

**Universidad Internacional de La Rioja**  
**Máster en el ejercicio de la abogacía**

---

**El concepto de establecimiento  
permanente a prueba: los retos  
que plantea el contexto económico  
actual**

---

Trabajo fin de máster presentado por: Verónica Fernández Cobo  
Titulación: Máster Universitario en el Ejercicio de la Abogacía  
Área jurídica: Fiscalidad Internacional  
Director/a: María Crespo Garrido

Madrid  
12 de diciembre de 2018  
Firmado por:



# ÍNDICE

Listado de abreviaturas y siglas .....	3
Resumen- <i>Abstract</i> .....	4
1. Introducción .....	5
1.1 Objeto de análisis .....	5
1.2 Importancia y justificación del tema tratado .....	6
1.3 Objetivos .....	12
1.4 Metodología jurídica .....	13
2. Desarrollo .....	14
2.1 La tributación directa de las personas jurídicas en España: antecedentes .....	14
2.2 La crisis de los fundamentos de la tributación directa de las personas jurídicas: situación actual .....	17
2.3 La labor de los foros internacionales y su impacto .....	20
2.3.1 La OCDE .....	21
2.3.1.1 Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE: escenario pre-BEPS .....	23
2.3.1.2 El Plan BEPS: Acción 7 .....	35
2.3.1.3 El escenario post-BEPS. Los Comentarios al Modelo de Convenio Multilateral (MLI) .....	38
2.3.2 La IFA .....	43
2.3.3 Nuevas acepciones al concepto de establecimiento permanente .....	47
2.3.3.1 Actividades principales y accesorias .....	47

---

2.3.3.2 Fragmentación contractual .....	48
2.3.3.3 Agente dependiente o comisionista .....	49
2.3.3.4 Establecimiento permanente digital .....	51
2.4 Marco comparado: la aspirada armonización comunitaria. Iniciativas legislativas de los Estados del entorno económico español .....	54
2.5. Propuestas de mejora: perspectivas de futuro .....	57
3. Conclusiones .....	59
4. Bibliografía .....	61
5. Fuentes normativas y jurisprudenciales .....	62
Anexo .....	64
Anexo I .....	64
Anexo II .....	65

## LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

AAPP: Administraciones Públicas

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

AN: Audiencia Nacional

ATAD: *Anti-Tax Avoidance Directive*

BEPS: *Base Erosion and Profit Shifting*

CDI: Convenio de Doble Imposición

DDI: Deducción por doble imposición

DGT: Dirección General de Tributos

EM: Estados Miembros

EP: Establecimiento permanente

EE.UU.: Estados Unidos de América

IFA: *International Fiscal Association*

GEFED: Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital

IS: Impuesto de Sociedades

LIS: Ley reguladora del Impuesto de Sociedades

MLI: *Multilateral Instrument*

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OJ: Ordenamiento jurídico

OMC: Organización Mundial del Comercio

ONU: Organización de las Naciones Unidas

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo

TRLIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

TS: Tribunal Supremo

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

UE: Unión Europea

## RESUMEN - ABSTRACT

El presente trabajo pretende abordar uno de los principales retos que el fenómeno globalizador plantea a la fiscalidad moderna, como es, la erosión de bases imponibles a través de la elusión del estatus de establecimiento permanente. Considerando el anacronismo del que adolece la configuración del concepto de establecimiento permanente en el marco de la legislación española, nuestro país es uno de los que, desde un plano puramente teórico, presenta mayor potencialidad para verse perjudicado, en términos recaudatorios, por las prácticas elusivas. Por tanto, tanto en la escala nacional, por medio de pronunciamientos administrativos como judiciales; como en la esfera internacional, en el seno de organizaciones internacionales y entes supranacionales como la OCDE y la Unión Europea, se abordan distintas configuraciones del concepto de establecimiento permanente en aras de controlar y, en su caso, penalizar, la erosión de bases imponibles. De este modo, a partir de un análisis exhaustivo de la evolución del establecimiento permanente desde su noción primigenia, ligada a un criterio puramente físico, se pretende evaluar las iniciativas normativas propuestas y las cuestiones pendientes de acometer para, respecto de las primeras, valorar su corrección y, en relación con las segundas, realizar propuestas para su tratamiento fiscal.

*The present work intends to address one of the main challenges that the globalization poses to modern Taxation: the erosion of taxable bases through the avoidance of the permanent establishment status. Considering the anachronism that underlies the configuration of the concept of permanent establishment within the framework of Spanish legislation, our country is one of those that, from a purely theoretical level, presents a greater potential to be harmed, in terms of tax collection, by avoidance practices. Therefore, both at the national level, through administrative and judicial pronouncements; as in the international sphere, within the framework of international organizations and supranational bodies such as the OECD and the European Union, different configurations of the concept of permanent establishment are addressed in order to control and, where appropriate, penalize, the erosion of tax bases. Thus, from an exhaustive analysis of the evolution of the permanent establishment from its original notion, which is linked to a purely physical criterion, it is intended to evaluate the legal initiatives proposed and the pending issues to be undertaken, in order to assess their correction and to make proposals for a better tax treatment, respectively.*

# 1. INTRODUCCIÓN

## 1.1 OBJETO DE ANÁLISIS

Desde un punto de vista puramente empírico, se ha podido evidenciar con el transcurso de las décadas, y especialmente, a partir de mediados del siglo pasado, una internacionalización creciente de las relaciones económicas. Por su parte, el Derecho Tributario se erige como un sistema normativo, cuya finalidad última es la protección de los intereses generales, que grava las referidas transacciones económicas nutriendo así de recursos financieros a los Estados. En esta línea, el fenómeno globalizador ha obligado a esta rama del Derecho a evolucionar de forma acelerada, expandiendo su ámbito de aplicación tanto a nivel material como a nivel territorial, e intentando así dar una respuesta adecuada a las necesidades regulatorias que se derivan de un contexto económico más vez complejo y en el cual se generan múltiples escenarios en los que es posible disminuir o eliminar la tributación que corresponda de acuerdo con la naturaleza real de las transacciones.

No obstante, el presente trabajo pretende acotar su objeto exclusivamente a una de las parcelas de la fiscalidad moderna que se han visto afectadas por la globalización, con los fines últimos de plantear mejoras en la técnica normativa de la materia y obtener conclusiones que resulten de utilidad considerando el rumbo a futuro de la misma.

Por lo que se refiere al contenido material del estudio, se realiza en primer término un análisis de los conceptos que fundamentan el gravamen directo de las personas jurídicas en nuestro ordenamiento jurídico tributario, en aras de centrar la atención del lector en el aspecto concreto de la tributación directa, el establecimiento permanente (en adelante, EP), sobre el cual va a versar el discurso de las siguientes páginas. En particular, se pretende llamar la atención y se profundizará en la noción de EP, tal como la hemos venido conociendo hasta nuestros días, desgranando a través de los apartados posteriores la transformación experimentada por la misma como consecuencia de la actividad económica desarrollada por los grupos empresariales a escala internacional. En consecuencia, constituye el verdadero objeto de este trabajo las soluciones ofrecidas por los especialistas y las organizaciones transnacionales en la materia ante la crisis vigente de los pilares de la imposición directa de las personas jurídicas, así como los retos que a futuro se plantean.

Por tanto, a través de la presente trabajo se pretende dar respuestas a interrogantes como ¿por qué preocupa a las Administraciones tributarias la actividad de las multinacionales?; ¿en qué medida se entienden desfasadas las alusiones al domicilio fiscal y a la sede de dirección efectiva de las sociedades?; ¿qué es un establecimiento permanente digital?; ¿dónde se encuentra el límite a la capacidad de los Estados de gravar en su territorio la actividad de los grupos internacionales?; por citar algunas de las cuestiones tratadas.

## **1.2 IMPORTANCIA Y JUSTIFICACIÓN DEL TEMA TRATADO**

Resulta complicado definir en qué momento surge el fenómeno que hoy en día denominamos como globalización, el cual se manifiesta tanto en el ámbito económico, como en el social y cultural. Mientras algunos teóricos fijan sus bases en el descubrimiento de América en 1492, otros se manifiestan más conservadores y lo reconducen al fin de la Guerra Fría. Sin embargo, si algo es innegable es que la expansión de Internet a escala global ha supuesto un antes y un después en el discurrir del proceso globalizador. Y es que la red ha permitido una interconexión en la que las fronteras físicas se diluyen, con el correlativo favorecimiento de relaciones comerciales y económicas, las cuales han alcanzado una naturaleza y magnitud que hace apenas medio siglo hubieran resultado inimaginables.

Como consecuencia de lo apuntado, el comercio internacional ha alcanzado magnitudes nunca registradas con anterioridad, siguiendo las mismas una evolución exponencial a lo largo de los últimos años. Lo anterior ha ido necesariamente aparejado de un incremento en el peso del comercio en la economía mundial, en la medida que la gran mayoría de las economías nacionales se hacen partícipes del mismo. Esta circunstancia se puede apreciar de forma palmaria a través del siguiente gráfico hecho público por la Organización Mundial del Comercio (2016), en el cual se observa como el valor del comercio de bienes y servicios prácticamente se ha duplicado en el periodo de diez años que dista entre 2005 y 2015, debiéndose los picos de caída a oscilaciones de los precios a la baja, y no necesariamente a una disminución drástica de los intercambios.

## World merchandise trade and trade in commercial services, 2005-2015

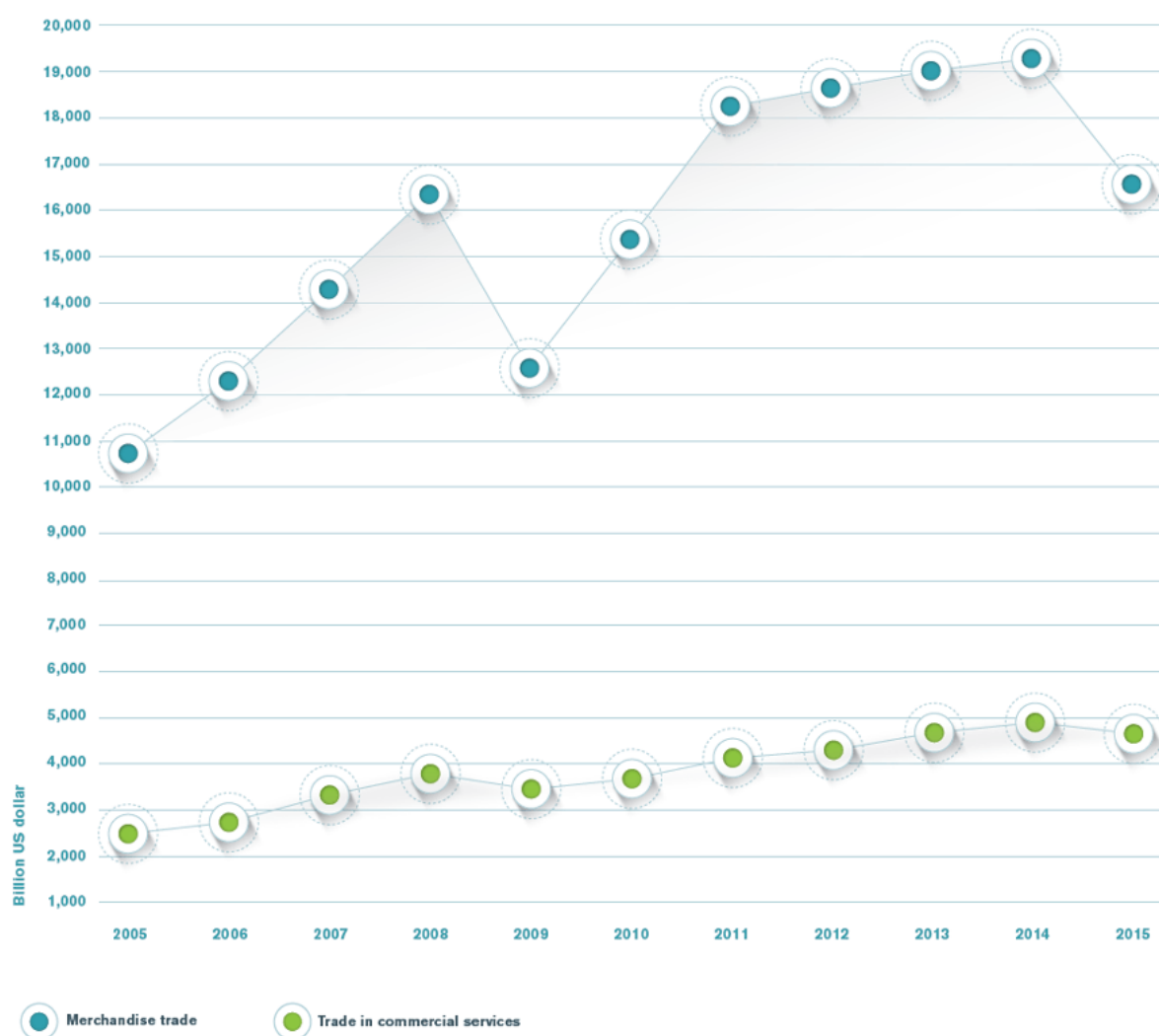


Figura 1: Comercio mundial de mercancías y comercio de servicios comerciales, 2005-2015

Fuente: OMC, <[https://www.wto.org/spanish/res\\_s/statis\\_s/wts2016\\_s/wts16\\_chap2\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/wts2016_s/wts16_chap2_s.htm)>

Si bien lo que se ha venido apuntando en las anteriores líneas puede ser apreciado como altamente beneficioso por el consumidor, habida cuenta tanto del incremento en la disponibilidad de productos, como la mejora en la calidad de los mismos por la mayor presión competitiva existente; en la generalidad de los casos este mismo consumidor toma paralelamente el papel de contribuyente, por lo que esta doble caracterización puede quebrar la imagen idílica de la globalización, en el sentido que se detalla en las siguientes líneas.

De este modo, resulta esencial tener presente que la finalidad última de la creación de tributos es instrumentar la obtención de recursos económicos que sirvan tanto para financiar el Estado de Bienestar instaurado (Educación, Sanidad, Servicios de Asistencia social, entre otros);



como prestaciones básicas que cualquier Estado proporciona tales como la Defensa o las infraestructuras<sup>1</sup>.

Consecuencia de lo anterior es el hecho de que las ventajas que inicialmente se identifican como resultado de la globalización de la economía, pueden verse difuminadas y, según el impacto, minimizadas, por la actuación de los protagonistas y cogeneradores de este mismo proceso globalizador. Lo anterior resulta cierto porque, aunque en la práctica la circunstancia de la transformación de un grupo empresarial nacional a un conglomerado de entidades con presencia en múltiples jurisdicciones bajo un mismo nombre, incrementa *a priori* en términos absolutos la carga fiscal al elevarse la cifra de Administraciones Tributarias que pueden erigirse con potestad de gravamen sobre las rentas generadas y el patrimonio existente, esta no es una verdad absoluta habida cuenta de las “barreras” o impedimentos que esta tipología de sujetos pueden interponer frente a esas Administraciones. De este modo, en el escenario actual, se generan paralelamente para los grupos empresariales con presencia internacional oportunidades de ahorro fiscal, en la medida que se realiza por parte de éstos una tarea exhaustiva de planificación fiscal internacional<sup>2</sup> en la cual se estudia cuál es la distribución fiscalmente más eficiente de las actividades desarrolladas por los mismos. Para llevar a cabo lo anterior, se consideran esencialmente variables como el valor creado por cada actividad que conforma el proceso de producción del bien o servicio ofertado, el nivel de presión fiscal de los sistemas impositivos nacionales, y la mayor o menor sofisticación de los medios de control de las jurisdicciones respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre otras.

Así, aunque resulta legítimo que las sociedades (y, en general, cualquier contribuyente) lleven a cabo actuaciones en el marco de la economía de opción<sup>3</sup>, optimizando dentro de los

---

<sup>1</sup> La propia Ley General Tributaria (LGT) consagra en su art. 2.1 las finalidades recaudatoria y de articulación de la política económica que desarrollan en el marco normativo español los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

<sup>2</sup> Mientras la planificación fiscal *per se* es completamente lícita, existe la tendencia por parte de los grandes grupos internacionales de tomar medidas de planificación que resultan agresivas, abusivas y lícitas. De este modo, según CARBAJO VELASCO (2016), *La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributarias*, *Crónica Tributaria*, nº 158, Enero 2016, pág. 118, la planificación que va acompañada de los anteriores adjetivos tiene un componente económico (en la medida que su finalidad es el ahorro de tributos) y de abuso de formas (en tanto emplea fraudulentamente las normas o actúa de una forma abusiva contradiciendo sus fines).

<sup>3</sup> Se entiende por economía de opción, en contraposición con las conductas elusivas o fraudulentas, la elección, dentro del elenco de alternativas que ofrece la normativa fiscal vigente, de aquella o aquellas que optimizan el coste fiscal de una determinada actuación u operación.

márgenes legales su tributación; la línea fronteriza con la elusión fiscal es muy estrecha, por lo que cabe prestar especial atención a las prácticas desarrolladas por las mismas en materia fiscal<sup>4</sup>. De lo contrario, existe la tentación de que intenten evitar la tributación que les correspondería de conformidad con la legislación aplicable, la cual toma en consideración variables como el volumen de facturación y los beneficios que logran alcanzar las actividades de estos grupos. Asimismo, en cierto modo este tipo de prácticas han llegado a ser auspiciadas, en ocasiones, por los propios Estados. En este sentido, la OCDE acuñó a finales del siglo pasado el término “competencia fiscal perjudicial”<sup>5</sup>, el cual se definía a partir del cumplimiento de cuatro criterios que permitían catalogar como perjudiciales frente a los demás Estados las prácticas tributarias desarrolladas por un determinado país:

- Baja o nula tributación.
- Aislamiento del régimen tributario de baja tributación, manifestado a través de una limitación de las posibilidades de su aplicación únicamente a determinados sujetos y transacciones, procurando favorecer la atracción de capitales extranjeros.
- Ausencia de transparencia normativa y administrativa.
- Carencia de intercambio efectivo de información con el resto de jurisdicciones.

Son consecuencias últimas de las prácticas comentadas, de un lado, la existencia de una clara discriminación en los casos de competencia fiscal perjudicial por la diferencia de tratamiento fiscal de los distintos sujetos pasivos de acuerdo con su residencia; y, de otro, la menor recepción de recursos por parte de los servicios públicos instaurados por el Estado<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> A este respecto, la tributación es probablemente uno de los factores más importantes, por no decir el que más, en la toma de decisiones de inversión por parte de los partícipes en el libre mercado, habida cuenta que no existen divergencias relevantes competencia en términos de tipos de intereses entre los diversos Estados. De este modo, la distinta configuración de un sistema tributario frente a otro puede marcar la diferencia atrayendo o disuadiendo a los sujetos a invertir los capitales en una determinada jurisdicción. En este sentido, se pronuncia CRESPO GARRIDO, M. (2018), *Competencia fiscal perjudicial y determinación del establecimiento permanente: Aspectos determinantes para la aplicación de la Acción 7 BEPS en el momento de negociación del Acuerdo Transatlántico de Comercio e Inversión (TTIP) con EE.UU.*, Crónica Tributaria, n° 166, Enero 2018, pág. 41.

