

LA CLÁUSULA GENERAL DEL ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE, LA DISTINCIÓN ENTRE EL AGENTE
DEPENDIENTE E INDEPENDIENTE EN EL ARTÍCULO 5 MC OCDE
Y LA POLÉMICA FIGURA DEL COMISIONISTA

*THE GENERAL CLAUSE OF PERMANENT ESTABLISHMENT, THE
DISTINCTION BETWEEN DEPENDENT AND INDEPENDENT AGENT
ON THE ARTICLE 5 OECD MC AND THE CONTROVERSIAL LEGAL
STATUS OF COMMISSIONAIRE*

Rev. boliv. de derecho n° 22, julio 2016, ISSN: 2070-8157, pp. 270-289



José Carlos
PEDROSA LÓPEZ

ARTÍCULO RECIBIDO: 15 de marzo de 2016

ARTÍCULO APROBADO: 15 de abril de 2016

RESUMEN: Desde sus orígenes, el establecimiento permanente ha sido una de los elementos fundamentales en el contexto de la fiscalidad internacional. Este trabajo, tras ofrecer una visión de su evolución histórica, analiza los elementos principales de su cláusula general y de la cláusula de agencia. Expone la figura del agente dependiente e independiente y plantea la problemática derivada de la incierta calificación jurídica del comisionista.

PALABRAS CLAVE: Establecimiento Permanente, art. 5 MC OCDE, cláusula general, agente dependiente y agente independiente.

ABSTRACT: Since its inception, the permanent establishment has been one of the most fundamental features in the context of international taxation. This paper, after giving an overview of its historical background, analyses the main elements of its general clause and gives a substantial interpretation of the agent PE clause. It also clarifies both the dependent and the independent agent. Furthermore, it points out the controversy regarding the uncertain legal status of the commissionaire.

KEY WORDS: Permanent Establishment, art. 5 OECD MC, general clause, dependent agent and independent agent.

SUMARIO.- I. Introducción.- II. Evolución histórica del EP.- III. Regulación del establecimiento permanente en la legislación interna y en el Modelo de Convenio de la OCDE.- IV. Elementos esenciales del Establecimiento Permanente. La Cláusula General.- 1. El lugar de negocios.- 2. Actividades relacionadas con la principal.- 3. La fijeza del lugar de negocios.- V. La Cláusula de Agencia del EP, el agente dependiente.- VI. El agente independiente.- VII. La tendencia a calificar al comisionista como agente dependiente.- VIII. Consideraciones finales.

I. INTRODUCCIÓN.

El establecimiento permanente es una de las piezas esenciales en el contexto del derecho tributario internacional. Su presencia se remonta a la segunda mitad del siglo XIX y desde entonces ha sido objeto de regulación tanto por los ordenamientos jurídicos internos como por los convenios para evitar la doble imposición internacional.

El trabajo describe la evolución histórica del establecimiento permanente, su regulación y conceptualización tanto en la legislación interna española como en el ámbito del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, MC OCDE).

Dicho instituto jurídico puede analizarse desde diversas perspectivas, no obstante, por razones de extensión, resulta imposible abarcar todas en este estudio. Al hilo de la visión histórica, el autor considera conveniente exponer su tipología más tradicional.

Siguiendo las pautas establecidas, por un lado, el artículo analiza los elementos fundamentales del modelo de establecimiento permanente más primitivo, el lugar fijo de negocios, también conocido como la cláusula general. Por otro lado, se centra en describir la figura del denominado agente dependiente.

Desde una implícita delimitación negativa del agente dependiente, el trabajo se completa exponiendo la contrapartida de dicha cláusula de agencia, siendo esta la figura del agente independiente.

• José Carlos Pedrosa López

Es Contratado Predoctoral del Ministerio de Economía y Competitividad. Es profesor y doctorando en Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Carlos III de Madrid, especializado en Derecho Fiscal Internacional. Es licenciado en Derecho y licenciado en Administración y Dirección de Empresas y tiene un máster en Asesoría Fiscal y Tributación. Ha obtenido por concurso de méritos diferentes becas para realizar cursos de postgrado y estancias de investigación tanto en países europeos como en América y Australia. Es autor de numerosas publicaciones en revistas científicas de notable prestigio en español y en inglés. Actualmente, es miembro del Centro de Excelencia Jean Monnet de la Universidad de Valencia y delegado de la sección de Derecho Financiero del Instituto de Derecho Iberoamericano.

