serie de modificaciones a los comentarios entre las que pueden destacarse las siguientes:

- La expresión "habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos" engloba toda actividad que la persona ejerza en el territorio de un Estado enfocada a celebrar el contrato por la empresa extranjera.
- El concepto de EP se extiende a los casos de representación tanto directa como indirecta.
- Se da por hecho que existe un EP en situaciones en las que una persona realiza actividades que implican a la empresa en actividades empresariales desarrolladas en otro Estado.

- Los contratos pueden celebrarse sin que sea necesario una participación en la negociación de los términos de este. Así, por otro lado, en los casos en los que los términos del contrato se negocien en un estado, el mismo se dará por concluido en el mismo.
- Es necesario para que exista agente dependiente que las partes de los contratos sean ejecutadas por la empresa y por la persona que actúa por cuenta de esta.⁴⁰

Por último, hay que dedicar unas palabras a la modalidad de EP por la vía del agente dependiente en el marco del comercio electrónico. Se considera que una empresa proveedora de servicios de internet no puede considerarse EP a no ser que la misma ostente poder para concluir contratos en nombre de la primera o en los supuestos en los que la empresa delegara buena parte de la actividad empresarial principal a la empresa proveedora de servicios de internet.⁴¹

4.6.2 EL SUPUESTO DEL AGENTE INDEPENDIENTE.

En este caso se propone la modificación, casi por completo, del texto del apartado 6 del artículo 5. Se aclara que en los casos en los que exista dedicación casi exclusiva a actuar por cuenta de la empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas no se podrá obtener la consideración de agente independiente.

En el concepto de empresas estrechamente relacionadas podemos incluir los supuestos en los "que una empresa tiene el control sobre la otra o ambas están bajo control de las mismas personas o empresas o si una posee directa o indirectamente más del 50% del interés económico de la otra o de sus derechos de voto además del valor de las acciones y participación en beneficios en caso de sociedades o si la otra posee

⁴⁰Fundación Impuestos y Competitividad "Plan de acción BEPS: Una reflexión obligada." *Garriges, Depósito Legal* Núm. M-18002, 2017 Pp. 197-198.

⁴¹Álamo Cerrillo, Raquel: "La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente." *Ob. Cit.*, P.3.

directa o indirectamente más del 50% del interés económico en la persona y la empresa”.

Quedan fuera de estos casos las personas físicas que actúen por cuenta de su empleador ya que el agente independiente debe correr con los riesgos inherentes a su actividad económica. Además, el agente independiente, no podrá recibir órdenes o instrucciones específicas en relación con su actividad, ni estar sometido, en general, a ningún tipo de control por parte de la empresa con la que mantenga relaciones en virtud del contrato de comisión.⁴²

5. LAS MODIFICACIONES REALIZADAS EN EL ARTÍCULO 5 A LA LUZ DE LOS INFORMES FINALES DEL PROYECTO BEPS.

En resumen, los cambios introducidos en la versión de 2014 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE serían los siguientes:

- Se vuelven a redactar los comentarios al párrafo tercero del artículo 5.
- Se actualiza el apartado cuarto, añadiéndose el punto 4.1 en el que figura la nueva regla anti-fragmentación de actividades y los comentarios al mismo.
- Los apartados 5 y 6 se modifican en relación con el agente dependiente e independiente, siendo en el caso del apartado sexto casi total la modificación.⁴³

En anteriores apartados del trabajo se realizó un análisis de las propuestas para la modificación del apartado primero del artículo 5 con relación a la posible introducción de un nuevo nexo para hacer tributar los beneficios generados por el comercio virtual. Pese a todo, el informe final no recomienda la introducción de ninguna de ellas en la nueva redacción

⁴² Fundación Impuestos y competitividad: “Plan de acción BEPS: Una reflexión obligada.” Ob. Cit., P. 198.