<sup>5</sup> OCDE (1998), *Competencia fiscal perjudicial. Una cuestión emergente*.

<sup>6</sup> Resulta necesario notar que este último fenómeno se ocasiona por la inadecuada tributación de los beneficios generados por obligados al pago de tributos como consecuencia de su actividad económica, de suerte que puede sufrirse un menoscabo en el correcto funcionamiento de los servicios públicos, generando así el correlativo perjuicio para los ciudadanos que a su vez contribuyen también a su mantenimiento.

Habiendo asentado las anteriores bases, resulta interesante poner de manifiesto la relevancia que tiene, a niveles cuantitativos, la recaudación del Impuesto de Sociedades (en adelante, IS) para las arcas públicas españolas. Estas cifras, pese a encontrarse alejadas de las del IVA y el IRPF<sup>7</sup>, no dejan de suponer una entrada de ingresos para el Estado que ayudan a sufragar los altos costes de los servicios y prestaciones de naturaleza pública que han sido objeto de creación.

	2012	2013	2014	2015(p)	2016(p)	tasas de variación (%)				
						12	13	14	15	16
<b>I. RENTA PERSONAS FISICAS</b>	<b>70.619</b>	<b>69.951</b>	<b>72.662</b>	<b>72.346</b>	<b>72.416</b>	<b>1,2</b>	<b>-0,9</b>	<b>3,9</b>	<b>-0,4</b>	<b>0,1</b>
<b>I. SOBRE SOCIEDADES</b>	<b>21.435</b>	<b>19.945</b>	<b>18.713</b>	<b>20.649</b>	<b>21.678</b>	<b>29,0</b>	<b>-7,0</b>	<b>-6,2</b>	<b>10,3</b>	<b>5,0</b>
I. SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES	1.708	1.416	1.420	1.639	1.960	-16,3	-17,1	0,2	15,5	19,6
FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL		1.570	1.625	1.864	1.574			3,5	14,7	-15,5
OTROS INGRESOS	1.319	167	195	256	197	-	-87,4	16,9	31,3	-22,9
<b>CAPITULO I.- IMPUESTOS DIRECTOS</b>	<b>95.081</b>	<b>93.050</b>	<b>94.614</b>	<b>96.753</b>	<b>97.827</b>	<b>7,3</b>	<b>-2,1</b>	<b>1,7</b>	<b>2,3</b>	<b>1,1</b>
<b>IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO</b>	<b>50.464</b>	<b>51.931</b>	<b>56.174</b>	<b>60.305</b>	<b>62.845</b>	<b>2,4</b>	<b>2,9</b>	<b>8,2</b>	<b>7,4</b>	<b>4,2</b>
Importaciones	8.775	9.382	10.080	12.452	13.668	-0,7	6,9	7,4	23,5	9,8
Operaciones interiores	41.688	42.548	46.094	47.853	49.177	3,0	2,1	8,3	3,8	2,8
<b>IMPUESTOS ESPECIALES</b>	<b>18.209</b>	<b>19.073</b>	<b>19.104</b>	<b>19.147</b>	<b>19.866</b>	<b>-4,1</b>	<b>4,7</b>	<b>0,2</b>	<b>0,2</b>	<b>3,8</b>
Alcohol y bebidas derivadas	745	716	761	774	783	-3,5	-3,9	6,3	1,7	1,2
Cerveza	283	275	293	297	303	1,4	-2,9	6,5	1,3	2,3
Productos intermedios	17	18	19	20	21	-0,7	3,2	8,3	6,1	5,7
Hidrocarburos	8.595	9.933	9.724	9.783	10.556	-7,5	15,6	-2,1	0,6	7,9
Labores del Tabaco	7.064	6.539	6.661	6.580	6.677	-2,6	-7,4	1,9	-1,2	1,5
Determinados medios de transporte/Carbón	0	147	264	308	235			79,5	16,9	-23,8
Electricidad	1.507	1.445	1.383	1.385	1.290	9,8	-4,1	-4,3	0,2	-6,8
TRAFICO EXTERIOR	1.429	1.311	1.526	1.757	1.856	-6,7	-8,3	16,4	15,1	5,7
IMPUESTO PRIMAS DE SEGUROS	1.378	1.325	1.317	1.355	1.376	-2,9	-3,8	-0,6	2,9	1,6
OTROS INGRESOS	113	86	113	164	178		-24,5	32,2	44,4	8,9
<b>CAPITULO II.- IMPUESTOS INDIRECTOS</b>	<b>71.594</b>	<b>73.725</b>	<b>78.233</b>	<b>82.726</b>	<b>86.122</b>	<b>0,5</b>	<b>3,0</b>	<b>6,1</b>	<b>5,7</b>	<b>4,1</b>
<b>CAPITULO III.- TASAS Y OTROS INGRESOS</b>	<b>1.892</b>	<b>2.073</b>	<b>2.140</b>	<b>2.529</b>	<b>2.300</b>	<b>-2,4</b>	<b>9,5</b>	<b>3,2</b>	<b>18,2</b>	<b>-9,0</b>
<b>TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS</b>	<b>168.567</b>	<b>168.847</b>	<b>174.987</b>	<b>182.009</b>	<b>186.249</b>	<b>4,2</b>	<b>0,2</b>	<b>3,6</b>	<b>4,0</b>	<b>2,3</b>

Figura 2: Ingresos tributarios totales del Estado en el año 2016.

Fuente: Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), <[https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes\\_Estadisticos/Informes\\_Anuales\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria/Ejercicio\\_2016/IART16.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2016/IART16.pdf)>

De este modo, resulta evidente que las personas jurídicas son las que más se encuentran atraídas por los citados escenarios de competencia fiscal perjudicial, en la medida que son las que pueden presentar mayor predisposición y facilidad para adoptar posturas tendentes a la erosión de bases imponibles. Tal y como desarrollaremos más adelante, esta erosión se encuentra especialmente favorecida por un marco legal carente de adaptación a las nuevas realidades económicas.

<sup>7</sup> Tradicionalmente el IS ha ocupado el tercer puesto en volumen de recaudación impositiva dentro del sistema impositivo estatal, disputándose dicha plaza con el montante recaudatorio correspondiente a los Impuestos Especiales.

A su vez, como consecuencia de lo anterior, se está llevando a cabo en los últimos años un trabajo exhaustivo por parte de las Administraciones nacionales y Entes Supranacionales para identificar y gravar las prácticas de erosión de bases imponibles, ya se basen bien en la disposición por parte de las empresas de ciertos componentes su negocio en determinados territorios, bien en la interposición de sociedades sin ningún tipo de motivación económica, todo ello con la exclusiva finalidad de eludir el pago de tributos. Con esta labor, se pretende que esas actividades tributen de acuerdo con su naturaleza real. Estas iniciativas, en las que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) está resultado claro referente, serán objeto del correspondiente estudio y análisis a lo largo de las siguientes páginas, de modo que se pueda emitir un criterio sólido sobre la oportunidad de estas nuevas soluciones técnicas que desincentiven la erosión de bases imponibles.

Para finalizar con este apartado introductorio, e hilando con las prácticas de competencia fiscal perjudicial apuntadas anteriormente, no hay que olvidar que este fenómeno globalizador sitúa a los Estados, en su calidad de legisladores tributarios, en un claro dilema respecto de la posición a tomar frente a la problemática apuntada. Con esto quiero hacer énfasis a la circunstancia de que este incremento en la presión competitiva se traslada también a los gobiernos de los países, en la medida que estos grupos internacionales gozan hoy en día de relativa facilidad para llevarse su negocio a otros territorios y, por tanto, los impuestos derivados del gravamen de sus resultados, en la medida que se aprecien como poco beneficioso el desarrollo de sus actividades en un determinado ámbito territorial. Por ello, el dilema apuntado se traduce para las Administraciones en la complicada toma de decisiones al respecto del establecimiento de un sistema de tributación directa sobre las personas jurídicas que grave adecuadamente las rentas por ellas, junto con la necesaria incentivación de la inversión nacional y extranjera.

En consecuencia, es importante lograr un consenso entre los Estados, generado en foros plurales de debate entre los mismos, respecto de la creación de normas tributarias que tengan en cuenta la naturaleza global de la economía actual y no generen distorsiones entre Estados, en tanto que situaciones de sobreimposición o infraimposición de unos respecto de otros, con las correspondientes tensiones que a nivel diplomático pudieren generarse que acabarían por afectar la “buena salud” del comercio internacional.

---

## 1.3 OBJETIVOS

En el presente trabajo se pretenden abordar los siguientes objetivos:

- Realizar una aproximación histórica a los conceptos de domicilio fiscal, residencia fiscal y establecimiento permanente en el seno de la regulación de la imposición directa de las personas jurídicas en España.
- Enfatizar la obsolescencia de los referidos conceptos en atención al marco económico globalizado en el cual se desarrollan en la actualidad las transacciones comerciales.
- Analizar el impacto de la labor desarrollada por la OCDE, en general, y del Plan BEPS, concretamente, en la tributación directa de las operaciones económicas realizadas en el marco de grandes grupos empresariales multinacionales.
- Identificar y analizar las nuevas modalidades o acepciones del concepto de establecimiento permanente elucubradas en los foros internacionales. Realizar especial énfasis al surgimiento e impacto de la llamada “economía digital”.
- Exponer la concepción de la noción de establecimiento permanente en los países de nuestro alrededor, así como a nivel comunitario para poder compararla con la situación existente en España.
- En base a lo anterior, apuntar las tareas pendientes en las cuales trabajar y proponer alternativas de mejora técnica en la normativa, realizando un balance adecuado entre los principios que inspiran el sistema tributario español con las preocupaciones que los grupos empresariales multinacionales manifiestan a la hora de confeccionar su planificación fiscal a escala mundial.

## 1.4 METODOLOGÍA JURÍDICA

El presente trabajo pretende llevar al lector por una senda cuyo destino sea la comprensión de la razón de ser y de la oportunidad de las últimas propuestas y modificaciones que la normativa tributaria, tanto a nivel nacional como internacional, al respecto del concepto de establecimiento permanente. A tal fin, la metodología de este estudio se compondrá de dos

---

fases.

En primer lugar, se partirá de la definición histórica y vigente de los conceptos tributarios que, en sede del Impuesto sobre Sociedades, permiten la sujeción a gravamen de las personas jurídicas que desarrollan actividades económicas en España que generen rentas objeto de imposición.

Una vez enmarcado el objeto de estudio, el discurso pretende poner en crisis los referidos conceptos, cuyo significado ha quedado del todo anacrónico desde el prisma de las transacciones económicas transnacionales, dando lugar a situaciones que permiten la elusión en el gravamen de las rentas de las personas jurídicas frente al fisco. En este sentido, y debido a la preocupación que se ha suscitado por el surgimiento de este tipo de problemáticas en el seno de los Estados, se estudiarán los trabajos emanados de las organizaciones y asociaciones supranacionales que conforman los mismos para darles respuesta. De forma paralela, se tendrá en consideración las actuaciones llevadas a cabo a nivel comunitario y las iniciativas normativas desarrolladas a escala nacional por los países de nuestro entorno.

De este modo, para llevar a término todo lo anterior, se partirá de (i) la normativa nacional histórica y vigente, (ii) la jurisprudencia emanada sobre la materia por los órganos judiciales españoles, (iii) la normativa europea y de los países del entorno económico y social más cercano, (iv) las propuestas emitidas por foros internacionales tanto políticos como de expertos; y (v) de la doctrina versada sobre la materia elaborada por fiscalistas nacionales e internacionales. Por tanto, aunque se trate eminentemente de un análisis descriptivo, el mismo supondrá un sustrato fundamental que permitirá disponer de un marco teórico y normativo apropiado para efectuar un análisis crítico.

En cuanto este análisis, el cual compondrá el segundo bloque de este trabajo, se elaborará partiendo del estudio anterior y de la experiencia profesional como fiscalista. La finalidad del mismo, a su vez, será la emisión de juicio técnico sobre los criterios que resultan más adecuados desde la perspectiva fiscal y los principios que rigen la disciplina, para regular y gravar este nuevo marco transaccional que se ha instituido a nivel global como consecuencia de la evolución en el desarrollo de las iniciativas empresariales.

---

## 2. DESARROLLO

### 2.1 LA TRIBUTACIÓN DIRECTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN ESPAÑA: ANTECEDENTES

El sistema impositivo estatal creado al amparo de la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) gira en torno al deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 CE). Con dicha alusión a “todos”, se incluye bajo el paraguas de esta obligación a una multiplicidad de potenciales contribuyentes del erario público: tanto personas físicas, con independencia de su nacionalidad y residencia fiscal; como personas jurídicas que realicen cualesquiera operaciones que tengan algún punto de conexión con la potestad tributaria del Estado español.

Aunque la tributación de los entes jurídicos, tal y como la venimos conociendo en la actualidad, es relativamente reciente, en la medida que la mayor necesidad de obtención recursos fue un resultado inevitable de la instauración del ya referido Estado del Bienestar y de esa visión más paternalista del Estado, desde la aprobación de nuestra Carta Magna se han aprobado varias leyes del IS, así como operado múltiples reformas sobre los textos legales y reglamentarios reguladores de dicha figura impositiva. Al mismo tiempo, para poder someter a gravamen a las personas jurídicas que manifestaban capacidad económica a través de la percepción de rentas resultado de su actividad económica, resultaba necesario el establecimiento de un criterio de sujeción que fuera acorde con los principios ordenantes del Derecho tributario y razonablemente claro frente a los potenciales contribuyentes.

De este modo, con posterioridad a la instauración de la democracia en nuestro país, se aprobó la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. En dicha norma se aludía a la cualidad de “residente”, cualidad ésta que debía reunir el sujeto pasivo para ser titular de la obligación de pago; así como procedía a definir el término “domicilio fiscal”<sup>8</sup>, ligado inexorablemente por dicho texto legal al sujeto pasivo residente. A su vez, la condición de residente se adquiría por el mero hecho de cumplir alguno de los siguientes requisitos:

- Constitución de conformidad con las leyes españolas.
- Domicilio social situado en territorio español.

---

<sup>8</sup> En este sentido, se equiparaba domicilio fiscal a domicilio social, siempre que en el mismo se encontrara centralizada la gestión administrativa y la dirección del negocio. De lo contrario, se localizaría el domicilio fiscal en el punto geográfico donde se llevara a cabo dicha gestión y/o dirección.

- Sede de dirección efectiva sita en territorio español.

Es a través de este texto en el que se introduce el concepto “establecimiento permanente”, vinculado a la definición de las rentas que se entienden obtenidas en España. En concreto, contemplaba como variedades de este género las siguientes: (i) sede de dirección, (ii) sucursal, (iii) oficinas, (iv) fábricas, (v) talleres, (vi) instalaciones, (vii) almacenes, (viii) tiendas u otros establecimientos, (ix) obras de construcción, instalación o montaje con duración superior a doce meses; (x) agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo; (xi) los lugares de extracción de recursos naturales; y, como cláusula de cierre (xii) los lugares de trabajo en los que se realice toda o parte de la actividad.

La norma legal que siguió al texto de 1978 fue la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la cual se pudo apreciar una mayor precisión técnica al contener un listado detallado de aquéllas entidades que podían ser reputadas como sujetos pasivos del Impuesto. No obstante, en lo que respecta a la definición del criterio de sujeción, la evolución normativa no resultó tan palmaria. Así, en lo que a las definiciones de residente y de domicilio fiscal se refiere dicha Ley, la redacción presenta prácticamente idéntica redacción a la dada casi dos décadas antes. Por lo que respecta a la condición de residente, se concreta el criterio de la sede de dirección efectiva, entendiéndose ésta el lugar donde radica la dirección y control de las actividades de la sociedad; mientras que, a efectos de domicilio fiscal, se establece un criterio residual objetivo por el cual, en caso de imposibilidad de determinación del mismo de conformidad con su definición, se entendería situado en aquél lugar en el que radicara mayor valor del inmovilizado. Finalmente, la definición que proporciona de EP en su art. 45 no deja de ser una reordenación de los términos utilizados en la definición contenida en la norma previa, con la única novedad de la introducción del requisito de la continuidad o habitualidad con la que el EP tenía que desarrollar su actividad para ser considerado como tal<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> En este momento ya se podía apreciar cierta tendencia del legislador a conservar los criterios de sujeción convencionales en una España pese a encontrarse el país en un entorno económico que durante el lapso temporal que separa estas dos Leyes había cambiado sustancialmente. A los efectos del tema analizado, es notorio cómo los intercambios comerciales internacionales ya habían experimentado un incremento relevante, sobre todo, a nivel comunitario, con la supresión de fronteras interiores en el territorio de la Unión Europea (UE) derivada del acuerdo Schengen en el que España se adhirió en el año 1991. Este acuerdo, a su vez, motivó sobremanera que los grupos empresariales ampliaran sus fronteras para tener mayor presencia en el territorio europeo.



En tercer lugar, con el Real Decreto 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (comúnmente conocido como TRLIS), la definición del domicilio fiscal se mantiene estática. Sin embargo, respecto de la noción de residente, se aprecia un cambio relevante que demuestra una preocupación creciente del legislador español por atacar ciertas estrategias de evasión fiscal que se estaban materializando en la realidad fáctica de inicios del siglo XXI. Factor fundamental de lo anterior es la irrupción previa de Internet y los atisbos de generalización de los mismos a todo tipo de usuarios. De este modo, se venía a atacar a través de la redacción del último párrafo del art. 8.1 TRLIS, la práctica consistente en la gestión de activos (bienes o derechos ejercitables de titularidad directa o indirecta) en territorio español a través de una sociedad instrumental localizada en un paraíso fiscal a los simples efectos de elusión tributaria<sup>10</sup>. A su vez, para destruir dicha presunción, se exigía el cumplimiento cumulativo de los siguientes requisitos, los cuales se dejaban al arbitrio de la Administración a efectos de valoración:

- Que se llevara a cabo en el paraíso fiscal de la dirección y gestión efectivas de la sociedad.
- Que la constitución y operativa de la sociedad sita en paraíso fiscal respondiera a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de activos. Esto es, que la finalidad exclusiva o predominante no fuera eludir el pago de tributos.

Para finalizar, llegamos a la norma vigente en la actualidad, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Ha sido ésta la norma en la cual se ha apreciado mayor avance a nivel de actualización técnica del criterio de sujeción de las personas físicas, especialmente en lo que se refiere a EP<sup>11</sup>. Así, en el art. 22.3 LIS se define el concepto de EP proporcionando el ya habitual listado de supuestos y reduciéndose, para el caso del EP de obra, su duración de los doce a los seis meses<sup>12</sup>. En segundo lugar, se

---

<sup>10</sup> Práctica que, sin embargo, no había sido apreciada en primer texto de la norma, sino que se hizo constar a través de una modificación motivada por la aprobación de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

<sup>11</sup> En cuanto a las definiciones de residencia y domicilio fiscal se mantienen prácticamente idénticas al redactado dado en el antiguo TRLIS.