Por último, el autor deja entreabierta la puerta al polémico debate sobre la adecuada calificación de la figura del comisionista, y más en concreto, las entidades finales que actúan como comisionista de su entidad matriz. La cuestión principalmente reside en sí cabe considerar a la entidad filial que actúa como comisionista como un agente independiente, o si por el contrario, debe asemejarse a un agente dependiente constituyente de un EP. Actualmente, muy presente en las Administraciones tributarias y en los Tribunales de múltiples Estados, derivada de la cuanto menos, dudosa "utilización abusiva o exagerada" por parte, sobre todo, de las entidades multinacionales.

II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

La doctrina internacional ha situada el origen del establecimiento permanente (en adelante, EP) en el Derecho alemán, el cual, en la segunda mitad del siglo XIX lo incorporó a su legislación interna¹. Aunque en ese momento, no era más que un simple concepto interno.

Fue en 1899 cuando este concepto se plasmó por primera vez en una normativa de carácter convenida e internacional, en el Convenio para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDI) firmado entre el imperio austrohúngaro y Prusia. Aunque no fue una figura comúnmente utilizada ni incluso un concepto relevante hasta que intervino la Sociedad de Naciones en 1928 con sus proyectos de CDI.

Los trabajos de la Sociedad de Naciones, a través de su Comité Fiscal y la Cámara de Comercio Internacional, se decantaron por un planteamiento bilateral como medio de resolución de la superposición de la potestad tributaria de los diversos Estados². El Comité de Expertos que componía el denominado Grupo de Economistas en primer lugar y, posteriormente, el llamado Comité de Técnicos, redactaron informes que desglosaban la totalidad de las rentas obtenidas por un determinado sujeto, en función de su naturaleza, con el fin de estimar la legitimidad que cada Estado tenía para gravar este tipo de rendimientos en función de su *economic allegiance*, es decir, de su vinculación económica con un territorio en función de los elementos que intervinieron en su generación. De modo que si una empresa tenía su casa central en un Estado y en el otro tenía una sucursal, agencia o establecimiento permanente, cada uno tenía derecho a gravar la porción de renta neta producida en su territorio Estados³.

1 SKAAR, A.: *Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty Principle*. Deventer (1991): Kluwer, Series on International Taxation, p. 83.

2 GARCÍA PRATS, F.A.: *El Establecimiento Permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*. Madrid (1996): Tecnos, p. 43.

3 GARCÍA PRATS, F.A.: *El Establecimiento Permanente*, cit. p. 44.

De esta manera se otorgó capacidad de gravar al Estado donde los EP se encontraban localizados. No obstante, este Estado de la fuente se limitaría exclusivamente a los rendimientos obtenidos por los establecimientos permanentes en su territorio.

Hay que remitirse a los Modelos de Convenios de 1927, 1928, 1931 y 1933, periodo durante el cual la cláusula de establecimiento permanente se consolida y resulta generalmente aceptada como criterio para poder gravar los rendimientos obtenidos en las explotaciones industriales, comerciales, agrícolas o profesionales por el Estado de la fuente, y como excepción al principio general de gravamen en el país de residencia de las rentas empresariales⁴.

Avanzando un poco más en el tiempo, hay que entender como relevantes el Modelo de Convenio de México de 1943 y el de Londres de 1946. De los mismos se destacan una serie de características, novedades y avances considerables. Por un lado, ambos contienen la misma definición de EP y se incluyen nuevos supuestos de instalaciones que constituyen un establecimiento permanente. Por el otro lado, se consolida el método de contabilidad separada en cada establecimiento en relación a la determinación de los rendimientos atribuibles a los mismos, aunque no se imponía imperativamente, sino que, aceptaban la posibilidad de aplicar otros sistemas que estableciesen el reparto de la carga tributaria entre dos Estados cuando existiese uno o varios EP en alguno de ellos⁵. También se admitía la posibilidad de rectificación por parte de las autoridades fiscales del Estado para la corrección de desajustes bajo el sistema *arm's length*, es decir, como criterio corrector; se reconocía la posibilidad de que los Estados modificaran los resultados imponibles en cada jurisdicción con arreglo al principio de independencia⁶.

Por último, después de que la Organización para la Cooperación Económica Europea retomase los trabajos realizados por la Sociedad de Naciones a través de su Comité Fiscal en 1956, intervino la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE). En el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE (en adelante, MC OCDE) de 1963 y en los posteriores ya se encontraba delimitado en su art. 5 el concepto de establecimiento permanente y el tratamiento de las rentas empresariales, en relación al art. 7 MCOCDE.

