

OpenCourseWare
Sistema Tributario Español

MÓDULO IV. Fiscalidad internacional

Lección 2.3 *El «establecimiento permanente» en el Modelo de Convenio de la OCDE.*

GUÍA DE ESTUDIO

Aitor Navarro Ibarrola

Tiempo estimado de lectura: 10 minutos

El «establecimiento permanente» en el Modelo de Convenio de la OCDE

1. Para qué sirve el concepto

El establecimiento permanente es un concepto puramente tributario. No tiene equivalente en las categorías del Derecho privado —no es una sociedad, ni una sucursal en sentido mercantil, ni un contrato—, y de ahí que no resulte intuitivo. Sirve para determinar el gravamen en fuente de una actividad empresarial con una presencia física en forma de lugar fijo de negocios u operación mediante agente dependiente, así como para determinar otros aspectos técnicos del gravamen aplicable a esta figura.

El establecimiento permanente es, ante todo, una modalidad de tributación que resuelve un problema de fiscalidad internacional, que no es otra que permitir al Estado de la fuente gravar al menos una parte de la actividad económica conectada con su territorio, siempre que esa actividad presente cierta estabilidad en el tiempo.

Por tanto, el art. 5 fija el umbral a partir del cual el Estado de la fuente puede gravar los beneficios empresariales obtenidos en su territorio por un residente del otro Estado contratante. Por debajo de ese umbral, opera un límite absoluto que impide gravar las rentas obtenidas por la empresa en el otro Estado contratante.

Aunque su función principal se despliega en el art. 7, el concepto es relevante también para otros preceptos del Convenio: los arts. 10.4, 11.4 y 12.3 (cláusula de establecimiento permanente en dividendos, intereses y cánones), el art. 15.2.c) (rentas del trabajo) y el art. 21 (otras rentas).

2. La regla general del artículo 7 y su excepción

La existencia del umbral de establecimiento permanente es la contrapartida de la regla general en materia de rentas empresariales, recogida en el art. 7.1 del Modelo, que establece un gravamen exclusivo en el Estado de residencia. Por tanto, sólo ante un establecimiento permanente, el Estado de la fuente tendrá potestad para gravar, y solo respecto de los beneficios atribuibles a ese establecimiento.

3. Estructura del artículo 5

El art. 5 del Modelo regula el concepto en ocho apartados, que conviene tener presentes antes de entrar en el detalle:

Apartado	Contenido
1	Definición general: el establecimiento permanente por lugar fijo de negocios
2	Lista ejemplificativa de lugares que <i>pueden</i> serlo
3	Obras de construcción: regla especial de duración
4	Excepciones: actividades de carácter preparatorio o auxiliar
4.1	Norma antifrAGMENTACIÓN (introducida en 2017)
5 y 6	Establecimiento permanente por agente: agente dependiente e independiente
7	La filial no es, por sí sola, establecimiento permanente de la matriz
8	Definición de «empresas estrechamente vinculadas» (introducida en 2017)

4. EP como lugar fijo de negocios

Art. 5.1 MC OCDE. «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.»

De esa definición y del contenido de los Comentarios al artículo 5 cabe extraer seis requisitos que deben concurrir para encontrarnos ante un establecimiento permanente:

Elemento	Qué exige
Lugar de negocios	Cualquier emplazamiento físico utilizado para desarrollar una actividad: locales, instalaciones o incluso un simple espacio, que puede estar dentro de las instalaciones de otra empresa
Fijo en sentido geográfico	Vinculación con un punto geográfico determinado; no hace falta adherencia al suelo, pero sí permanencia en una ubicación
Fijo en sentido temporal	Que no sea puramente temporal. Los Comentarios manejan como regla orientativa un mínimo de seis meses, con excepciones para actividades recurrentes
A disposición de la empresa	No se requiere título jurídico formal —propiedad o arrendamiento—; basta el uso efectivo, si bien la mera presencia no equivale a disposición

Elemento	Qué exige
«Mediante el cual»	La actividad debe desarrollarse a través de ese lugar
Realizar la actividad de la empresa	Basta con que se realice toda o parte de ella. No se exige carácter productivo ni presencia humana

Sobre la puesta a disposición, los Comentarios ofrecen tres ejemplos:

- Un comercial que visita con regularidad el despacho del director de compras de un cliente: ese despacho no está a su disposición.
- Un empleado de la matriz que utiliza durante un período prolongado una oficina en la filial, en ejecución de un contrato entre ambas: esa oficina **sí** está a disposición de la matriz.
- Una empresa de transporte que emplea a diario, durante años, un muelle de carga en el almacén de un cliente: presencia demasiado limitada, no hay disposición.