<sup>12</sup> Con modificaciones tan sutiles como ésta se constata la doble voluntad del legislador de ampliar su capacidad de gravamen y estrechar el cerco en torno a actividades que, mientras que anteriormente habrían quedado no sujetas a tributación, ahora se ven compelidas a contribuir a las arcas públicas.

hace eco de la importancia de la configuración del concepto de EP en cada convenio de doble imposición (CDI) firmado frente a cada Estado con el que se hubiera contratado. Esto es porque el CDI, como norma de Derecho internacional, se encuentra jerárquicamente en una posición superior a la norma interna y, en consecuencia, ésta última debe doblegarse a las prescripciones y definiciones que los Estados firmantes hubieren acordado como válidas para las relaciones entre ambos. Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte.

En tercer lugar, y sin perjuicio de lo anterior, se configura una suerte de presunción de existencia de EP ante el cumplimiento de dos condiciones: (i) la realización de actividades claramente diferenciables respecto de las de la casa matriz; y (ii) la gestión separada del mismo. Esta precisión viene a hacerse eco de la tendencia de las empresas a distribuir sus actividades entre las jurisdicciones en aras de la búsqueda de la estructura fiscal más rentable. Por último, se penaliza de la aplicación de la exención contenida en el precepto, en cuanto a las rentas obtenidas en el extranjero por una entidad a través de EP, cuando el mismo se sitúe en un territorio calificado como paraíso fiscal, siguiendo la filosofía conservadora apuntada en las líneas anteriores<sup>13</sup>.

## **2.2 LA CRISIS DE LOS FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS: SITUACIÓN ACTUAL**

Tal y como hemos podido apreciar en el apartado precedente, la normativa estatal ha tendido, a lo largo de los años, a realizar una descripción más amplia y exhaustiva de aquellos conceptos que fundamentan el gravamen directo de las personas jurídicas. En especial, el concepto de EP es el que ha padecido mayores transformaciones, consecuencia de un interés cada vez mayor del legislador por cubrir todas aquellas potenciales situaciones en las que la experiencia empírica ha revelado la existencia de ingresos de fuente española que no han sido correctamente gravados por no disponer del cauce normativo adecuado.

No dejando de ser cierto lo anterior, el ritmo natural de evolución de la legislación es de largo más ralentizado que el avance de los flujos comerciales de nuestro entorno económico. Flujos comerciales en los que han desaparecido las barreras físicas y las fronteras geográficas en la medida que se han instaurado en un mundo virtual cuyo hilo conductor es la red y en el cual,

---

<sup>13</sup> Ver Anexo I a modo de síntesis de lo detallado anteriormente.

en muchas ocasiones, no existe vinculación física con el territorio de un Estado. Así, el comercio electrónico resulta en la actualidad el mayor reto regulatorio desde el punto de vista fiscal para las Administraciones nacionales, por una conjunción de diversos factores, entre los cuales destacan los siguientes:

- Nacimiento los modelos de negocio colaborativos, en los cuales los particulares no toman únicamente el rol de consumidores, sino que pasan a tomar también papel como proveedores de bienes y servicios, con la finalidad última de utilizar de forma más eficiente los recursos materiales escasos de que disponen.
- Intervención de múltiples intermediarios en las transacciones comerciales, como terceros que gestionan las plataformas electrónicas de pago, el transporte de las mercancías, etc.
- Dificultades para la localización de los emplazamientos en los cuales se emiten las órdenes electrónicas de cobro y, en general, para discernir el reparto de las distintas actividades vinculadas a una determinada transacción electrónica.
- Sensibilidad de los sujetos participantes en el comercio electrónico a la imposición de sus actividades, lo que puede motivarles a movilizar sus recursos y trasladarse a aquellas jurisdicciones que presenten una tributación más beneficiosa a sus intereses.

De lo anterior se vislumbra con claridad la necesidad de redefinir el concepto de EP, el cual continúa en nuestros días enraizado en el seno de la economía tradicional, frente al auge y expansión de la economía digital, como el sistema económico en el cual las transacciones de tipo comercial se realizan a través de medios electrónicos y telemáticos que permiten el contacto y acuerdo entre los sujetos participantes en las mismas. Así, resulta imprescindible que, a nivel regulatorio, se acometa con firmeza este aspecto, en tanto que, en palabras de Álamo Cerrillo (2016)<sup>14</sup>, el EP supone la base para el reparto de los rendimientos empresariales entre las distintas jurisdicciones afectadas por las actividades de esta naturaleza. Siguiendo esa misma idea, Duardo Sánchez (2017), argumenta que, pese a no discutirse la utilidad del concepto de EP para hacer tributar determinadas rentas derivadas del desarrollo de

---

<sup>14</sup> ÁLAMO CERRILLO, R. (2016), *La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente*, Carta Tributaria, nº 13, Abril 2016, pág. 2.

actividades en el Estado de la fuente de las mismas; no puede afirmarse lo mismo respecto de su idoneidad, en tanto los cambios experimentados en la economía mundial han hecho palmarias las carencias de esa noción<sup>15</sup>.

En el caso español, nuestro sistema financiero y tributario se fundamenta en una serie de principios que justifican el deber constitucional de contribuir al que hemos aludido en páginas precedentes, así como establecen los límites de la potestad del Estado para hacer cumplir el mismo. En particular, y viniendo a argumentar desde un punto de vista jurídico el fenómeno que indicábamos en el apartado introductorio, la existencia de resquicios por los cuales puedan restar sin tributar los beneficios derivados de actividades empresariales sitas en el marco de la economía digital, con carácter principal, puede poner en jaque los referidos principios. En esencia nos referimos, en primer lugar, al principio de generalidad y, en segundo término, al principio de capacidad económica, el cual resulta a su vez condición *sine qua non* para el cumplimiento del primero<sup>16</sup>. Generalidad la primera que se traduce en la afectación de las instituciones que componen el sistema tributario tanto a personas físicas como jurídicas, en la medida que manifiesten signos de capacidad económica en el desarrollo de sus actividades cotidianas. Correlativamente, dichos signos se encontrarán sometidos a tributación en tanto no se encuentren bajo los mínimos exentos de tributación, se relacionen con determinadas actividades incentivadas por el legislador (i.e. actividades realizadas por entidades sin fines lucrativos), o se refieran a sujetos cuyas características particulares les confieran una especial protección por parte del Estado (por ejemplo, las PYMEs). Las citadas exclusiones, no obstante, requieren que se encuentren fijadas normativamente de acuerdo con el también principio de reserva de ley. De lo contrario, cualquier actividad que escape de la tributación mediante la cual se facilita el cumplimiento del deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, será catalogada de elusiva o defraudatoria para con la Hacienda Pública.

Asimismo, la mencionada elusión también tendría efectos innegables en la financiación territorial, aspecto ya conflictivo de por sí debido a la existencia de ideologías e intereses

---

<sup>15</sup> DUARDO SÁNCHEZ, A. (2017), *Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS*, Revista Quincena Fiscal, nº 12, Junio 2017, pág. 2.

<sup>16</sup> Principios estos ideados por el teórico del sistema tributario, Fritz Neumark. Universitat Oberta de Catalunya <[http://cv.uoc.edu/annotation/7e8f6984f2444bb97aef07168ecea597/549868/PID\\_00156109/modul\\_2.html](http://cv.uoc.edu/annotation/7e8f6984f2444bb97aef07168ecea597/549868/PID_00156109/modul_2.html)>

contrapuestos en los distintos territorios autonómicos<sup>17</sup>. En este sentido, me refiero a un evidente cuestionamiento del principio de suficiencia de las Autonomías y de los entes locales<sup>18</sup>, siendo ambas Administraciones las que, en última instancia, y a partir de los recursos captados por ellas mismas o, en gran medida, redistribuidos por el Estado, proporcionan los servicios más esenciales a los ciudadanos. Y, yendo un paso más allá, no es baladí el poder pensar que, como consecuencia de estas actuaciones elusivas, nuestros jóvenes dispongan de menos recursos para su formación en el marco del sistema educativo público, o las atenciones en el sistema sanitario resulten más deficitarias por la carestía de ingresos en manos de los gobiernos autonómicos. Es evidente que, en estos casos, los efectos monetarios de la existencia de una “fractura” en el sistema impositivo derivada de una inadaptación del mismo al actual contexto comercial y económico, no son palpables exclusivamente en un determinado momento temporal, sino que pueden prolongarse en periodos futuros y, en consecuencia, afectar a la calidad de vida de que dispongan las generaciones venideras.

De este modo, es innegable que todos aquellos supuestos de elusión fiscal que puedan derivarse del anacronismo del concepto de EP tienen unos costes económicos y sociales de importante magnitud, a todas las escalas dentro de la organización territorial del Estado; y que no resultan meramente estáticos, sino que también manifiestan una proyección temporal. De aquí lo primordial de trabajar tanto a nivel interno como en colaboración con el resto de Estados, para intentar adaptar la normativa existente a las nuevas realidades que plantea el panorama digital en el que se desarrollan las transacciones y, especialmente, revolucionar el concepto de EP de cómo se ha venido conociendo hasta hoy en día.

### **2.3 LA LABOR DE LOS FOROS INTERNACIONALES Y SU IMPACTO**

El concepto de EP, pese a encontrarse en nuestros días de rabiosa actualidad en el contexto de la Fiscalidad Internacional, tuvo su origen en el trabajo llevado a cabo por la antigua Liga de las Naciones, predecesora de la actual Organización de las Naciones Unidas (ONU), en la década de 1920. El fundamento teórico último que se elucubró entonces, y que continúa presente hoy en día aún la sofisticación de la que se ha dotado al concepto, es que se requiere

---

<sup>17</sup> El economista Charles Tiebout acuñó la expresión “votar con los pies” haciendo referencia al fenómeno que se producía entre territorios limítrofes, cuando por razones puramente económicas se optaba por el traslado de uno a otro. Esto precisamente ha ocurrido en España en diversas ocasiones, siendo la última de ellas el traslado masivo de domicilios fiscales de Cataluña a otras partes del territorio español (especialmente, la Comunidad de Madrid) como consecuencia del desafío soberanista catalán.

<sup>18</sup> ÁLAMO CERRILLO, R. (2015), *La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio en la OCDE*, Revista Quincena Fiscal, nº 5, pág. 8.

de una mínima presencia en un Estado para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en el mismo.

Con el paso de las décadas, se manifestó una profunda evolución de la economía a escala mundial, caracterizada principalmente por la ya referida intensificación de los flujos comerciales. No obstante, a pesar de la notoriedad de dichos cambios en el contexto económico mundial, el concepto de EP se mantuvo prácticamente estático. Es por ello que el criterio presencial, en tanto que presencia entendida desde una perspectiva puramente física, sostenido en el momento de surgimiento del concepto, se quedó completamente desfasada y superada por nuevas realidades digitales derivadas de la era digital.

Llegados a este punto, los foros internacionales han sido claves en la necesaria renovación de la noción de EP, por ello que en las siguientes páginas se procederá a analizar la labor desarrollada por el más importante de ellos a nivel de Fiscalidad Internacional: la OCDE<sup>19</sup>.

### **2.3.1 La OCDE**

La motivación común entre el conjunto de Estados que fundaron la OCDE en el año 1961 era, principalmente, el desarrollo de actuaciones con vistas a mejorar el bienestar económico y social en el seno de dichos países. No obstante, para llevar a cabo lo anterior, la OCDE no dispone de capacidad legislativa, en tanto los comparecientes en sus reuniones no han sido elegidos democráticamente, como contrariamente sí ocurre en instituciones también supranacionales como son el Parlamento y la Comisión Europea. Así, este proyecto no alcanza la ambición de crear una unidad económica, social y territorial, sino que, por medio de un respeto escrupuloso de la soberanía de los Estados, actúa sencillamente como foro de debate para la emisión de dictámenes que permitan dar cumplimiento a su finalidad.

Del mismo modo, la falta de atribución de potestades normativas y ejecutivas a la OCDE implica que, en sentido contrario, tampoco exista un depósito común de recursos a repartir entre sus miembros y, consecuentemente, entre los ciudadanos de los mismos. En esencia, pues, la OCDE se limita, en base a los acuerdos y discusiones desarrolladas en su seno, a establecer criterios de utilidad para regir las políticas económicas estatales. Lo anterior ha

---

<sup>19</sup> En este sentido, comentar que la ONU también ha publicado su propio Modelo de Convenio el cual, al respecto del concepto de EP, aun y encontrarse inspirado en el Modelo de CDI de la OCDE, presenta notables diferencias en comparación a éste, sobre todo por lo que respecta a la definición del EP de agente dependiente, estableciéndolo con un ámbito más amplio que la OCDE. No obstante, a los efectos del presente trabajo, se analizarán, habida cuenta de su implantación y reconocimiento, las actuaciones llevadas a cabo por la OCDE.

implicado que, pese a carecer expresamente de valor legal, los informes preparados por la OCDE gocen de gran reconocimiento internacional, convirtiéndose en una especie de *soft law* al cual los gobiernos nacionales integrantes de la organización atienden para materializar sus iniciativas legislativas en las materias tratadas<sup>20</sup>.

AÑO	PAÍSES MIEMBROS				
1961	Alemania	Austria	Bélgica	Canadá	Dinamarca
	España	Estados Unidos	Francia	Grecia	Irlanda
	Islandia	Luxemburgo	Noruega	Países Bajos	Portugal
	Reino Unido	Suecia	Suiza	Turquía	Italia
1964	Japón				
1969	Finlandia				
1971	Australia				
1973	Nueva Zelanda				
1994	México				
1995	República Checa				
1996	Corea	Hungría	Polonia		
2000	República Eslovaca				
2010	Chile	Israel	Eslovenia	Estonia	

Figura 3: Estados miembros de la OCDE por año de incorporación.

Fuente: Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación. Gobierno de España, <<http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/Pa%C3%ADses-Miembros.aspx>>

Paralelamente, y tal y como se ha podido desprender de lo anteriormente apuntado, la finalidad de los tributos no es otra que proporcionar al Estado de recursos financieros que permitan la materialización de aquellas prestaciones que, de acuerdo con esa tesis paternalista de su existencia, le corresponden proporcionar, en tanto que ente sin personalidad que engloba y auspicia todos los individuos que se encuentran situados en su ámbito territorial. Es evidente que, debido a la vinculación existente entre el bienestar económico nacional e

<sup>20</sup> En el caso de Colombia, resulta aun si cabe más expresivo ya que, pese a no integrar formalmente la organización, se han incorporado las recomendaciones emanadas de la OCDE en materia fiscal en su OJ interno, así como se han empleado de forma reiterada las distintas versiones aprobadas de sus Comentarios para la interpretación de los Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI) firmados por dicho Estado.

---

internacional con la existencia de un sistema tributario justo y eficiente, uno de los aspectos más tratados por la OCDE ha sido la política fiscal.

En particular, como podremos observar en los apartados siguientes, en la última década uno de sus principales ámbitos de actuación ha sido, precisamente, la reconversión del concepto de EP, ya que el adolecido anacronismo del mismo no ha sido únicamente detectado en España, sino que ha afectado a la totalidad de los Estados que componen la Organización. Resulta, pues, lógico, a la vez que altamente beneficioso, que en el contexto de una organización supranacional como es la OCDE se debata sobre las alternativas que se perfilan como mejores para “atacar” la problemática de la erosión de las bases imponibles y el reparto de beneficios. En este sentido, la aprobación del Proyecto BEPS<sup>21</sup> ha supuesto un antes y después en el tratamiento de este asunto, de tal forma que didácticamente se procederá a realizar el análisis de las acciones acometidas por la OCDE tomando BEPS como *proxy* o referencia que marca los tiempos y las fases que ha ido atravesando la organización hasta alcanzar el estado de la materia en nuestros días.

Asimismo, aunque en las páginas precedentes se ha analizado la cronología de la normativa española en la materia, se procederá a realizar en el presente apartado una comparativa entre las modificaciones experimentadas a nivel Modelos de CDI y planes de acción de la OCDE al respecto de la noción de EP, con la interpretación jurisprudencial seguida por los Tribunales españoles. Estos últimos, como veremos, han seguido en ocasiones su propia línea interpretativa, alejándose evidentemente de la desfasada legislación interna, pero también pudiéndose llegar a apreciar conflicto con la interpretación sostenida con los Comentarios al Modelo de CDI vigentes en cada momento temporal.

### 2.3.1.1 Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE: situación pre-BEPS

Sin duda, uno de los hitos con mayor relevancia práctica de entre los acometidos en el seno de la OCDE en materia fiscal fue la aprobación del primer Modelo de Convenio de Doble Imposición en 1963. Su importancia se deriva de que ya, en esa época, los Estados fueron conscientes de que la notoriedad de las relaciones internacionales, tanto de tipo social como económico, era cada vez más patente, de suerte que, teniendo en cuenta los sistemas

---

<sup>21</sup> Siglas que aluden a la expresión anglosajona *Base Erosion and Profit Shifting*, definidas convenientemente a partir de la pág. 35, en adelante.



impositivos nacionales que ya empezaban a tomar una determinada entidad en sus respectivas jurisdicciones, podían llegarse a producir situaciones de doble imposición. Doble imposición ésta que se traduce en la existencia de un doble gravamen por un mismo concepto manifestador de capacidad económica, debido al hecho de que existían en relación con el mismo, puntos de conexión con dos Estados y, en consecuencia, ambos se erigían con potestad de gravamen. Esto, indudablemente, producía en su momento y sigue ocasionando en la actualidad cuando se da lugar, un perjuicio económico al contribuyente afectado.

Por tanto, para no desincentivar ese comercio internacional en crecimiento y por razones de justicia tributaria, los Estados acordaron establecer una serie de reglas que permitieran, ante casos de conflicto de competencia en materia tributaria, distribuirse la potestad de gravamen. Dichas normas, de carácter supranacional y con la forma de CDI, en el supuesto concreto de que la doble imposición resultara inevitable, llegaban a establecer algún tipo de mecanismo (básicamente en forma de deducción) para permitir al contribuyente recuperar el exceso de tributación padecido.

Los anteriores CDIs, por tanto, se basaban en el Modelo aprobado con cierta periodicidad por los propios Estados miembros de la OCDE, quienes luego los empleaban para regular sus relaciones con otros países. De este modo, los diferentes Modelos de CDI, así como los Comentarios interpretativos que se aparejaban a los mismos, se revelaron como instrumentos de grandísima utilidad para regular las relaciones financieras y tributarias entre Estados y que, una vez consensuados y aprobados materialmente como Convenios, entraban a formar parte del Ordenamiento Jurídico (OJ) de dichos Estados como *hard law*.

De acuerdo con los Comentarios al Modelo de CDI, tradicionalmente se ha venido definiendo en el art. 5 de sus sucesivas versiones el concepto de EP, ya que dicha definición se erige como clave en el contexto de los CDIs en la medida que se realizan continuas alusiones al EP a lo largo del texto de los mismos. De este modo, en el marco de los CDIs y según la configuración de que se dote al precepto concreto, la noción de EP desarrolla las siguientes funciones<sup>22</sup>:

---

<sup>22</sup> IFA CANADÁ (2017), *Permanent establishments: today and tomorrow*, Presentación de la reunión de la IFA Canadá, Octubre 2017.