4 SERRANO ANTÓN, F.: "Los aspectos fiscales de los establecimientos permanentes", en AA.VV. *Fiscalidad Internacional* (coord. por: F. SERRANO ANTÓN). Madrid (2010): Centro de Estudios Financieros, p. 187.

5 Esta cláusula suponía la introducción del principio de "empresa separada", con arreglo al cual el establecimiento permanente se considera como si se tratara de una empresa independiente. En consecuencia se les hacía tributar por los beneficios netos que hubiera podido razonablemente obtener de tratarse de una empresa independiente dedicándose a las mismas actividades o actividades análogas en las mismas condiciones o en condiciones análogas.

6 GARCÍA PRATS, F.A.: "Los Precios de Transferencia: su Tratamiento Tributario desde una Perspectiva Europea", *Crónica Tributaria* (2005), núm. 117º, p. 38.

No obstante, aunque los Comentarios de los Convenios han estado siempre presentes, ayudando a concretar el concepto de EP en la enumeración de ejemplos, aclaraciones, delimitaciones positivas y negativas, etc... estos también han sufrido modificaciones a fin de perfilar esta figura.

Con el paso del tiempo, el concepto de EP ha ido evolucionando, en todos los Modelos de Convenios se ha ido revisando y junto a ellos sus Comentarios de carácter periódico desde el 1992, hasta llegar al actual MC OCDE.

Finalmente, en atención a las últimas actualizaciones del MC OCDE el actual art. 5 MC OCDE que plasma la definición de establecimiento permanente no sufrió ningún cambio, pero sí, alguno de sus Comentarios, tanto con modificaciones como con nuevas incorporaciones.

III. REGULACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEGISLACIÓN INTERNA Y EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE.

Analizando desde la perspectiva fiscal el concepto de establecimiento permanente y su regulación actual en la normativa española interna y en el MC OCDE, nos damos cuenta que no es exactamente idéntica la definición que ambas ofrecen, lo cual, es un claro indicio de que las modificaciones del concepto estandarizado en el MC OCDE por parte de las legislaciones internas, pueden llevar a diferentes concepciones de si se está ante un EP o no. Dato que también se refleja en las observaciones y reservas realizadas por los Estados en los Comentarios del art. 5 MC OCDE⁷.

Respecto a su regulación en la normativa doméstica española el establecimiento permanente se encuentra regulado principalmente en el art. 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Rente de los No Residentes (en adelante, TRLIRNR), Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo⁸. El cual, se encuentra redactado de la siguiente manera:

“Artículo 13. Rentas obtenidas en territorio español.

Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

Las rentas de actividades de explotaciones económicas realizadas mediante EP situado en territorio español.

⁷ Observaciones y Reservas a los Comentarios del art. 5 MCOCDE desde el punto 43 al 68.

⁸ No obstante, también es conveniente complementar lo redactado en el art. 13 TRLIRNR R.D. 5/ 2004 con los siguientes artículos, entre otros: art. 15 “Formas de sujeción y operaciones vinculadas”, art. 16 “Rentas imputables a los establecimientos permanentes”, art. 18 “Determinación de la base imponible”.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante un EP en territorio español cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de su actividad, o actúe en el por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen EP las redes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de explotación o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalaciones o montaje cuya duración exceda de 6 meses”.

Es conveniente compararla con el concepto ofrecido por el MC OCDE, el cual se encuentra en su art. 5, sin olvidar tampoco la importancia que se le otorga a sus Comentarios, los cuales, a pesar de considerarse como Derecho en agraz o *Soft Law* (desde la terminología inglesa), se asimilan a directrices o guía de actuación que los Tribunales y Administraciones Tributarias, al menos a priori, se comprometen a seguir en la toma de sus decisiones.

“Artículo 5. Establecimiento permanente.

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “EP” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “EP” 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 cualquiera otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de instalación construcción o montaje solo constituye EP si la duración excede de 12 meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "EP" 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.

5. No obstante, lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un EP 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 EP de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tienen un EP 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 EP o de otra manera), no convierte por si solo a cualquiera de estas sociedades en EP de la otra".

El concepto ofrecido por la norma española parece que tiene un carácter más amplio y expansivo de la figura del establecimiento permanente. Asimismo, hay que señalar que ni en el Derecho interno español ni en el MC OCDE se encuentra una verdadera definición de EP, sino más bien una serie de situaciones y aspectos parciales que tratan de elaborar esa pretendida definición⁹.

