

Sistema de Concierto Económico y establecimiento permanente. Análisis de la jurisprudencia reciente

Antonio Vázquez del Rey Villanueva¹

Sumario: I. El concepto de establecimiento permanente dentro del sistema de Concierto Económico. II. Concepto interno y concepto convencional: función y relaciones. III. Modalidades principales. A) Introducción. B) Lugar fijo de negocios. C) Exclusión de las actividades auxiliares o de carácter preparatorio. D) El agente autorizado para contratar. E) Exclusión del agente independiente. F) Últimos pronunciamientos: caso *Loctus*. IV. Bibliografía.

Resumen: El concepto de establecimiento permanente se utiliza en el Concierto Económico para articular los poderes tributarios del Estado y de los territorios forales en materia de impuesto sobre la renta de los no residentes. No obstante, con carácter previo, es preciso que el poder tributario español pueda gravar las rentas, a cuyos efectos el concepto también juega un papel esencial dentro del ámbito de los Convenios de Doble Imposición. El presente trabajo analiza las modalidades fundamentales de establecimiento permanente a la luz de los últimos pronunciamientos jurisprudenciales.

Palabras clave: Concierto Económico, Convenios de Doble Imposición, Impuesto sobre la Renta de los No residentes, Fiscalidad Internacional, Establecimiento Permanente.

Abstract: The Basque Country Tax Agreement relies on the concept of permanent establishment to allocate the tax rights between Spain's Central Government and the Region with regards to Non-Resident Income Taxation. Previously, however, Spain needs to be entitled to tax such income. The PE concept also plays a key role to these purposes. The following paper addresses the main types of permanent establishment included in the Double Taxation Conventions, in the light of the Commentaries to the OECD Model Convention, with the main purpose of reviewing the recent case law.

Key words: International Taxation, Permanent Establishment, Spain, Double Tax Conventions, Non-Resident Taxation.

¹ Este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación «La coordinación de los distintos niveles de imposición como herramienta para evitar la sobreimposición y elusión fiscal», DER2012-39342-C03-01.

I. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DENTRO DEL SISTEMA DE CONCIERTO ECONÓMICO

La Ley 12/2012, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico del País Vasco, utiliza el concepto de establecimiento permanente a efectos de articular los poderes tributarios del Estado y de los territorios forales en materia de imposición sobre la renta de los no residentes.

Con carácter general, las rentas que los no residentes obtienen en el País Vasco tributan en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, un tributo concertado que se rige por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado (art. 21.Uno de la Ley 12/2002, de 23 de mayo). Ello implica básicamente que si bien los territorios forales pueden contar con su propio impuesto, el régimen tributario aplicable ha de ser idéntico en todo momento al que rige en el resto del territorio español (actualmente, el Texto Refundido del IRNR aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo)².

La excepción se encuentra en el caso de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente (en adelante EP). Con una redacción bastante mejorable, el Concierto Económico establece que «no obstante lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero, les será de aplicación la normativa autónoma de este Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 14»³. De esta manera, el concepto de establecimiento permanente abre la posibilidad de que la legislación foral en materia de Impuesto sobre Sociedades se aplique en un ámbito tradicionalmente reservado a la voluntad legislativa del Estado. En cualquier caso, la referencia no debe interpretarse en el sentido de que las rentas obtenidas mediante EP no estén sometidas al IRNR, sino de que la norma foral del IS resulta aplicable en aquellos aspectos en los que el TRIRNR remite al Impuesto sobre Sociedades.

El Concierto asimila el tratamiento de los EP al de las sociedades domiciliadas en el País Vasco a efectos de articular los poderes tributarios del Estado y de los Territorios Históricos. Corresponde a las Diputaciones forales recaudar el impuesto con carácter exclusivo cuando el EP se encuentre domiciliado en el País Vasco y el volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiese excedido de 7 millones de euros; y cuando se hubiese excedido la cifra anterior el no residente tributará, con independencia del lugar en el que esté domiciliado el EP, a la Administración del Estado y/o a las Diputaciones forales, en función de las operaciones realizadas en territorio foral o en territorio común (aplicando los criterios relativos al

² Según se desprende del Convenio y el Concierto Económicos, el poder tributario foral tiene un carácter puramente formal a la hora de regular el IRNR. Por otra parte, el IRNR no está cedido a las Comunidades Autónomas de régimen común, lo que a su vez implica que éstas carecen de competencias normativas para regular la materia.