- Límite de la potestad de gravamen de los Estados parte de un CDI ante la existencia de negocios generadores de beneficios con carácter transnacional: Dicha función es claramente apreciable en el texto del art. 7 del Modelo de CDI, relativo a los beneficios empresariales, en la medida que se establece que un Estado contratante solo tendrá capacidad de gravamen sobre una compañía de otro Estado si dispone de un EP en el territorio del primero.
- Actuación como regla de retroceso (*throwback rule*): Aplicable tanto en los supuestos de pago de dividendos (art. 10), intereses (art. 11) y cánones (art. 12), como en aquéllos casos en que el ingreso no se pueda identificar con el contenido de ningún otro precepto (art. 21). Así, en la medida que el perceptor de dichos rendimientos disponga de un EP en el territorio del Estado pagador los mismos, éstos podrán ser sometidos a tributación en sede de este último sin las limitaciones a la potestad de gravamen que, con carácter general, son establecidas en el CDI en aras de evitar una sobreimposición de mano del Estado que no es el de residencia de la empresa, ya que se considera en este caso al EP como beneficiario efectivo de dichos rendimientos.
- Criterio para el gravamen de las ganancias patrimoniales (art.13): En el supuesto de ganancias derivadas de la enajenación de elementos que formen parte del patrimonio empresarial de un EP de una entidad residente localizado en otro Estado contratante.
- Criterio para el gravamen de rendimientos del trabajo (art. 15): Ya que el salario percibido por un residente en un Estado contratante por un trabajo desarrollado en otro Estado contratante solo se podrá gravar en el Estado de residencia a no ser que dicha remuneración sea soportada por un EP sito en el segundo Estado mencionado.
- No discriminación (art. 24): Esto es, se establece obligatoriamente la necesidad de que un EP en un Estado contratante no sea tratado de forma más desfavorable que las empresas residentes en dicho Estado que lleven a cabo actividades idénticas. Ello no implica una limitación a la potestad legislativa de los Estados, en tanto que imposición a los mismos de la obligación de proporcionar determinados beneficios fiscales a los no residentes.

Considerando lo anterior, en el contexto pre-BEPS el enfoque seguido por la OCDE pivotaba

en mayor medida sobre la circunstancia de que el EP fuera un lugar fijo de negocios en un Estado distinto al de residencia de la persona jurídica, por lo que el criterio de la presencia física tenía un peso principal. En este sentido, se manifiesta el primer apartado del art. 5 en la versión del Modelo de CDI publicada en el año 2010<sup>23</sup>, el cual sustenta que un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local para la realización de las actividades de la empresa<sup>24</sup>, o bien se disponga únicamente de cierto espacio, con independencia del título en virtud del cual ocupe mismo. Así, a pesar de notarse ciertos atisbos de una voluntad de desvinculación del factor presencialista del literal del precepto aludido, éste se queda lejos de un reconocimiento rotundo de la posibilidad de que no exista conexión física alguna con un determinado territorio ya que, paralelamente, sostiene que el hecho de que las actividades se desarrollen dentro de una zona geográfica delimitada no implicará que deba considerarse esa zona como lugar fijo de negocios<sup>25</sup>.

A continuación, se incluye en el art. 5.2 un listado no exhaustivo que incluye las modalidades tradicionalmente ínsitas dentro del concepto de EP, desprendiéndose también una relevancia al factor físico del mismo; mientras que el apartado tercero incluye la definición, de acuerdo con un criterio temporal, del habitual EP de obra. Lo anterior se erige en contraposición con el apartado cuarto, el cual contempla una serie de situaciones en que, pese existir ese vínculo físico o geográfico con un determinado territorio, las actividades desarrolladas en el mismo no tienen la entidad suficiente como para ser catalogadas de EP, habida cuenta de su naturaleza preparatoria<sup>26</sup> o auxiliar<sup>27</sup>. Este punto también presenta interés en la medida que una de las casuísticas que expresamente es rechazada como EP es la disponibilidad en un determinado Estado de instalaciones de almacenaje ya que, con el nuevo paradigma digital, han surgido negocios de ventas *online* en los cuales, sin tener ningún punto de venta físico, sus almacenes

---

<sup>23</sup> En la medida que establece como característica esencial del concepto de EP la localización en un *situs* físico diferente al de residencia de la compañía con vocación de estabilidad, entendido lo como instalaciones, locales o medios materiales en los que el personal del EP desarrolla sus funciones.

<sup>24</sup> OCDE (2010), *Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE*. Comentarios al art. 5.1, párrafo 4.

<sup>25</sup> OCDE (2010), *Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE*. Comentarios al art. 5.1, párrafo 5.3. Como se apreciará más adelante a través del estudio del EP digital, uno de los criterios que parece erigirse como relevante de cara al reconocimiento del mismo es la existencia de un determinado nivel de volumen de negocio en un Estado ya que, en este supuesto, el factor físico se encuentra muy difuminado o, en algunos casos, totalmente inexistente.

<sup>26</sup> Esto es, que se trata de una actividad que precede a otra, teniendo una duración limitada en el tiempo.

<sup>27</sup> Actividad de soporte, con poca probabilidad de que requiera una cantidad significativa de activos para su desarrollo.

constituyen la parte más esencial de su negocio en tanto que surten los pedidos realizados a través de la plataforma de pago que la empresa disponga al efecto de materializar sus ventas en Internet<sup>28</sup>. No obstante, los Comentarios ya avanzan que, como criterio para diferenciar una actividad preparatoria o auxiliar de otra que no lo es, hay que observar si las actividades del EP constituyen por sí mismas parte esencial y significativa del negocio de la compañía, por lo que habrá que realizar, en consecuencia, un estudio caso por caso<sup>29</sup>.

Seguidamente, los apartados quinto y sexto del precepto aluden la figura del agente dependiente o comisionista, cuyo estudio en profundidad se hará en el apartado correspondiente, en el cual se apreciará la evolución de dicho concepto en el marco de los CDI y la jurisprudencia. Por otro lado, el apartado séptimo, actúa como cláusula de cierre aclaratoria según la cual no cabe confundir la existencia de una filial o subsidiaria con la presencia de un EP, puesto que es rasgo esencial de este último el que no constituya una persona jurídica diferenciada de la sociedad residente en otro Estado.

Por último, los Comentarios al Modelo de CDI de 2010 no quedan totalmente ajenos a la existencia de una realidad digital creciente ya que, con posterioridad al ofrecimiento de detalle de todos los apartados, hace mención específica al “comercio electrónico”. Así, mientras se excluye la mera existencia de un sitio web como EP digital, en tanto se encuentra compuesto exclusivamente por datos y *software* y no dispone de una localización que pueda entenderse como “lugar fijo de negocios”<sup>30</sup>, se determina la posibilidad de que en el Estado en el cual se localiza el servidor sí pueda interpretarse la existencia de un EP, en tanto que lugar éste en el que se usa y se almacenan los datos de la página web en cuestión. Al mismo tiempo, se reconoce la posibilidad de que una empresa desarrolle sus actividades esenciales exclusivamente por medios digitales, pero siempre habiendo de concurrir la presencia de un

---

<sup>28</sup> Este es, sin lugar a dudas, el caso de Amazon, gigante empresarial que dispone de grandes centros de almacenaje desde los cuales parten todos los envíos a los distintos puntos geográficos donde los clientes han solicitado sus productos. Por tanto, sin la existencia de tales almacenes, empresas como Amazon no tendrían de un *input* principal para el éxito y supervivencia de su modelo de negocio, alejándose así del carácter auxiliar o preparatorio al que alude el texto del Modelo de CDI de 2010.

<sup>29</sup> OCDE (2010), *Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE*. Comentarios al art. 5.4, párrafo 24.

<sup>30</sup> De nuevo, la tangibilidad se presenta como criterio para diferenciar si nos hallamos ante la presencia de un EP o no, así como se requiere que el equipo informático en el cual se sitúe eventualmente el servidor de un determinado sitio web presente una estabilidad tal que se traduzca en que no se movilece de la localización en la que se encuentra. Ambos criterios, no obstante, son extremos hartos complejos de apreciar en un contexto de transacciones digitales.

lugar fijo de negocios que cumpla los requisitos anteriormente establecidos para entender que se está ante un EP<sup>31</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, nos hallamos ante una definición que adolece de diversas deficiencias<sup>32</sup>:

- Relevancia de la existencia de un vínculo físico con un determinado territorio para apreciar la existencia de EP, en los términos apuntados anteriormente. Esto colisiona especialmente en el caso de la prestación de servicios, ya que para el comercio de bienes tiene mejor encaje la existencia de alguna suerte de lugar fijo de negocios.
- Configuración abierta, casuística y dinámica, con correspondientes dificultades a la hora de interpretarlo<sup>33</sup>. Históricamente, lo anterior ha intentado solventarse a través de las distintas versiones aprobadas de los Comentarios, de tal forma que se lograra un entendimiento uniforme, y una consecuente aplicación del concepto de la misma forma, entre el conjunto de Estados que regulaban sus respectivos CDIs. Con la misma finalidad, la OCDE elaboró durante el periodo objeto de estudio en el presente apartado diversos informes interpretativos del art. 5 del Modelo de CDI, siendo el último de ellos publicado en 2012<sup>34</sup>.
- Falta de delimitación del alcance de algunas de sus cláusulas, lo cual se deriva a su vez de su configuración atendiendo al dinamismo que presenta la economía actual en cuanto a tipología de actividades distintas que se generan. Lo anterior es especialmente apreciable respecto a la definición del agente dependiente.
- En la medida que se encuentra ínsito el art. 5 dentro de un Modelo de CDI, no se aborda el tema de los Estados no miembros de la OCDE. No obstante, se aprecia la necesidad de establecer reglas para entender en qué supuestos existe EP en sede de éstos, lo que pasa por el entablamiento de conversaciones en aras de alcanzar un acuerdo.

---

<sup>31</sup> OCDE (2010), *Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE*. Comentarios al art. 5, párrafo 42.8.

<sup>32</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016), *Todo Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, 1ª edición, Madrid, Editorial Wolters Kluwer, pág. 147.

<sup>33</sup> CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016), *Todo Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, (cit.), pág. 146.

<sup>34</sup> Sin embargo, dicho informe no fue incorporado con posterioridad a BEPS en el Modelo de CDI y Comentarios al mismo aprobados en 2014, por lo que no vamos a profundizar en el estudio del mismo en la medida que en el siguiente apartado se detallarán las Acciones 1 y 7 que inciden de forma específica en la figura del EP.

- Insuficiencia de tratamiento de las reglas de atribución de beneficios, lo que pasa por el establecimiento de las mismas de forma más claras implicando, a su vez, con carácter previo, la necesidad de lograr un consenso entre los distintos Estados, ya que este punto es uno de los que más controversias generan.

Siguiendo con el análisis del Modelo de CDI de 2010, el mismo se diferencia de la versión inmediatamente anterior, publicada en el año 2008, en la modificación realizada sobre el texto del art. 7, relativo a los beneficios empresariales. En concreto, se reguló en su apartado tercero el ajuste sobre los beneficios gravados con el efecto de eliminar las consecuencias negativas derivadas de la presencia de doble imposición internacional, para lo cual establece la capacidad de las Administraciones tributarias participantes de consultarse entre ellas con la finalidad de alcanzar algún tipo de criterio a este respecto. El citado ajuste, a la práctica, tomaría habitualmente la forma de deducción por doble imposición (en adelante, DDI).

En este sentido, a efectos del art. 7, existen notorias diferencias entre Modelo de CDI aprobado en 2008 y el presentado en 2010<sup>35</sup>, habida cuenta de la conciencia que se va tomando en el seno de la OCDE acerca de la importancia de la figura de EP como base para la atribución de los beneficios generados por una entidad bajo la potestad de gravamen de un determinado Estado<sup>36</sup>.

Sentado lo anterior, el último punto a tratar en el presente apartado será el estudio de la interpretación que la jurisprudencia española ha venido sosteniendo acerca del contenido de las distintas actualizaciones del Modelo de CDI y los Comentarios atañidos a éste. En particular, los órganos judiciales españoles no han sido ajenos al surgimiento de estructuras empresariales configuradas en torno al objetivo de erosionar la base imponible de las mismas, mediante una determinada distribución de sus actividades (y de sus correspondientes beneficios) a lo largo de determinadas jurisdicciones. Consecuentemente, la línea

---

<sup>35</sup> Ver Anexo II para observar la comparativa de las redacciones del art. 7 del Modelo de CDI en las versiones de 2008 y 2010.

<sup>36</sup> Consecuencia de la aplicación del principio *arm's length*, que rige en materia de precios de transferencia y CDIs, en virtud del cual se atribuirán aquéllos beneficios al EP que hubieran sido podido obtener, en sus operaciones con otras empresas del grupo, si hubiera sido una empresa independiente. Para llevar a cabo dicha atribución, se partirá del análisis de los siguientes factores: (i) funciones realizadas, (ii) activos empleados para materializar dichas funciones; y (iii) riesgos asumidos por las partes involucradas en la transacción (inclusive la casa central). No obstante, recordemos que el EP no tiene personalidad jurídica diferenciada de su entidad matriz, de modo que lo que se pretende mediante la aplicación del citado principio es comprobar si una determinada entidad actúa a través de un EP en el territorio de otro Estado en la medida que pueda apreciarse que el mismo actúa de forma independiente de su casa matriz.

interpretativa seguida por el poder judicial española en diversas ocasiones se ha separado de la clásica interpretación literal de los CDIs y de sus Comentarios, lo cual no ha estado exento de discusión en los foros internacionales y asociaciones de expertos en torno a su corrección.

Habida cuenta de lo anterior, no hay que olvidar que los pronunciamientos judiciales son consecuencia del enjuiciamiento de unos determinados hechos fácticos, por lo que la tendencia del poder judicial español a tomar una postura concreta se deriva *prima facie* de la puesta en práctica de un criterio administrativo que, en un contexto pre-BEPS, iba más allá de lo que, hasta el momento, determinaban los CDIs y la propia normativa interna<sup>37</sup>.

De este modo, con carácter previo, la DGT construyó a partir de sus consultas vinculantes V2191-08 y V2192-08 la definición de lo que entendió como “establecimiento operativo complejo”, mediante la aplicación de los Comentarios al art. 5 vigentes en dicho momento, así como del principio *arm's length*. A este respecto, afirmaban que dicho establecimiento operativo complejo podía dar lugar a la presencia de EP en el lugar en el cual se encontrara sito, en la medida que la suma de las actividades desarrolladas en un determinado territorio por una compañía presentaran una coherencia económica y actuaran de manera que asumieran mayores riesgos y funciones en comparación con los acuerdos contractuales que regían las mismas, lo cual pasaba necesariamente por la realización de un análisis previo de activos, riesgos y funciones en el que el principio *arm's length* habría de estar presente.

Por lo que respecta a la doctrina jurisprudencial, la misma es producto de una postura administrativa encaminada a gravar incluso aquellas actividades que, por su estructuración, no eran del todo subsumibles en la redacción del concepto de EP emanada de las directrices de la OCDE. De este modo, se procederán a comentar los casos más emblemáticos que han dado lugar al cuestionamiento de la corrección del criterio seguido por los Tribunales españoles en un entorno pre-BEPS. Por tanto, siguiendo un orden cronológico, serán presentados los casos Roche, Borax y Dell<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., (2016), *The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or a Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OCDE Model?*, Bulletin for International Taxation, July 2016, pág. 1.

<sup>38</sup> Aunque algunos de los pronunciamientos judiciales a los que se van a referir se encuentran datados con posterioridad a la presentación del Plan de Acción BEPS, los mismos encuentran su génesis en la existencia de un criterio administrativo surgido en la etapa pre-BEPS y con un enfoque más avanzado al existente en la época en las jurisdicciones de otros Estados de la OCDE.

En primer lugar, en lo que al caso Roche se refiere, los hechos del mismo versan en relación con un grupo empresarial con matriz localizada en Suiza. En concreto, se formalizaron por la referida entidad matriz dos acuerdos contractuales con una filial sita en España. El primero de ellos, de fabricación; mientras que el segundo se trataba de un contrato de comisión para la comercialización de los productos elaborados tanto en España como en otros enclaves. Además, la entidad matriz hacía uso, mediante contrato de arrendamiento, de un almacén propiedad de la filial española. La remuneración por todas las funciones anteriores se determinaba, con carácter general, como un porcentaje sobre ventas (remunerándose de forma diferenciada una cantidad fija por el alquiler del almacén). Considerando lo anterior, la Inspección tributaria entendió que de ninguna forma se estaban acometiendo en España actividades que pudieran catalogarse como auxiliares o preparatorias, por lo que argumentó la presencia de un EP, de acuerdo con el texto del CDI entre España y Suiza vigente en el momento de los hechos.

La resolución emitida por la Audiencia Nacional (AN)<sup>39</sup> *a posteriori*, entendió que Roche desarrollaba su actividad en el Estado español por medio de EP, bajo la figura de agente dependiente y en la medida que involucraba a la matriz extranjera en el mercado nacional. Sin embargo, el concepto de agente dependiente sostenido discrepaba del existente en el momento de emisión de su dictamen, en tanto que lo entendió en clave puramente industrial, de realización de las actividades productivas que también eran desarrolladas por la matriz, de tal forma que la actividad de la filial envuelve a la matriz dentro del mercado nacional en el cual la primera actúa<sup>40</sup>. En cuanto al aspecto relativo a la atribución de beneficios, la AN tomó la conclusión de la Administración, de tal forma que atribuyó a la filial el margen sobre ventas percibido de conformidad con lo estipulado contractualmente.

A pesar de poder resultar cuestionables determinados argumentos de la resolución anterior desde la perspectiva del Derecho tributario vigente en el momento de dictarse la misma, máxime en lo que respecta a la interpretación dada al concepto de agente dependiente, el

---

<sup>39</sup> SAN de 24 de enero de 2008 (nº Rec. 894/2994).

<sup>40</sup> Asimismo, la decisión de la AN carece del tecnicismo suficiente al afirmar la existencia de EP en la modalidad de agente dependiente, pero sin ceñirse adecuadamente a los requisitos establecidos por el apartado quinto del art. 5 en la redacción dada por el CDI España-Suiza en el momento de producción de los hechos. En este sentido, se pronuncia MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., (2016), *The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or a Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OCDE Model?*, cit., pág. 4.



---

Tribunal Supremo (TS)<sup>41</sup> confirmó tanto el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), como la Sentencia de la AN anteriormente apuntada. En este sentido, se realiza especial mención a la inexistencia de riesgos para el EP habida cuenta de que los mismos eran cubiertos por la sociedad cabecera del grupo empresarial y, en términos de atribución de beneficios al EP, establece que deberán tenerse en cuenta aquéllos que se perciban tanto por razón de la actividad productiva, como los derivados de las acciones puramente comerciales.