Al hilo, hay que destacar una serie de características propias y elementos esenciales del concepto de establecimiento permanente que están presentes en ambos artículos, y que se abarcan bajo la denominada cláusula general y cláusula de agencia.

A modo de introducir conceptos que más adelante van a ser objeto de análisis, resaltamos unas pinceladas sobre ambas cláusulas y sus elementos esenciales.

En primer lugar los elementos que componen la cláusula general de establecimiento permanente son los contenidos en la normativa interna analizada y en el propio art. 5.1 M COCDE:

- a) que el lugar sea propiamente de negocios,
- b) que el lugar se utilice para el ejercicio de la empresa,
- c) que el lugar de negocios sea fijo.

En suma, se encuentra la “cláusula de agencia” comprendida por algunos autores como integradora de un supuesto de ficción al EP, al no concurrir el elemento objetivo consistente en la presencia de un lugar fijo¹⁰.

Ésta ofrece la posibilidad a los Estados de gravar los rendimientos obtenidos en el Estado de la fuente cuando sean producto de la actuación de una persona física o jurídica que actúa como agente dependiente, es decir, en nombre propio y por cuenta de la entidad principal.

El art. 5.5 MC OCDE no ofrece una definición exacta del término: agente dependiente, por lo que es conveniente su complementación con los Comentarios del MC OCDE. No obstante, sí que exige explícitamente que tal persona deba ostentar “poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa”, como elemento esencial.

9 SERRANO ANTÓN, F.: “Los aspectos fiscales de los establecimientos permanentes”, cit., p. 197.

10 LOZANO FERNÁNDEZ, A.M.: “Cláusula de agencia en el Modelo de Convenio de la OCDE”, *Instituto de Estudios Fiscales*, p. 65.

La referencia a la “facultad para contratar en nombre de” denota que, sólo dará lugar a la existencia de un establecimiento permanente la representación directa, excluyéndose la representación indirecta del concepto de establecimiento permanente.

La inclusión de la expresión “en nombre de la empresa” exige de forma clara que los efectos de lo efectuado por el representante deben repercutir de manera directa e inmediata en la esfera jurídica del representado¹¹.

Además, deben tener relación con el requisito de realización de actividades propias de la principal, excluyendo, en remisión al art. 5.4 MC OCDE, las actividades de carácter meramente preparatorias o auxiliares.

Por otro lado, este artículo aprovecha para indicar que se excluye de la cláusula de agencia a las personas abarcadas por el término “agente independiente”, entendiéndose que son aquellos que gozan de un estatuto independiente y a los que se les aplica lo establecido en el posterior apartado 6º: “...corredor, comisionista general o cualquier otro agente independiente...”.

IV. ELEMENTOS ESENCIALES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. LA CLÁUSULA GENERAL.

La cláusula general del establecimiento permanente engloba los elementos que el MC OCDE (art. 5.1) y otros Modelos de Convenios como el de Organización de las Naciones Unidas y el de los Estados Unidos de América, y las legislaciones internas ponen de manifiesto en su conceptualización. Definen que un EP es “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa efectúa todo o parte de su actividad”¹².

A su vez, el art. 5.2 MC OCDE trata de ofrecer una lista enumerativa de EP, aunque la misma no deja de ser una presunción *iuris tantum*¹³ de la interpretación que cada uno de los Estados otorgue, porque estos serán considerados como EP en la medida en que existan los elementos mínimos de la cláusula general, convirtiéndose en el supuesto de que los todos concurren en una presunción *iuris et de iure*¹⁴.

En el análisis sobre la determinación o no de un EP en un Estado hay que constatar la existencia de una serie de elementos, y aunque el orden no sea vinculante, sí lo es la presencia de los mismos.

11 GARCÍA PRATS, F.A.: *El Establecimiento Permanente*, cit., p. 189.

12 La definición presente en el texto original del MCOECD, MCUN, MCUS es exactamente la misma: “For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”.

13 Presunción establecida por la ley y que admite prueba en contrario.

14 Presunción de pleno y absoluto derecho que no admite prueba en contra.

I. El lugar de negocios.

El término no se encuentra definido ni en los CDI ni la legislación interna, no obstante los Comentarios del Modelo de Convenio sí que tratan de ofrecer una aproximación cerrada y concisa del mismo.

