

## **Análisis histórico del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE**

**José Carlos Pedrosa López**

Profesor Ayudante Doctor Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Carlos III de Madrid

### ***Title***

#### **Historical analysis of the concept of permanent establishment in article 5 of the OECD Model Tax Convention**

### ***Resumen***

Este trabajo estudia el concepto del establecimiento permanente en el artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE. El autor a fin de conceptualizar este instituto jurídico explica su origen y expone su evolución hasta la actualidad desde una perspectiva histórica.

Este estudio analiza el origen de este instituto jurídico y su tipología de acuerdo a las modalidades que se infieren del artículo 5 MCOEDE. Con todo, se remite en última instancia al MCOEDE 2017 y expone las modificaciones realizadas en el precepto a consecuencia de las medidas propuestas por el Plan de Acción BEPS de la OCDE.

En consonancia con la conceptualización y tipología de este instituto jurídico, también expone determinadas actividades que no constituyen un establecimiento permanente de acuerdo con la interpretación que se infiere de la dicción del precepto.

### ***Palabras clave***

Establecimiento permanente, Plan de Acción BEPS OCDE, Modelo de Convenio OCDE, Artículo 5.

### ***Abstract***

This paper analyses the concept of permanent establishment in article 5 of the OECD Model Tax Convention. In order to conceptualize this legal notion, the author explains its origin and exposes its evolution until now from a historical perspective.

This paper analyses the origin of this legal concept and its typology according to the modalities reflected in article 5 MCOECD. However, it ultimately refers to MCOECD 2017 and exposes the amendments performed within the referred provision as a result of the measures proposed by the OECD's BEPS Action Plan.

In line with the conceptualization and typology of this legal notion, it also exposes certain activities that do not constitute a permanent establishment according to the interpretation which is inferred from the diction of the precept.

***Keywords***

Permanent Establishment, OECD BEPS Action Plan, OECD Model Tax Convention, Article 5.

*Recibido el 12-03-2019/Aceptado el 23-04-2019*

## Sumario

---

1. Introducción
2. Evolución del establecimiento permanente desde la perspectiva histórica
  - 2.1. El origen del concepto de establecimiento permanente
  - 2.2. Los trabajos de la Sociedad de Naciones
  - 2.3. El establecimiento permanente en el Modelo de Convenio OCDE
  - 2.4. Modificaciones post-Plan de Acción BEPS en el establecimiento permanente en el MCOCDE 2017
3. Concepto y tipología del establecimiento permanente en el art. 5 MCOCDE 2017
  - 3.1. El establecimiento permanente lugar fijo de negocios (Arts. 5.1, 5.2 y 5.4 MCOCDE 2017)
  - 3.2. El establecimiento permanente de construcción (Art. 5.3 MCOCDE 2017)
  - 3.3. El establecimiento permanente agente dependiente (Arts. 5.5 y 5.6 MCOCDE 2017)
4. Actividades no constitutivas de establecimiento permanente en el MCOCDE 2017
  - 4.1. El establecimiento permanente de servicios (Art. 5.3.b) MCONU)
  - 4.2. El establecimiento permanente digital
5. Conclusiones
6. Bibliografía

## 1. Introducción

En el plano internacional, el establecimiento permanente representa la presencia de una entidad residente en una jurisdicción en la vida económica de otro Estado<sup>1</sup>. Este es el punto de inflexión para considerar relevante a efectos fiscales la actuación de una entidad no residente en otra jurisdicción<sup>2</sup>.

En el ámbito convenido, el Modelo de Convenio OCDE, desde sus orígenes ha delimitado en su artículo 5 la tipología de este instituto jurídico. Cada una de las modalidades establece un umbral mínimo cuya superación implica la constitución del establecimiento permanente de la entidad no residente. Ante este escenario, el art. 7 MCOCDE 2017 habilita al Estado de situación a someter a imposición los beneficios empresariales atribuidos a dicha parte de la empresa<sup>3</sup>. El artículo 7 contiene un conjunto de reglas materiales de tributación que de alguna forma continúan las previstas en el artículo 5 y que conforman la imposición del establecimiento permanente<sup>4</sup>.

En última instancia, la presencia del establecimiento permanente se convierte en el elemento esencial porque el sometimiento a gravamen de los beneficios empresariales de una entidad no residente está sujeto a la existencia del mismo. De lo contrario, el Estado de la fuente podrá gravar otros tipos de renta<sup>5</sup>, pero no éste<sup>6</sup>.

De acuerdo con la importancia que cabe otorgar al establecimiento permanente en el campo del Derecho fiscal internacional<sup>7</sup>, este trabajo analiza este instituto jurídico bajo la siguiente estructura:

En primer lugar, el autor expone la evolución de este instituto jurídico desde los orígenes de este concepto y los primeros trabajos de la Sociedad de Naciones hasta su implementación en el artículo 5 Modelo de Convenio de la OCDE.

En segundo lugar, el autor se remite a la nueva redacción que este precepto presenta en la última actualización del MCOCDE 2017, a consecuencia de las propuestas formuladas por alguna de las Acciones del Plan de Acción BEPS de la OCDE. Asimismo, también explica la implementación de estos cambios en el Instrumento Multilateral de la OCDE, cuya finalidad es modificar los convenios para evitar la doble imposición internacional de los Estados signatarios del mismo.

En tercer lugar, el trabajo analiza con detalle las modalidades de establecimiento permanente establecidas en el artículo 5 MCOCDE 2017 con la intención de poner de manifiesto la disminución del umbral de superación mínimo que han supuesto las modificaciones propuestas por la Acción 7 del Proyecto BEPS de la OCDE.

Por último, se exponen dos grupos de actividades que, de acuerdo a la redacción del artículo 5 MCOCDE 2017, su realización no implica la constitución de un establecimiento permanente. Al menos, no se enmarcan en las modalidades existentes, sino que en todo caso, implicarían la introducción de una nueva modalidad. Se refiere a las actividades de servicios y a las actividades de comercio electrónico realizadas por una entidad no residente.

Con todo, el autor concluye el trabajo con unas reflexiones a modo de consideraciones finales.

1 ARNOLD (2014), p.3. CALDERÓN CARRERO (2015), p.139. VOGEL (2012), p.363. VAN WANROOIJ (2004), p.250.

2 Comentario párrafo 132, artículo 5 MC OCDE 2017

3 REIMER (2011), p.13.

4 CALDERÓN CARRERO (2015), p.139.

5 FALCÓN Y TELLA; PULIDO GUERRA (2010), pp.81-82, aclaran que «en ausencia de establecimiento permanente, el gravamen de la renta de los no residentes se subordina a que el ingreso pueda considerarse de fuente interna, y los criterios para determinar la fuente u origen de cada ingreso dependen de su naturaleza y varían de un ordenamiento a otro».

6 JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS (2016), p.8.

7 BIIHLER (1964), p.175.

## 2. Evolución del establecimiento permanente desde la perspectiva histórica

### 2.1. El origen del concepto de establecimiento permanente

La figura del establecimiento permanente no apareció en el derecho internacional tributario de modo plenamente configurado con unas características y un régimen jurídico perfectamente establecido. Al contrario, el derecho internacional tributario tomó esta figura de los derechos nacionales tributarios que previamente habían tomado el mismo de otras parcelas del ordenamiento jurídico<sup>8</sup>.

Originalmente, el concepto de EP, en alemán denominado *Bestriebsstätte*, fue utilizado como un concepto propio del derecho mercantil de Prusia para referirse al espacio total utilizado para la realización de actividades empresariales<sup>9</sup>. En la segunda mitad del S. XIX, la figura del EP emergió como un concepto fiscal ante la urgente necesidad de prevenir la doble imposición entre los municipios de Prusia<sup>10</sup>.

El modelo de las regulaciones de los municipios utilizadas en la parte este de Prusia, ya sugerían que lo equivalente a las operaciones comerciales en un lugar fijo de negocios, en alemán conocidas como *stehendes Gewerbe*, debían ser gravadas en ese municipio, incluso si el dueño o propietario vivía en otro municipio. Lo cual les llevó a especificar las condiciones de imposición de gravámenes de las *stehendes Gewerbe* en el Tratado entre Prusia y Sajonia, concluido en 1869, en el que se establecía que «Un ciudadano de otro Estado debía ser gravado sólo si la entidad tenía un lugar de negocios (*gewerblichen oder Handels-Anlagen*)<sup>11</sup>»

A pesar de estas primeras referencias, la traslación con carácter general de este instituto al ámbito internacional no tuvo lugar hasta entrado el siglo XX<sup>12</sup>, como consecuencia del auge de la actividad económica, al expandirse las actividades comerciales e industriales más allá de las fronteras de los entes titulares de los impuestos que gravaban esta actividad<sup>13</sup>. En concreto, el primer Tratado Internacional para evitar la doble imposición que recogió este concepto data de 1899, fue en el Convenio firmado por el Imperio Austro – húngaro y Prusia<sup>14</sup>.

Posteriormente, en el ámbito de los Tratados Internacionales, los trabajos elaborados por la Sociedad de Naciones supusieron un gran avance en la delimitación conceptual de este instituto jurídico.

### 2.2. Los trabajos de la Sociedad de Naciones

Los primeros trabajos de la Sociedad de Naciones, elaborados en el período de 1920 a 1923, se decantaban por la imposición societaria de las rentas en el Estado de residencia excepto si la renta había sido obtenida por un establecimiento permanente de una entidad no residente<sup>15</sup>. A fin de evitar situaciones de doble imposición internacional, el Comité de Expertos Técnicos<sup>16</sup>, constituido por el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, estableció que el Estado de la residencia no ostentaba la

8 GARCÍA PRATS (1996), p.39.

9 Concepto plasmado en el «Industrial Code of Prussia»

10 SKAAR (1991), p.72.

11 SKAAR (1991), p.73.

12 CARMONA FERNÁNDEZ (2013), p.1. SERRANO ANTÓN (2010), p.181.

13 GARCÍA PRATS (1996), pp.40-41.

14 HUSTON; WILLIAMS (1991), p.3.

«El término 'establecimiento comercial' incluirá sucursales, fábricas, depósitos, oficinas, lugares donde se realizan compras y ventas y otras instalaciones de negocios mediante las cuales el propietario, socio, manager u otro representante permanente lleva a cabo sus actividades ordinarias del negocio».