⁴³ Moreno González, Saturnina: “ Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo ” Ob. Cit., P. 122.

del artículo 5, sin perjuicio de que los Estados que así lo estimen puedan introducir estas medidas en su normativa interna, siempre que se respete lo dispuesto en los convenios de doble imposición internacional.⁴⁴

El apartado 4 del artículo 5 es el primero en el que se advierte la importancia del proyecto BEPS, en realidad. En la actualidad, muchas de las actividades que en su día encajaron dentro de la consideración de preparatorias o auxiliares constituyen ya en sí mismas actividad principal o esencial de la empresa⁴⁵. Con las modificaciones introducidas en este párrafo se pretende remediar el uso que las grandes sociedades hacen del listado de las denominadas actividades preparatorias y auxiliares con el fin encuadrar dentro de las mismas, como excepciones a la norma, algunas que en realidad constituyen en sí mismas la actividad principal de la empresa, eludiendo así el estatuto de EP.

Para ello se da una nueva redacción al precepto, aclarando en todo caso que solo podrán incluirse dentro de estas excepciones actividades que claramente tengan la consideración de preparatorias y auxiliares, de forma que si la actividad realizada pudiera considerarse como actividad esencial o principal de la empresa pueda afirmarse la existencia de EP en el Estado de la fuente.

Por último, la modificación se cierra con ciertas aclaraciones dentro de los comentarios sobre qué debe considerarse como "preparatorio o auxiliar".⁴⁶ Es la primera vez que podemos encontrar en un texto la definición de lo que debe entenderse por actividad principal, es decir, "aquella que es parte esencial y significativa dentro de la actividad global de la empresa". La actividad preparatoria o auxiliar vendría entonces definida por lo que se tenga en cuenta como actividad principal, esto es, sería aquella que por lo general precede a esta, que normalmente se desarrolla durante periodos cortos de tiempo y que no necesariamente

⁴⁴ Moreno González, Saturnina: " Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo " Ob. Cit., P. 132.

⁴⁵ Burlada Echeveste, José Luis: "La noción de Establecimiento Permanente a la luz del Proyecto BEPS. " *Revista Quincena Fiscal*, Núm. 20, 2018, Aranzadi, P. 8.

⁴⁶ Moreno González, Saturnina: " Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo " Ob. Cit., Pp. 122-123.

viene definida por la naturaleza de la actividad, sino por su carácter funcional al servicio de la principal⁴⁷.

Además, se introduce la nueva denominada clausula "anti-fragmentación" en un nuevo apartado 4.1 con el objetivo de impedir que un grupo de empresas estrechamente relacionadas o una única empresa dividan un negocio en varias partes, dadas las facilidades que las grandes multinacionales tienen para alterar sus estructuras, para así aprovecharse de las ventajas fiscales, de forma que cada una de las actividades individualmente consideradas se puedan llegar a valorar como preparatorias o auxiliares.

Esta nueva norma no solo tiene en cuenta las actividades llevadas a cabo por la empresa en distintos sitios, sino también las realizadas por empresas estrechamente relacionadas domiciliadas en el mismo Estado. Para que esta clausula pueda llegar a aplicarse es necesario que al menos uno de estos lugares tenga la consideración de EP o, de forma alternativa, que la actividad en conjunto considerada de la combinación de las actividades relevantes rebose el límite de lo considerado como actividades preparatorias o auxiliares.⁴⁸

En último lugar, se modifican los apartados 5 y 6 referentes al agente dependiente e independiente respectivamente, así como los comentarios a los mismos, buscando evitar la exclusión del estatuto de EP utilizando estrategias como los contratos de comisionista y otras análogas. El acuerdo de comisionista puede definirse en términos generales "como un instrumento a través del cual una persona vende sus productos en un estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera, que es la verdadera propietaria de los productos". Teniendo en cuenta que el sujeto que comercializa estos productos no es propietario de los mismos, no podría verse sometido a gravamen por las rentas obtenidas por dichas ventas, teniendo que tributar únicamente por las

⁴⁷ Burlada Echeveste, José Luis: "La noción de Establecimiento Permanente a la luz del Proyecto BEPS." Ob. Cit., p 9.

⁴⁸ Moreno González, Saturnina: " Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo ". Ob. Cit., P. 123.

retribuciones obtenidas al prestar dicho servicio a la empresa en cuestión, es decir, por su salario⁴⁹. El objetivo a alcanzar con las modificaciones introducidas en el texto del apartado 5 del artículo se consiste en aclarar que cuando la actividad del agente se enfoque a la celebración de contratos que generen obligaciones para la empresa extranjera, esta actividad será suficiente como para entender que existe nexo suficiente como para gravar las rentas que de los mismos contratos se generen en adelante, a no ser que estos se realicen en el marco de una actividad independiente.