El Comité de la OCDE de Asuntos Fiscales considera que el término *place of business* hace referencia a cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades en la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Al margen de que la empresa sea la propietaria de los mismos o no¹⁵.

Este elemento calificador reside en la capacidad del mismo para ser sede de un negocio o de una actividad empresarial. Las exigencias implican la existencia de una empresa en ese territorio y precisamente teniendo como base ese lugar de negocios, no bastando la simple propiedad inmobiliaria para la configuración de la misma como establecimiento permanente.

Aunque hay que ser conscientes que la simple capacidad para albergar en su seno una actividad de carácter empresarial o un negocio, no faculta automáticamente para su calificación como lugar de negocios, sino que más que su capacidad, se requiere su *utilización efectiva* para el desarrollo de la actividad empresarial¹⁶.

Lo que sí que está claro es que es preciso llevar en el mismo una actividad empresarial. Por lo que se desestima la consideración de un EP ante la realización de simples actividades auxiliares o preparatorias.

Por último, hay que hacer referencia a las actualizaciones del lugar fijo de negocios respecto a las nuevas tendencias del comercio electrónico. Como posteriormente comentamos, el verdadero y actual debate respecto a esta cuestión se encuentra en el desarrollo de la literatura y en la jurisprudencia de los Tribunales de la India.

La OCDE ya empezó a estudiar la importancia de estas nuevas referencias en su informe del año 2000, *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E- Commerce*¹⁷, en el que trataba de analizar la posibilidad de considerar como establecimiento permanente a una *website*, o a un servidor, o a una base de datos, etc...

En este sentido, los Comentarios de la OCDE consideran que la *website*¹⁸, entendida como una combinación de un software y unos datos electrónicos no

15 Comentario al art. 5 MCOCDE, párrafo 5.1.4.

16 GARCÍA PRATS, F.A.: *El Establecimiento Permanente*, cit., p. 109.

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

18 Comentarios al art. 5 MCOCDE, párrafos del 42.1 al 42.10.

es algo tangible y por lo tanto no puede ser considerado como un lugar fijo de negocios. Por el contrario, el lugar donde está situado el servidor sí que puede constituir un EP si se reúnen el resto de los requisitos exigidos en el apartado I del art. 5¹⁹.

2. Actividades relacionadas con la principal.

La cláusula general exige que en el territorio donde se localiza el EP se desarrolle unas actividades propia de la empresa principal.

La OCDE también ha afirmado unos criterios para identificar cuando en un lugar de negocios se desarrolla una actividad empresarial. No obstante, estos son meros comentarios que no exentan de todo tipo de problemas, puesto que, la cuestión de si una determinada actividad se realiza en el marco de una empresa se ha interpretado conforme a las disposiciones de la legislación interna de los Estados contratantes, lo cual, en ocasiones, puede plantear ciertos conflictos cuando no resulte coincidente esta calificación para ambos Estados contratantes²⁰.

Al hilo de este elemento, es conveniente comentar que siguiendo el art. 5.4 MC OCDE, la simple actividad de carácter auxiliar o preparatoria realizada en un determinado territorio no puede dar lugar a la existencia de un EP. En este sentido se entiende que la verdadera y esencial actividad empresarial se desarrollada por su casa central y que esta es simplemente complementaria.

Ahora bien, no es aceptado ni por la OCDE ni por las Administraciones Tributarias ni por los Tribunales de los Estados la intención de dividir o segmentar las actividades que desarrolla la empresa con el fin de alegar que todas ellas son auxiliares o preparatorias.

3. La fijeza del lugar de negocios.

No basta con que sea un lugar de negocios en el que se llevan a cabo actividades propias de la empresa, sino que, hace falta que exista una conexión de tiempo mínima entre la empresa y el territorio para su consideración como EP.

Por lo que, normalmente existirá una vinculación entre el lugar fijo de negocios y un punto geográfico determinado. Aunque no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo²¹.

19 CALVO BUEZAS, J.: "El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico", *Instituto de Estudios Fiscales* (2008), p. 46.

20 GARCÍA-OLIAS JIMÉNEZ, C.: "El Concepto Tributarios de Establecimiento Permanente", *Actualidad jurídica Uría Menéndez* (2011), núm. Extra 1º, p. 231.

21 Comentarios al art. 5 MCOCDE, párrafo 5.

El requisito temporal está intrínsecamente relacionado con la fijeza del lugar de negocios. Para su determinación es necesario distinguir si se trata de un establecimiento de carácter temporal o si por el contrario es permanente. Lo cual, para ello muchas veces hay que acudir a analizar la finalidad con la que el mismo se estableció el lugar de negocios.

