Editorial

Redefinición del concepto de establecimiento permanente en el MC OCDE

En 2013 los países de la OCDE y el G-20 aprobaron un plan, el Plan BEPS (Erosión de la base Imponible y el traslado de beneficios). El paquete de medidas BEPS incide sobre el concepto de establecimiento permanente. Efectivamente, su Acción 7, *Impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente*, tenía como objetivo "Modificar la definición de EP a fin de impedir la evitación deliberada de la condición de tal, en relación con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluyendo la evitación a través de acuerdos de comisión y de las exenciones específicas por actividad", también se pretendía que esta Acción abarcará cuestiones relacionadas con la atribución de beneficios entre partes vinculadas, pero no se ha llevado a cabo esa tarea en el marco de la dicha Acción, entre otras cosas, por la necesidad de tomar en cuenta los resultados del trabajo en otras partes del Plan de Acción BEPS, en particular, las referidas a materias de precios de transferencia, y más específicamente, a intangibles, riesgo y capital. Realizaremos, en los breves párrafos que siguen, algunas reflexiones sobre las modificaciones que se proponen. Es importante tener en cuenta que los cambios propuestos tienen carácter prospectivo, de manera que la interceptación de la redacción actual de los artículos del MC OCDE no se verá afectada.

La Acción 7 no es la única que se ocupa del establecimiento permanente. Sin perjuicio de que se tenga muy en cuenta en otras "Acciones", también le prestan gran atención la Acción 1, *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital*, y la Acción 15, *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los tratados fiscales bilaterales*. El paquete de medidas BEPS deberá traducirse en cambios en la legislación y prácticas nacionales, sin que a estas alturas se pueda atisbar, más allá de medidas unilaterales de carácter puntual, cuanto tiempo llevará su puesta en marcha con una razonable amplitud. Baste, a los presentes efectos, recordar que las medidas propuestas por la Acción 7 sobre el establecimiento permanente pueden ser objeto de reserva por parte de los estados firmantes, tal como prevé en la Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, firmado el pasado día 7 de junio por 68 países, manifestando otros ocho su intención de firmarlo en un futuro próximo. Las medidas convencionales incluidas en el nuevo Convenio Multilateral se refieren, precisamente, a los mecanismos híbridos, al abuso de los tratados, al establecimiento permanente y a los procedimientos amistosos, al tiempo que se incluye una disposición facultativa sobre el arbitraje obligatorio y vinculante aceptada por 25

países firmantes, teniendo los países la posibilidad de reservarse la aplicación de determinadas clausulas. España ya ha hecho pública su posición (*http://www.minhafp.gob.es/esES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx*). La OCDE prevé que las primeras modificaciones acometidas en los convenios fiscales bilaterales entren en vigor a principios de 2018. Es evidente, por tanto, la influencia que dichas medidas pueden tener sobre los CDI firmados por España, aunque no puede olvidarse que la redacción dada a alguna de sus cláusulas sigue el Modelo de la ONU y por lo tanto los supuestos definidos como establecimiento permanente pueden no ser del todo coincidentes con los del MC OCDE. Además, España ha anticipado la aplicación de distintas medidas contenidas en el Plan BEPS, mediante las correspondientes modificaciones normativas, por lo que los cambios no serán, a priori, tan numerosos como en principio pudiera pensarse.

La regulación proyectada de establecimiento permanente en el MC OCDE va en una doble dirección, salir al paso, por un lado, de la "exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas", y, por otro, de la "fragmentación fraudulenta de actividades entre partes estrechamente relacionadas".

Pese a reunir los requisitos generales del concepto de establecimiento permanente, en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE se enumeran determinados supuestos excluidos expresamente de la consideración de establecimiento permanente. No se han interpretado de manera uniforme por los países el listado de actividades incluidos en este apartado, de ahí que, pro futuro, se pretende evitar esa disparidad remarcando el carácter preparatorio o auxiliar de todos y cada uno de las actividades para posibilitar el gravamen por un determinado país de las rentas procedentes de actividades principales o esenciales desarrolladas en su territorio. La interpretación funcional de las actividades incluidas en el apartado 4 recaídas conducirá a un incremento del número de establecimientos permanentes.

Correlativamente a ese cambio en la redacción del apartado 4 se propone también la sustitución de la redacción de los párrafos 21 a 30 de los Comentarios al artículo 5. Las disposiciones de este apartado 4 realmente equivalen a restringir con carácter general el alcance de la definición de establecimiento permanente contenida en el apartado 1 y cuando se leen en relación con este apartado, ofrecen un test más selectivo, por el cual se determina lo que constituye un establecimiento permanente. En un grado considerable, estas disposiciones limitan la definición del apartado 1 y excluyen de su ámbito relativamente amplio un número de lugares fijos de negocio que, porque las actividades económicas realizadas a través de estos lugares son meramente preparatorias o auxiliares, no tienen que ser tratadas como establecimientos permanentes (párrafo 21)**.** Como regla general, una actividad tiene carácter preparatorio cuando se lleva a cabo con miras a la ejecución de aquello que constituye la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa. Puesto que la actividad preparatoria antecede a otra actividad, será a menudo ejecutada durante un periodo

corto de tiempo, la duración de este periodo dependerá de la naturaleza de la actividad principal de la empresa. Sin embargo, puede que no siempre sea así, ya que es posible llevar a cabo una actividad en un lugar determinado durante un periodo de tiempo sustancial en preparación de actividades que se llevarán a cabo en otro lugar (párrafo 21.1)