15 BRUINS, G., EINAUDI, L., SELIGMAN, E. & STAMP, J.: Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation Document E.F.S. 73 F.19, League of Nations, Geneve, 3 de abril de 1923

16 JORGARAN (2015), p.261.

potestad económica si las rentas procedían de actividades comerciales o industriales de una empresa que «tenía una sucursal, un agente o un establecimiento, o una organización industrial o comercial estable o una representación permanente»<sup>17</sup>.

El Comité de Expertos, en 1927 publicó un nuevo informe y estableció que los beneficios empresariales debían ser gravados en el Estado de la fuente sólo si la entidad tenía un EP en ese Estado y propuso que: «Los centros de administración, compañías afiliadas, sucursales, fábricas, agencias, almacenes, oficinas, depósitos, deben ser concebidos como establecimientos permanentes. El hecho de llevar a cabo un negocio en otro Estado, de buena fe, mediante un agente de estatus independiente (bróker, comisionario, etc...) no debe entenderse como que la empresa en cuestión tiene un establecimiento permanente en ese Estado»<sup>18</sup>.

Este documento conceptualizó y delimitó con mayor precisión la tipología del establecimiento permanente. Por un lado, se remite a un lugar fijo de negocios aunque no lo define. Asimismo, asumimos que indirectamente hace referencia al término agente dependiente a través del término de agencia. Por otro lado, desde la delimitación negativa introduce la figura del agente independiente como no constituyente de un EP.

La Sociedad de Naciones consideró que este precepto se adecuaba a la figura del establecimiento permanente porque la redacción permaneció prácticamente inalterada, a excepción de unas pequeñas modificaciones<sup>19</sup>, hasta los Modelos de Convenio de México y Londres elaborados en 1943 y 1946, respectivamente.

Después de este período de tiempo, el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones retomó los trabajos relativos a la conceptualización del establecimiento permanente e introdujo una nueva redacción en el borrador de 1943, pero tuvo que paralizarlos debido a la Segunda Guerra Mundial. Al finalizar, elaboró un nuevo borrador que contemplaba la misma redacción del precepto pero ello no suponía ningún problema en tanto en cuanto ésta había sido notablemente desarrollada anteriormente.

En comparación con las redacciones de los borradores anteriores sobre el establecimiento permanente esta versión del precepto supuso un punto de inflexión en el concepto del establecimiento permanente porque esta redacción ofrecía una tipología detallada de esta figura legal<sup>20</sup>. Identificaba las distintas modalidades con claridad suficiente para conocer el umbral mínimo de requisitos cuya superación implicaba la constitución del EP.

En relación con la primera modalidad de EP, introduce como novedad supuestos concretos de establecimientos permanentes en el apartado primero. La lista es exhaustiva pero no *numerus clausus*

17 League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion Report submitted by the Technical Experts to the Financial Committee*, Document F.212, París, 1925, p. 31.

18 SOKOLOV (2011), p.17.

19 LEAGUE OF NATIONS: «*Double Taxation and Tax Evasion*»: Report Presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion, Document C.562.M.178.1928.II, París, 1928.

20 Art.5 Borrador Modelo de Convenio 1943:

«1. La expresión 'establecimiento permanente' comprende las sedes centrales, sucursales, minas y pozos petrolíferos, plantaciones, fábricas talleres, almacenes y tiendas oficinas, agencias, instalaciones, locales profesionales y otros lugares fijo de negocios con carácter productivo.

2. Una obra de construcción constituye un establecimiento permanente cuando su duración va a ser de, al menos un año o cuando ya ha durado un año.

3. El hecho de que una empresa establecida en uno de los Estado contratantes realice negocios en el otro Estado contratante, por medio de un agente que goce de un estatuto independiente (corredor, comisionista, etc.) no implicará que la empresa tenga un establecimiento permanente en este último Estado.

4. Cuando una Empresa de uno de los Estados contratantes mantiene regularmente relaciones comerciales en el otro Estado contratante por medio de un agente allí establecido y que está autorizado para actuar por cuenta de dicha empresa, se considerará que ésta dispone de un establecimiento permanente en el Estado en cuestión.

Por ejemplo, se considerará que existe un establecimiento permanente cuando el agente:

A. Tiene poderes para obligar habitualmente a la Empresa por cuenta de la cual trabaja.

B. Está ligado por un contrato laboral y realiza habitualmente operaciones comerciales por cuenta de la Empresa a cambio de una remuneración pagada por esta última; o

C. Dispone habitualmente, con vista a su venta de un almacén o inventario de mercancías propiedad de la empresa.

porque acepta «otros lugares fijos de negocios de carácter productivo», siempre y cuando estos tengan (i) un carácter productivo (ii) que contribuya a la obtención de los beneficios de la empresa<sup>21</sup>.

El texto niega la existencia de una única modalidad de establecimiento permanente e introduce a lo largo de los distintos apartados una tipología de establecimientos permanentes. Así, en su apartado segundo introduce el EP de construcción, y en el tercero se remite a las *agencias*, entendemos que dependiente pero lo cierto es que no dice nada al respecto. Por el contrario, desde la delimitación negativa expone que la figura del agente independiente no constituye un establecimiento permanente.

A pesar de los esfuerzos por ofrecer un concepto consistente, no es de extrañar que la imprecisión técnica llevara posteriormente a sucesivas modificaciones. Años más tarde, la Sociedad de Naciones creó en 1956 la OCEE que, posteriormente fue sucedida por la OCDE en 1961.

### 2.3. El establecimiento permanente en el Modelo de Convenio OCDE

La OCDE retomó los trabajos de la Sociedad de Naciones y, en 1963, redactó un Proyecto de Modelo de Convenio en el que incluyó en su art.5 la cláusula del EP de un modo más técnico y preciso. No obstante, esta cláusula fue modificada en la versión oficial del primer Modelo de Convenio, publicado en 1977<sup>22</sup>.

5. Se le puede considerar, igualmente como prueba de la existencia de un contrato laboral a efectos de lo dispuesto en el subapartado B precedente, el hecho de que los gastos administrativos del agente y, en particular, el alquiler de los locales sean pagados por la empresa.

6. El hecho de que un corredor ponga sus servicios a disposición de una empresa con el fin de ponerla en contacto con los clientes, no implica por sí solo, la existencia de un establecimiento permanente para la empresa, incluso si los servicios prestados por el corredor a la empresa tienen en cierta medida un carácter continuo o periódico, e incluso, si las mercancías vendidas se han constituido temporalmente en depósito. Igualmente, el hecho de que un comisionista actúe en nombre propio para una o varias empresas y reciba una comisión a un tipo normal no constituye un establecimiento permanente para la empresa en cuestión, incluso aunque las mercancías vendidas se constituyan temporalmente en depósito.

7. No se considerará que existe establecimiento permanente en el caso de viajantes comerciales que no formen parte de alguna de las categorías anteriores.

8. El hecho de que una sociedad matriz, con su domicilio fiscal en uno de los Estados contratantes, posea una filial en el otro Estado no significa que la sociedad matriz posea un establecimiento permanente en dicho Estado con independencia de las obligaciones fiscales de la filial respecto del Estado en que esté situada.»

<sup>21</sup> Sociedad de Naciones, London and Mexico Model tax Conventions, Commentary and Text (Geneva, UN: 1946), pp.74-76.

<sup>22</sup> Art.5 MCOCDE 1977 (Permaneció prácticamente inalterada hasta MCOCDE 2017):

«1. A efectos del presente Convenio, la expresión 'establecimiento permanente' significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres;

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

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

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

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra».

Esta redacción supuso una evolución en la conceptualización del EP y la delimitación de su tipología. De manera más ordenada, en el primer apartado, conceptualiza la figura del establecimiento permanente en un lugar fijo de negocios que se complementa en el segundo apartado con una lista positiva de supuestos que en todo caso deberán constituir un EP.

El tercer apartado resulta una novedad al introducir la modalidad del EP constituido por una obra o un proyecto de construcción o instalación cuya duración excediese de doce meses.

Asimismo, el apartado cuarto plasmó por primera vez una lista con carácter negativo de lugares y actividades que *a priori* no constituían un establecimiento permanente. La pieza clave de este listado es el carácter auxiliar o preparatorio de algunas actividades que provoca la automática denegación del EP, incluso cuando las mismas se hayan realizado a través de un lugar fijo de negocios. Si bien esta disposición previene que se eluda la figura del EP tratando de dividir una actividad en múltiples de menor importancia para que se consideren auxiliares o preparatorias, porque en ese supuesto la actividad debe valorarse en su conjunto entendido como una unidad económica que desarrolla una actividad constituyente de EP<sup>23</sup>.

El apartado quinto mejora los trabajos anteriores y precisa el establecimiento permanente agente dependiente, constituido por una persona que ostente de manera habitual poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa. La condición necesaria era que mediante sus actuaciones la persona vinculase a la empresa principal porque el mero hecho de que este ostentase poderes para realizar negociaciones no resultaba suficiente para constituir un EP.

Por contra, el apartado sexto estableció que el corredor, comisionista o cualquier otro agente con estatuto independiente, siempre que estas personas estén actuando en el curso ordinario de sus actividades no debían considerarse como establecimiento permanente.