No obstante, puede darse el supuesto en el que inicialmente el lugar de negocios fue concebido para su utilización durante un periodo corto de tiempo que permitía no considerarlo como EP, pero que posteriormente se haya mantenido en el tiempo. Pues bien, la OCDE considera que ante tal situación el mismo pasará a convertirse en un lugar fijo de negocios y, por tanto, retrospectivamente en un EP²². Del mismo modo, los Comentarios también entienden que las simples interrupciones temporales de las actividades no implican que deje de existir el mismo.

Por último, en determinados supuestos como los establecidos en el art. 5.3. MCOCDE, también es necesario tener en cuenta el requisito temporal en relación a la duración de las obras de construcción, instalación o montaje para determinar si constituyen un EP o no.

V. LA CLÁUSULA DE AGENCIA, EL AGENTE DEPENDIENTE.

Las sociedades no residentes pueden someterse a gravamen por sus beneficios obtenidos en un determinado Estado, aunque no necesariamente han de ser obtenidos por una entidad sino que, pueden ser derivados de las actuaciones realizadas por una determinada persona física.

Aunque la cláusula de agencia responde al agente dependiente ambos supuestos pueden ser constituyentes de un establecimiento permanente, siempre y cuando dichas actividades no sean de carácter auxiliar o preparatorio.

El agente dependiente está regulado tanto en la legislación interna en el art. 13.1.a) TRLIRNR como en el art. 5.5 MC OCDE, y por contraposición en el art. 5.6 MC OCDE.

El agente por cuenta de la empresa (agente dependiente) es la persona que realiza sus actuaciones en representación de aquella a la que se le atribuye el establecimiento permanente en el territorio de realización de las actividades mencionadas. De modo que la persona actúa por cuenta de la empresa principal, y por tanto, el resultado de la actividad de la persona representante repercute directamente en la esfera de la empresa representada²³.

²² Comentarios al art. 5 MCOCDE, párrafo 6.3

²³ GARCÍA PRATS, F.A.: *El Establecimiento Permanente*, cit. p. 187.

La calificación de “agente dependiente” vinculada a la presencia de EP debe limitarse a aquellas personas que a la vista del alcance de su autoridad o a la naturaleza de su actividad implican a la empresa hasta un determinado punto en las actividades empresariales en el Estado de que se trate; el poder de representación ejercido a efectos de la organización interna de la empresa no resulta relevante²⁴.

En relación a su definición en el art. 5.5 MC OCDE, dicha cláusula de agencia se aplica al agente dependiente que ostenta “poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa”. De modo que la persona posee los suficientes poderes de manera continuada y no esporádica o eventualmente para vincular a la principal en la actividad realizada en el Estado de que se trate.

No obstante, dicha cláusula no ha de ser interpretada de manera literal, basta con que esta persona tenga capacidad para negociar los aspectos de un contrato para estar en presencia de un agente dependiente y en consecuencia ante un establecimiento permanente²⁵.

Se puede afirmar que el elemento esencial de esta relación se encuentra en la vinculación efectiva por parte del agente dependiente a la principal por medio de sus relaciones con terceros.

VI. EL AGENTE INDEPENDIENTE.

En contraposición y regulado en el art. 5.6 MC OCDE nos encontramos la figura del agente independiente. Desde una delimitación negativa el MC OCDE en su art. 5.5 afirma que quedan excluidos de la cláusula de agencia, cualquier corredor, comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente. De modo que ante la existencia de estas figuras jurídicas no se considerará que esa entidad tenga un EP.

Por consiguiente, una persona que actúa en nombre de la empresa no residente realizando operaciones de la misma se considerará como agente independiente y, por lo tanto, no constituirá establecimiento permanente cuando:

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

24 CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Beneficios empresariales (y de navegación)”, en VV.AA.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea* (coord. por N. CARMONA). Madrid (2013): CISS, p. 155.

25 GARCÍA-OLIAS JIMÉNEZ, C.: “El Concepto”, cit., p. 233.

VII. LA TENDENCIA A CALIFICAR EL AGENTE COMISIONISTA COMO EP.

En ocasiones, existe dificultad por parte de las Administraciones Tributarias para distinguir cuándo existe en un territorio una entidad filial/ comisionista y por tanto es un agente independiente, o si por el contrario es más bien un agente dependiente constituyente de EP.