Al caso Roche le siguió en la línea temporal el conocido como Caso Borax. El supuesto de hecho en este caso tiene claras similitudes con el de Roche, en la medida que se parte de la existencia de una filial en España de una compañía británica la cual se reveló como un proveedor de servicios de manufacturación en el proceso de transformación de materiales minerales, en virtud de dos contratos contraídos con la casa matriz: uno de almacenaje (que implicaba transformación de los minerales que constituían materia prima para el negocio de la compañía) y el otro para actuar en calidad de agente de ventas. A este respecto, la Inspección determinó que, habida cuenta de la difuminación de la distinción entre las actividades realizadas por la matriz frente a las desarrolladas por la filial, se podía apreciar la existencia de un lugar fijo de negocios en España y no de meras actividades preparatorias auxiliares.

Consecuencia del criterio sostenido por la Administración tributaria española, se recurrió en sede de la AN la cual, en su pronunciamiento<sup>42</sup>, apreció la existencia de un establecimiento operativo complejo en la medida que se estaba produciendo una subcontratación de determinados servicios por parte de la matriz en la figura de su filial. En consecuencia, aceptaba la conclusión adoptada por la Inspección basada en la existencia de un lugar fijo de negocios. A su vez, el órgano judicial va más allá, en la medida que aconseja a la Administración el empleo, como criterio para realizar la imputación de beneficios al EP, de los libros registro de IVA.

No obstante lo anterior, el Caso Borax alcanzó el Alto Tribunal<sup>43</sup>, sede en la cual se confirmó el criterio sustentado por la AN, al entender la ausencia del carácter auxiliar o accesorio en las

---

<sup>41</sup> STS de 12 de enero de 2012 (nº Rec. 1626/2008).

<sup>42</sup> SAN de 9 de febrero de 2011 (nº Rec 80/2008).

<sup>43</sup> STS de 18 de junio de 2014 (nº Rec. 1933/2011).

actividades desarrolladas por la filial en nombre y por cuenta de su matriz no residente. Consecuentemente, la filial actuaba como comisionista de la matriz, en la medida que la presencia de acuerdos contractuales entre matriz-filial para el desarrollo de las referidas actividades rechazaban la naturaleza independiente de las funciones desempeñadas por esta última a favor de la primera. De este modo, se confirma la presencia de un establecimiento operativo complejo habida cuenta de la existente confusión entre las funciones desarrolladas por la matriz y la filial, de suerte que el proceso manufacturero llevado a cabo por la sociedad se finaliza en territorio español. No obstante, el TS, por medio de Borax, efectúa un análisis funcional que le lleva a pronunciarse de una forma no exactamente concorde con la noción de establecimiento operativo complejo que argüía la AN sino que, partiendo de ésta, la fusiona con la figura del agente dependiente presentada en Roche<sup>44</sup>. De la misma forma, el TS reiteró la posibilidad de partir de los libros registro de IVA para realizar la atribución de beneficios al EP sito en España.

Por último, el caso Dell se basaba en la figura de una sociedad comisionista residente que se encargaba de la venta en España de los equipos informáticos cuya labor comercializadora básica se situaba en manos de una entidad irlandesa (comitente). En este contexto, la Administración tributaria concluyó la existencia de EP en la forma de establecimiento operativo complejo, al existir (i) lugar fijo de negocios, (ii) confusión entre las actividades realizadas por la empresa española y la irlandesa; y (iii) asunción de riesgos por parte de la entidad irlandesa la cual, a su vez, no disponía de medios operativos suficientes para llevar a cabo la labor comercializadora que en su nombre realizaban las distintas sociedades comisionistas que operaban en las jurisdicciones en las que se comercializaban los productos informáticos. Al mismo tiempo, se argumentó la presencia de un EP virtual, materializado en un sitio web que permitía la concertación de pedidos con clientes.

Una vez realizado el anterior previo, la resolución del TEAC<sup>45</sup> sustenta la flexibilidad que necesariamente debe presentar el concepto de EP, considerando la multiplicidad de supuestos fácticos en los que el mismo puede ser de potencial aplicación. En consecuencia, se apoyó el criterio administrativo, realizando una mención específica a la discusión acerca de la

---

<sup>44</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., (2016), *The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or a Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OCDE Model*, cit., pág. 3.

<sup>45</sup> TEAC de 15 de marzo de 2012 (nº Rec. 00/2107/2007).

existencia de EP virtual. Al respecto de esto último, se afirma la posibilidad de su virtualidad incluso cuando el servidor no se encuentra localizado en territorio español, pero sí aquellas personas encargadas de la gestión de la web. Finalmente, en cuanto al asunto de la atribución de beneficios, el órgano administrativo sustenta que deberán adjudicarse al EP aquéllos rendimientos que se deriven de las ventas en España realizadas en nombre de su comitente irlandesa, así como podrán ser deducibles de dicho importe los gastos aparejados para lograr las mismas, con independencia de que hayan sido acometidos fuera de territorio español.

Por su lado, la AN<sup>46</sup> descartó la existencia de EP virtual, en tanto que una página web no constituye un lugar fijo de negocios, contrariamente lo que puede suponer la existencia de un servidor en territorio español. Por lo que respecta a la cuestión relativa a la existencia de EP en la modalidad de establecimiento operativo complejo, el órgano judicial lo reitera aludiendo a una serie de factores fácticos indiciarios de la existencia de EP a los cuales ya hemos hecho referencia en las líneas anteriores. A su vez, argumenta que en ningún momento el contribuyente hizo esfuerzo probatorio alguno en aras de probar la inexistencia de EP, por lo que expresa de forma manifiesta un traslado de la carga probatoria en este tipo de problemáticas al administrado. Por último, realiza una equiparación entre la existencia de instalaciones a disposición, en este caso, de la sociedad irlandesa, con el simple uso de dichas instalaciones de la filial, lo cual no está exento de matices y de graduaciones en las cuales valorar el nivel de uso que se realiza y, en consecuencia, determinar si existe una puesta a disposición o no de las instalaciones de la subsidiaria.

Por último, la resolución del TS<sup>47</sup> se pronunció siguiendo el mismo criterio que la AN, en el sentido de que el artículo 5.5 del Modelo de CDI no solo contempla supuestos de representación directa, sino también indirecta, en la medida que exista un vínculo funcional del cual se aprecie un papel fundamental de las actuaciones desarrolladas por el comisionista y aunque los contratos no sean celebrados en último término con el nombre del comitente (*undisclosed agent*)<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> SAN de 8 de junio de 2015 (nº Rec. 182/2012).

<sup>47</sup> STS de 20 de junio de 2016 (nº Rec. 2555/2015).

<sup>48</sup> De nuevo, pues, la realización de un análisis de activos, funciones y riesgos se deduce como fundamental.

En consecuencia, hemos podido apreciar de los anteriores casos como la presencia de una dependencia de una filial teóricamente independiente a favor de su matriz resultó factor fundamental para que los más altos órganos judiciales españoles se decantaran por la presencia de un EP en la forma de establecimiento operativo complejo o, en su caso, bajo la figura del agente dependiente. No obstante, pese a poder juzgarse la bondad del enfoque finalista que al respecto del concepto de EP han tomado los pronunciamientos judiciales comentados, atacando formas artificiosas puramente formales de articular la actividad de grandes grupos multinacionales en territorio español; se toma una postura más parecida a los mecanismos de *case law* seguidos en los sistemas jurídicos anglosajones. Por tanto, en el caso español no se pasa previamente por una reforma legislativa que ataque aquellos supuestos que resulten conflictivos, de tal forma que los pronunciamientos judiciales acostumbran a separarse de la interpretación establecida por los Comentarios al Modelo de CDI y al articulado del propio CDI de aplicación.

En el mismo sentido, si bien es cierto que, en materia de CDI, la doctrina mayoritaria es partidaria de la aplicación del principio de interpretación dinámica de los Convenios,<sup>49</sup> en contraposición con una interpretación estática de éstos, podría llegarse a entender que la postura seguida en el periodo temporal pre-BEPS por parte del poder judicial español podría exceder dicha capacidad interpretativa. Lo anterior, en la medida que no exista base normativa o comentarios comprensivos de la variedad de supuestos posibles, podría llevar a comportar un abuso de la potestad enjuiciadora de España que, a su vez, podría comprometerla a nivel diplomático y de coordinación con las jurisdicciones cuyos CDIs se encontraran concretamente a debate en el supuesto de que se tratara.

### 2.3.1.2 El Plan BEPS: Acción 7

El evento que, sin la menor duda, ha supuesto un punto de inflexión en la delimitación y aplicación del concepto de EP ha sido la aprobación por parte de la OCDE en el año 2014 del denominado Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de

---

<sup>49</sup> En virtud de dicho principio, y habida cuenta de que el Modelo de Convenio es un texto que, habiéndose de debatir en el seno de un organismo como la OCDE, puede tardar diversos años en ser aprobada una nueva versión, se admite la interpretación del Modelo vigente en cada momento de acuerdo con las modificaciones de los Comentarios que se hayan realizado hasta el momento del análisis del caso concreto. De este modo, se permite una actualización de criterios interpretativos que permite realizar un enjuiciamiento de los casos más ajustado a los parámetros de la OCDE de dicho momento temporal.

---

Beneficios<sup>50</sup>, más conocido como Plan BEPS, de acuerdo con la denominación inglesa del fenómeno objeto de sus acciones (*Base Erosion and Profit Shifting*).

La finalidad última de este plan es ajustar la potestad tributaria de los Estados a las transformaciones operadas por el contexto globalizador y las nuevas realidades empresariales, que han encontrado la posibilidad de dividir artificialmente sus funciones en aras de aligerar al máximo la carga tributaria soportada, se compone por un total de 15 acciones. Entre las mismas, se hace especial hincapié en la obligación de abordar la temática de la economía digital y su tratamiento fiscal, así como se propone la creación del Modelo de Convenio Multilateral (también conocido como *Multilateral Instrument* o MLI), que procederemos a estudiar en el siguiente apartado.

No obstante, en el Plan BEPS las acciones estaban enunciadas a título meramente expositivo, por lo que la redacción de las mismas se presentaba en el documento de forma muy concisa y ello reveló la exigencia de que la OCDE aprobara documentos para ir desarrollándolas y facilitar así su implantación. En particular, entrando en materia a los efectos del presente trabajo, concretamente la acción séptima se hace eco de la práctica habitual de eludir artificialmente el estatuto de EP, para lo cual parte de la necesidad de disponer de un concepto de EP con una definición actualizada a las realidades económicas presentes<sup>51</sup>.

Lo anterior se pone inevitablemente en relación con los precios de transferencia ya que, esta materia, ayuda tanto a valorar a mercado las transacciones entre partes vinculadas como colabora en la función que el EP en sí mismo desempeña, que no es otra que el reparto de beneficios derivados de la actividad de un grupo empresarial en múltiples territorios. En especial, son tres los aspectos que se identifican en el marco de la acción en aras de procurar la adaptación del concepto de EP, mediante un trabajo conjunto al mismo tiempo en materia de precios de transferencia: el tratamiento de los intangibles, la presencia del riesgo, y la producción de fenómenos de sobre-capitalización.

---

<sup>51</sup> En este sentido, nótese nuevamente que las modificaciones del concepto de EP se realizarían con carácter prospectivo, esto es, con efectos a futuro. Lo anterior tiene indudablemente incidencia en la aplicación del principio de interpretación dinámica de los CDIs, para lo cual ya hemos podido apreciar que los órganos judiciales españoles han aplicado los comentarios vigentes en cada momento a casos en los que, en el instante de su producción, dicha interpretación no se encontraba vigente; es decir, han seguido una interpretación retrospectiva.

El desarrollo de la acción 7 fue materializado por la OCDE mediante la aprobación de diversos textos al efecto. En esencia, se presentaron diversas propuestas con la finalidad de evitar la elusión artificiosa a la que hacíamos referencia, la cual habitualmente se llevaba a cabo a través de (i) el establecimiento de acuerdos de comisionista o similares, (ii) la realización de actividades que se presentan como preparatorias o auxiliares, y (iii) la fragmentación artificiosa de operaciones<sup>52</sup>.

Al respecto de la celebración de contratos de comisión y otros con de similares características, se hace referencia a aquellos acuerdos a través de los cuales una persona (comisionista) vende productos en el Estado A en su propio nombre, pero por cuenta de otra persona (comitente), residente en el Estado B, quien es propietaria de los productos objeto de venta. El comisionista, a su vez, no es agente dependiente del comitente ni dispone de poderes para vincular al mismo<sup>53</sup>.

Ante situaciones como la anterior, el Estado de residencia del comisionista no disponía de capacidad de gravamen sobre los ingresos percibidos por éste provenientes de las ventas en las que ha intermediado, ya que los citados productos no son de su titularidad<sup>54</sup>. En consecuencia, únicamente el gravamen podía recaer sobre las comisiones percibidas. De este modo, el objeto de la acción 7 es, en este sentido, poner freno a aquellas situaciones en las que la concertación de acuerdos de esta tipología se produce de forma habitual y ordinaria, sin modificaciones materiales en el texto de los mismos y con el fin último de evitar la identificación de un EP en el territorio en el cual se venden los productos. Asimismo, se vislumbra como relevante la realización de un análisis según el cual se pueda apreciar si existe o no un rol principal del comisionista en la conclusión de los contratos para apreciar si el mismo constituye o no EP en el Estado de venta de los productos.

---

<sup>52</sup> Sin perjuicio de que en siguientes apartados se realice un análisis específico de las nuevas acepciones dadas al concepto de EP, a los efectos del presente apartado, se presentará la reorientación dada a los referidos fenómenos con la finalidad de evitar la elusión en el pago de los tributos. A este respecto, aludimos al contenido del texto OCDE (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*.

<sup>53</sup> Recuérdese que el concepto de agente dependiente que se argumentaba en las sentencias analizadas Dell y Roche no cumplía los requisitos marcados por el Modelo de CDI vigente en el momento del dictamen de dichas resoluciones, por lo que aquí se aprecia la distinción entre la figura del agente dependiente y el comisionista. En este sentido, una de las diferencias principales es la incapacidad de concluir contratos en nombre del comitente, de suerte que las mencionadas ventas son concluidas siempre por éste último.

<sup>54</sup> A este respecto, tal y como se sustenta en OCDE (2017), *BEPS Action 7. Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments: Public Discussion Draft*, Junio-Septiembre 2017; habrá que observar si entre comisionista y comitente existe relación como empresas asociadas ya que, en este caso, deberá tenerse en cuenta el principio *arm's length* y, en consecuencia, regular las labores de comisión a mercado.

En lo que se refiere a la realización de actividades de naturaleza auxiliar o preparatoria, se ha constatado por la OCDE que actividades que antaño podrían tener dicha consideración, en atención al marco económico actual, ya no presentan dicho carácter, sino que constituyen el *core* del negocio del contribuyente. De este modo, se instituye como criterio clave a través de BEPS, el análisis de la actividad concreta con el fin de apreciar si la misma supone la realización de una parte esencial y significativa de la actividad de la empresa considerada en su conjunto, atendiendo a las características concretas de la compañía y del sector económico en el cual se halla ínsita<sup>55</sup>.

Finalmente, en cuanto a la fragmentación contractual, el Plan BEPS ha buscado evitar que las empresas, por sí mismas o junto con empresas vinculadas, fragmenten su actividad a través de la realización de diversas funciones que individualmente podrían tener carácter auxiliar o preparatorio pero que, en conjunto, obedecen a una única actividad que sí constituiría un EP. En consecuencia, se requiere a este respecto la realización de un análisis global de las actividades desarrolladas por la compañía para apreciar (i) cuál es el modelo de negocio de la misma, y (ii) el objeto de su actividad, de tal forma que pueda identificarse qué actividades realmente tienen el status de auxiliares o preparatorias y cuáles han sido “forzadas” a tomar dicha consideración con la voluntad de ocultar la realización de actividades nucleares para la empresa.

### 2.3.1.3 El escenario post-BEPS. Los Comentarios al Modelo de Convenio Multilateral (MLI)

Nos encontramos en la actualidad en el denominado por algunos autores como escenario o contexto post-BEPS, es decir, aquél que se presenta como resultado de la aplicación de las acciones detalladas en el Plan. No obstante, si bien no deja de ser una mera diferenciación doctrinal, lo cierto es que la puesta en marcha del proyecto del MLI ha mantenido en la palestra la discusión acerca de la definición de la noción de EP<sup>56</sup>, lo cual se conjuga con la aprobación de unos nuevos Comentarios al Modelo de CDI en el año 2017<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> En este sentido, tal y como sustenta MAS HERNÁNDEZ, J. (2017), REOL JIMÉNEZ, T., *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Pamplona, Editorial Thomson Reuters; se precisa mediante el acometimiento del tratamiento de las actividades auxiliares y preparatorias de forma indirecta en el propio concepto base de la existencia de EP, esto es, la presencia de un lugar fijo de negocios.

<sup>56</sup> Por medio de OCDE (2018), *Comentarios al Modelo de Convenio Multilateral*.

Así, pasando a tratar en primer lugar las modificaciones introducidas en 2017 en los Comentarios en el texto del art. 5, los cuales hemos visto que tienen carácter retrospectivo por aplicación del principio de interpretación dinámica, destacamos las siguientes:

- Concepto de lugar fijo de negocios (párrafo primero): Se afirma la necesidad de atender a las circunstancias concurrentes en el periodo en el cual se cuestiona la naturaleza o no de EP, teniéndose que tratar de un lugar a disposición de la empresa. En cuanto a esto último, significa la disposición de un poder efectivo para extender la presencia de la compañía en el lugar en donde se encuentra enclavado el lugar fijo de negocios, así como el disponer de las facultades de control sobre el acceso y uso de dicho lugar.

Al mismo tiempo, se configuran una suerte de casos particulares, viniéndose a destacar seguidamente los de mayor complejidad, a la vez que relevancia práctica<sup>58</sup>:

SUPUESTO	MODELO DE CDI APROBADO EN 2010
<b>Oficina en casa particular</b> <sup>59</sup> (18-19)	Consultor no residente que lleva a cabo la mayor parte de la actividad a favor de su consultora desde una oficina instalada en su domicilio sito en otro Estado: Existencia de EP de la consultora al haber un lugar a disposición de ésta.
	Trabajador transfronterizo que desarrolla la mayor parte de su actividad desde su casa: Inexistencia de EP en tanto que no se vislumbra la presencia de un lugar a disposición de la compañía para la cual trabaja.
<b>Embarcación</b> (26)	La regla general es que no sea considerado como un lugar fijo de negocios, excepto en el caso de que su actividad se circunscriba a un área particular con coherencia comercial y geográfica. Al mismo tiempo, en relación con

<sup>57</sup> OCDE (2017), *Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE*.

<sup>58</sup> Es preciso llamar la atención al hecho de que las cifras entre paréntesis situadas a continuación de cada supuesto se refieren a los párrafos de los comentarios del art. 5 en los cuales se detallan los mismos.