³ Compárese con el artículo 28 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, del Convenio Económico de Navarra [«(...) a los establecimientos permanentes domiciliados en Navarra de persona o entidades residentes en el extranjero les será de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades (...)»].

lugar de realización de las operaciones que establece el artículo 16 del Concierto Económico, en relación con el IS)⁴.

De lo expuesto se desprende la importancia que tiene el concepto de EP dentro del sistema del Concierto. Hay una vertiente, sin embargo, que quizás haya pasado desapercibida y que seguramente no hemos subrayado suficientemente: carece de sentido plantearse la aplicación de la norma foral o estatal o cuestionar qué Administración está legitimada para ingresar si previamente las rentas no están sujetas al poder tributario español y desde esta perspectiva el concepto de EP también juega un papel fundamental.

II. CONCEPTO INTERNO Y CONCEPTO CONVENCIONAL: FUNCIÓN Y RELACIONES

Para que la renta de un no residente esté sujeta al poder tributario español es preciso que se entienda obtenida en territorio español y, en el caso de que resulte aplicable un Convenio de Doble Imposición (CDI), que no sea objeto de una norma de reparto que atribuya la potestad exclusiva para gravar al Estado de residencia⁵.

Por lo que se refiere al primer aspecto, el Texto Refundido del IRNR utiliza el concepto de establecimiento permanente para establecer un punto de conexión con el ordenamiento jurídico español. Así, según el artículo 13 del TRIRNR, «se consideran rentas obtenidas en territorio español (...) a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español. (...)»⁶. Basta con que exista un EP en territorio español para que todas las rentas atribuibles, con independencia del lugar donde hayan sido producidas, se entiendan obtenidas en territorio español y, por tanto, estén en principio sujetas a imposición.

Los CDI utilizan el concepto de EP fundamentalmente para establecer una excepción a una norma de reparto exclusiva a favor del Estado de residencia. Según la redacción del art. 7.1 del Modelo de Convenio de la OCDE, «los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento per-

⁴ Para un mayor desarrollo de estos aspectos, véase el trabajo de VEGA BORREGO, F.A., «No Residentes y Concierto Económico: Cuestiones internas, internacionales y de Derecho europeo», recogido en esta misma obra.

⁵ Los CDI son tratados internacionales bilaterales que articulan los poderes tributarios de los Estados contratantes a través de una serie de normas de reparto (*allocation of taxing rights*) que pueden tener un carácter exclusivo («...solamente pueden someterse a imposición en ese Estado...») o no exclusivo. Las normas de reparto exclusivas resuelven directamente el problema de doble imposición internacional (sólo uno de los dos Estados puede gravar). En cambio, las normas de reparto no exclusivas, en la medida en que permiten a ambos Estados gravar, remiten la solución al Estado de Residencia, que está obligado a eliminar la doble imposición a través de alguno de los métodos previstos en el CDI (cfr. artículo 23 A y artículo 23 B del MCOCDE).

⁶ Cfr. el art. 12 de la Norma Foral 7/1999, de 19 de abril (B.O.T.H.A. n.º 48 de 3-5-99, Suplemento), de la Norma Foral 2/1999, de 26 de abril, del Territorio Histórico de Guipúzcoa (BOG de 30 de abril) y de la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB de 30 de abril).

manente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado». De donde resulta que, cuando media un CDI, España, en cuanto Estado de la fuente, no puede gravar los beneficios empresariales obtenidos en su territorio a menos que exista un EP⁷.

El concepto de EP que establecen los CDI permite al Estado de la fuente gravar unas rentas que, de otra manera, sólo estarían sujetas en el Estado de residencia. En cambio, el concepto interno permite establecer una forma de sujeción determinada punto al ordenamiento jurídico español. En este sentido, como señala la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 24 de enero de 2008 (JUR\2008\64492), «corresponde al legislador interno determinar los hechos imposables (artículos 33, apartado 3 y 133, apartado 1, de la Constitución) y a los convenios para evitar la doble imposición resolver, para los casos que contemplan, si el Estado español puede gravarlos y en qué medida» (Fundamento Jurídico 3.º).

Dentro de la legislación interna, la definición de EP es la misma con independencia de la norma en la que aparece recogida (IRNR, IS, Concierto y Convenio Económico). Según el artículo 13.1. a) del TRIRNR, una persona física o una entidad opera mediante establecimiento permanente «cuando por cualquier título disponga, 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 él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes». A continuación el precepto ilustra la definición con referencia a algunos supuestos habituales en la práctica, para concluir atribuyendo la condición de EP a las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración excede de seis meses⁸.