Estos interrogantes surgen, como norma general, a raíz de la generalización de estructuras operativas de ciertos grupos multinacionales que bien “externalizan” sus funciones sin alterar, en muchos casos, su implicación empresarial efectiva en el territorio o bien alteran una estructura comercial preexistente²⁶.

De modo que, a consecuencia de la reorganización y reestructuración de la actividad empresarial, en ocasiones, varían considerablemente tanto las funciones realizadas por esta entidad filial/comisionista como la capacidad que ostentan para vincular a la principal con terceros por medio de sus actuaciones o, el riesgo que asumen respecto a la principal.

Ante este escenario parece que existe una tendencia por parte de las Administraciones Tributarias a concebir que siempre que existe una reestructuración empresarial en un grupo multinacional la entidad filial pasa a convertirse en EP. Aunque, aún más curioso es observar desde la jurisprudencia cómo varían los argumentos y la perspectiva desde la que se analiza cada supuesto a fin de llegar a las conclusiones deseadas.

Las Administraciones Tributarias ante supuestos similares consideran que no se está recaudando la cantidad de ingresos correspondientes porque en la estructura de los grupos multinacionales es considerada como entidad filial/comisionista cuando en realidad debería considerarse como un agente dependiente, y por ende como un EP.

Las autoridades fiscales alegan que a consecuencia de las mismas, el comisionista posee unas facultades y poderes que van más allá de los necesarios para llevar a cabo simples funciones ordinarias o complementarias, mediante los cuales, hasta puede vincular a la principal con terceros por medio de sus operaciones realizadas.

También es curioso que, las Administraciones Tributarias hasta afirman que en multitud de ocasiones el escenario operativo es en última instancia similar al original, aunque se desplace la asunción monetaria de ciertos riesgos a cargo de la empresa

26 CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “La noción de establecimiento permanente en los Tribunales: Las estructuras operativas mediante filiales comisionistas”, *Crónica tributaria* (2012), núm. 145°, p. 43.

no residente: ésta, en fin, vende directamente lo que antes su filial revendía, pero la erosión del beneficio gravable en el territorio suele ser apreciable²⁷.

A raíz de estas argumentaciones, entendemos que no debiera de haber cabida para la consideración de la existencia de un EP al no ser ni más ni menos que una reorganización montada en un esquema que no se traduce en una verdadera alteración sustancial de las funciones, activos y riesgos de las entidades presentes en el Estado en cuestión.

Aunque realmente el análisis sobre si en realidad el comisionista, sea una entidad filial o no, debe calificarse como agente dependiente o independiente deberá basarse en un estudio comparado sobre las variables y principales elementos propios de la relación entre cada figura jurídica y su principal para considerar si estamos ante un establecimiento permanente o no. Entre los más relevantes destacamos los siguientes:

La dependencia tanto económica como jurídica del comisionista que actúa por cuenta de la empresa no residente. Destapando si sus actividades se encuentran dentro de su ejercicio normal de su actividad, (agente independiente) o si por el contrario, su actividad comercial está sujeta a órdenes e instrucciones por parte de la otra empresa (agente dependiente).

Si el riesgo asumido por el agente que representa a la principal (agente independiente) o si por el contrario, es soportado por la entidad no residente (agente dependiente).

○ si es capaz de vincular a la no residente en relación a terceros debido a sus actividades que lleva a cabo (agente dependiente).

Las funciones asumidas por el comisionista tras la reestructuración de las actividades empresariales son fundamentales para la consideración de si el mismo se puede calificar como establecimiento permanente o no.

VIII. CONSIDERACIONES FINALES.

A modo de conclusión, observamos como el trabajo ha comenzado ofreciendo un breve análisis de la evolución histórica del establecimiento permanente a fin de ser conscientes de la relevancia en el contexto de la fiscalidad internacional que asume el establecimiento permanente.

Posteriormente, el hecho de exponer la cláusula general del establecimiento permanente, o lo que es lo mismo, el establecimiento permanente tradicional

27 CARMONA FERNÁNDEZ, N.: "La noción", cit., p. 43.

como lugar fijo de negocios, permite posteriormente observar como el mismo es relativamente sencillo de detectar por parte de las Administraciones Tributarias de los Estados, sin que genere demasiadas dudas al respecto.

En contraposición se delimita la cláusula de agencia, deslindando los límites legales y características jurídicas tanto del agente dependiente como del agente independiente. Lo cual introduce el problema que es objeto de un polémico debate entre las autoridades fiscales y el sector privado.