Esta redacción permaneció prácticamente inalterada durante, sin embargo durante este tiempo los comentarios del Modelo de Convenio y los distintos borradores e informes elaborados por la OCDE<sup>24</sup> han tratado de adaptar el EP a las innovaciones en la realización de los negocios nacionales e internacionales, el incremento del uso de las tecnologías e internet acompañado de una digitalización de las industrias y la internacionalización de las economías domésticas que cada vez dejan más de lado el concepto tradicional de negocio por nuevos modelos de modernos negocios.

En esta línea, el denominado Plan de Acción BEPS elaborados por la OCDE (2013-2016) propone múltiples medidas orientadas no sólo a adaptar el EP a nuevos modelos de negocio sino también a evitar las planificaciones fiscales internacionales que tratan de eludirlo. A modo de resultado final, la última actualización del Modelo de Convenio OCDE, publicada en 2017, introdujo una nueva versión del precepto.

---

23 CARMONA FERNÁNDEZ (2012), p.47, «El concepto de «EP Complejo» puede incluir escenarios donde terceras empresas o filiales actúan como fabricantes y comisionistas de la empresa no residente, que muestra una compleja estructura empresarial (en España) a través de entidades económicamente independiente».

24 Entre otros documentos de la OCDE:

– «*Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OCDE Model Tax Convention*», París, 2012

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

<http://www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf>

– «*The 2002 Update to the Model Tax Convention*», aprobado por el Consejo de la OCDE el 28 de enero 2003. Analiza el uso de los equipos informáticos en las operaciones de comercio electrónico y cuestiona si pueden constituir un EP.

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/no-08-2002-reports-related-to-the-oecd-model-tax-convention\\_9789264099920-en#page2](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/no-08-2002-reports-related-to-the-oecd-model-tax-convention_9789264099920-en#page2)

– «*The 2008 Update to the Model Tax Convention*», aprobado por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2008. Cuestiona la tributación de los beneficios derivados de los servicios prestados on-line en otro Estado distinto del Estado de residencia de la entidad.

<http://www.oecd.org/ctp/41032078.pdf>

## 2.4. Modificaciones post-Plan de Acción BEPS en el establecimiento permanente en el MCOCDE 2017

La nueva redacción del art.5 MCOCDE 2017<sup>25</sup>, en cierto modo, forma parte del resultado alcanzado por el Plan de Acción BEPS de la OCDE. Este Proyecto, compuesto por un total de 15 Acciones, planteó unas medidas con la finalidad de modificar el umbral de superación mínimo requerido para demostrar la presencia de una entidad no residente en otra jurisdicción, y otras con la intención de ampliar la tipología de EP en atención a nuevas modalidades.

Por un lado, la Acción 1<sup>26</sup> introduce el concepto de establecimiento permanente digital y trata de lidiar con actividades electrónicas realizadas por entidades no residentes en otras jurisdicciones, que actualmente no tributan en el Estado donde se desarrollan porque, supuestamente, no constituyen un EP.

La introducción de un EP digital en la redacción del precepto supondría la ampliación de la tipología de este instituto jurídico, sin embargo las medidas propuestas no se han tenido en cuenta en la nueva versión del precepto.

Por otro lado, la Acción 7<sup>27</sup> establece una serie de medidas que no tratan de las modalidades del establecimiento permanente sino una extensión de cada uno de los tipos derivados de la disminución del umbral mínimo. Es decir, las medidas propuestas en este documento, las cuales han sido introducidas en la nueva redacción del precepto, tratan de eliminar las planificaciones fiscales diseñadas para eludir la constitución de un EP en el Estado donde realizan las actividades empresariales.

Por último, la Acción 15<sup>28</sup> trata de implementar las medidas propuestas por medio de la elaboración del denominado Instrumento Multilateral de la OCDE<sup>29</sup>. El principal objetivo de este mecanismo es modificar los convenios fiscales bilaterales existentes de manera sincronizada y eficiente a fin de implementar las medidas desarrolladas en el Proyecto BEPS, sin la necesidad de renegociar individualmente cada uno de tratados bilateralmente<sup>30</sup>.

En concreto, la Parte IV del Instrumento Multilateral expone las medidas encaminadas a evitar la elusión del estatus del establecimiento permanente en sus artículos 12 a 15.

Con todo, hemos expuesto brevemente la evolución de este instituto jurídico desde la perspectiva histórica, y el origen de la nueva redacción del precepto en referencia al Plan de Acción BEPS de la OCDE. A continuación, analizamos con detalle la nueva versión del art.5 MCOCDE 2017 para observar las modificaciones introducidas en cada una de sus modalidades y valorar las consecuencias que de ello se derivan. Asimismo, posteriormente observamos las actividades que, a pesar de ser realizadas en una jurisdicción por entidades no residentes, no constituyen un establecimiento permanente de acuerdo con la redacción del art.5 MCOCDE 2017.

25 OCDE: «Modelo de Convenio OCDE 2017», París.

26 OCDE: «Action 1, Final Report: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy», París, 2015

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#.WFFtLLhCT8](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#.WFFtLLhCT8)

27 OCDE: «Action 7, Final Report: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status», París, 2015

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\\_9789264241220-en#.WFFtvbLhCT8](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#.WFFtvbLhCT8)

28 OCDE: «Action 15, Final Report: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties», París, 2015

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report\\_9789264241688-en#.WFKDKLLhCT8](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#.WFKDKLLhCT8)

29 OCDE: «Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting», París, 2016

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

30 OCDE: Párrafo 8, «Action 15, Final Report: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties», París, 2015, p. 4

### 3. Concepto y tipología del establecimiento permanente en el art. 5 MCOUDE 2017

Este epígrafe expone las modalidades de establecimiento permanente establecidas en el artículo 5 MCOUDE 2017 con la finalidad de poner de manifiesto las modificaciones introducidas en dicho precepto a consecuencia de las propuestas formuladas en la Acción 7 del Proyecto BEPS de la OCDE.

Las novedades introducidas en la nueva redacción del artículo 5 MCOUDE no tratan de instituir nuevas formas de este instituto jurídico. De acuerdo con la redacción anterior del precepto, la tipología de establecimientos permanentes es idéntica porque las alteraciones principalmente responden a matizaciones en los existentes orientadas a prevenir el uso de determinadas estrategias fiscales cuya finalidad es evitar su presencia. Es decir, en ningún caso los cambios introducen una nueva tipología de establecimiento permanente, no implantan ni el denominado EP Digital ni el conocido EP de servicios, así como ningún otro posible,

Con todo, el criterio configurado por parte de la doctrina internacional resulta aplicable para distinguir en dos tipos el establecimientos permanentes: Por un lado, la cláusula general caracterizada por ser un lugar fijo de negocios y, por otro lado, los denominados establecimientos permanentes ficticios, los cuales principalmente se remiten al EP de construcción y al EP agentes dependiente<sup>31</sup>.

#### 3.1. El establecimiento permanente lugar fijo de negocios (Arts. 5.1, 5.2 y 5.4 MCOUDE 2017)

La definición de la cláusula general del establecimiento permanente prácticamente no ha sufrido ninguna modificación. Del mismo modo que la redacción anterior del precepto, el artículo 5.1 MCOUDE 2017<sup>32</sup> estipula que la presencia de una persona en un Estado en el que no es residente da lugar a un establecimiento permanente cuando resulta significativa a efectos fiscales. De acuerdo con gran parte de la doctrina internacional<sup>33</sup>, esta condición se satisface cuando existe un lugar de negocio fijo a través del cual se realizan actividades empresariales de manera regular en el tiempo. A su vez, estos condicionantes quedan sujetos al cumplimiento de unos requisitos o *tests*.

El artículo evita una definición concisa del término «lugar fijo de negocios» porque este no debe ser entendido en el sentido literal de la expresión sino en un sentido que abarque cualquier instalación o conjunto de medios utilizados para la realización de las actividades de la empresa<sup>34</sup>, siempre y cuando exista un derecho a utilizarlo sin restricciones<sup>35</sup> porque ello denota una disposición permanente de la empresa residente en otro Estado –*place of business test*–.

Éste se asimila a un activo tangible utilizado para llevar a cabo el negocio, con independencia de que sea exclusivamente con ese propósito, o no<sup>36</sup>, porque lo relevante es el nexo directo con el sujeto y no la mera propiedad inmobiliaria<sup>37</sup>. El control sobre el lugar de negocio no es tanto de derecho como de hecho, lo esencial es el carácter permanente y continuado de la disposición del local. Por contra, ni la

31 SKAAR (1991), p.106.

32 Art. 5.1 MCOUDE 2017:

«1. A efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza toda o parte de su actividad.»

33 GARCÍA PRATS (1996), p. 108. ARNOLD (2014) pp.18-19. SKAAR (1991), pp.107-110. BRAUNER (2014), p.10.

34 Comentario 10 del artículo 5 MC OCDE 2017.

35 Comentario 10 del artículo 5 MC OCDE 2017.

36 SERNA CEBALLOS (2011), p.63.

37 Han sido múltiples los casos en los que los Tribunales se han pronunciado afirmando que la simple propiedad legal de un inmueble no conlleva la presencia de un establecimiento permanente. Así, en el caso EDWARDES-KER en Bélgica y en el caso Consolidated Premium Iron Ores y Commissioner, 28, TC, 127 (1957) y el caso Inez de Amodio V. Commissioner, ambos en los Estados Unidos

disponibilidad restringida ni la mera utilización intermitente satisfacen esta condición<sup>38</sup>, aunque esta cuestión no hay que confundirla con la brevedad de la estancia<sup>39</sup> –*right to use test*–.