A pesar de que las líneas maestras coinciden, la definición que establecen los CDI presenta algunas diferencias respecto al TRIRNR. Seguramente lo deseable sería que ambos conceptos fuesen idénticos, no obstante, esta solución se nos antoja difícilmente realizable en la práctica. De una parte, porque el carácter bilateral de los CDI hace que existan tantas definiciones como tratados y, pese a que los CDI tienden a adoptar la definición que establece el Modelo de Convenio de la OCDE (lo que simplifica la cuestión), el resultado no deja de ser fruto de las negociaciones entre los Estados. Desde esta perspectiva no cabe ignorar, de una parte, que estamos ante un concepto sobre el que convergen los intereses contrapuestos del Estado de residencia y del Estado de la fuente (cuanto más limitado resulte, mayores son las posibilidades de gravar que tiene el Estado de residencia); de otra parte, el

⁷ Según el art. 13.1 b) del RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo, se consideran obtenidas en territorio español las rentas de actividades o explotaciones económicas, siempre que no resulte aplicable otro párrafo de este artículo, 1.º) cuando las actividades sean realizadas en territorio español; y 2.º) cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español.

⁸ La única diferencia que existe entre el concepto del TRIRNR y el del Concierto Económico (artículo 21.Dos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo) radica en este periodo (doce meses, según el Concierto).

otro Estado contratante puede no formar parte de la OCDE, de manera que sus referencias a la hora de negociar pueden ser distintas. En este sentido, con frecuencia las desviaciones respecto al MCOCDE son reflejo del Modelo de Convenio de la ONU (MCONU), más proclive a tutelar los intereses del Estado de la fuente, lo que en este caso se traduce en una noción más amplia de EP.

El concepto que promueve el MCOCDE es más reducido que el interno (los CDI normalmente requieren una presencia más intensa de la empresa no residente en el Estado de la fuente)⁹. Es posible, por tanto, que existan situaciones que constituyan un EP a efectos de la norma interna pero no del CDI aplicable. Cuando esto ocurre, a pesar de que las rentas se entienden obtenidas en el Estado de la fuente, el CDI no le permite gravar los beneficios empresariales. En este sentido, cabe afirmar con la Audiencia Nacional que «... si discuerda con el artículo 12, apartado 1, letra), de la Ley 41/1998, con el que se encuentra en relación de horizontalidad, el juez debe desplazar esta norma interna (...)» [SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 24 de enero de 2008 (JUR\2008\64492)]. En cualquier caso, conviene matizar, si la definición del CDI es más amplia, el concepto interno no resulta desplazado ya que ello supondría que las rentas tributan en supuestos distintos o conforme a un régimen diferente del previsto por el legislador¹⁰. En otras palabras, los CDI se limitan a abrir la posibilidad de que el Estado de la fuente grave; ahora bien, que las rentas efectivamente tributen o no y en qué medida, depende exclusivamente de la norma interna, a través de una forma de sujeción que se basa en el concepto interno de EP¹¹. De ahí que no quepa reducir la razón de ser del concepto interno sólo a aquellos supuestos en los que no resulta aplicable un CDI.

No cabe duda, en definitiva, de que el concepto que establecen los CDI encierra la clave de la sujeción de las rentas al poder tributario español y foral. A continuación vamos a proceder a examinar las modalidades fundamentales de EP a la luz de los últimos pronunciamientos judiciales.

⁹ Como apunta la SAN de 20 de mayo de 2010 (JUR\2010\228833), «sin perjuicio de que existen, por tanto, elementos en común, el concepto de establecimiento permanente que establece el art. 13.1.a) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (...) es más amplio que el definido por la OCDE, que excluye, por ejemplo, los lugares fijos de negocio desde los que se ejerce una actividad accesoria a la principal de la sociedad no residente» (Fundamento Jurídico 7.º). Las diferencias más evidentes radican en que el concepto del MCOCDE excluye del concepto de EP las actividades auxiliares o preparatorias. Por otra parte, para que una obra o un proyecto de construcción constituya un EP es preciso que permanezca doce meses, en lugar de los seis meses que establece la norma interna.

¹⁰ Así, por ejemplo, el nuevo CDI con Argentina considera EP la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de doce meses.

¹¹ Si desde la perspectiva de la norma interna no existe un EP, el no residente se encontrará sometido, en su caso, al régimen de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (*cf.* Capítulo IV del TRIRNR).