La figura de la persona física comisionista o de las entidades filiales comisionistas protagonizan dicha discusión entre distintas doctrinas internacionales.

Es justo poner de manifiesto el derecho de las entidades a diseñar sus planificaciones fiscales internacionales del modo y forma que consideren conveniente, pero también lo es, el hecho de que el grado de justicia es dependiente del acatamiento en sentido estricto del cumplimiento de la normativa interna y convenida aplicable a cada supuesto.

Lo cierto es que en ocasiones las entidades multinacionales, como norma general, aprovechan posibles divergencias entre normativas de dos o más Estados, lagunas legales existentes en las jurisdicciones o la simple aplicación literal del tenor de la norma para confeccionar sus transacciones de la manera más ventajosa desde la perspectiva fiscal.

La utilización de la figura del comisionista en multitud de supuestos es un claro reflejo de esta situación, caracterizada por las decisiones, en ocasiones, sin fundamento de las Administraciones tributarias o Tribunales de los Estados que consideran a dicha figura como un agente dependiente.

Desde la perspectiva contraria, no deja de ser una realidad, el uso que las entidades multinacionales hacen de la figura del comisionista a sabiendas de las dificultades respecto a su merecida calificación, alegando que debe ser considerado como un agente independiente, y por consiguiente, no merece asumir la consideración de establecimiento permanente.

Finalmente, nos queda pronunciarnos en favor de los derechos del contribuyente y los principios tributarios internacionales. Por un lado, no debiera ser posible que determinadas lagunas en los ordenamientos jurídicos deriven en situaciones de incertidumbre o inseguridad jurídica en los contribuyentes. Por otro lado, tampoco debiera aceptarse las estrategias fiscales internacionales que simplemente se amparan en el tenor literal de la norma para disminuir la carga impositiva de las entidades.

Ante este escenario, parece que simplemente nos queda esperar que la jurisprudencia de los Tribunales de los Estados nos arroje algún rayo de luz para lidiar con la problemática presente, que se realicen cambios en las normativas interna o que se aclare por medio de modificaciones a nivel de convenio, en especial, en el Modelo de Convenio de la OCDE, ya que el mismo actúa como guía para la redacción de los convenios bilaterales firmados por Estados.

Desde la perspectiva empresarial, posibles cambios a favor de una asunción de la figura del comisionista como agente dependiente y por lo tanto como establecimiento permanente podría suponer una mayor carga tributaria, pero en cambio, el grado de certeza y seguridad jurídica obtenido tal vez fuese suficiente para compensar la incertidumbre y posibles actuaciones sin fundamento jurídico formuladas por las Autoridades Tributarias de los Estados.

BIBLIOGRAFÍA

CALDERÓN CARRERO, J. M. Y RUÍZ GARCÍA J. R.: *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. A Coruña (2004): Fundación Pedro Barrie de la Maza.

CARMONA FERNÁNDEZ, N.: "La noción de establecimiento permanente en los tribunales: Las estructuras operativas mediante filiales comisionistas", *Crónica Tributaria* (2011), núm. 145°.

CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Madrid (2013): CISS.

CALVO BUEZAS, J.: "El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico", *Instituto de Estudios Fiscales* (2008).

GARCÍA PRATS, F. A.: *El Establecimiento Permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*. Madrid (1996): Tecnos.

GARCÍA PRATS, F.A.: "Los Precios de Transferencia: su Tratamiento Tributario desde una Perspectiva Europea", *Crónica Tributaria* (2005), núm. 117°.

GARCÍA-OLIAS JIMÉNEZ, C.: "El Concepto Tributarios de Establecimiento Permanente", *Actualidad jurídica Uría Menéndez* (2011), núm. Extra 1°.

LORENZO FERNÁNDEZ, A.M.: "Cláusula de agencia en el Modelo de Convenio de la OCDE", *Instituto de Estudios Fiscales*.

OCDE: *Model Tax Convention on Income and on Capital* (2010).

OCDE: *Revised Proposal Concerning the Interpretation and Application of Article 5* (2013).

ONU: *Model Tax Convention between Developed Countries and Developing Countries* (2011).

SERRANO ANTÓN, F.: *Fiscalidad Internacional* (2010). Madrid: Centro de Estudios Financieros.

SKAAR, A.: *Permanent Establishment Erosion of a Tax Treaty Principle*. Deventer (1991): Kluwer; Series on International Taxation.