Así, las cosas y según el texto del nuevo apartado 5 del artículo 5, los requisitos necesarios para que, en virtud de los contratos celebrados por un agente, pudiera dársele la consideración de EP serían los siguientes:

- Que los contratos se celebren en nombre de la empresa.
- Que su finalidad sea la transmisión de la propiedad o la garantía de un derecho de uso, de bienes de esa empresa o que la empresa tenga derecho a usar.
- O que se enfoquen a la prestación de servicios por la empresa.

Habrà pues EP cuando se den de forma simultànea en el agente una conducta determinada que suponga cierta implicaci3n para la empresa en cuesti3n.

Cuando nos referimos a la conducta, cabe aclarar que podemos incluir aqu3 no solo los casos en los que el agente concluya efectivamente los contratos, sino que tambi3n han de tenerse en cuenta los supuestos en los que este juegue el papel principal dentro del proceso de conclusi3n de estos. Aunque no hay nada dicho al respecto, la alusi3n a este rol principal dentro de la conclusi3n debe entenderse en el sentido de que este ostente

⁴⁹ Moreno Gonzàlez, Saturnina. " Los desaf3os fiscales de la econom3a digital en y despu3s del plan BEPS, especial referencia al problema del nexo ".Ob. Cit.,P. 124.

la potestad de negociación de los términos materiales del contrato de forma independiente.

En cuanto a la implicación que el agente debe tener en la conclusión de contratos, no solo habrá EP cuando estos contratos afecten a la empresa extranjera, sino también en los supuestos en los que se vean implicados de alguna forma bienes de su propiedad o prestaciones de servicios que esta pudiera ofrecer. Se incluyen, en efecto, aquí contratos en los que no hay vínculo real entre empresa no residente y cliente subsanando el problema de "los acuerdos de comisionista".

Hoy en día, la prueba del agente dependiente, la manera de verificar su existencia, consiste en un test de actividad enfocado a determinar si este concluye habitualmente contratos o desempeña el papel principal liderando la formalización de los mismos sin realizar modificaciones sustantivas. Lo que no queda claro es en qué consiste el papel principal o qué debemos entender como modificaciones sustantivas.

En relación con el agente dependiente, se incluyen ciertas modificaciones en los comentarios al Modelo de Convenio, aclarando, sobre todo, cómo deben entenderse o interpretarse algunos de los términos utilizados en su regulación.

A modo de ejemplo, podemos citar, como principales, las aclaraciones realizadas respecto a qué situaciones debe entenderse que "se desempeña habitualmente el rol principal que lleva a la conclusión de contratos" o aquellas en las que se entiende que una persona realiza actividades "por cuenta de la empresa".

Hablando del agente independiente, tras la nueva redacción del apartado 6 del artículo 5, se excluye de este concepto a la persona que actúa exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas con las que tenga una estrecha vinculación. Esto englobaría el total de casos conflictivos de los supuestos de las filiales y la gran mayoría de los que se dan ante las Administraciones tributarias. Se trataría de una presunción de "no independencia" iuris et de iure.

Por último, se añade un apartado 8 en el que se define qué debe considerarse como persona "estrechamente vinculada" se incluyen ahora supuestos en los que una persona posee de cualquier forma, directa o indirectamente, más del 50 por ciento de las participaciones en otra o, para los casos en que hablemos de entidades, más del 50 por ciento del voto agregado y del valor de las acciones o de las participaciones en el capital. Además, se tiene en cuenta la independencia económica del agente en relación con el principal. Esto da un mayor alcance la clausula y al concepto del agente dependiente restringiendo, por lo tanto, el concepto del agente independiente, no siendo suficiente con que se trate de empresas que no guarden una estrecha vinculación entre sí, sino que el control jurídico o económico puede ser suficiente para considerar la exclusión de la aplicación del apartado 6 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE. Puede considerarse que existe independencia económica en los casos en los que al menos el 10 por ciento de las ventas se realicen con partes independientes.⁵⁰

Llegados a este punto, esta sería la nueva redacción que se da al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE a la luz del proyecto "BEPS" dando relevancia en exclusiva a aquellos apartados que han sido objeto de modificación.