III. MODALIDADES PRINCIPALES

A) Introducción

Los CDI españoles habitualmente adoptan el concepto de establecimiento permanente que establece el artículo 5 del MCOCDE¹². Dentro de este ámbito, la existencia de un EP se identifica básicamente con dos situaciones: la existencia de un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza su actividad o la actuación en el otro Estado a través de un agente dependiente con poderes para contratar. A efectos de precisar el alcance de ambos supuestos, la Administración y los tribunales suelen acudir a los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al artículo 5 del MCOCDE. En las páginas que siguen no pretendemos reproducir ni realizar un examen pormenorizado de dichos comentarios, sino simplemente a apuntar una serie de líneas maestras que permitan enmarcar y, en su caso, valorar los pronunciamientos que serán objeto de examen.

B) Lugar fijo de negocios

1. Definición

Según el artículo 5.1 MCOCDE, la noción de establecimiento permanente se identifica con la existencia de «un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». De manera similar a lo que ocurre con el concepto interno, la definición se acompaña de una relación de supuestos particulares (artículo 5.2). Además, una obra o un proyecto de construcción o instalación constituye un establecimiento permanente cuando su duración excede de doce meses (artículo 5.3). Por último, se excluyen del concepto las instalaciones o lugares de negocios en los que sólo se realizan actividades de carácter preparatorio o auxiliar (artículo 5.4).

2. Comentarios al MCOCDE: claves

Según los Comentarios al MCOCDE, para que exista un EP es preciso que concurren tres condiciones: 1) que exista un lugar de negocios; 2) que tenga un carácter fijo, y; 3) que la empresa realice en él su actividad.

- El lugar de negocios hace referencia a la existencia de un local, instalaciones, medios materiales o, simplemente, de un espacio (par. 4 a 4.5). No es preciso que la empresa sea propietaria o arrendataria del lugar, basta con que lo tenga a disposi-

¹² La última versión publicada data de julio de 2010. Para la versión en español, COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, versión abreviada, 22 de julio de 2010*, Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

ción para la realización de la actividad. En cualquier caso, la mera presencia de la empresa en un emplazamiento no implica necesariamente que dicho lugar se encuentre a su disposición.

- El lugar de negocios ha de ser fijo, lo que normalmente indica la existencia de vinculación con un punto geográfico determinado (par. 5 a 5.5). Es posible que no sea fácil identificar un lugar fijo de negocios cuando la naturaleza del negocio implica el traslado de las actividades de una ubicación a otra próxima. Por regla general, existirá un lugar de negocios único si, en función de la naturaleza de las actividades, cabe determinar que una ubicación concreta dentro de la cual se desplazan dichas actividades constituye una unidad comercial y geográfica coherente con respecto al negocio.
- Es preciso que exista un cierto grado de permanencia (par. 6 a 6.3), es decir, que el lugar de negocios no sea de índole meramente temporal. En la práctica la determinación de este aspecto puede no ser fácil, no obstante, lo normal es que exista un EP cuando la sede se mantiene durante un período que excede los seis meses.
- La empresa ha de realizar su actividad, en todo o en parte, a través del lugar de negocios (par. 7 a 10). La actividad de la empresa la realiza principalmente el empresario o el personal de la empresa, siendo irrelevantes los poderes de que disponga en su relación con terceros. Con todo, puede existir un EP cuando la actividad se realiza principalmente mediante equipos automáticos (p. ej., máquinas de juegos, expendedoras y similares) y el personal se limita a su instalación, control y mantenimiento.

3. *La atribución de la actividad económica a la empresa no residente: casos Borax, Roche, Madex y Medefarma*

Buena parte de los pronunciamientos recientemente dictados se caracterizan porque la Administración pretende atribuir a una empresa no residente la actividad realizada en unas instalaciones situadas en territorio español. El punto de partida de dicha aproximación radica en el hecho de que, como ya hemos referido, para que exista un EP no es preciso que la empresa no residente sea propietaria o arrendataria del lugar de negocios. Interesa señalar, asimismo, que en ninguno de los casos se ha planteado la aplicación de una cláusula antielusoria, pese a que en ocasiones tanto la Administración como los tribunales entendían que la empresa continuaba desarrollándose en las mismas condiciones que antes de reestructurar la actividad. Por lo demás, una lectura de los distintos supuestos sugiere que el hecho de que la empresa española sea filial de la no residente tiene algún peso a la hora de inclinar la decisión a favor de la existencia de un EP.