La identificación de un lugar para el desarrollo de la actividad, de un modo u otro, es un elemento imperativo, sin embargo, puede resultar incongruente cuando el umbral de superación requiere una exigencia mínima. En ocasiones, ni siquiera requiere la presencia humana en el desarrollo de la actividad, incluso considera cumplido el requisito con la simple instalación de máquinas de venta de artículos, máquinas de apuestas e incluso tuberías, antenas de satélites o cables de telecomunicaciones<sup>40</sup>.

Ante estos supuestos, a pesar de que sea necesario tener en cuenta el resto de requisitos, no es de extrañar que incluso ciertas jurisdicciones acepten un «servidor de internet» como un lugar fijo de negocios<sup>41</sup>. Cuestión que posteriormente abordamos a colación del término «EP Digital».

La indeterminación de este elemento derivó en la elaboración de una lista con carácter positivo y no exhaustivo que, *prima facie*, constituyen un establecimiento permanente siempre y cuando superen el umbral impuesto por el resto de *elementos*<sup>42</sup>. El MCOODE 2017 también la ha incluido, en el apartado segundo de este precepto<sup>43</sup>, con la finalidad de que los Estados contratantes redujesen la carga de análisis de los requisitos generales y realizaran una valoración homogénea de estos lugares<sup>44</sup>.

La definición de la regla general del EP se remite al término «fijeza», afirma que el lugar de negocios ha de ser fijo para asegurar una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado<sup>45</sup> –*fixed test*–. Sin embargo, la interpretación literal del término, calificada como «*base theory*»<sup>46</sup>, ha sido denegada por la OCDE desde los orígenes. El término «fijeza» no responde a una posición física, sino a la continuidad y habitualidad de las actividades empresariales en un punto geográfico determinado<sup>47</sup>.

Para evitar el problema que plantea la delimitación espacial o territorial respecto al desarrollo de las actividades empresariales<sup>48</sup>, la superación del umbral mínimo relativo a este requisito queda condicionada a la demostración de que la actividad sea completamente comercial y geográficamente coherente con la actividad profesional o negocio de la empresa<sup>49</sup>, con independencia de si se realiza

38 Caso *Dudney v. Her Majesty The Queen*, de 24 de febrero de 2000, 2 CTC 56, Tribunal Federal de Canadá, concluyó que: «una disponibilidad limitada o restringida del lugar de negocios no permitía que el mismo asumiese la forma legal de establecimiento permanente».

39 NITIKMAN (1989), p.171.

40 SASSEVILLE; SKAAR (2009), p.24.

41 ARNOLD (2009), p.667. FAVI (2009), p.397.

42 Comentario 45, artículo 5 MC OCDE 2017.

43 Art. 5.2 MCOODE 2017:

2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

e) los talleres; y

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

44 REIMER (2011), p.67.

45 Comentario 10, art. 5 MC OCDE 2017

46 SKAAR (1991), p.115.

47 Finanzgericht Münster en EFG 1996. Caso *Market Vendor*, en el que el Tribunal fiscal alemán afirmó que un vendedor residente en Holanda que iba todos las semanas a trabajar a tres mercados en Alemania con un puesto de vendedor tenía un establecimiento permanente. Por lo que no exige por lo tanto una fijeza férrea al suelo sino que la continuidad en el tiempo y la habitualidad de las actividades de negocio en un determinado punto geográfico son argumentos aceptados para superar el umbral mínimo exigido por el *test*. En contra, el Tribunal Supremo Noruego, Utv. 1984 en el Caso *Høyesterett* Ejemplificando este Tribunal afirmó que efectivamente un barco de pescadores constituía el lugar de negocios pero denegó que fuese un lugar fijo pues no era posible delimitar un espacio porque el mismo estaba en constante movimiento en el océano; en la misma línea, el Tribunal Supremo Alemán en el caso *Milkman RFH* en RStB1 1942 entendió que un vendedor que entrega leche en la calle no tenía un EP ante la imposibilidad de delimitar el espacio de un lugar de negocios.

48 Caso *Høyesterett* del Tribunal Supremo Noruego, Utv. 1984, «Caso Alaska», afirma que efectivamente un barco de pescadores constituía el lugar de negocios pero denegó que fuese un lugar fijo pues no era posible delimitar un espacio porque el mismo estaba en constante movimiento en el océano.

La misma postura, producto de la imposibilidad de delimitar el espacio de un lugar de negocios, fue adoptada por el Tribunal Supremo Alemán en el caso *Milkman RFH* en RStB1 1942, al entender que un vendedor que entrega leche en la calle no tenía un EP.

49 ARNOLD (2014), p.19.

en uno o en varios lugares. El punto de inflexión es el grado de conexión entre las distintas actividades realizadas porque, en última instancia, el lugar de realización de las misas resulta indiferente.

Este elemento, en cierto modo, también debe conjugarse teniendo en cuenta el requisito de permanencia durante un período de tiempo –*permanence test*–. Puesto que, este elemento es consecuencia directa del primero porque la permanencia del lugar de negocios fijo se añade como requisito yuxtapuesto al de la fijeza del lugar de negocios<sup>50</sup>.

En suma, la constitución del establecimiento permanente requiere una conexión vinculante con las actividades del negocio de la empresa extranjera que se realizan a través de dicho lugar fijo de negocios –*business connection test*–<sup>51</sup>. La regla general establece la conexión económica y empresarial entre las actividades de la persona jurídica no residente y el lugar de negocios localizado en otra jurisdicción. Indirectamente, establece un nexo jurídico entre ambas jurisdicciones<sup>52</sup>.

El lugar de negocios debe servir como instrumento para que el contribuyente no residente obtenga realice las actividades propias del negocio y genere beneficios empresariales. Por contra, no ha de realizar otro tipo de actividades que generan rentas de otra índole, como el arrendamiento de inmuebles (art. 6 MCOEDE), la cesión de patentes o marcas (art. 12 MCOEDE), o las inversiones de capital (dividendos, art. 10 MCOEDE; intereses, art. 11 MCOEDE, ganancias patrimoniales, art. 13 MCOEDE), entre otros<sup>53</sup>.

De acuerdo al objeto y finalidad de la empresa no residente, la actividad del establecimiento permanente debe constituir una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa<sup>54</sup>. Es decir, las actividades que realiza el establecimiento permanente deben pertenecer al núcleo principal del negocio, al margen de su carácter productivo<sup>55</sup> –*core business activity test*–.

Este requisito de la regla general del establecimiento permanente, en cierto modo, debe tener en cuenta las excepciones establecidas en el apartado cuarto del precepto. Desde la perspectiva negativa, delimita una lista con carácter no exhaustivo de actividades a las que se les otorga un carácter auxiliar o preparatorio porque supuestamente no pertenecen al núcleo principal del negocio, y por ende, no constituyen un establecimiento permanente.

No obstante, la OCDE, consciente de que determinadas estructuras fiscales internacionales están diseñadas en base al concepto de actividad auxiliar o preparatoria para evitar la presencia de un establecimiento permanente en otro Estado en el que la entidad no residente realiza actividades empresariales, formuló distintas propuestas en el Plan de Acción BEPS

A diferencia de los apartados de este precepto mencionados anteriormente, el nuevo Modelo de Convenio OCDE ha implementado modificaciones en el mismo. Inicialmente, los cambios fueron propuestos por la Acción 7 del Plan de Acción BEPS de la OCDE con la finalidad de restringir el carácter

50 GARCÍA PRATS (1996), pp.116-117.

51 SKAAR (1991), p.229.

52 M. N. R. v. Tara Exploration and Development Company Limited, 72 DTC 6200 (1972), El caso versa sobre una entidad residente en Irlanda a efectos fiscales que poseía una oficina en Canadá pero se desestima que la entidad irlandesa tuviese un EP en Canadá porque la generación de los beneficios no podían atribuirse a la misma.

53 SASSEVILLE; SKAAR (2009), p.38.

54 Comentario 59, art. 5 MCOEDE 2017.

55 CALDERÓN CARRERO (2004), p.287.

auxiliar o preparatorio de las actividades de esta índole, y posteriormente se implementaron en el art. 5.4 MCOCDE 2017<sup>56</sup>.

Las novedades introducidas en este artículo principalmente responden a dos cambios. Por un lado, se remite al concepto de «almacén», el cual trata de excluirlo de este tipo de actividades cuando forma parte de la actividad esencial y significativa dentro de la actividad global de la empresa<sup>57</sup>, entendiéndose que este supuesto se cumple cuando la venta está conectada con el mismo o cuando el tamaño de sus instalaciones o de su personal es considerable desde el conjunto de la empresa.

Por otro lado, la Acción 7 propuso la introducción de una regla antifragmentación que finalmente se introdujo en la última letra del art. 5.4 MCOCDE 2017<sup>58</sup>, con la finalidad de tener en cuenta no sólo las actividades llevadas a cabo por la misma empresa en distintos lugares sino también las actividades realizadas entre entidades conectadas en el mismo o en distintos lugares, de modo que el conjunto de ellas supere el umbral del carácter auxiliar o preparatorio<sup>59</sup>.

Esta regla permite analizar las actividades en su conjunto a fin de valorar si exceden el umbral mínimo de EP<sup>60</sup>, y evita la fragmentación de una actividad en múltiples con la intención de que ninguna de ellas supere el umbral de actividad auxiliar o preparatoria<sup>61</sup>.

La consecuencia de estas modificaciones no sólo implica una disminución de los umbrales del establecimiento permanente sino también repercute en una mayor imputación de ingresos y gastos a dicha parte de la empresa porque, de un modo u otro, habrá un mayor número de actividades realizadas por el EP que deberán ser valorados desde la perspectiva económica.