En cuanto al apartado 4 del artículo 5 y su nuevo punto 4.1 , esta sería su redacción final:

5.4. No obstante, las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que el término "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;

⁵⁰ Burlada Echeveste, José Luis: "La noción de Establecimiento Permanente a la luz del Proyecto BEPS." Ob. Cit., Pp. 16-19.

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;

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 dicha actividad o, en el caso del subapartado f) el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, tenga carácter auxiliar o preparatorio.

5.4.1. El apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si dicha empresa u otra estrechamente vinculada desarrollan actividades económicas en el mismo lugar o en otro en el mismo Estado contratante y,

a) alguno de esos lugares es un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente vinculada conforme a lo dispuesto en este artículo, o

b) el conjunto de la actividad resultante de la combinación de actividades desarrolladas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o la empresa estrechamente vinculada en los dos emplazamientos, no tiene carácter preparatorio o auxiliar,

a condición de que las actividades económicas desarrolladas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o la empresa estrechamente vinculada en los dos emplazamientos, sean funciones complementarias que forman parte de una actividad cohesionada.

En referencia a las modificaciones realizadas a los apartados 5 y 6 dedicadas, respectivamente, a los supuestos de agente dependiente e independiente, el resultado es el siguiente:

5.5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el apartado 6, cuando una persona opere en un Estado contratante por cuenta de una empresa y, al hacerlo, concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel principal conducente a la celebración de contratos, que la empresa concluye rutinariamente sin modificación significativa por su parte, y dichos contratos se celebren:

a) en nombre de la empresa, o

b) para la transmisión de la propiedad o para la cesión del uso, de un bien del que sea propietaria la empresa o cuyo derecho de uso tenga, o

c) para la prestación de servicios por esa empresa,

se considerará que dicha empresa tiene un Establecimiento Permanente en ese Estado respecto a las actividades que esa persona realice para la empresa, excepto si las actividades de esa persona se limitan a las mencionadas en el apartado 4 que, de realizarse a través de un lugar fijo de negocios al que fuera aplicable el apartado 4.1) no hubieran determinado que ese lugar fijo de negocios se considerara como un Establecimiento Permanente en virtud de lo dispuesto en ese apartado.

5.6. El apartado 5 no se aplicará cuando la empresa que opera en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante realice una actividad económica en el Estado mencionado en primer lugar como agente independiente e intervenga por la empresa en el curso ordinario de esa actividad. Sin embargo, cuando una persona intervenga en exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas a las que esté estrechamente vinculadas, no se la considerara como agente independiente en el sentido de este apartado en relación con cualquiera de dichas empresas.

Como ultima modificación, se incluye el nuevo apartado 8 en el artículo 5, aclarándonos en qué casos debe entenderse que una persona o empresa se encuentra en situación de estrecha vinculación respecto a otra empresa:

5.8. A los efectos de este artículo, una persona o una empresa están estrechamente vinculadas a una empresa si, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, una tiene el control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En todo caso, se considerará que una persona o una empresa están estrechamente vinculadas a una empresa si una de ellas tiene, directa o indirectamente, más del 50 por ciento de los derechos de participación en los beneficios de la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de los derechos de participación en el capital de la sociedad) o si una tercera persona o empresa tiene , directa o indirectamente, mas del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones e la sociedad o de los derechos de participación en el capital de la sociedad) de la persona y la empresa o de las dos empresas.

6. CONCLUSIONES.

Tras lo expuesto en el presente estudio y para finalizar, procederé a exponer las conclusiones que en base a la consulta y lectura detenida de las distintas fuentes de información de las que se nutre, a continuación expongo.

El instituto de EP ostenta, en nuestra legislación interna, un puesto preeminente en materia fiscal como figura destinada a someter a tributación las rentas obtenidas por entidades no residentes que desarrollan una actividad económica en nuestro Estado.

El desarrollo económico y social de nuestra sociedad pone de manifiesto la obsolescencia de ciertos conceptos tributarios, de entre los cuales puede destacarse el de EP. La aparición de internet en el panorama internacional trae consigo la posibilidad de realizar transacciones electrónicas,

las cuales aun no han sido objeto de regulación, dejando determinadas lagunas sin aclarar, que pueden ser utilizadas para evadir la normativa tributaria.