a) *Caso Borax*

(1) *Pronunciamiento*

Borax Europe Limited, residente en el Reino Unido, es la matriz de un grupo de empresas dedicado a la elaboración y comercialización de productos borácicos. Los minera-

les eran importados de Argentina y Estados Unidos, depositados en Europa y sometidos a procesos de molturación, depuración, envasado, análisis de calidad, etc., hasta su venta final. Hasta 1995 todo el proceso venía siendo realizado por las filiales de Borax Europe, concretamente en el caso de España y Portugal, por Borax España, S.A. En esta fecha la matriz británica y la filial española firman dos contratos, uno de provisión de almacén y prestación de servicios y otro de agencia. Además, Borax España vende a Borax Europe todas sus existencias a 31 de diciembre de 1995¹³. De esta manera, Borax España continúa realizando fundamentalmente la misma actividad (transporte, depósito, transformación, envasado, etc.), pero con la diferencia de que Borax Europe es ahora la única empresa del grupo que compra los minerales de los proveedores y tiene poder de disposición sobre los productos.

La SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 9 febrero de 2011 (JUR 2011\58378) considera que Borax Europe dispone en España de un lugar fijo de negocios en la medida en que todas las actividades de Borax España se realizan por cuenta de Borax Europe (que es quien compra los productos borácicos a granel, los importa, transporta, almacena, transforma, envasa y vende). Dichas actividades se encuentran centralizadas en las instalaciones de Borax España, donde radican las oficinas a las que los clientes deben seguir dirigiendo sus pedidos, se reciben los productos, se someten a procesos de transformación, control de calidad, envasado, etc., y desde las que se sirven a los clientes ubicados en España. A juicio de la Audiencia Nacional, ello supone que «la empresa (Borax Europe Limited) ejerce sus actividades mediante esa instalación fija de negocios, aunque lo haga utilizando los servicios de Borax España, S.A., a quien contrata y retribuye por ello». Por lo demás, no concurren los supuestos de exclusión previstos en las letras b) y c) del CDI en la medida en que el depósito de mercancías no se mantiene «con el único fin», bien de almacenarlas, exponerlas y entregarlas, bien de que sean transformadas por otra empresa.

En definitiva, las actividades «son exactamente las mismas que se realizaban anteriormente, cambiando únicamente su titular, que antes era Borax España y a partir de dicha fecha es Borax Europe —propietaria de las mercancías y única titular de las relaciones jurídicas con los clientes y proveedores—, sin perjuicio de que ésta lo haga contratando los servicios de aquélla. Siendo esto así, no cabe pensar que haya variado ni la localización de la actividad (...) ni sus características en cuanto al cierre de ciclo mercantil».

¹³ En virtud del primero de los contratos, Borax España proporciona a Borax Europe el uso exclusivo de sus almacenes y presta servicios accesorios al mismo (calefacción, electricidad, agua, etc.), así como servicios de descarga, transporte, almacenamiento, triturado y envasado y servicios administrativos que pudiera necesitar. Además, la sociedad española se convierte en agente de Borax Europe, comprometiéndose a obtener y promover pedidos con los precios y condiciones de venta que determine Borax Europe. A tal efecto, debía remitir los pedidos a Borax Europe, que no estaba obligada a aceptarlos; no obstante, no podía aceptar pedidos, salvo autorización expresa, ni recibir el precio de venta; tampoco estaba autorizada para obligar a Borax Europe ni para contratar en su nombre.

(2) *Análisis*

Borax Europe y Borax España son dos entidades con personalidad jurídica diferenciada, cada una con su propia actividad. No hay ningún indicio de que Borax Europe disponga de medios materiales y humanos en las instalaciones españolas, ni siquiera de que exista un solapamiento de decisiones, de utilización de personal empleado y de relaciones comerciales entre ambas entidades. Desde nuestra perspectiva, la actividad que realiza Borax España en sus instalaciones no permite entender que Borax Europe dispone de un EP en territorio español. Cabe recordar que el artículo 5.6 del CDI con el Reino Unido de 21 de octubre de 1975 (BOE de 18 de noviembre de 1976) establece, siguiendo la pauta del MCOCDE, que «el hecho de que una sociedad residente en un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades 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». En definitiva, como apunta el párrafo 36 de los Comentarios al MCOCDE en relación con artículo 5.5 MCOCDE, es evidente que Borax España «no puede constituir un establecimiento permanente de la empresa extranjera, ya que por sí mismo es una empresa distinta...».

b) Caso *Roche* (STS de 12 de enero 2012 y Res. TEAC de 16 de mayo de 2003)

(1) *Pronunciamiento*

El caso *Roche* interesa sobre todo por la aproximación de la Audiencia Nacional a la cláusula del agente dependiente a la que más adelante nos referiremos; no obstante, interesa traerlo a colación en este punto fundamentalmente porque la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 12 de enero de 2012 (RJ 2012\268) que posteriormente conoció del asunto también avala la existencia de un lugar fijo de negocios. Cabe precisar, en cualquier caso, que el Tribunal Supremo se limita a reproducir la argumentación realizada por el TEAC en Resolución de 16 de mayo de 2003, sin ahondar en sus consideraciones, y ello, en definitiva, con el propósito de reforzar un fallo favorable a la existencia de establecimiento permanente.