<sup>59</sup> En el presente supuesto, habrá que partirse necesariamente de un estudio de diversas variables: (i) carácter continuado o incidental de la actividad que se desarrolla, (ii) si el trabajador es requerido por la empresa a trabajar desde su domicilio o bien se trata de una oficina a disposición del trabajador en el Estado de residencia de la compañía; y (iii) carácter interno (para la empresa) o externo de las actividades (para clientes) de las actividades desarrolladas por el trabajador.



	las actividades que puedan llevarse a cabo en el interior de la embarcación (negociaciones contractuales, etc.), podrían resultar de aplicación las disposiciones relativas al agente dependiente.
<b>Trabajadores desplazados</b>	Habría que estarse eminentemente a los comentarios del art. 15, relativos al trabajo personal. En concreto, en la medida que el trabajador mantenga relación formal con la matriz, no existirá EP de la misma en el territorio donde el trabajador se encuentre desplazado.
<b>Subcontratas</b>	Necesaria presencia a la hora de apreciar la existencia de un lugar fijo de negocios en el que lleve su actividad a disposición de la compañía.
<b>Partnership<sup>60</sup></b>	Será la naturaleza de la actividad la que determine si constituye una empresa separada y, por ende, su eventual consideración como EP.
<b>Actividades estacionales</b>	Se excluye el requisito del cumplimiento de un plazo de 12 meses (EP de obra) en tanto se trate de una actividad realizada de forma recurrente.

- Actividades auxiliares o preparatorias: Se deben apreciar considerando otras actividades complementarias del negocio de que se trate.
- EP de obra: Se computan los trabajos de comprobación en el periodo de 12 meses para apreciar la existencia de EP. Por el contrario, la presencia de garantías post-contractuales y periodos de formación, no forman parte del referido periodo<sup>61</sup>. Asimismo, se entiende como entrega de la obra su finalización, a excepción de que con posterioridad a la misma se continúen los trabajos.

A su vez, en términos de aplicación material de los CDIs, se contempla el caso concreto de las *partnerships*, respecto de las cuales resulta aplicable el CDI que corresponda según la residencia del socio. En consecuencia, puede ocasionarse que, a una misma *partnership*, le sean de aplicación periodos de distinta duración atendiendo a los textos que sean aplicables y ello tener como resultado la existencia de EP según un CDI y la inexistencia según otro.

<sup>60</sup> Entendida ésta como un acuerdo entre partes, que pueden ser tanto personas físicas como jurídicas, con la finalidad de cooperar en la puesta de funcionamiento de un negocio y en el desarrollo del mismo. También se contemplan figuras análogas.

<sup>61</sup> En su caso, podrá entenderse que nos encontramos ante una nueva actividad sobre la cual efectuar el correspondiente análisis funcional en aras de apreciar o no la existencia de otra categoría de EP.

Por otro lado, y sin voluntad de realizar un estudio exhaustivo de la configuración del MLI, así como de las posturas tomadas por los Estados partícipes del proyecto, lo cual daría por sí mismo para un estudio diferenciado, en el presente apartado vamos a alertar en qué medida este nuevo instrumento puede afectar a lo que se viene entendiendo en la actualidad como EP a partir de su entrada en vigor, del mismo modo que los retos que el mismo plantea a escala internacional.

Habida cuenta de lo anterior, en la Parte cuarta del MLI se introducen diversos artículos que reflejan la aplicación de la acción 7 en su texto. En concreto:

- Acuerdos de agencia y estructuras similares (art. 12)<sup>62</sup>: A las precisiones realizadas a raíz de BEPS, se le une la exclusión como EP de los supuestos de *low risk distributor*, es decir, de aquéllos distribuidores que revenden en un mercado concreto productos que compra, a su vez, a otras compañías. Al mismo tiempo, se llama la atención acerca de la importancia del lugar en el cual se negocian los elementos vinculantes del contrato, por lo que una vez más la relevancia del lugar de la firma o conclusión contractual decae.

Por último, factores como la variedad y predominancia de clientes, la duración en el tiempo de la representación, la relevancia del negocio del agente para el principal, entre otros, permiten diferenciar aquéllos supuestos de existencia de EP de los que no lo son.

- Exenciones de actividades auxiliares y preparatorias (art. 13)<sup>63</sup>: En contraposición con el Modelo de CDI 2017, se erige la presunción del carácter auxiliar o preparatorio en los siguientes casos:
  - Actividades de almacenaje, exposición o suministro de bienes o *merchandising*.
  - Actividades de *stock* de bienes o *merchandising* (incluidos los supuestos en los que dichos bienes se destinan a su procesamiento).

---

<sup>62</sup> España no ha reservado la aplicación de dicho artículo.

<sup>63</sup> En este caso, España ha reservado la aplicación del precepto y ha optado por seguir aplicando los criterios del Modelo de CDI. En este mismo sentido se han pronunciado Colombia, Alemania, México y Argentina.

- 
- Central de compras.
  - Fraccionamiento de contratos (art. 14)<sup>64</sup>: Se confirma la posibilidad de aplicar las reglas anti-abuso genéricas del art. 39 del Modelo de CDI. De la misma forma, se entiende que existe EP si la misma empresa lleva a cabo obras o actividades de revisión en un mismo Estado durante varios periodos que excedan de los 30 días pero no alcancen los 12 meses.
  - Entidades estrechamente relacionadas (art. 15)<sup>65</sup>: No deben confundirse las mismas con las entidades vinculadas ya que, en este supuesto, se abarcan más supuestos al no requerirse de la posesión de participaciones de una entidad respecto de la otra. Así, se entiende que dos entidades se encuentran estrechamente relacionadas cuando (i) una tiene el control sobre la otra, o (ii) un tercero tiene el control sobre ambas.

Considerando los cambios que previsiblemente introducirá el MLI cuando entre en vigor, resulta especialmente interesante averiguar cómo se van a interpretar aquéllos CDIs que no se van a ver modificados por el MLI (ante la inexistencia de *match* entre los Estados parte al respecto del artículo concreto). Esto es porque claramente los comentarios del MLI tienen una aplicación prospectiva, por lo que resultaría contraria una interpretación por parte de los tribunales españoles que siguiera la dinámica que hemos podido apreciar en la jurisprudencia comentada.

Por tanto, ante la ausencia de *match* entre países, se plantean en términos interpretativos las posibilidades de (i) aplicar los principios del Derecho Internacional Privado, o bien (ii) aplicar los principios inspiradores del Modelo de CDI. Así, nos encontraremos en el futuro próximo ante una serie de casuísticas no cubiertas por el MLI, lo que va a dar lugar a un debate no exento de controversias que puede provocar la necesidad de alcanzar algún tipo de consenso en el seno de la OCDE en aras de marcar una línea interpretativa estable.

---

<sup>64</sup> España ha reservado la aplicación de este artículo en su totalidad.

<sup>65</sup> Precepto no reservado por España.

### 2.3.2 La IFA

De forma paralela a las autoridades gubernamentales, tanto el fenómeno de la erosión de las bases imponibles y del reparto de beneficios, como el análisis de la figura de EP como concepto central para luchar contra dichas prácticas, ha resultado también un problema analizado por parte de las asociaciones de profesionales de la asesoría y la práctica de la Abogacía fiscal.

En este sentido, el asesor fiscal toma una posición intermedia entre las corporaciones que son sus clientes y las Administraciones Tributarias que persiguen las prácticas abusivas, que lo coloca en una situación delicada en la que diversos intereses, en muchas ocasiones, pueden colisionar. Así, mientras que intenta dar respuesta a las necesidades de asesoramiento y planificación fiscal de su cliente, a la par ha de ser conocedor del OJ nacional e internacional y ser consciente de qué tipo de prácticas pueden superar los límites de lo permitido con una doble finalidad: alertar al cliente de los riesgos existentes derivados del acometimiento de una u otra estrategia de planificación, y salvaguardar su propia posición como profesional, en la medida que puede incurrir tanto en responsabilidades administrativas y penales en la medida que colabore de algún modo a la materialización de actuaciones fraudulentas.

Precisamente la International Fiscal Association (en adelante, IFA), ha sido uno de los foros de profesionales a nivel internacional más activos en la discusión sobre el concepto de EP. A efectos del presente estudio, resulta especialmente interesante tener una visión global de la forma en cómo ha sido abordada esta temática por las diferentes partes intervinientes en la configuración de la misma: legislativa nacional y comunitaria, organismos supranacionales sin capacidad normativa ni ejecutiva, y profesionales en Fiscalidad Internacional.

La IFA, nacida en 1938, se define a través de su propio sitio web<sup>66</sup> como una asociación neutral, independiente, *no-lobby* y sin ánimo de lucro, la cual actúa como plataforma donde los profesionales adheridos a la misma pueden discutir al más alto nivel cuestiones de Fiscalidad de relieve. Con esta premisa, desde 1939 ha ido celebrando congresos anuales que han ido adquiriendo importancia con el transcurso de las décadas.

---

<sup>66</sup> International Fiscal Association, <<https://www.ifa.nl>>

Así, el debate en torno a la noción de EP ha sido uno de los más recurrentes en los últimos tiempos. Ya en 2009, años antes de la aprobación del Plan BEPS y del MLI<sup>67</sup>, se aprobó por la IFA un documento titulado *Is there a permanent establishment?*<sup>68</sup>, en el cual se venía a hacer un análisis de gran utilidad sobre la forma en que se había configurado el concepto de EP en cada país con representación en la IFA. En concreto, en el caso de España, antes de entrarse a la definición según la normativa interna de EP y a las distintas modalidades del mismo contempladas, se aludía a las discrepancias ya entonces existentes y aún presentes en la actualidad, y que se derivan de la propia configuración del sistema de separación de poderes español, entre los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) y los seguidos por la jurisdicción contencioso-administrativa. En este sentido, se afirmaba que, al no haberse marcado una línea interpretativa uniforme, aun basarse tanto la DGT como los órganos judiciales en las distintas versiones de los Comentarios al Modelo de CDI, la interpretación de los mismos podría distar de manera suficiente entre dichos órganos como para llegar a acogerse en uno, y rechazar en otro, la existencia de EP en un determinado supuesto<sup>69</sup>.

No obstante, ha sido con BEPS y el MLI que la atención de la IFA sobre la delimitación de la presencia de EP se ha incrementado. De este modo, está resultando una materia recurrente en los últimos congresos organizados en 2017 y 2018. Así, en el congreso de Berlín, celebrado en julio de 2017<sup>70</sup>, se centraron en el agente dependiente y en qué medida situaciones que con anterioridad a BEPS no habrían caído en la definición de EP, con posterioridad al Plan de Acción deben considerarse como tal y, en consecuencia, realizarse la correspondiente atribución de activos y riesgos para hallar los beneficios que han de imputarse a este nuevo EP.

Con posterioridad, en la última IFA celebrada el pasado mes de septiembre en Seúl, se ha debatido intensamente el concepto de EP virtual, como variante de la tradicional noción de EP

---

<sup>67</sup> Sin duda, estos hechos han supuesto, desde la perspectiva de los fiscalistas, todo un reto en la forma en la que venían prestando asesoramiento en materia tributaria tanto nacional como internacional, debido a las repercusiones que tales hitos tienen sobre los distintos marcos legales.

<sup>68</sup> IFA (2009), *Is there a permanent establishment?*, IFA Cahiers, vol.1.

<sup>69</sup> Esto enlaza y hemos podido apreciar el debate que se ha generado en torno a su procedencia, con el cuestionamiento del principio de interpretación dinámica de los Convenios por parte de los tribunales españoles, en el sentido apuntado en las páginas anteriores.

<sup>70</sup> IFA (2017), *Updates and analysis on International Tax developments*, Presentación del Congreso de la IFA Berlín, Julio 2017.

que se caracteriza por prescindir del rasgo de la presencia física en un determinado territorio. Así, fueron objeto de discusión cuatro puntos al respecto del gravamen del EP virtual:

- **Fundamento del gravamen:** En este sentido, se apunta al hecho de que una compañía sin presencia física en un determinado Estado debería ser gravada (i) si su actividad afecta las transacciones con consumidores en ese Estado a través de medios digitales y, (ii) si tiene una cuota de mercado sustancial en el espacio digital para el tipo de plataforma de que se trate. Por tanto, lo problemático de este aspecto es hallar un nexo suficientemente fuerte como para someter a tributación las actividades que en la esfera digital realiza una determinada compañía, sobre todo si la misma es no residente. A este respecto, los representantes de los Estados participantes han propuesto distintos criterios a modo de nexo: obtención de rendimientos del capital tangibles e intangibles, nivel de involucración en la vida económica del Estado de que se trate, integración de los usuarios en los procesos de creación de valor, por citar algunos de ellos<sup>71</sup>.

Sin embargo, de forma unánime se ha consensuado la necesidad de establecimiento de un nexo estandarizado para fundamentar el gravamen de empresas digitales; así como el establecimiento de reglas de localización de los datos que se intercambian en las transacciones digitales. Lo anterior pasa por una comprensión global previa de los tipos de negocios digitales existentes dentro, y por la comprensión del fenómeno de combinación de negocios tradicionales y digitales.

- **Establecimiento de límites a la potestad de gravamen:** Los límites para gravar en supuestos de inexistencia de presencia física se deberían basar en factores como el volumen de negocio generado, el número de “clicks”, cuota de mercado en el espacio digital para el tipo de plataforma de que se trate, entre otros. No obstante, debe apreciarse la necesidad de establecer dichos factores de forma alternativa o bien de combinadamente; considerar las deficiencias que puede presentar cada uno de ellos<sup>72</sup>;

---

<sup>71</sup> No obstante, existen nexos de entre los propuestos más objetivos que otros, por lo que se debe procurar el no establecimiento de conceptos ambiguos o jurídicamente indeterminados que creen inseguridad jurídica y falta de armonización en esta materia.

<sup>72</sup> I.e. en límites basados en la participación del consumidor (como puede ser el número de “clicks”), pueden generarse distorsiones por la existencia de cuentas fraudulentas o numerosas en un mismo usuario, problemas de propiedad de los datos personales, etc.; mientras que, en límites basados en la inversión realizada en un El concepto de Establecimiento Permanente a prueba: los retos que plantea el contexto económico actual

---

y tener en cuenta que el establecimiento de límites más complejos conceptualmente comportaría una importante dificultad para su medición.

- **Reparto de beneficios:** A través de la fijación del nexo y de los límites de gravamen adecuados, el reparto de beneficios se debería basar en la atribución a un determinado Estado del beneficio derivado de las ventas online a usuarios de dicho Estado, todo ello basándose en criterios como el volumen de ventas, naturaleza de los usuarios y/o naturaleza de la plataforma<sup>73</sup>. Sin embargo, para llevar a la práctica lo anterior no se deben olvidar las particularidades de los negocios altamente digitalizados (importancia de los intangibles, poca o inexistente presencia física, y grado de participación de los usuarios y sinergias generadas por los mismos en interacción con los intangibles).
- **Implementación:** Las nuevas reglas deberían implementarse a través de un protocolo al MLI como nuevo estándar internacional y, asimismo, revisarse su cumplimiento teniendo en cuenta los mínimos establecidos por BEPS. Lo anterior exige, inevitablemente, un acuerdo entre Estados en el gravamen de esta tipología de actividades, y una aplicación uniforme y estable. Para alcanzar estos propósitos resulta particularmente interesante el establecimiento previo de mecanismos administrativos internacionales y multilaterales en los cuales se genere el deseado consenso entre jurisdicciones. Asimismo, los profesionales de la IFA apuntan que el establecimiento de mecanismos antielusión no se está evidenciando como el más efectivo para abordar el gravamen de empresas digitales; de modo que seguir de forma unánime una implementación en clave de BEPS en la que se puedan fijar *safe harbors* comunes<sup>74</sup>, puede resultar la vía más adecuada.

Por tanto, según los participantes en la última IFA, los pasos a seguir a los efectos de gravar adecuadamente las empresas digitales, serían los siguientes:

1) Evaluación de las opciones existentes.

---

determinado territorio, ello puede colisionar con las políticas de atracción de inversiones que deseen impulsar los Estados.

<sup>73</sup> Este extremo se fundamenta en la teoría de que, si el mercado local ha generado valor o ingresos no rutinarios, se deben atribuir a dicho mercado los beneficios no rutinarios que se generen en consecuencia.

<sup>74</sup> Entendiéndose como *safe harbor* aquella norma que determina que una determinada actuación queda exenta o al margen de la potestad sancionadora del Estado.

- 2) Alcanzar un consenso a nivel nacional para gravar tanto a entes residentes como no residentes, teniendo en cuenta para ello el Plan de Acción BEPS.
- 3) Establecer mecanismos específicos para eliminar la doble imposición que se pudiera ocasionar en estos supuestos.
- 4) Modificar los CDIs así como adaptar los sistemas de arbitraje existentes para que implementen adecuadamente el gravamen de este tipo de entidades.

Habida cuenta de lo anterior, se evidencia la importancia de la labor llevada a cabo por agrupaciones de profesionales como la IFA, en la medida de la interconexión existente entre los ámbitos administrativo y profesional que puede favorecer la puesta en marcha por parte de los Gobiernos nacionales de iniciativas legislativas que aborden la temática del EP digital, entre otras variantes del concepto tradicional, de una forma acorde con los principios emanados de BEPS y que busque la optimización de los sistemas tributarios estatales.

### **2.3.3 Nuevas acepciones al concepto de establecimiento permanente**

La transformación experimentada en la noción de EP, especialmente impulsada con la aprobación del Proyecto BEPS, ha tenido reflejo, de un lado, en la redefinición y sofisticación de alguna de sus tradicionales modalidades y, de otro, en la creación *ex novo* de nuevas acepciones, como ocurre claramente con el denominado EP digital. Así, en el presente apartado se pretende comentar sucintamente el estado actual de dichas configuraciones del concepto, de cara a poder analizar los retos que a futuro puedan plantearse en relación con las mismas.

#### **2.3.3.1 Actividades principales y accesorias**

Tal y como hemos adelantado en el análisis de la Acción 7 de BEPS, uno de los fenómenos sobre los que presta especial atención es el intento de justificación por parte de algunos grupos internacionales, artículo en mano, del carácter preparatorio o auxiliar de una determinada actividad cuando, en la práctica, y a través de un análisis funcional, se evidenciaba que la misma formaba parte esencial de su modelo de negocio.

A este respecto, tradicionalmente han existido diversas posturas por parte de los Estados de la OCDE. Así, mientras que determinados países catalogaban de forma prácticamente automática una actividad como auxiliar o preparatoria en la medida que encontrara cabida en el listado del artículo 5.4 del Modelo de CDI; otros (entre los cuales se encontraba España),



ya venían aplicando un enfoque analítico para evitar que actividades principales para el funcionamiento del negocio se “disfrazaran”, a sabiendas de sus prestadores, de una accesoriadad que les acarrearía la no apreciación de la presencia de EP y, consecuentemente, la evitación de la tributación<sup>75</sup>.