El art. 5.2 añade una lista ejemplificativa —sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras y otros lugares de extracción de recursos naturales—. Conviene leerla con cautela, ya que no son establecimientos permanentes *a priori*, sino que en cada caso hay que comprobar que se cumplen los requisitos del apartado 1.

5. Obras de construcción

Art. 5.3 MC OCDE. *Una obra o un proyecto de construcción o instalación solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.*

El precepto opera como excepción a la regla general del apartado 1. Comprende la construcción de carreteras, puentes o canales, el tendido de tuberías, la excavación y el dragado, así como la planificación y supervisión *in situ* de la obra.

El plazo se computa por cada obra o proyecto individual. El tiempo dedicado previamente a otros proyectos no se acumula, salvo que formen un conjunto coherente en el plano comercial y geográfico (por ejemplo, una hilera de viviendas del mismo promotor).

6. Las excepciones del apartado 4

El art. 5.4 excluye del concepto una serie de instalaciones y actividades: el uso de instalaciones para almacenar, exponer o entregar mercancías; el mantenimiento de existencias con esos fines o para su transformación por otra empresa; el mantenimiento de un

lugar fijo para comprar mercancías o recoger información; y, con carácter de cierre, cualquier otra actividad o combinación de ellas.

La reforma del modelo 2017 introdujo un cambio relevante, consistente en que todas las excepciones quedan ahora condicionadas a que la actividad tenga carácter preparatorio o auxiliar. Antes, las cuatro primeras operaban de forma automática, lo que permitía mantener en un Estado grandes almacenes de distribución sin crear establecimiento permanente.

Los Comentarios precisan que una actividad es *preparatoria* cuando precede al desarrollo de lo que constituye la parte esencial y significativa de la actividad de la empresa, y *auxiliar* cuando la apoya sin formar parte de ella. De ahí que una oficina de dirección regional, o un almacén con personal numeroso que atiende las ventas en línea en el mercado local, **no** queden amparados por la excepción.

El art. 5.4.1 añade una norma antifragmentación: impide que un grupo trocee una operación económica cohesionada entre varias entidades vinculadas para que cada fragmento, aisladamente considerado, parezca preparatorio o auxiliar. El examen se eleva del nivel de cada empresa al del conjunto de empresas estrechamente vinculadas, concepto que define el nuevo apartado 8 mediante un criterio de control, con una presunción de más del 50% de participación.

7. EP como agente dependiente

El EP como agente dependiente del art. 5.5 refleja la idea de que una empresa puede estar presente en un mercado no a través de un local propio, sino a través de una persona que actúa por su cuenta de forma habitual. El establecimiento permanente por agente es una cuestión de tributación del principal, no del agente: la del agente se rige por sus propias reglas (art. 15 si es empleado, art. 7 en otro caso).

En el siguiente cuadro se comparan las redacciones del modelo de convenio anterior a 2017 y de ese año, pues se introdujeron cambios sustanciales muy relevantes. Se comparan ambas configuraciones pues se pueden encontrar en la red española de CDI, dependiendo de la fecha de firma o de actualización de cada Convenio.