La sociedad Roche Vitaminas, S.A. (que hasta la fecha había venido dedicándose a la adquisición, elaboración y venta de los productos) firmó dos contratos con la sociedad Roche Vitamins Europe LTD, domiciliada en Suiza: un contrato de fabricación, por el que se comprometía a fabricar y empaquetar los productos para Roche Vitamins Europe; y un contrato de promoción, por el que asumía la promoción en España de las mercancías que Roche Vitamins Europe le compraba (y de otros productos que ésta adquiría en operaciones intracomunitarias). Asimismo, la empresa española cedía en arrendamiento a Roche Vitamins Europe un almacén para depósito de los productos antes de su distribución.

Según el TEAC, de los dos contratos se deduce que tanto la fabricación como la venta de los productos son dirigidas por la empresa suiza, quien dispone la forma en que han de

actuar los medios humanos y materiales situados en España. En otras palabras, a pesar de que los medios productivos pertenecen a Roche Vitaminas, quien dispone de ellos es Roche Vitamins Europe, siendo de señalar que están exclusivamente dedicados al servicio de esta última. De ahí que no pueda mantenerse que las actividades de fabricación y venta que se desarrollan en España constituyan la actividad empresarial de Roche Vitaminas, S.A., sino de la reclamante. En efecto, «la ordenación por cuenta propia de los medios de producción los lleva a cabo la reclamante; las resultas económicas de dicha actividad, favorables o desfavorables, los riesgos propios de la actividad empresarial o profesional de fabricación y venta de los productos no afectan a Roche Vitaminas, S.A., sino a la interesada». En definitiva, «la sociedad española no desarrolla la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limita a gestionar, siguiendo sus órdenes, los medios que pone al servicio de la sociedad suiza».

(2) Análisis

Si aceptamos el reparto de funciones que resulta de los contratos de fabricación y de promoción firmados, no hay ningún indicio de que la empresa suiza cuente con medios materiales y humanos propios en territorio español para la realización de su actividad. De la misma manera, la mera existencia de dichos contratos tampoco implica que la matriz disponga de los medios de la filial española. A partir de estas consideraciones, el planteamiento del TEAC se desarrolla en un doble sentido: primero, atribuye a la empresa suiza la actividad de fabricación y promoción que se realiza en territorio español, como si la filial española fuese un EP; y segundo, imputa al EP español todos los beneficios que Borax Europe obtiene en territorio español.

Por lo que se refiere al primer aspecto, a diferencia del caso *Borax*, el TEAC niega que la filial española ordene los factores de producción por cuenta propia y, por tanto, que sea una empresa separada. Los argumentos que utiliza (fabricación en exclusiva para la matriz, según sus instrucciones y a cambio de una retribución que cubre los costes) se dirigen contra el carácter independiente de la actividad, lo que les dota de relieve también desde la perspectiva de la cláusula del agente independiente, como enseguida tendremos ocasión de comprobar.

Si bien se aprecia, el TEAC no hace otra cosa que poner el acento en la dificultad que supone encuadrar la actividad de los grupos de sociedades dentro del modelo tradicional de sociedad mercantil independiente. La doctrina mercantil ha señalado en este sentido que los grupos de sociedades suponen una quiebra de la autonomía de las sociedades filiales, tanto desde un punto de vista organizativo (la sociedad queda sometida a una dirección externa) como patrimonial (a causa de la política de transferencias que se producen dentro del grupo)¹⁴.

¹⁴ PAZ-ARES, C., «Uniones de empresas y grupos de sociedades», en URÍA, R. y MENÉNDEZ, A., *Curso de Derecho Mercantil I*, 2.º ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2007, p. 1480 s.