De este modo, BEPS aporta un perfeccionamiento de ese análisis que debe seguirse en aras de confirmar la naturaleza auxiliar o preparatoria de una determinada actividad, basándose en los siguientes pilares:

- La actividad que se pretende considerar como preparatoria o auxiliar no debe prestarse a terceros (al mercado), sino que debe servir a la propia empresa que la desarrolla como soporte a la realización de su negocio principal.
- Resulta indiferente la presencia de un agente en el acometimiento de la actividad accesoria o preparatoria en términos de poder identificar si existe o no EP.
- Si se realizan, desde la misma localización, actividades que pueden considerarse auxiliares como prestaciones que, a través del análisis, se concluye que no revisten tal carácter, existirá EP y los rendimientos generados por ambas tipologías de actividades constituirán la base imponible del EP. Por el contrario, la convivencia, en idéntico enclave geográfico, de actividades auxiliares y preparatorias, impide la presencia de EP.
- Junto con el propio carácter accesorio o principal de la actividad, otros factores como la duración de la misma, así como los activos empleados en su desarrollo, constituyen elementos que sirven para reafirmar dicho carácter o, por el contrario, para entender que se trata de una actividad principal.

### 2.3.3.2 Fragmentación contractual

Este fenómeno, individualmente considerado, se encuentra estrechamente relacionado con el anterior, en la medida que en el primer párrafo del referido artículo 5.4 del Modelo de CDI se incluye la regla antifragmentación. Esta regla previene la división de un conjunto de actividades complementarias que pueden conformar una operativa empresarial conjunta<sup>76</sup>, en

---

<sup>75</sup> MAS HERNÁNDEZ, J. (2017), REOL JIMÉNEZ, T., *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, cit., pág. 5.

<sup>76</sup> En este sentido, se prevé que dichas actividades sean desarrolladas por una única compañía, o bien por un grupo de entidades estrechamente relacionadas.

actividades individualizadas las cuales, en sí mismas consideradas, pudieran entenderse como preparatorias o accesorias. Así, a través de dicha división de las actividades, se intentaría enmascarar la existencia de EP en un determinado territorio.

Ante este escenario, la aplicación de la regla antifragmentación implica, junto con la consideración como EP respecto del conjunto de actividades que adolecen de complementariedad<sup>77</sup>, que las rentas generadas por la totalidad de las mismas constituyan la base imponible del EP surgido en el Estado en que las mismas se encuentren localizadas<sup>78</sup>.

Por último, la problemática de la fragmentación ha sido recurrente en los supuestos de EP de obra ya que, con la fijación de un periodo temporal tope a partir del cual la obra que supere el mismo será considerada como EP, muchas compañías formalizaban contratos cuya duración era inferior al referido periodo con la finalidad de evitar el *status* de EP. Así, a través de BEPS, se ha venido a modificar la configuración del denominado *Principal Purposes Test*<sup>79</sup>, de tal forma que, a efectos de cómputo del referido plazo, se adicionan los meses correspondientes a contratos que supongan la realización de actividades que se encuentren relacionadas entre ellas y hayan sido suscritas por empresas vinculadas, siempre que superen los 30 días de duración en su realización.

### 2.3.3.3 Agente dependiente o comisionista

Con anterioridad a la aplicación de BEPS se empezó a vislumbrar por las jurisdicciones nacionales como el concepto de agente dependiente que contemplaba el apartado quinto del art. 5 del Modelo CDI adolecía de una clara carencia: su definición lo era en términos puramente legales, y no atendiendo a la realidad económica subyacente en la misma. De este modo, las corporaciones acostumbraban a no emplear estructuras tradicionales de contrato de agencia, sino que se formalizaba una suerte de acuerdo de comisión por el cual la negociación de los términos contractuales con terceros se llevaba a cabo en los Estados en los que dichos contratos deberían llevarse a término, mientras que su conclusión se realizaba por medio de

---

<sup>77</sup> Esta regla aplica independientemente de que con anterioridad el grupo empresarial ya contara con un EP en el Estado en el que se efectúa el análisis, en la medida que se aprecie una complementariedad entre las actividades.

<sup>78</sup> A este respecto, habría que estarse a la forma en que cada actividad habría sido remunerada de haber sido prestada por una empresa independiente (valor de mercado).

<sup>79</sup> Este test constituye una regla antiabuso la cual resultará de aplicación ante la concurrencia de dos factores: (i) que el principal objetivo por el cual se realiza una determinada operación sea la obtención de lucro, (ii) que dicho beneficio que se obtiene lo sea en vulneración de las disposiciones de un CDI.

personal de la casa central y en el Estado de localización de la misma<sup>80</sup>. Por tanto, esta estructura claramente carecía del elemento de conclusión de contratos en nombre de la casa matriz, que tradicionalmente había caracterizado la figura del agente dependiente.

De este modo, BEPS introduce una serie de precisiones que pretenden mostrar un perfeccionamiento en el análisis de esta modalidad de EP, teniendo en cuenta su evolución desde la figura del agente dependiente tradicional hasta las modalidades de comisionista más recientes, y que tienen su reflejo último en el modo en el que se atribuyen los beneficios ante la eventual presencia de un agente dependiente<sup>81</sup>. En concreto:

- Pérdida de importancia de los términos contractuales a favor del análisis de las transacciones ejecutadas: En la medida que puede haber divergencias entre la realidad contractual y la fáctica de las relaciones económicas. Ello tiene especial relevancia en términos de análisis de comparabilidad, cuando se identifique la relación de partes vinculadas entre los sujetos intervinientes en la transacción.
- Realización de un análisis de los riesgos asociados a las relaciones económicas: Para ello, la OCDE propone que el referido análisis se efectúe en los siguientes pasos:
  1. Identificación de los riesgos económicamente significativos presentes en las transacciones: Los cuales, a su vez, se diferencian en diversas categorías atendiendo a su naturaleza (financieros, de mercado, operacionales, entre otros).
  2. Asunción de los referidos riesgos por las partes contratantes.
  3. Análisis funcional: Dicho análisis se realiza desde una perspectiva de los riesgos, identificando qué parte controla y mitiga los mismos, cuál tiene la capacidad de soportarlos económicamente y quién sufre las consecuencias de su materialización.
  4. Interpretación de los pasos anteriores: Esto es, implica comparar la realidad del contrato con lo teóricamente definido en el texto del mismo, de tal forma que no se precisará de una redistribución del riesgo en la medida que los

---

<sup>80</sup> TRACANA, D. (2017), *The Effect of the OCDE/G20 BEPS Initiative on the Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Special Case of Agency Permanent Establishments*, Bulletin for International Taxation, Marzo-Abril 2017, pág. 214.

<sup>81</sup> PETRUZZI, R., HOLZINGER, R. (2017), *Profit Attribution to Dependent Agent Permanent Establishments in a Post-BEPS Era*, World Tax Journal, Mayo 2017.

---

riesgos asumidos contractualmente por las partes se reflejen en la conducta de las mismas en la práctica.

5. Redistribución de los riesgos: De tal forma que los riesgos se atribuyan a aquélla parte que realmente los soporta.

6. Fijación del precio: Una vez realizados los pasos previos, nos encontramos ante una transacción económica correctamente definida, de tal forma que, resultando las partes como vinculadas, deberán aplicarse los precios de transferencia para que la remuneración percibida finalmente por la contraparte que realiza la prestación esté correctamente fijada en atención a los riesgos que ésta asume.

Como consecuencia de lo anterior, si el análisis realizado arroja (i) que, en el marco de las funciones desarrolladas por ambas partes contratantes, el agente no desarrolla un rol principal y definitivo para la formalización del vínculo contractual; y (ii) que los riesgos inherentes a la transacción se encuentran distribuidos de tal manera entre principal y agente que se pueden entender como correctamente remunerados a este último sujeto, ello a priori alejaría de la recalificación de la relación hacia la presencia de un agente dependiente, por lo que la presencia de un EP en esta modalidad se haría difícil de apreciar y no implicaría una mayor potestad de gravamen del Estado en el que el agente desarrolla sus funciones. De lo contrario, y en atención a los riesgos asumidos por cada parte contratante, se entendería que nos encontramos ante un EP y habría que analizarse remuneración otorgada al agente, por lo que, consecuentemente, la potestad de gravamen del país en que el agente desarrolle su actividad podría verse afectada<sup>82</sup>.

#### 2.3.3.4 Establecimiento permanente digital

Tal y como se ha apuntado con carácter previo, el nuevo paradigma económico digital ha permitido el nacimiento de nuevos modelos de negocio fundamentados en el empleo de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) y de Internet. Dichos negocios han logrado, en múltiples sentidos, una reducción radical en los costes de prestación de sus servicios, entre los cuales se encuentra ineludiblemente la factura fiscal, en tanto la

---

<sup>82</sup> Habida cuenta de la tendencia al empleo de modalidades de agente dependiente en aras de evitar la tributación en una determinada jurisdicción, teniendo así un ahorro fiscal claro al residir todo el beneficio tributable en el Estado de origen de la casa matriz, los supuestos más corrientes se corresponderán con un incremento de la potestad de gravamen del Estado en que el agente dependiente lleva sus cometidos a cabo, en la medida que le sean asignados determinados riesgos que puedan ser superiores a los que previsiblemente se hubieran establecido en el marco contractual.

posibilidad de que disponen de trasladar con relativa facilidad el lugar desde el cual éstos son prestados con la finalidad de conseguir un coste fiscal lo más bajo posible.

Con posterioridad a la publicación del Plan BEPS, y pese a la existencia del GEFED (Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital) en el marco de la UE, el EP digital ha sido, sin duda, el aspecto que mayores trabas ha presentado tanto en la vertiente de su conceptualización, como en la relativa al establecimiento de criterios de sujeción que permitan, a su vez, una distribución de los beneficios ante la existencia de uno o varios EP digitales.

Por tanto, como ya hemos visto, no existe discusión acerca de la afirmación de la presencia de un EP digital ante la presencia de un servidor localizado de forma estable en un determinado territorio, en contraposición al concepto mucho más volátil de página web. Sin embargo, y dejando de lado el enraizamiento aún existente al criterio físico, se ha pretendido con BEPS el establecimiento de un concepto, la presencia digital significativa, que permitiera en la pluralidad de los supuestos poder identificar en qué situaciones nos hallamos ante un EP digital y en cuáles no. Así, la presencia digital significativa se encuentra estrechamente vinculado, según el GEFED, con la existencia de actividades desmaterializadas, de tal forma que, habiendo podido identificar una actividad como totalmente desmaterializada de acuerdo con un análisis previo de sus características, ello constituye la base para el siguiente paso, que no es otro que determinar si existe o no presencia digital significativa tal que permita constatar la existencia de un EP digital<sup>83</sup>.

De este modo, las actividades totalmente desmaterializadas se caracterizan por los siguientes rasgos:

- Contratación a distancia, tanto por cauce telefónico como telemático, efectuándose los pagos con los medios clásicos con los que se pueden adquirir bienes y servicios en Internet (tarjetas de crédito y débito, Paypal, etc.). De este modo, no se acepta el efectivo como medio de pago.

---

<sup>83</sup> En palabras de CRUZ PADIAL, I. (2017), *Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED*, Revista Quincena Fiscal, nº 18, Octubre 2017, la existencia de una actividad totalmente desmaterializada puede entenderse como un requisito más a la hora de apreciar la existencia de presencia digital significativa.

- El objeto de la compañía (y, por ende, el núcleo generador de beneficios), es la prestación de servicios vía Internet o entrega de bienes inmateriales o digitales. En consecuencia, no es posible apreciar, más allá de la existencia de un servidor fijo, ningún elemento físico en el desarrollo del negocio, como puede ser establecimientos o tiendas físicas, ya que la web hace las veces la función de éstos.
- Desde la perspectiva de la clientela, le resulta indiferente la localización del empresario, habida cuenta de la naturaleza de los bienes y servicios ofrecidos por éste, para cuya utilización o disfrute no se precisa más que un dispositivo electrónico.

En consecuencia, se entenderá que las anteriores actividades comportarán la existencia de presencia digital significativa en un determinado Estado cuando se cumplan, adicionalmente, algunos los siguientes requisitos<sup>84</sup>:

- Formalización de una cifra significativa de acuerdos contractuales con un cliente residente en dicho Estado, pagándose las contraprestaciones pactadas en los mismos desde ese mismo territorio.
- Utilización o disfrute de los bienes y servicios adquiridos en ese mismo Estado.
- Posible presencia de una sucursal dedicada a actividades auxiliares, tales como asesoramiento a clientes, *merchandising*, entre otras.

Por tanto, se entiende que el hecho de poseer, de acuerdo con los criterios anteriores, presencia digital significativa en un determinado Estado implica que la actividad desarrollada por la entidad o entidades con tal presencia jugar un papel relevante en el contexto de la economía nacional de dicho Estado.

No obstante, lo anterior desde un plano puramente teórico puede parecer apropiado para someter a tributación las actividades con una naturaleza esencialmente digital. Sin embargo, no se ha logrado alcanzar en nuestros días un contexto en el seno de la OCDE sobre el acierto de la aplicación del criterio de la presencia digital significativa, considerando con las dificultades actuales de encaje en el marco del art. 5 del Modelo de Convenio de la OCDE. De este modo, los principales críticos de la opción por la presencia digital significativa argumentan la falta de existencia de un nexo con el concepto de EP que implique que la

---

<sup>84</sup> Los cuales habrán de ser objeto de valoración para apreciar si se cumplen con una intensidad suficiente como para entender que existe EP digital por presencia digital significativa.

afirmación de dicha presencia conlleve el surgimiento de un EP en el Estado en el que se da lugar.

## **2.4 MARCO COMPARADO: LA ASPIRADA ARMONIZACIÓN COMUNITARIA. INICIATIVAS LEGISLATIVAS DE LOS ESTADOS DEL ENTORNO ECONÓMICO**

En el presente apartado, que sin duda no tiene vocación exhaustiva, pretende mostrar, en contraposición con la configuración dada al concepto de EP en el seno del OJ español, qué tratamiento se le ha conferido en la actualidad a dicha noción en dos de los Estados más representativos, de un lado, a nivel europeo y, de otro, a escala mundial. Así, en los siguientes párrafos analizaremos los marcos comparados alemán y estadounidense.

No obstante, con carácter previo a adentrarnos en la cuestión apuntada, cabe introducir someramente las iniciativas llevadas a cabo en el seno de la UE con la finalidad de crear un acuerdo común en el conjunto de los Estados miembros sobre la imposición de los EPs digitales que, como se ha podido apreciar, es actualmente la cuestión vinculada al concepto de EP que mayor controversia presenta. Precisamente, y aun el desacuerdo existente en el marco de la OCDE, la UE apuesta firmemente por el test de la presencia digital significativa como fundamento de su potestad de gravamen.

Así, la Comisión se erige como principal impulsora de una propuesta de Directiva reguladora de la presencia digital significativa, a partir de la cual se genere la correspondiente obligación de transposición de los Estados miembros a sus Ordenamientos internos en el respeto a los objetivos de la misma, que no son otros que evitar los daños en la competencia y en las arcas públicas que puede tener la elusión fiscal de los “gigantes” digitales. A este respecto, la citada propuesta pretende conceder potestad de gravamen con carácter exclusivo a aquel Estado en que pueda observarse la presencia digital significativa y, por ende, la existencia de EP, para con posterioridad adaptar los tradicionales criterios de asignación de beneficios a las características específicas de esta tipología de actividades<sup>85</sup>.

---

<sup>85</sup> Asimismo, consecuencia evidente del sistema establecido por el texto propuesto será la afectación en la aplicación a los CDIs existentes entre los Estados miembros, así como con el resto de Estados con los que no medie CDI, habida cuenta de la remisión directa al OJ interno. No obstante, se plantean mayores dudas de qué ocurriría con aquellos territorios que no pertenecen formalmente a la UE, pero con los cuales sí se encuentra aprobado un CDI. En consecuencia, de ahí el interés de la Comisión de que el criterio de la presencia digital significativa sea acogido con consenso en el conjunto de la OCDE.

Del mismo modo, resultan especialmente relevantes las medidas establecidas en el marco de dos Directivas ya aprobadas: las denominadas ATAD I y II (acrónimo de *Anti-Tax Avoidance Directive*)<sup>86</sup>. Estas normas comunitarias surgieron de una reiterada jurisprudencia comunitaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) cuyo objetivo era identificar y neutralizar esquemas de erosión de bases imponibles desarrollados por los partícipes en el mercado comunitario con el fin de aligerar la factura fiscal. A tal fin, las Directivas establecen un conjunto de medidas legislativas para cubrir las conductas abusivas más comunes y someter a gravamen los beneficios de las corporaciones en el Estado de la fuente.

A los efectos del presente trabajo, debe destacarse de las Directivas ATAD el tratamiento legal que confieren a las asimetrías híbridas (art. 9 de ATAD I y básicamente la mayor parte del contenido de ATAD II). Dichas asimetrías, que pueden presentar distintas configuraciones y finalidades, responden a la idea del establecimiento de las diversas personas jurídicas pertenecientes a un mismo grupo empresarial en diversas jurisdicciones, de tal forma que formen una estructura que permita la obtención de ventajas fiscales sin ningún tipo de motivo económico adicional. Por tanto, las finalidades anti-abuso que persiguen las Directivas ATAD presentan clara interrelación con la noción de EP, de tal forma que resultan de aplicación con la mera presencia de una empresa o EP sito en uno de los Estados miembros<sup>87</sup>.

Hecho este previo, procede efectuar el análisis comparado de la configuración del EP en Estados de gran peso económico de nuestro entorno. Así, en lo que respecta a Alemania, la aprobación de BEPS ya ha tenido claros reflejos en su normativa interna. Así, cabe destacar las siguientes modificaciones:

- **Cualificación:** Mientras que con el marco normativo previo el EP era considerado como parte inseparable de la casa matriz, en la actualidad, de conformidad con el principio de *arm's length*, el EP es tratado como una entidad independiente de su matriz.

---

<sup>86</sup> Directivas UE 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016 y UE 2017/952, de 29 de mayo de 2017. En lo que respecta a ATAD I y el caso de España, algunas de las medidas ya se encontraban, con carácter previo a la aprobación de la Directiva, incluidas en el OJ español (como en el establecimiento de la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros en el año 2012 o la instauración del *exit tax* o impuesto de salida). No obstante, se determinó la finalización del plazo para la transposición el 31/12/2018.

<sup>87</sup> Por tanto, no se trata únicamente de identificar de forma individual si existe o no un EP, sino si el empleo del mismo presenta o no un carácter abusivo, partiendo del análisis de su papel en el marco de un grupo empresarial que pueda ser eventualmente catalogado como asimetría híbrida.



- Intangibles y recursos financieros: Asignación prorrateada en atención a la concurrencia de determinados criterios, frente a la anterior atribución alternativa entre EP y casa matriz<sup>88</sup>.
- Incremento en los requerimientos de información por parte de las autoridades germánicas para hacer mayor seguimiento de la potencial presencia de EPs.
- Atribución de los beneficios: Reparto fundamentado en la aplicación del principio *arm's length* y en un análisis funcional y de riesgo de las transacciones entre partes vinculadas.

Por tanto, nos encontramos con un OJ que, contrariamente al español, se ha “empapado” de los acuerdos alcanzados en la OCDE, yendo incluso más allá, en términos del establecimiento de criterios para la atribución de activos, pasivos y beneficios entre matriz/EP de forma más exhaustiva atendiendo a la naturaleza de cada uno de ellos, así como en cuanto a la definición de las casuísticas posibles del EP de obra, entre otras adaptaciones.