Hasta la aparición de Internet y de las nuevas Tecnologías de la Información y Comunicación, la aplicación del tradicional concepto de EP no había supuesto mayores dificultades, ya que el mismo había sido concebido para articular el procedimiento de gravamen de rentas obtenidas por no residentes que operan, en base al modelo de comercio tradicional, en nuestro Estado. Sin embargo, cuando se trata de implantar su aplicación en los nuevos modelos de comercio electrónico, el actual concepto pierde buena parte de su efectividad, poniendo de manifiesto la necesidad de una adaptación de este a las nuevas modalidades de comercio.

La obsoleta regulación del concepto de EP y las consecuencias negativas que esto genera en los ingresos de las arcas públicas, son consecuencia directa de que los sistemas tributarios actuales fueron diseñados en un momento en el que el uso de las nuevas tecnologías y las transacciones comerciales internacionales no estaban desarrolladas.

Debe tenerse en cuenta que, en todo caso, la legislación se encuentra un paso por detrás de la dinámica social, de forma que esta va actualizándose en la medida que lo requiera. Las características de la actividad comercial han evolucionado más rápido que la legislación tributaria. En este sentido, la influencia que Internet y las TICs han tenido, tanto en la economía como en la sociedad, era algo prácticamente impensable unos años atrás. Sin embargo, los avances tecnológicos y sociales han generado nuevos modelos de negocio, dejando obsoleta la legislación vigente.

Es por ello que las grandes organizaciones internacionales y las distintas jurisdicciones trabajan por adaptar los clásicos conceptos tributarios a los nuevos modelos de actividad económica, para que tanto las empresas que operan en el marco de la economía digital como las que desarrollen su actividad dentro de los tradicionales modelos económicos de comercio tributen de forma adecuada, con el fin de que los principios básicos de tributación sigan siendo de aplicación.

En lo que a nosotros nos importa, una no adecuación de la definición EP puede generar lagunas legales que, en su caso, pueden ser aprovechadas por

empresas, dando lugar a situaciones de fraude fiscal o, cuando menos, de elusión de la normativa tributaria.

Día a día se dan millones de casos de transacciones comerciales a nivel internacional por la vía del comercio electrónico. La actual regulación tributaria no abarca este tipo de supuestos. Esto se traduce en una disminución de los ingresos fiscales en los Estados en los que se originan las rentas.

La proximidad al cliente en el comercio electrónico no requiere presencia física. Los lazos entre actividad económica y presencia física se han difuminado por lo que las empresas pueden optar por situarse en territorios de baja o nula tributación llevando a cabo una deslocalización de sus actividades empresariales.

Parece ya innegable la necesidad de adaptar los actuales sistemas tributarios a la nueva realidad económica. Las empresas de carácter electrónico pueden ubicarse en territorios en los que no encuentren trabas burocráticas aprovechando los vacíos consecuencia de la inadecuación del concepto de EP a la realidad del comercio digital.

Se produce una pérdida de ingresos principalmente por la erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios hacia territorios de baja tributación, mediante el uso por parte de las empresas de políticas fiscales agresivas.

Este tipo práctica es utilizada por algunos entramados empresariales desarrollados por las grandes multinacionales, los cuales son un lastre para la economía de los Estados.

Las autoridades tributarias internacionales son conscientes de todo ello y tanto la OCDE como la Unión Europea han creado grupos de expertos con el objetivo de solucionar los problemas de esta nueva realidad económica.

En 2013 la OCDE presenta su plan de acción "BEPS" para prevenir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, el cual fue diseñado para solucionar las deficiencias existentes en el sistema fiscal internacional, dentro de las cuales incluye un apartado para los problemas que se derivan de la falta de adecuación del concepto de EP a los nuevos mecanismos comerciales.

El trabajo de la OCDE concluye con la actualización del artículo 5 de su Modelo de Convenio tributario casi en su totalidad, dedicado a la regulación del

EP, teniendo ya en cuenta los problemas derivados del comercio electrónico, aunque no en su totalidad.

De esta forma, no se incluye ninguna actualización en la definición general de EP, dejando en el aire la cuestión del nexo de unión entre el Estado de la fuente y las rentas generadas mediante actividades desmaterializadas en el marco de la economía digital.

La labor de la OCDE centra su atención en los resolver los problemas generados por las lagunas legales en cuanto al uso de las denominadas actividades preparatorias y auxiliares y los supuestos de agencia, adaptando principalmente los preceptos del artículo donde se regulan.