En el caso que nos ocupa la duda surge, en primer lugar, por la existencia de instrucciones relativas a la actividad de fabricación, las cuales pueden suponer que el sujeto no ordena la actividad por cuenta propia. Conviene tener presente, sin embargo, que dentro del ámbito de los contratos de obra por empresa, en el que cabe encuadrar la situación, el resultado normalmente se alcanza siguiendo unas instrucciones más o menos concretas que el comitente transmite, hasta el extremo de que cuando su complejidad así lo demanda se incorporan al contrato como «pliego de especificaciones»¹⁵. Esta referencia es suficiente para poner de relieve que no basta con cualquier instrucción para negar a una empresa su carácter independiente, sino que es preciso atender a la naturaleza y el alcance de las órdenes.

De los hechos parece desprenderse que las instrucciones que transmitía Roche Vitamins Europe, licenciataria de fórmulas, patentes, *know-how*, del grupo, se limitaban fundamentalmente a parámetros de calidad para la fabricación de los productos. No hay ningún indicio, en cambio, de que decidiese acerca del número de empleados, condiciones laborales, uso de las instalaciones, suministros, inversiones... En definitiva, una cosa es que Roche Vitamins fabrique siguiendo las directrices del cliente, sea una empresa del grupo o un tercero, y otra bien distinta que sea éste quien ordene los factores de producción¹⁶.

Por otra parte, Roche Vitaminas es una empresa que tradicionalmente había realizado todo el proceso productivo (adquisición, manufactura y venta en la península) y que ahora se ciñe a la fabricación y promoción. Ha pasado, en otras palabras, de ser una empresa que cierra el ciclo mercantil a ser un centro de producción dentro del grupo, utilizando los recursos de que dispone. Desde nuestra perspectiva, es natural que fabrique en exclusiva para la matriz, sobre todo si tenemos en cuenta que utiliza fórmulas, patentes, marcas y otras modalidades de propiedad intelectual e industrial del grupo. Evidentemente, ya no soporta el riesgo asociado a la venta en el mercado, sin embargo, ello no implica que su actividad no conlleve un riesgo empresarial ni que corresponda atribuirlo a la sociedad no residente. Dicho en otros términos, la matriz suiza sólo asume el riesgo de fabricación derivado de los defectos que traen causa de una indebida fijación de los parámetros de calidad o de su modificación una vez manufacturados los bienes. Cualquier otra circunstancia relacionada (con la fabricación y promoción en España) recae sobre la sociedad española, sin que nada impida la posibilidad de incurrir en unos costes mayores que los ingresos. De igual manera, la retribución que la sociedad residente percibe se corresponde con la función que ahora desempeña, que no consiste en obtener beneficios de sus ventas intragrupo, sino en manufacturar unos productos que posteriormente comercializará en el mercado otra empresa

¹⁵ El contrato de obra por empresa supone que una de las partes, con una organización y medios propios y a cambio de precio, se compromete por encargo de otra a obtener un determinado resultado del que esta última se aprovecha y disfruta (PÉREZ DE LA CRUZ, A., «El contrato de obra por empresa en general», en URÍA, R. y MENÉNDEZ, A., *Curso de Derecho Mercantil II*, 2.ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2007, p. 247 ss.).

¹⁶ En el caso de la actividad de promoción, no hay nada que sugiera la existencia de instrucciones por parte de la matriz suiza. Por el contrario, según la Audiencia Nacional, la empresa española «...tenía que desarrollar todos los menesteres precisos para hacer valer las cuales de los bienes ofrecidos por Roche Vitamins Europe» [SAN de 24 de enero de 2008, F. J. (JUR 2008, 64492)].

del grupo. La utilización de precios de transferencia es algo normal entre empresas vinculadas, no necesariamente por razones fiscales, y cuando esto ocurre la reacción del ordenamiento viene por la vía del régimen de operaciones vinculadas (artículo 16 TRIS), no a través de una especie de levantamiento fiscal del velo que lleva a imputar a la sociedad suiza la empresa española.

Por la vía que apunta el TEAC —y respalda el Tribunal Supremo— terminaríamos llegando a la conclusión de que buena parte de las filiales establecidas en territorio español, particularmente aquéllas que no cierran ciclo mercantil, son establecimientos permanentes. Este planteamiento llama la atención, primero, porque tradicionalmente el recurso a una sociedad residente o un EP han constituido vías alternativas para el ejercicio de la actividad económica y, en este sentido, lo normal es que el concepto de establecimiento permanente no se aplique a las filiales¹⁷; y, segundo, porque termina traducándose en una tautología: aun concediendo que la sociedad española fuese un EP, habría que determinar qué parte de la renta del no residente le resulta atribuible, para lo que es preciso recurrir a los principios de empresa distinta e independiente que, entre otros aspectos, se traducen en la atribución de funciones y riesgos al EP, que es precisamente lo que niegan el TEAC y el TS.