Por su parte, en el continente americano, Estados Unidos (EE.UU.) se erige como un paradigma contrapuesto al alemán y semejante, en cierto modo, al español. Así, frente a una Alemania en la que las directrices e iniciativas emanadas de la OCDE y la UE han tenido gran calado y han provocado la modificación de su normativa interna, en EE.UU. un grupo de expertos fiscalistas advierte la necesidad urgente de acometer una reforma de la regulación interna para adaptarla a las nuevas exigencias planteadas por el contexto económico digital.

De este modo, en EE.UU. nos encontramos ante dos normativas separadas reguladoras de la misma materia. De un lado, el Código interno federal, aplicable en aquellos casos en que no sea posible el aprovechamiento de los beneficios de los CDI o no se desee la aplicación de los mismos, se basa en el criterio del beneficio efectivamente conectado con territorio estadounidense para someter a gravamen los rendimientos que grupos empresariales multinacionales puedan estar obteniendo de sus negocios. A su vez, la aplicación del criterio anterior va aparejada de una regla de atracción, con carácter general, de los rendimientos hacia el territorio estadounidense, de modo que puedan ser objeto de gravamen en el mismo. la tributación en dicho territorio.

---

<sup>88</sup> En lo que respecta a las participaciones en otras entidades y demás recursos financieros, con anterioridad se encontraban atribuidos, generalmente, a la matriz del grupo.

Por otro lado, en el resto de casuísticas resulta aplicable el art. 5 del Modelo de CDI, con el ya comentado enraizamiento al criterio del lugar fijo de negocios y las distintas modalidades previstas a lo largo de sus apartados. Así, se evidencia que el Estado español no es el único con una carencia normativa evidente, aunque la diferencia fundamental con el supuesto norteamericano es que el sistema de *Common Law* instaurado en EE.UU. permite desarrollar a la jurisprudencia un papel fundamental en la configuración normativa, lo cual no es predicable del sistema español. Por tanto, resultará mucho más beneficioso para el conjunto de la economía y del erario público nacional una alineación con las prescripciones de la UE y de la OCDE en la materia, habiéndose hecho patente la posibilidad de adaptar internamente las nuevas tendencias en la configuración del concepto de EP a las características intrínsecas del sistema normativo español.

## 2.5 PROPUESTAS DE MEJORA: PERSPECTIVAS DE FUTURO

De todo lo comentado a lo largo del presente trabajo un hecho resulta palmario: el Estado español tiene una larga tarea que acometer para poder contar con un marco normativo moderno y adaptado a las distintas configuraciones del concepto de EP y, particularmente, a las realidades que trae consigo la llamada economía digital. Así, en la medida en que nos encontramos en un sistema legal enmarcado en la tradición del *Civil Law*, no existe encaje para la legislación a base de resolución judicial o criterio administrativo. De lo contrario, la inseguridad jurídica existente en la actualidad en materia de EP, derivada de las diferencias existentes entre los textos de la OCDE, las propuestas comunitarias, la normativa interna y los criterios jurisdiccionales españoles respecto del criterio español: no lograría superarse, con los correspondientes daños a los intereses nacionales tanto en materia tributaria como en términos comerciales.

De este modo, en aras de abordar esta tarea a nivel nacional, puede resultar de gran impulso el interés que están prestando las instituciones comunitarias a esta cuestión ya que, si finalmente se aprueba una Directiva por la Unión reguladora de la noción del EP digital, ello obligará a España a reformar ineludiblemente su OJ interno. Esta iniciativa comunitaria se inserta como uno de los ejes centrales del denominado “Paquete Europeo en materia de Fiscalidad de la Economía Digital”<sup>89</sup>, aprobado por la UE este mismo año y cuya aspiración es que la Directiva sea implementada en los diversos Estados miembros a fecha 31 de diciembre de

---

<sup>89</sup> Analizado de forma detallada en CALDERÓN CARRERO, J. M. (2018), *El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital*, Carta Tributaria, nº 39, Junio 2018.

2019. De este modo, a través de la definición de la presencia digital significativa se pretende establecer un nexo de gravamen, atribuyéndose los beneficios en función de si se realizan determinadas actividades que se enmarcan en esa noción de presencia digital significativa, tales como:

- Recopilación, almacenamiento, procesamiento, análisis, despliegue y comercialización de datos de usuarios.
- Recopilación, almacenamiento, procesamiento y visualización de contenido generado por los usuarios.
- Venta de espacio publicitario *online*.
- Ofrecimiento contenido de terceros en un mercado digital.
- Prestación de cualquier otro servicio digital no mencionado anteriormente.

Habida cuenta de lo anterior, las medidas comunitarias están resultando un “motor” para la renovación del concepto de EP, incluso por delante de una OCDE en la que no se ha alcanzado consenso suficiente en la tributación de la economía digital, lo cual resulta altamente beneficioso para los Estados miembros pero, a la par, carece de efectos a escala global<sup>90</sup>.

Para finalizar con el presente apartado, es preciso apuntar otros desafíos que se presentan para el Estado español en esta materia y que habrían de tenerse en cuenta a la hora de realizar la necesaria reforma de la vigente LIS. Así, se alude tanto al hecho de que, en la medida que los Estados de nuestro entorno lleven a cabo sus respectivas reformas en la materia, habrá que situarse en un estatus regulatorio similar en aras de lograr, a la par que recursos económicos para las arcas públicas, una situación que sitúe a España dentro del estándar medio en la apreciación de la existencia de EP. De lo contrario, una posición demasiado rígida o una *vis expansiva* de la potestad de gravamen y recaudación de España sobre los supuestos de presencia de EP podría ahuyentar a grupos multinacionales de realizar sus proyectos en

---

<sup>90</sup> No obstante, nada impide que finalmente pueda tomarse el modelo europeo como ejemplo a seguir, aunque esto es algo que queda a merced de los acontecimientos futuros y las iniciativas que se vayan a proponer en la materia.

---

España, los cuales siempre se van a ver tentados a realizar el denominado *tax shopping*<sup>91</sup>, con los correspondientes perjuicios en términos de crecimiento económico.

### 3. CONCLUSIONES

A modo de conclusión del presente trabajo, se procede a valorar la consecución de los objetivos propuestos en la proposición inicial del mismo. De este modo, a través de la aproximación histórica realizada, se ha podido apreciar cómo, a pesar de una tendencia hacia la modernización del concepto de EP, los cambios experimentados en los últimos años han venido a superar la definición del mismo contenida en la normativa interna. Sin embargo, y de acuerdo con las bases de nuestro sistema jurídico, las posibles soluciones que se han podido proponer para subsanar esta falta de actualización resultan insuficientes en la medida que, a la par, se pretenden alcanzar criterios armonizados que puedan ser positivizados tanto a nivel comunitario como global.

Por su parte, la labor desarrollada en los últimos tiempos por la OCDE, especialmente mediante la aprobación de los distintos Modelos de CDI y sus respectivos Comentarios, así como del Plan de Acción BEPS, resulta inconmensurable en términos de sofisticación de las distintas acepciones del concepto de EP. No obstante, la ausencia de consenso en lo que respecta a la definición del EP digital continúa revela la existencia de una asignatura pendiente, dificultando así la posibilidad de aplicar en un plazo temporal relativamente reducido un tratamiento similar. Asimismo, las dificultades existentes a la hora de hallar criterios de sujeción de los EP digitales pueden no verse superadas, entre otras variables, por la postura de determinados Estados enfocada a una competencia fiscal que, si bien no llega al punto de poder ser catalogada como “perjudicial”, pretende atraer a los negocios digitales hacia sus respectivas jurisdicciones.

Sin perjuicio de lo anterior, las referidas acepciones han sido depuradas y delimitadas de suerte que casuísticas que hace apenas unos años escapaban del redil del concepto de EP, recayendo en la actualidad en dicha noción en tanto aluden, por ejemplo, a actividades que carecen de un componente meramente auxiliar o preparatorio. Lo mismo puede concluirse en el caso de la tradicional figura del EP de obra, así como en los supuestos de existencia de

---

<sup>91</sup> Conjunto de prácticas de muy diversa naturaleza desarrolladas eminentemente por personas jurídicas cuyo objetivo es la situación de sus actividades en aquellas jurisdicciones con un sistema tributario más beneficioso para los intereses corporativos.

---

agente o comisionista, en tanto se han acotado las casuísticas en las que dicho agente goza de independencia respecto de su principal y, por ende, no constituye EP en el Estado en el que desarrolla sus funciones.

Por otra parte, se ha podido apreciar, realizando una breve comparativa con dos de los países de nuestro entorno económico con economías más fuertes y con actividades comerciales de mayor dinamismo, como el desfase normativo en la materia denunciado en el caso español no es un rasgo exclusivo de ese sistema. Así, se ha reclamado la necesidad de una reforma normativa interna, actividad que se erige como esencial sobre todo en las relaciones con terceros Estados con los que no se tiene aprobado CDI, al no resultar *a priori* de aplicación los Comentarios aprobados por la OCDE.

Finalmente, se han apuntado los factores a tener en cuenta de cara a la materialización de dicha reforma normativa, apreciándose, sobre todo, la utilidad de una definición exhaustiva del EP digital basada en el nexo de la presencia digital significativa, criterio propuesto a través de las últimas iniciativas regulatorias de la UE. Utilidad que se aprecia tanto por la posibilidad de establecer variables que permiten “materializar” esa presencia digital significativa, como por la presencia de un determinado margen de transposición en el supuesto de que se empleara el instrumento de la Directiva para su incorporación dentro de los distintos Ordenamientos internos. Lo anterior, unido a las prescripciones normativas que pretenden suprimir las prácticas abusivas desarrolladas por las corporaciones, son las bases para una reforma futura de la normativa del Impuesto sobre Sociedades que reconozca toda la suerte de actividades de nueva creación y con marcado carácter digital que presenta el contexto económico del presente.

---

## 4. BIBLIOGRAFÍA

- AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2017), *Informe Anual de Recaudación Tributaria*.
- ÁLAMO CERRILLO, R. (2016), *La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente*, Carta Tributaria, nº 13, Abril 2016.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2018), *El Paquete Europeo (2018) en materia de Fiscalidad de la Economía Digital*, Carta Tributaria, nº 39, Junio 2018.
- CARBAJO VELASCO (2016), *La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributarias*, Crónica Tributaria, nº 158, Enero 2016.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2016), *Todo Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, 1ª edición, Madrid, Editorial Wolters Kluwer.
- CRESPO GARRIDO, M. (2018), *Competencia fiscal perjudicial y determinación del establecimiento permanente: Aspectos determinantes para la aplicación de la Acción 7 BEPS en el momento de negociación del Acuerdo Transatlántico de Comercio e Inversión (TTIP) con EE.UU.*, Crónica Tributaria, nº 166, Enero 2018.
- CRUZ PADIAL, I. (2017), *Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED*, Revista Quincena Fiscal, nº 18, Octubre 2017.
- DUARDO SÁNCHEZ, A. (2017), *Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS*, Revista Quincena Fiscal, nº 12, Junio 2017
- IFA (2009), *Is there a permanent establishment?*, IFA Cahiers, vol.1
- IFA (2017), *Updates and analysis on International Tax developments*, Presentación del Congreso de la IFA Berlín, Julio 2017.
- IFA CANADÁ (2017), *Permanent establishments: today and tomorrow*, Presentación de la reunion de la IFA Canadá, Octubre 2017.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., (2016), *The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or a Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OCDE Model?*, Bulletin for International Taxation, July 2016.
- MAS HERNÁNDEZ, J. (2017), REOL JIMÉNEZ, T., *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Pamplona, Editorial Thomson Reuters.
- OCDE (1998), *Competencia fiscal perjudicial. Una cuestión emergente*.
- OCDE (2008), *Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE*.
- OCDE (2010), *Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE*.

- OCDE (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*.
- OCDE (2017), *BEPS Action 7. Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments: Public Discussion Draft*, Junio-Septiembre 2017.
- OCDE (2017), *Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE*.
- OCDE (2018), *Comentarios al Modelo de Convenio Multilateral*.
- PETRUZZI, R., HOLZINGER, R. (2017), *Profit Attribution to Dependent Agent Permanent Establishments in a Post-BEPS Era*, *World Tax Journal*, Mayo 2017.
- TRACANA, D. (2017), *The Effect of the OCDE/G20 BEPS Initiative on the Attribution of Profits to Permanent Establishments: The Special Case of Agency Permanent Establishments*, *Bulletin for International Taxation*, Marzo-Abril 2017.

## Webgrafía

- International Fiscal Association, <<https://www.ifa.nl>>
- Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación. Gobierno de España, <<http://www.exteriores.gob.es>>
- Organización Mundial del Comercio, <[https://www.wto.org/spanish/res\\_s/statis\\_s/wts2016\\_s/wts16\\_chap2\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/wts2016_s/wts16_chap2_s.htm)>
- Universitat Oberta de Catalunya (UOC), <[http://cv.uoc.edu/annotation/7e8f6984f2444bb97aef07168ecea597/549868/PID\\_00156109/modul\\_2.html](http://cv.uoc.edu/annotation/7e8f6984f2444bb97aef07168ecea597/549868/PID_00156109/modul_2.html)>

## 5. FUENTES NORMATIVAS Y JURISPRUDENCIALES

### Normativa

- Directiva UE 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016.
- Directiva UE 2017/952, de 29 de mayo de 2017.
- Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

### Jurisprudencia

- STS de 12 de enero de 2012 (nº Rec. 1626/2008).
- STS de 18 de junio de 2014 (nº Rec. 1933/2011).
- STS de 20 de junio de 2016 (nº Rec. 2555/2015).
- SAN de 24 de enero de 2008 (nº Rec. 894/2994).
- SAN de 9 de febrero de 2011 (nº Rec 80/2008).
- SAN de 8 de junio de 2015 (nº Rec. 182/2012).

### **Doctrina administrativa**

- TEAC de 15 de marzo de 2012 (nº Rec. 00/2107/2007).
- DGT V2191-08, de 20 de noviembre de 2008.
- DGT V2192-08, de 20 de noviembre de 2008.
- DGT V0066-18, de 17 de enero de 2018.



ANEXO I

Evolución del concepto de establecimiento permanente en el marco de la imposición directa de las personas jurídicas en España

	<b>LEY 61/1978</b>	<b>LEY 43/1995</b>	<b>RD 4/2004</b>	<b>LEY 27/2014</b>
<b>RESIDENCIA FISCAL</b>	<p>Cualidad que debía reunir una entidad para ser considerada sujeto pasivo u obligada al pago del Impuesto. Adquisición de dicha cualidad por el cumplimiento de alguno de los siguientes requisitos:</p> <p>(i) Constitución de conformidad con las leyes españolas.</p> <p>(ii) Domicilio social situado en territorio español.</p> <p>(iii) Sede de dirección efectiva sita en territorio español.</p>	<p>Redacción idéntica a la de la Ley 61/1978, con la salvedad de que se precisa que la sede de dirección efectiva el lugar donde radica la dirección y control de las actividades de la sociedad.</p>	<p>Presunción de residencia fiscal en España cuando la actividad de la empresa es la gestión de activos en territorio español a través de una sociedad instrumental localizada en un paraíso fiscal a los simples efectos de elusión tributaria. Necesario cumplimiento de dos requisitos para destruir la presunción:</p> <p>(i) Dirección y gestión de la sociedad llevadas a cabo desde el paraíso.</p> <p>(ii) Constitución y operativa de la sociedad que responda a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de activos.</p>	<p>Sin modificaciones normativas significativas en comparación con el RD 4/2004.</p>

<b>DOMICILIO FISCAL</b>	Con carácter general, el domicilio social, siempre que en él se encuentre centralizada la gestión administrativa y la dirección del negocio. De lo contrario, el domicilio fiscal será aquél en el que se lleve a cabo dicha gestión y dirección.	Redacción idéntica a la de la Ley 61/1978, con la salvedad de que se establece como criterio residual para la identificación del domicilio fiscal aquel lugar en el que se encuentre mayor valor del inmovilizado.	Misma definición que en la Ley 43/1995.	Sin modificaciones normativas significativas en comparación con el RD 4/2004.
<b>ESTABLECIMIENTO PERMANENTE</b>	<p>Concepto como lugar fijo de negocios.</p> <p>Modalidades:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) sede de dirección</li> <li>(ii) sucursal</li> <li>(iii) oficinas</li> <li>(iv) fábricas</li> <li>(v) talleres</li> <li>(vi) instalaciones</li> <li>(vii) almacenes</li> <li>(viii) Establecimientos comerciales</li> <li>(ix) obras con duración &gt; 12 meses</li> <li>(x) agente dependiente</li> <li>(xi) minas</li> <li>(xii) los lugares de trabajo en los que se realice toda o parte de la actividad.</li> </ul>	<p>Mismo concepto y modalidades reconocidas en la Ley 61/1978.</p> <p>Necesidad de que las actividades realizadas en otros territorios presenten una continuidad o habitualidad para poderse entender que existe un EP.</p>	Sin novedades significativas respecto de las redacciones anteriores.	<p>Reducción del plazo de 12 a 6 meses para exista EP de obra.</p> <p>Presunción de existencia de EP ante el cumplimiento de dos condiciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Realización de actividades claramente diferenciables respecto de las de la casa matriz.</li> <li>(ii) Gestión separada del mismo.</li> </ul>

## ANEXO II

Comparativa de versiones del art. 7 (beneficios empresariales) del Modelo de CDI entre los años 2008 y 2010.

<b>MODELO DE CDI APROBADO EN 2008</b>	<b>MODELO DE CDI APROBADO EN 2010</b>
Art. 7.1: Imposibilidad expresa de gravar todos los rendimientos que una compañía obtenga en el territorio de un determinado Estado, sino únicamente aquéllos imputables al EP que pueda tener en el territorio de dicho Estado.	Art. 7.1: Se elimina la mención expresa en el texto del artículo, aunque la esencia de evitar la <i>vis expansiva</i> de la capacidad de gravamen de los Estados se mantiene intacta, de acuerdo con los Comentarios aprobados.
Art. 7.2: Establecimiento del principio de <i>arm's lenght</i> .	Art. 7.2: Engloba, junto con sus comentarios, lo que en el Modelo de CDI de 2008 se desglosaba en cinco apartados.
Art. 7.3: Deducibilidad de los gastos asumidos para la obtención de rendimientos del EP. Norma con vocación complementaria a la del art. 7.2.	Se sofisticó la definición del principio de <i>arm's lenght</i> , habiéndose de tener en cuenta, para la determinación de los rendimientos atribuibles al EP, no solo las transacciones con otras partes del grupo, sino también las efectuadas con partes independientes.
Art. 7.5: No atribución de beneficios al EP derivados de la mera adquisición de mercancías para la empresa.	Se modifica el sentido del contenido del art. 7.5, ya que con esta versión se considera que es posible la atribución de beneficios al EP derivado de compra de bienes para su casa matriz.