Además, se ha introducido un nuevo apartado, 4.1, que complementa la regla antifragmentación de las actividades consagrada en el apartado 4, asegurando que el carácter preparatorio o auxiliar de las actividades realizadas en el lugar fijo de negocios debe ser analizado a la vista de otras actividades que constituyen funciones complementarias, que son parte de la operación cohesionada de un negocio, y llevadas a cabo por la misma empresa o empresas *estrechamente relacionadas* en el mismo Estado**.**

No solo se añade ese nuevo apartado 4.1 sino que, correlativamente, se añaden nuevos párrafos a los Comentarios del artículo 5, para dejar clara la regla relativa a la "fragmentación de actividades". El significado del concepto de una "persona estrechamente relacionada a una empresa" debe distinguirse del concepto de "empresas asociadas" que es usado a efectos del artículo 9; aunque los dos conceptos se superponen en cierto sentido, no pretenden ser equivalentes (párrafo 30.2)

El apartado 5 del artículo 5 MC OCDE, que se refiere al agente dependiente, también se modifica. La ampliación de la cláusula de agente dependiente deja bien clara la intención de que se preste gran atención a las facultades reconocidas al agente por la empresa para la que trabaja. Se pretende salir al paso de la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de contratos de comisionista y estrategias similares.

En este caso, los cambios en los Comentarios al artículo 5 se concretan en la sustitución de los párrafos 31 a 39. Para que se aplique el apartado 5, deben concurrir las siguientes condiciones: una persona ejerce actividades en un Estado contratante por cuenta de una empresa; en dicho ejercicio, esa persona habitualmente concluye contratos, o desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa; y estos contratos son en nombre de la empresa, o para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o para la prestación de servicios por esa empresa (párrafo 31.1). No obstante, incluso concurriendo estas condiciones, el apartado 5 no será aplicable si las actividades por cuenta de la empresa están incluidas en la excepción del apartado 6 relativa al agente independiente, o si encajan dentro de las actividades mencionadas en el apartado 4, en el que se establece que, aunque se efectúen a través de un lugar fijo de negocios, no se considerará que han dado lugar a un establecimiento permanente. Esta última excepción se explica por el hecho de que en virtud del apartado 4, el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el mero propósito de llevar a cabo actividades preparatorias o auxiliares es considerado como no constitutivo de un establecimien-

to permanente, por lo que una persona cuyas actividades se limitan a dichos propósitos tampoco debe considerarse que da lugar a crear un establecimiento permanente (párrafo 31.2).

De otro lado, al igual que se ha perfilado, desde la perspectiva actual y con la experiencia acumulada, el concepto de agente dependiente, se ha hecho lo propio con la del agente independiente. Cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generarán obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene un nexo suficiente que justifica su imposición tributaria en ese país, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente Como es natural, el cambio en la redacción del apartado 6 va seguido de modificación en la redacción de los párrafos a los Comentarios del artículo 5, en este caso, 36 a 39.

La propuesta de modificación del apartado 6 se traduce en la reducción del perímetro de la figura del agente independiente. Una persona no puede ser considerada como agente independiente cuando actúa exclusivamente o casi exclusivamente para una o más empresas con las que está *estrechamente relacionada*. Ello no significa, que el apartado 6 se aplique automáticamente cuando una persona actúa para una o más empresas a las que dicha persona no está estrechamente relacionada. El apartado 6 requiere que la persona debe llevar a cabo una actividad económica como agente independiente y estar actuando en el curso ordinario de dicho negocio. El estatus de independiente es menos probable que concurra si las actividades de la persona se efectúan total o casi totalmente por cuenta de solo una empresa (o un grupo de empresas que están *estrechamente relacionadas* entre ellas) durante la vida empresarial de la misma o de un largo periodo de tiempo (párrafo 38.7). Una persona está *estrechamente relacionada* a la empresa si, de acuerdo con todos hechos y circunstancias relevantes, una tiene el control sobre la otra o ambos están bajo el control de las mismas personas o empresas. Esta regla general comprendería, por ejemplo, situaciones en las que una persona o empresa controla una empresa en virtud de un acuerdo especial que permite a esa persona ejercitar derechos que son similares a aquellos que tendría si poseyera directa o indirectamente más del 50% de los intereses económicos en la empresa. Como en la mayoría de los casos en los que se usa la forma plural, la referencia a las "mismas personas o empresas" al final de la primera frase del supapartado b) comprende casos en los que hay solo una de dichas personas o empresas (párrafo 38.10).

La interpretación que las autoridades españolas venían dando a distintos aspectos de la regulación del establecimiento permanente, respaldada en gran medida por los tribunales, no difiere en exceso de lo que se desprende de la nueva redacción del artículo 5 MC OCDE, de suerte que no cabe esperar que se produzcan grandes giros en su interpretación, más bien lo contrario.

Aunque será inevitable, por mucho que la nueva redacción, como hemos dicho, sea prospectiva, que en los asuntos que estén pendientes de resolución, siquiera sea a mayor abundamiento, se traiga a colación, tanto por la administración

como los tribunales, esa nueva redacción del artículo 5 y sus nuevos Comentarios, dudamos que esa forma de proceder se acepte pacíficamente por los contribuyentes, habida cuenta que, en ocasiones, ante situaciones similares otras jurisdicciones fiscales han venido ofreciendo soluciones distintas, vgr. asunto Dell.

Isaac Merino Jara
Director