Estas medidas han sido incorporadas en el artículo 13 del Convenio Multilateral<sup>62</sup>. En concreto su apartado cuarto estipula que independientemente de lo dispuesto en un Acuerdo fiscal en el que enumera actividades que no constituyen un EP no serán de aplicación si dicha empresa u otra estrechamente vinculada desarrolla actividades en ese mismo lugar, o en otro lugar de la Jurisdicción contratante, y ese otro lugar constituye para la empresa un EP o el conjunto de las actividades resultante de la combinación de actividades desarrolladas no tienen carácter vinculante o auxiliar.

<sup>56</sup> Art. 5.4 MCOCDE 2017:

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión «establecimiento permanente» no incluye:  
 a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;  
 b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;  
 c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;  
 d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;  
 e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;  
 f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio a condición de que esa actividad o, en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio.

4.1 El apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si esa misma empresa o una empresa estrechamente relacionada lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro lugar del mismo Estado contratante, y a) ese lugar u otro lugar constituye un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo, o b) la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no reviste carácter preparatorio o auxiliar, siempre que las actividades empresariales llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado».

<sup>57</sup> SCHWARZ (2016), p.2.

<sup>58</sup> Comentario 79, art. 5 MCOCDE 2017.

<sup>59</sup> OCDE: «Action 7 BEPS. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status» París, 2016, Párrafo 15.

<sup>60</sup> MARTÍN JIMÉNEZ (2015), p.7.

<sup>61</sup> Hoge Raad in BNB (1976/121). caso *Street Market*: El caso versaba sobre dos residentes holandeses quienes por periodos de 9 ó 10 meses al año compraban bienes en Holanda y los transportaban a un almacén en Alemania donde posteriormente los empaquetaban y los vendían en las calles. El Tribunal consideró que la calle no era ningún lugar de negocios pero que el almacén sí que era un EP, sin importar que el verdadero núcleo de las actividades era la venta que se producía en la calle.

<sup>62</sup> Art. 13 Convenio Multilateral OCDE: «Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas».

### 3.2. El establecimiento permanente de construcción (Art. 5.3 MCOCDE 2017)

Las obras de construcción, instalación y montaje realizados por una entidad no residente en otro Estado no comparten exactamente las mismas características que el lugar fijo de negocios que constituye un establecimiento permanente. La imposibilidad de incluirlo en la cláusula general obligó a esta Organización a redactar un apartado específico en el artículo 5 MCOCDE para que dichas actividades empresariales pudieran calificarse como constitutivas de un EP.

La OCDE adaptó y moduló la noción general de este instituto jurídico a este tipo de actividades<sup>63</sup> porque la naturaleza de los proyectos de obras, construcción e instalación no permitía aunar los requisitos de la cláusula general<sup>64</sup>. En especial, el elemento de la fijeza es el que provoca la imposibilidad de contemplar este supuesto bajo la cláusula general del EP y obliga a redactar un epígrafe exclusivo para este tipo de EP.

Por consiguiente, el EP de Construcción es una variedad al lugar fijo de negocios donde la condición de la fijeza no resulta exigible y la condición de permanencia queda definida exclusivamente por el elemento temporal<sup>65</sup>, que junto con el cumplimiento de la actividad empresarial señaladas dan lugar al surgimiento del EP. De suerte que estos dos elementos acumulativos son imprescindibles en la vinculación directa de estas actividades económicas con el instituto del establecimiento permanente.

El requisito temporal es una *conditio sine qua non* para la formación del establecimiento permanente<sup>66</sup>. Supone el umbral mínimo de referencia para considerar que la empresa no residente tiene una presencia considerable en la economía del otro Estado a través de la realización de sus actividades<sup>67</sup>.

El criterio de los doce meses se individualiza para cada obra o proyecto pero no significa que las actividades propias de una obra puedan contabilizarse por separado ni fragmentarse a efectos de no superar el umbral temporal definido. En este sentido, el art. 5.3 MCOCDE 2017<sup>68</sup> no ha sufrido ninguna modificación desde el primer Modelo de Convenio de la OCDE, sin embargo la Acción 7 del Plan de Acción BEPS propuso una regla antifragmentación que posteriormente se introdujo en los Comentarios<sup>69</sup> del precepto en la última actualización de este Modelo de Convenio.

La aplicación de esta regla antifragmentación permite analizar la actividad de manera global con la finalidad de evitar que una misma actuación se divida en distintos contratos a fin de sortear que determinados proyectos de duración superior a 12 meses sean divididos en actividades de tiempo inferior para eludir la constitución del establecimiento permanente.

Estas medidas han sido incorporadas en el artículo 14 del Convenio Multilateral<sup>70</sup>. Este precepto establece que cuando una empresa de una Jurisdicción contratante lleve a cabo actividades en otra Jurisdicción y la suma de la duración de estas exceda de 30 días se considerará que tiene un establecimiento permanente. Asimismo, también existirá un establecimiento permanente en el supuesto de que una o más empresas estrechamente vinculadas con la entidad no residente realicen actividades propias de una misma obra o proyecto construcción por un período superior a 30 días.

63 CALDERÓN CARRERO (2004), p.300.

64 REIMER (2015a), p.364.

65 CALDERÓN CARRERO (2015), p.167.

66 GARCÍA PRATS (1996), p.177.

67 ARNOLD (2014), p.3. CALDERÓN CARRERO (2015), p.139. VOGEL (2012), p.363.

68 Art. 5.3 MCOCDE 2017:

«3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.»

69 Comentario 55, art. 5 MCOCDE 2017.

70 Art. 14 Convenio Multilateral OCDE: «Fragmentación de contratos».

### 3.3. El establecimiento permanente agente dependiente (Arts. 5.5 y 5.6 MCOCDE 2017)

La novedad más notoria propuesta por la Acción 7 del Plan de Acción BEPS recae sobre la delimitación del agente dependiente e independiente, y en especial sobre la figura del comisionista.

Hasta el MCODE 2017 el precepto consideraba al comisionista como un agente independiente, y por tanto no constituía un establecimiento permanente. Por el contrario, el agente dependiente sí constituía un establecimiento permanente, y por ello, la delimitación de la figura del comisionista se había convertido en una cuestión conflictiva para la Administración tributaria y los Tribunales, tanto españoles<sup>71</sup> como extranjeros<sup>72</sup>.

La OCDE consideró necesario adoptar medidas orientadas a eliminar las planificaciones fiscales que, al menos hasta el momento, se amparaban en esta figura para denegar la existencia de un agente dependiente constituyente de un establecimiento permanente. Por ello, las propuestas de la Acción 7 del Plan de Acción BEPS han sido incorporadas en la nueva redacción del artículo 5 MCOCDE 2017.

De acuerdo con el art. 5.5 MCOCDE 2017<sup>73</sup>, La cláusula de agencia responde a una persona (física o jurídica) que actúa en un Estado por cuenta de una empresa no residente ostentando y ejerciendo de manera habitual poderes que la facultan para concluir contratos en su nombre<sup>74</sup>, incluso aunque la empresa pueda no tener un lugar fijo de negocios en ese Estado según lo establecido en los apartados 1 y 2 del precepto<sup>75</sup>.

El agente dependiente actúa como nexo de unión personal, más que física o territorial, de la relación jurídica tributaria entre la entidad no residente y el territorio que es fuente de la renta. De acuerdo con el precepto, el agente debe *«actuar por cuenta de una empresa y ejercer habitualmente en un Estado contratante poderes que faculden para concluir contratos en nombre de la empresa»*, por ello, con independencia de la forma legal<sup>76</sup>, está limitado por la actividad del negocio al ser considerado como parte principal de la organización de la empresa<sup>77</sup>.

La conexión personal entre el agente y el territorio es un requisito imprescindible, sin embargo se relega a un segundo plano cuando las actividades que realiza el agente dependiente no cumplen los requisitos establecidos en el precepto.

71 En este sentido alguno de los Sentencias de los Tribunales Españoles son: Caso Roche Vitamins Europe LTD (Sentencia Tribunal Supremo 12 enero 2012, Caso M-Real (Sentencia Audiencia Nacional 20 mayo 2010), Caso Dell España (Sentencia Tribunal Supremo 20 junio 2016), Caso Borax Europe (Sentencia Tribunal Supremo 18 junio 2014)

72 En este sentido alguno de las Sentencias de Tribunales extranjeros son: Francia: Caso Zimmer (Sentencia Consejo de Estado francés de 31 de marzo de 2010), Noruega: Caso Dell Noruega (Sentencia Tribunal Supremo Noruego, Sentencia de 2 de marzo de 2011), Italia: Caso Boston Scientific (Sentencia Tribunal Supremo Italiano de marzo de 2012)

73 Art. 5.5. MCODE 2017:

*«No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe en un Estado contratante por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, de esta forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son:*

*a) en nombre de la empresa, o*

*b) para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o*

*c) para la prestación de servicios por esa empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.»*

74 REIMER (2015a), p.307.

75 EISENBEISS (2016), p.482-483. HOOR; O'DONNELL (2016), p.932.

76 Comentario 83, art. 5 MC OCDE 2017

77 BARSONY (2003), p.137.

El agente dependiente ostenta la capacidad de actuar en nombre de la empresa pero debe acatar las órdenes y asumir las funciones que ésta le ha encomendado<sup>78</sup>, para vincularla con sus actos porque actúa en su nombre<sup>79</sup>.

La cláusula de agencia también se supedita a la capacidad del agente dependiente para concluir contratos en nombre de la empresa, con independencia de la firma del mismo. La vinculación a la entidad extranjera queda condicionada a la participación activa en las negociaciones y resulta indiferente los aspectos puramente formales de la misma<sup>80</sup>.

Los Comentarios del MCODE 2017 también desagregan el carácter vinculante del contrato con la firma del mismo. Establecen como causa suficiente para considerar que la persona actúa en nombre de la principal el hecho de que participe activamente en la negociación de todos los elementos y detalles de un contrato que obligue a la empresa<sup>81</sup>. Por consiguiente, la interpretación del término no debe ser literal, sino debe atender a la sustancia de la actividad, porque de lo contrario podría ser una vía de escape para evadir la constitución del establecimiento permanente<sup>82</sup>.