	Redacción anterior a 2017	Redacción de 2017
Criterio	Jurídico: el agente concluye habitualmente contratos que vinculan jurídicamente a la empresa	Económico-fáctico: el agente concluye contratos o desempeña el papel principal que lleva a su conclusión rutinaria sin modificación sustancial

	Redacción anterior a 2017	Redacción de 2017
Alcance de los contratos	En nombre de la empresa	En nombre de la empresa, o para transmitir o ceder el uso de bienes de la empresa, o para la prestación de servicios por ella
Excepción del agente independiente (ap. 6)	Corredor, comisionista general o cualquier agente de estatuto independiente que actúe en el marco ordinario de su actividad	Igual, pero quien actúa exclusiva o casi exclusivamente para empresas estrechamente vinculadas deja de considerarse independiente

El cambio de 2017 persigue neutralizar dos estrategias muy extendidas: los acuerdos de comisionista, en los que el intermediario celebra contratos que solo le vinculan a él pero que ejecuta el principal extranjero, y el fraccionamiento del proceso comercial de modo que el agente negocie los contratos en el mercado local mientras la firma formal se produce en el extranjero.

8. La filial no es, por sí sola, establecimiento permanente

Art. 5.7 MC OCDE. *El hecho de que una sociedad controle o sea controlada por otra residente del otro Estado contratante no convierte por sí solo a ninguna de ellas en establecimiento permanente de la otra.*

Cada sociedad es una persona jurídica separada. Ahora bien, la filial sí puede generar un establecimiento permanente de la matriz por las vías ordinarias: si la matriz desarrolla su propia actividad en locales de la filial que estén a su disposición (art. 5.1), o si la filial actúa como agente de la matriz en los términos del art. 5.5.

Los Comentarios subrayan que, en los grupos de sociedades, la existencia de establecimiento permanente debe examinarse empresa por empresa, y no para el grupo en su conjunto. Y precisan que una sociedad del grupo que presta servicios a otra con su propio personal y en sus propios locales no constituye establecimiento permanente de esta última.

9. Ejemplo

Supuesto. *Una empresa residente en España, con una explotación en la Sierra de Segura (Jaén), produce aceite de oliva y decide expandirse al mercado marroquí. Analice el tratamiento en dos escenarios: (a) vende en línea desde España y expide la mercancía; (b) abre una oficina en Casablanca para gestionar sus ventas y su distribución.*

Escenario (a). No hay lugar fijo de negocios en territorio marroquí ni agente que actúe por cuenta de la empresa. Sin establecimiento permanente, el art. 7.1 del Convenio impide a Marruecos gravar los beneficios empresariales de la empresa española, por elevado que sea su volumen de ventas en aquel mercado.

Escenario (b). La oficina es un lugar de negocios, fijo geográficamente, a disposición de la empresa, y a través de él se desarrolla parte de su actividad: concurren los elementos del art. 5.1. Tampoco ampara la excepción del art. 5.4, porque gestionar ventas y distribución no es una actividad preparatoria ni auxiliar, sino el núcleo comercial del negocio. Hay, por tanto, establecimiento permanente, y Marruecos podrá gravar los beneficios que le sean atribuibles.

Este escenario exige mirar dos normas. Primero, la legislación interna marroquí, que es la que determina si existe gravamen y con qué alcance. Después, el Convenio entre España y Marruecos, cuyo art. 5 sigue la estructura clásica del Modelo, que define el lugar fijo de negocios, incluye la tienda en su lista ejemplificativa, fija en doce meses el plazo de las obras de construcción o montaje y recoge la regla del agente en su versión anterior a 2017, esto es, la del apoderado con facultades para concluir contratos en nombre de la empresa.

10. Atribución de beneficios al EP

Una vez determinado que existe establecimiento permanente, en una segunda etapa se debe cuantificar la renta atribuible al mismo. La solución que adoptan tanto el Modelo como los derechos internos consiste en tratar al EP como si fuese una empresa distinta y separada. En España, los arts. 16 y siguientes del TRLIRNR precisan qué rentas se imputan al establecimiento, cómo se determina la base imponible y qué tipo de gravamen se aplica, remitiéndose en lo sustancial a la normativa del Impuesto sobre Sociedades. De forma muy simplificada, la base imponible se determina con las reglas del Impuesto sobre Sociedades, pero computando solo los ingresos imputables a la actividad realizada por el establecimiento en España y permitiendo la deducción de los gastos necesarios para obtenerlos. Determinada la base conforme al art. 18 y su remisión a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se aplica el tipo de gravamen y se completan los restantes elementos del impuesto.