El apartado 4 del artículo 5 es el primero donde puede empezar a observarse la influencia del proyecto BEPS y la labor de la OCDE. Este es el encargado de regular las denominadas actividades preparatorias o auxiliares. El artículo. Nos proporciona un listado de actividades que, en un pasado, ciertos Estados llamaban "puertos seguros" ya que nunca daban lugar a EP.

En el momento en el que vivimos los cambios económico-sociales se encuentran a la orden del día, y lo que en un pasado pudo considerarse como actividad preparatoria o auxiliar en la actualidad puede constituirse como actividad principal en sí misma dando lugar a un EP.

El cambio introducido por la redacción de BEPS consiste en que el carácter auxiliar o preparatorio se exige respecto de todas las actividades. Además, por primera vez encontramos en los comentarios las definiciones de actividad principal, preparatoria y auxiliar.

Por otro lado se introduce un nuevo apartado 4.1 en el texto del artículo 5 con el fin de evitar que las grandes empresas fragmenten sus actividades de tal forma que puedan acogerse a las exenciones previstas en el apartado 4, fragmentando un negocio cohesionado en varias actividades de menor tamaño.

Por otro lado, se introduce en los Comentarios al artículo 5 una nueva regla antiabuso. Se trata de un Test de Propósitos Principales creado para solucionar los problemas derivados de la fragmentación de contratos, situación que regula el apartado 3 del artículo 5, pero esta vez sin modificar el texto original del artículo.

En cuanto al apartado 5, se busca dar solución a las actividades enfocadas a la elusión del instituto de EP por la vía del agente dependiente mediante contratos de comisión y otras estrategias análogas.

De aquí en adelante, en virtud de las modificaciones introducidas en el apartado 5 del artículo el test del agente dependiente recaerá sobre un análisis de su actividad más preciso en el que habrá que revisar si la conclusión de contratos se realiza de forma rutinaria y además si este actúa con un papel principal liderando la conclusión de estos.

En relación con el apartado 6 y su modificación, tras su nueva redacción queda excluida del concepto de agente independiente aquella persona que actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de la empresa o empresas con las que se encuentre estrechamente relacionada dando solución a los supuestos de las filiales por completo.

La última de las modificaciones es el nuevo apartado 8 en el artículo 5, donde por primera vez se aclara qué es lo que debe entenderse por estrecha vinculación ya sea entre persona y empresa o entre empresas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Álamo Cerrillo, Raquel: "La inadecuación del concepto de Establecimiento Permanente y las propuestas de cambio de la OCDE." Aranzadi, *Quincena Fiscal*, núm. 5/2015.

Álamo Cerrillo, Raquel: "La obsolescencia del concepto de Establecimiento Permanente." Departamento de Economía política y hacienda pública, política económica y estadística. Wolters Kluwer, *Carta Tributaria*, núm.13/2016.

Burlada Echeveste, José Luis: "La noción de establecimiento permanente a la luz del proyecto BEPS." Aranzadi, *Quincena Fiscal*, núm. 20/2018,

Cruz Padiá, Ignacio. Sánchez-Archidona Hidalgo, Guillermo: "Economía Digital, Establecimiento Permanente y presencia digital significativa tras las conclusiones del informe del GEFED." Aranzadi, *Quincena Fiscal*, núm.18/2017.

De Gandarilla Grajales, Francisco Adolfo Gutiérrez: *El concepto tributario de Establecimiento Permanente*. COMARES, 2010.

Fundación Impuestos y Competitividad: "Plan de acción BEPS: Una reflexión obligada." Garriges, *Depósito Legal* Núm. M-18002, 2017.

García-Olías Jiménez, Carlos: "El concepto tributario de Establecimiento Permanente." *Área de derecho fiscal y laboral de Uría-Menéndez*. 2011.

García Prats, Francisco Alfredo: "Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición." *Crónica Tributaria* Núm. 133/2009.

Mas Hernández, Jaime: Economía Digital. *AEDF*. 21,05,2018.

Moreno González, Saturnina: *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital*. Aranzadi. 2017.

Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Informes Finales. Resumen Informativo*.2015.

Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: *Acción 7, Informe final. Impedir la elusión fraudulenta del estatus de Establecimiento Permanente*.

Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: *Acción 6, Informe Final. Impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición*.