En suma, la habitualidad del agente dependiente para concluir contratos en nombre de la empresa es un requisito ineludible, ya que denota frecuencia y permanencia y lo distingue de la mera intervención ocasional o esporádica<sup>83</sup>. A estos efectos el período de tiempo resulta irrelevante para determinar el alcance y la frecuencia de las actividades del agente para concluir contratos y vincular a la empresa que representa<sup>84</sup>.

En contraposición de la cláusula de agencia, el art. 5.6 MCODE 2017<sup>85</sup> establece la figura del agente independiente, la cual no constituye un establecimiento permanente porque es un negocio distinto con independencia económica y legal<sup>86</sup>.

Este requisito imprescindible responde principalmente a la existencia de una remuneración variable acorde, como norma general, a un cierto grado de riesgo, y a la existencia de una estructura y organización independiente de cualquier otra empresa cuyo coste es asumido por el agente independiente<sup>87</sup>. Es decir, en el curso ordinario de la actividad, por un lado, la autonomía del agente le permite decidir sobre su tiempo de trabajo, el lugar de trabajo y los detalles del contrato, incluyendo

78 AVERY JONES; WARD (1993), p.155.

79 PILZ (2013), entiende que «el grado de similitud entre los términos «en nombre de» y «vinculante» deben ser analizadas desde la perspectiva de los países «Civil Law» y «Common Law» porque pueden generar discrepancias».

80 Tribunal Supremo Administrativo Francés, no.224.407, 20 junio 2003. «Caso Interhome AG», es uno de los muchos en los que los Tribunales han indicado que las circunstancias de hecho resultan indiferentes y que la relación entre la empresa extranjera y el intermediario deben quedar determinadas por la participación activa en las negociaciones.

81 Comentario 88, art. 5 MCODE 2017.

82 BRAUNER (2015), p.28.

83 SCHAFFNER (2013), p.232. Entre muchos otros Casos, Bundesfinanzhof, 3 de agosto 2005, I R 87/04, BStBl II 2006, 220, en contra de la Administración Tributaria Alemana denegó la presencia de un establecimiento permanente en un Estado porque entendió que no se cumplía el factor de la habitualidad, ya que el representante sólo estuvo presente en Alemania un número de días muy limitado.

84 Comentario 88, art. 5 MCODE 2017.

85 Art. 5.6 MCODE 2017:

*a) No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente*

*b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas.*

*En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa.»*

86 ARNOLD (2014), p.43.

87 PILTZ (2004), p.196.

hasta el precio. Por otro lado, las actividades que realiza pueden estar dirigidas a distintas empresas<sup>88</sup>, por lo que no existe una exclusividad y dependencia de una empresa principal<sup>89</sup>.

Las modificaciones introducidas en el MCOCDE 2017 evitan plasmar en los apartados de este precepto una lista ejemplificativa de figuras que deben considerarse como agente dependiente o independiente. La nueva redacción del precepto otorga mayor importancia a los aspectos sustanciales de la relación entre el agente y la entidad no residente para valorar su estatus. Estas modificaciones responden principalmente a la necesidad de eliminar las planificaciones fiscales que recurrían a la figura del comisionista para evitar la constitución de un establecimiento permanente en otro Estado.

La nueva redacción del art. 5 MCOCDE 2017 profundiza en la relación entre la empresa residente en una jurisdicción y la persona, física o jurídica, que realiza actividades en otro Estado. No suprime la figura del comisionista pero no la califica como agente independiente en cualquier situación, sino que única y exclusivamente lo será cuando o bien reúna las características que se infieren del término económica y legalmente independiente, o bien no satisfaga las características propias del agente dependiente. Es decir, adopta un enfoque sustancialista evitando que la forma en que organicen sus relaciones las empresas de un grupo multinacional puedan afectar a la consideración acerca de la existencia de un EP de agencia<sup>90</sup>.

Estas medidas han sido incorporadas en el artículo 12 del Convenio Multilateral<sup>91</sup>. Establece que, siempre y cuando las Partes no se hayan reservado el derecho a no aplicar lo dispuesto en ese artículo, los convenios fiscales firmados con otros Estados sustituirán su redacción de la cláusula de agente por lo estipulado en este precepto.

#### 4. Actividades no constitutivas de establecimiento permanente en el MCOCDE 2017

De acuerdo con el apartado anterior, la nueva redacción del artículo MCOCDE 2017 ha introducido modificaciones sustanciales que pueden haber supuesto una extensión del alcance de cada modalidad de establecimiento permanente pero en ningún caso ha significado la ampliación de la tipología de este instituto jurídico. Así, las modalidades de establecimiento permanente establecidas en el artículo 5 MCOCDE 2017 responden al EP lugar fijo de negocios, EP de construcción y EP agente dependiente.

Desde la delimitación negativa, determinadas actividades realizadas por una entidad no residente en otra jurisdicción no dará lugar a la constitución de un establecimiento permanente porque no pueden subsumirse en ninguno de los epígrafes presentes en la redacción del precepto.

No obstante, es cierto que los continuos trabajos del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE tienen la finalidad de tratar de subsumir dichas actividades en alguna tipología de EP, e incluso también valoran la posibilidad de introducir alguna modalidad adicional. Por ello, consideramos oportuno analizarlas a continuación.

88 REIMER (2011), p.103.

89 104 TC 535 (1995), caso Taisei Fire and Marine Insurance Co, el Tribunal estableció la exclusividad como un factor relevante aunque no decisivo, sino que debe tenerse en cuenta el resto de hechos y circunstancias para determinar si las actividades del agente constituyen un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos percibiendo una remuneración por la utilización de las competencias y conocimientos empresariales

SASSEVILLE, J.; SKAAR, A. (2009), p.53.

90 JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE –FALLOIS (2016), p.10.

91 Art. 12, Convenio Multilateral OCDE: «Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares».

#### 4.1. El establecimiento permanente de servicios (Art. 5.3.b) MCONU

La prestación de servicios que una empresa no residente realiza en otra jurisdicción, a pesar de estar presente en los Comentarios del Modelo de Convenio OCDE hace 2008<sup>92</sup>, no se enmarca en ninguna de las cláusulas del artículo 5 MCODE 2017, lo cual significa que no serán constituyentes de establecimiento permanente a efectos del Modelo de Convenio OCDE. La consecuencia directa es que, de acuerdo con el art. 7.1 MCODE 2017, los beneficios generados por la empresa no residente no serán gravados en el Estado en el que se realizan, al menos, no lo serán si se califican como beneficios empresariales.

El primer apartado de este art.7 MCOCDE 2017, establece un reparto de la potestad tributaria de los beneficios empresariales. Este artículo, corolario del art.5 MCOCDE<sup>93</sup>, habilita al Estado donde se localiza el EP a someter a tributación los beneficios atribuidos al mismo<sup>94</sup>, como si fuese una empresa doméstica a efectos fiscales<sup>95</sup>.

Este instituto jurídico actúa como nexo de unión entre esta jurisdicción y los beneficios empresariales que resultan atribuibles a dicha parte de la empresa<sup>96</sup>. De manera que ante la inexistencia de un EP de servicios, el derecho del Estado de la fuente no podrá someter a gravamen las ganancias procedentes de los servicios proporcionados en su jurisdicción<sup>97</sup>.

A diferencia, el artículo 5.3.b) MCONU<sup>98</sup> contempla una cláusula del EP de servicios que permite someter a gravamen a la entidad no residente incluso si no existe un lugar fijo de negocios de la empresa extranjera a través del cual los servicios son realizados en el Estado de la fuente<sup>99</sup>.

Los Comentarios del art. 5 MCOCDE 2017<sup>100</sup> consideran que este tipo de EP presenta múltiples problemas para las Administraciones tributarias de ambos Estados contratantes, no sólo para demostrar la presencia de la empresa no residente en la vida económica de la otra jurisdicción<sup>101</sup>, sino también a la hora de determinar los ingresos y gastos imputables al mismo. No obstante, el Comité de Asuntos Fiscales no se opone a una decisión contraria entre ambos Estados contratantes, siempre y cuando las actividades de esta índole realizadas por la entidad no residente superen el umbral mínimo establecido.

A estos efectos, los Comentarios MCOCDE 2017 proponen una cláusula<sup>102</sup> para delimitar las circunstancias en las que existe un establecimiento permanente de la entidad extranjera a través del

92 Añadido 17 de julio 2008, junto con el encabezamiento que le procede con el título «The 2008 Update to the Model Tax Convention», aprobado por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2008»

93 VOGEL (2012), p.360. CALDERÓN CARRERO (2015), p.139.

94 LANG (2002), p.17.

95 SOKOLOV (2011), p.5. Contra VOGEL (2012), p.360.

96 REIMER (2015b), p.501.

97 NITIKMAN (2014), p.343.

98 Artículo 5.3b) MCONU:

«La expresión «establecimiento permanente» abarca también: [...]

b) La prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por una empresa a través de empleados u otro personal contratado por la empresa para tal fin, pero sólo si las actividades de esa naturaleza continúan (por el mismo proyecto o un proyecto conexo) por un período o períodos total de más de 183 días en cualquier período de doce meses comenzando o terminando en el año fiscal en cuestión».

99 PIJL (2008), p.472.

100 Comentarios 132-169 art. 5 MCOCDE 2017.

101 ARNOLD (2014), p.3. CALDERÓN CARRERO (2015), p.139. VOGEL (2012), p.363.

102 Comentario 144, art. 5 MCOCDE 2017:

No obstante lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3, cuando una empresa de un Estado contratante preste servicios en el otro Estado Contratante:

a) A través de una persona física que permanece en ese otro estado durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y más del 50 por ciento de los ingresos brutos imputables al ejercicio de la actividad de la empresa durante ese período o períodos procedan de los servicios prestados en ese otro Estado a través de esta personas física, o

cual los servicios son realizados en el Estado de la fuente<sup>103</sup>. De este modo, contempla las actividades que no requieren un lugar fijo de negocios y no exonera de imposición los beneficios procedentes de los servicios prestados en el otro Estado contratante<sup>104</sup>.

A diferencia de las propuestas formuladas en la Acción 7 del Proyecto BEPS, posteriormente introducidas en el MCOCDE 2017, la introducción de esta cláusula en un convenio firmado entre dos Estados contratantes supone la ampliación de la tipología del establecimiento permanente.

## 4.2. El establecimiento permanente digital

La OCDE ha analizado en distintos informes las actividades de comercio electrónico desde la perspectiva del EP<sup>105</sup>, de hecho está presente en los Comentarios desde el Modelo de Convenio de 2003<sup>106</sup>, también lo ha tenido en cuenta en el Plan de Acción BEPS, en concreto en la Acción 1, pero las conclusiones alcanzadas no se han implementado en la redacción del precepto, al menos por el momento.

Las actividades de comercio electrónico plantean una problemática doble, por un lado, surge la cuestión de si estas actividades pueden ser constitutivas de un establecimiento permanente, y por otro lado, cabe plantearse si dichas actividades pueden subsumirse en la tipología de EPs del art. 5 MCOCDE 2017 o si estas operaciones requieren la introducción de la cláusula del EP digital.

En este contexto los conceptos relevantes de estos modelos de negocio son: la *web site* (combinación de *software* y datos electrónicos), el servidor (servidor en el que la *web site* es almacenado) y los usuarios de las computadoras<sup>107</sup>. La cuestión fundamental es si estos elementos implican una presencia física en la jurisdicción en la que se realizan las actividades de esta índole a fin de subsumirse en la cláusula general o a la cláusula de agente<sup>108</sup>.

De acuerdo con los Comentarios MCOCDE 2017<sup>109</sup>, por un lado, la *web site* no constituye un activo tangible como una maquinaria o un equipo informático, no tiene una presencia física que pueda considerarse como un lugar de negocios, y por tanto, no constituye un establecimiento permanente. Por otro lado, el servidor, en el que la *web site* está almacenada, tiene una localización física que puede constituir un lugar fijo de negocios de la empresa que opera a través del mismo, si se acredita la superación del umbral mínimo interpuesto por los requisitos propios de la cláusula de agencia<sup>110</sup>.

---

*b) Durante un periodo o periodos que sumen un conjunto más de 183 días en cualquier periodo de doce meses, y esos servicios se presten para un mismo proyecto o para proyectos relacionados a través de una o más personas físicas que estén presentes en ese otro Estado y presten allí sus servicios. Las actividades desarrolladas en ese otro Estado en la prestación de los servicios se considerarán desarrolladas a través de un establecimiento permanente de la empresa situada en ese otro Estado, a menos que los servicios prestados se limiten a los mencionados en el apartado 4, y que, de haber sido realizados por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado. A los efectos de ese apartado, los servicios prestados por una persona física en nombre de una empresa no se considerarán prestados por otra empresa a través de dicha persona física a menos que esa otra empresa supervise, dirija o controle el modo en que la persona física presta sus servicios.»*

<sup>103</sup> PUL (2008), p.472.

<sup>104</sup> MILLER (2016), p.3.

<sup>105</sup> OCDE: «Clarification on the Application of the Permanent Establishment definition in E-Commerce», OCDE, París, 2000.

El documento oficial puede consultarse a través del siguiente link:

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923380.pdf>

OCDE: «Reports Related to the OECD Model Tax Convention. Issues in International Taxation», París, 2002.

El documento oficial puede consultarse en el siguiente link:

[http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2303031e.pdf?](http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2303031e.pdf?expires=1481735207&id=id&accname=ocid177128&checksum=D47B7245E496C40DE6988F235E53DB69)

[expires=1481735207&id=id&accname=ocid177128&checksum=D47B7245E496C40DE6988F235E53DB69](http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2303031e.pdf?expires=1481735207&id=id&accname=ocid177128&checksum=D47B7245E496C40DE6988F235E53DB69)

<sup>106</sup> Añadido el 28 de enero 2003, junto con el encabezamiento que le precede con el título «The 2002 Update to the Model Tax Convention», aprobado por el Consejo de la OCDE el 28 de enero 2003

<sup>107</sup> CHOUDHARY (2011), p.58.

<sup>108</sup> SKAAR (2004), p.189.

<sup>109</sup> Comentarios 123-124, art.5 MCOCDE 2017

<sup>110</sup> MONSENEGO (2014), pp.247-257. Este también ha valorado la posibilidad de que un servidor sea un EP al hilo de la jurisprudencia de los Tribunales Suecos « El Caso sueco se basaba en el principio del establecimiento permanente básico («Lugar fijo de negocios»). La Resolución del Tribunal de Decisiones Tributarias Anticipadas («The Board of Advance Tax Ruling») «SE: Skatterättsnämnden, 12 de junio de 2013», caso 125-11/D», fue apelada ante el Tribunal Supremo Administrativo («Supreme Administrative Court») «SE: Högsta Förvaltningsdomstolen, 6 de diciembre de 2013, caso 4890-13».

De modo que, para que el servidor constituya un EP bajo la modalidad de lugar fijo de negocios, además de la presencia física, requiere que se demuestre una conexión entre dicho lugar fijo de negocios y la actividad empresarial de la empresa<sup>111</sup>, y que a su vez, dicha actividad no sea calificada una actividad del artículo 5.4 MCOCDE 2017<sup>112</sup>, esto es auxiliar o preparatoria.

Parte de la doctrina tributaria internacional, e incluso la propia OCDE, entiende que las características especiales de estas operaciones no impiden su asimilación a un lugar fijo de negocios, ni el hecho de que el servidor pueda resultar móvil ni que el mismo EP no cuente con personas físicas<sup>113</sup>. Sin embargo, el hecho de sustituir como nexo de unión estos criterios por otros demuestra que el ámbito de las operaciones propias de la economía digital podría dar lugar a un alejamiento del umbral de la presencia física hacia una expansión de la tributación en el Estado de origen de los beneficios empresariales<sup>114</sup>.

Por consiguiente, no es extrañar que parte de la doctrina internacional considere que dichas operaciones tienen un difícil encuadre en la cláusula general ya que cuanto más móviles son los negocios internacionales menos adecuadas son las reglas que requieren una presencia física en un punto geográfico durante un período de tiempo<sup>115</sup>. Lo cual, no es de extrañar que la particularidad de estas operaciones obligue a las autoridades fiscales a practicar analogías con la intención de relacionar las transacciones de comercio electrónico con un lugar fijo de negocios en el Estado<sup>116</sup>.

Los Comentarios MCOCDE 2017 también deniegan la posibilidad de considerar al servidor como un agente dependiente de la entidad no residente, pues en ningún caso concluye contratos y tampoco desarrolla el rol principal de la negociación de los mismos en nombre de la empresa<sup>117</sup>. Además, en los escenarios de esta índole no suele existir una contratación escrita, sino un contrato de adhesión realizado de forma electrónica con aceptación de sus cláusulas generales, a veces ignoradas incluso por el contratante<sup>118</sup>.

En todo caso, el proveedor de servicios de internet debe ser considerado como un agente independiente que actúa en el ámbito ordinario de su actividad y, además, presta servicios a distintas empresas<sup>119</sup>.

Ante este escenario, caracterizado por la dificultad de enmarcar las operaciones digitales en la tipología de establecimientos permanentes del artículo 5 MCOCDE 2017, parece que la única alternativa viable para que las operaciones de esta índole constituyan un establecimiento permanente implica introducir en el precepto un apartado que contemple el caso específico de la economía digital. A estos efectos, pare de la doctrina internacional<sup>120</sup> ha propuesta la siguiente redacción:

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

La incorporación de este apartado implicaría la ampliación de la tipología de establecimiento permanente. De algún modo, esta propuesta puede suponer solventar parcialmente el problema desde la perspectiva conceptual de la constitución del establecimiento permanente, sin embargo, la siguiente fase será valorar si las reglas de imputación de ingresos y gastos resultan aplicables, o no.

111 MONSENEGO (2014), p.250.

112 SKAAR (2004), pp.191-192.

113 En este sentido parece que están a favor SKAAR (2004), p.194. MONSENEGO (2014), p.250.

114 BLUM (2015), p.316.

115 SKAAR (2004), p.194.

116 KUMAR SINGH (2014), p.329.

117 Comentario 131, art.5 MCOCDE 2017.

118 GARCÍA PÉREZ (2015), p.6.

119 CALVO VÉRGEZ (2010), p.38.

120 HOGLER; PISTONE (2015), p.25. COLLIN; COLIN (2013), p.115.

## 5. Conclusiones

---

Este trabajo versa sobre la figura del establecimiento permanente desde la perspectiva conceptual. El autor analiza la evolución del establecimiento permanente desde sus orígenes hasta la actualidad y explica las modificaciones que se han introducido con el paso del tiempo, hasta su última redacción establecida en el art. 5 MCODE 2017, a consecuencia de las medidas propuestas en el Plan de Acción BEPS de la OCDE.

El autor explica el origen del establecimiento permanente y los trabajos realizados por la Sociedad de Naciones a fin de delimitar la presencia de una entidad residente en un Estado en la economía de otro Estado. Tras explicar el paso de la Sociedad de Naciones a la OCEE y la posterior constitución de la OCDE, el autor explica las modalidades que contemplaba la redacción de la cláusula del EP en el primer Modelo de Convenio, publicado en 1977.

Posteriormente, el trabajo se centra, sobre todo, en el Plan de Acción BEPS para explicar que las medidas propuestas en torno a este instituto jurídico originaron la redacción de la nueva versión del EP en el art. 5 MCODE 2017.

De acuerdo a la actual redacción de dicho precepto, el trabajo explica las distintas modalidades de establecimiento permanente y explica las modificaciones incluidas a raíz de la Acción 7 del Proyecto BEPS. Asimismo, se remite al articulado del Convenio Multilateral de la OCDE como instrumento diseñado para implementar dichos cambios en los convenios para evitar la doble imposición internacional que poseen los Estados signatarios del mismo.

Por último, el autor explica dos grupos de actividades que, a pesar de ser realizadas en una jurisdicción por entidades residentes en otra, de acuerdo a la redacción del art.5 MCODE 2017 no constituyen un establecimiento permanente.

## 6. Bibliografía

---

### • Artículos, Capítulos y Libros.

ARNOLD, B.J. (2014) «Article 5: Permanent Establishment» (Global Tax Treaty Commentaries, IBFD).

ARNOLD, J.C. (2009) «Is there a Permanent Establishment?» (Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 94a, IFA).

AVERY JONES, J.F.; WARD, D.A. (1993) «Agent as Permanent Establishment Under the OECD Model Tax Convention» (European Taxation, mayo).

BARSONY, F. (2003) «The Agency Permanent Establishment», ZÜGER, M.; AIGNER, H.-J. (eds) *Permanent Establishment in International Tax Law* (Viena: Linde Verlag).

BIIHLER (1964) *Prinzipien des internationalen Steuerrechts*.

BLUM, D. (2015) «Permanent Establishment and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?» (Bulletin for International Taxation, junio-julio).

BRAUNER, Y. (2014) «Commentary of Article 5 of the OECD Model» (Global Tax Treaty Commentaries, IBFD).

- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2015) «Beneficios empresariales (y de navegación)» CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea* (Madrid: Wolter Kluwer, CISS).
- CALDERÓN CARRERO, J.M. (2004) 'Artículo 7. La tributación de los beneficios Empresariales; RUIZ GARCÍA, J.R; CALDERÓN CARRERO, J.M. (coords.) *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)* (A Coruña: Instituto de Estudios Económicos de Galicia).
- CALVO VÉRGEZ, J. (2010) «La atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico» (Revista Española de Derecho Financiero, n.146).
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2013) «The concept of permanent establishment in the Court: Operating Structures Utilizing Commission Subsidiaries» (Bulletin for International Taxation, vol.67, n.6).
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2012) «La noción de Establecimiento Permanente en los Tribunales: Las Estructuras Operativas Mediante Filiales Operativas» (Crónica Tributaria, n.145).
- CHODHARY, V. (2011) «*Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment under the International Taxation Law*» (International Tax Journal, julio-agosto).
- COLLIN, P.; COLIN, N. (2013) *Task Force of the Digital Economy*.
- EISENBEISS, J. (2016) «BEPS Action 7: Evaluation of the agency permanent establishment» (Intertax, vol. 44, n.6-7).
- FALCÓN Y TELLA, R.; PULIDO GUERRA, E. (2010) *Derecho Fiscal Internacional* (Madrid: Marcial Pons).
- FAVI, L. (2009) «Is there a Permanent Establishment?» (Cahiers de Droit Fiscal International, vol.94a, IFA) p. 397.
- GARCÍA PÉREZ, J.A. (2015) «Tributación directa de nuevos modelos de negocios en una economía digital. El establecimiento permanente» (Carta Tributaria – Monografías, n.2, febrero).
- GARCÍA PRATS, F.A. (1996) *El Establecimiento Permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria* (Valencia: Tecnos).
- HOGLER, P.; PISTONE, P. (2015) «*Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*» (Working Paper, 20 enero, IBFD).
- HOOR, O.R.; O'DONNELL, K. (2016) «BEPS Action 7: The attempt to artificially create a taxable nexus» (Tax Notes International, vol.78, n.10).
- HUSTON, J. and WILLIAMS, L. (1991) *Permanent establishment: a Planning Primer* (Deventer).
- JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. (2016) «La atribución de los beneficios al establecimiento permanente de agencia: ¿Una reconsideración al criterio 'arm's length'?» (Revista de Contabilidad y tributación, CEF, n.403, octubre).
- JORGARAN, S.: «The drafting of the 1925 League of Nations resolutions on tax evasion», HARRIS, P.; DE COGAN, D.(eds) *Studies in the History of Tax Law* (Bloomsbury, vol.7.).
- KUMAR SINGH, M. (2014) «Taxing E-Commerce on the Basis of Permanent Establishment: Critical Evaluation» (Intertax, vol.42, n.5).
- LANG, M. (2002) «The Concept of Permanent Establishment and Its Interpretation» (Rivista di Diritto Tributario Internazionale, n.1).

- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2015) «Preventing the artificial avoidance of PE Status» (United Nations Papers on Selected Topics in protecting the tax bases of developing countries).
- MILLER, A. (2016) «The Service PE, Taxing Cross-Border Services: Current Worldwide Practices and the Need for Change» (Ámsterdam: Doctoral Series, IBFD).
- MONSENEGO, J. (2014) «May a Server create a Permanent Establishment? Reflections on Certain Questions of Principle in Light of a Swedish Case» (International Transfer Pricing Journal, julio-Agosto).
- NITIKMAN, J. (2014) «More on Service PEs – What Is a Connected Project?» (Canadian Tax Journal, vol. 62, n.2.).
- PIJL, H. (2013) «Agency Permanent Establishment: in the name of and the Relationship between Article 5(5) and (6)» (Bulletin for International Taxation, vol.67, n.1).
- PIJL, H. (2008) «The OECD Services Permanent Establishment Alternative» (European Taxation, septiembre).
- PILTZ, D. (2004) «When is there an agency permanent establishment (Bulletin for International Fiscal Documentation, n.5.)
- REIMER, E. (2015a) 'Article 5: Permanent Establishment, REIMER, E.; RUST. A. (eds.) *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer).
- REIMER, E. (2015b) «Article 7: Business Profits», REIMER, E.; RUST. A. (eds.) *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer).
- REIMER, E. (2011) «Permanent Establishment in the OECD, Model Tax Convention», REIMER, E.; URBAN, N.; SCHMID, S. (eds) *Permanent Establishments, A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective* (Viena: Wolters Kluwer).
- SASSEVILLE, J.; SKAAR, A. (2009) «General Report: Is there a Permanent Establishment?» (Cahiers de droit fiscal international, vol.94a, IFA).
- SCHAFFNER, J. (2013) «How fixed is a Permanent Establishment?» (Viena: Series on International Taxation, Wolters Kluwer).
- SCHWARZ, J. (2016) «OECD Discussion Draft on Permanent Establishment Profit Attribution: Back to the Future» (Wolters Kluwer Blog, 21 julio).
- SERRANO ANTÓN, F. (2010) «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación», SERRANO ANTÓN, F. (dir.) *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros).
- SERNA CEBALLOS, A (2011) «*The Permanent Establishment Definition*», BRUGGER, F.; PLANSKI, P (eds.) *Permanent Establishment in International and EU Tax Law* (Viena: Linde Verlag).
- SOKOLOV, T. (2011) «The history of article 5 of OECD Model Convention», BRUGGER, F.; PLANSKY, P (eds.) *Permanent Establishment in International Tax Law* (Viena: Linde Verlag).
- SKAAR, A. (1991) «Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle» (Series on International Taxation, Deventer).
- VAN WANROOIJ, J. (2004) «Attribution of Profits to Permanent Establishment: The OECD Model, the Working Hypothesis and the Dutch Approach» (British Tax Review, n.3.).
- VOGEL, K. (2012) *Klaus Vogel on Double Tax Conventions* (Londres: Kluwer Law International).

• **Informes OCDE**

OCDE: «*Clarification on the Application of the Permanent Establishment definition in E-Commerce*», París, 2000. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923380.pdf>

OCDE: «*Reports Related to the OECD Model Tax Convention. Issues in International Taxation*», París, 2002. <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2303031e.pdf?expires=1481735207&id=id&accname=ocid177128&checksum=D47B7245E496C40DE6988F235E53DB69>

OCDE: «*The 2002 Update to the Model Tax Convention*», aprobado por el Consejo de la OCDE el 28 de enero 2003. Analiza el uso de los equipos informáticos en las operaciones de comercio electrónico y cuestiona si pueden constituir un EP. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/no-08-2002-reports-related-to-the-oecd-model-tax-convention\\_9789264099920-en#page2](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/no-08-2002-reports-related-to-the-oecd-model-tax-convention_9789264099920-en#page2)

OCDE: «*The 2008 Update to the Model Tax Convention*», aprobado por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2008. Cuestiona la tributación de los beneficios derivados de los servicios prestados on-line en otro Estado distinto del Estado de residencia de la entidad. <http://www.oecd.org/ctp/41032078.pdf>

OCDE: «*Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OCDE Model Tax Convention*», París, 2012. <http://www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf>

OCDE: «*Action 1, Final Report: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*», París, 2015. [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en#.WFFtILLhCT8](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#.WFFtILLhCT8)

OCDE: «*Action 7, Final Report: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*», París, 2015. [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\\_9789264241220-en#.WFFtvbLhCT8](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#.WFFtvbLhCT8)

OCDE: «*Action 15, Final Report: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*», París, 2015. [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report\\_9789264241688-en#.WFKDKLLhCT8](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#.WFKDKLLhCT8)

OCDE: «*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*», París, 2016. <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

OCDE: «*Modelo de Convenio OCDE 2017*», París. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2017-update-model-tax-convention.pdf>