Roche Vitamins Europe no dispone de medios materiales y/o humanos en territorio español para la realización de su actividad. La única duda surge en relación con el almacén que tiene arrendado para depósito de las mercancías. Sin embargo, la propia Audiencia Nacional —cuya opinión en este caso no resulta sospechosa— descarta esta posibilidad, habida cuenta de que la compañía suiza «no giraba en el local alquilado, donde carecía de los medios personales y materiales para realizar los actos propios de su negocio. En realidad se limitaba a almacenarlos y a distribuirlos a sus clientes, por lo que no puede considerarse un establecimiento permanente con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 5 (en particular las letras a) y b) del Convenio)» [SAN de 24 de enero de 2008 (JUR 2008\64492)]¹⁸.

El problema del caso *Roche* en realidad se encuentra en la pretendida sujeción al poder tributario español de las rentas derivadas de la comercialización de los productos¹⁹. Una vez justificada la existencia de un EP, el TEAC le atribuye todos los beneficios empresariales, ignorando que una parte de la actividad es realizada por la empresa suiza sin contar con las instalaciones españolas. En otras palabras, dota al EP de una especie de fuerza de atracción ilimitada sobre las rentas que el no residente obtiene en territorio español.

El TEAC no distingue entre actividades de promoción y de venta pese a que, a diferencia de lo que ocurría antes de 1986, la sociedad española no realiza la segunda de estas activi-

¹⁷ SKAAR, A.A., *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*, Series on International Taxation n.º 13, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1991, p. 1.

¹⁸ El Convenio de Doble Imposición con Suiza (1967) excluye del concepto de establecimiento permanente «a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa», y «... 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».

¹⁹ Nótese que si no existiese la sociedad filial y la fábrica española dependiese directamente de la sociedad suiza, el problema sería el mismo (*cf.* artículo 18.3 a) del RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo).

dades. En efecto, según se desprende de los hechos, la filial española se limita a promocionar los productos y a gestionar, en su caso, órdenes de compra. Quien fija el precio y emite las correspondientes facturas es la compañía suiza, sin que la sociedad española pueda alterar ni negociar las condiciones de venta ni aceptar ningún contrato por cuenta de la suiza. Nada sugiere, en otras palabras, que este aspecto de la actividad se realice a través del EP y, por tanto, que puedan atribuírsele íntegramente los beneficios de la actividad empresarial.

Desde nuestra perspectiva, la única duda que plantea el caso se refiere a la razonabilidad de la distribución de los beneficios empresariales entre las actividades de promoción y de venta. Es decir, si entendemos que efectivamente se trata de actividades diferenciadas, ¿basta con asignar una comisión de un 2% tomando como referencia la retribución que percibiría un comisionista independiente o, por el contrario, es preciso imputar a la sociedad española una parte mayor del beneficio, en la medida en que es el propio fabricante quien promociona y, por tanto, genera unas condiciones que favorecen la venta en mayor medida? En cualquier caso, todo indica que se trata de un problema relacionado con la imputación de beneficios entre distintas actividades del contribuyente o de precios de transferencia entre empresas del grupo.

c) Casos *Madex* y *Medefarma*

La cuestión de la atribución de la actividad realizada en territorio español a una empresa no residente ha sido abordada últimamente en dos casos en los que la empresa española, además de ser titular de un depósito aduanero, prestaba una serie de servicios relacionados con la recepción, conservación y envío posterior de las mercancías. Tanto en el caso *Madex* —SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 18 de febrero de 2010 (JUR 2010\657450) y SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 9 de junio de 2010 (JUR 2010\214491)—, como en el caso *Medefarma* —SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 18 de marzo de 2010, posteriormente ratificada por STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 12 de julio de 2012 (RJ 2012\7843)—, las instancias judiciales han entendido que no existe establecimiento permanente.

(1) *Pronunciamiento*

Madex y *Medefarma*, dos entidades inscritas en Suiza que se dedican al comercio internacional de productos farmacéuticos, contratan a *Airfarm*, S.A., una entidad residente, para que les preste una serie de servicios que incluyen el depósito de mercancías, carga y descarga, transporte, despacho de aduanas, etc.

Para la Administración, más allá del depósito, la empresa española presta una serie de servicios (recepción, conservación, manipulación, gestión, etc.) que suponen que una parte significativa de la actividad de compraventa internacional se realiza desde España y, por ende, que existe un establecimiento permanente. Para la Audiencia Nacional, sin embargo, esta conclusión no resulta admisible, habida cuenta de que la empresa extranjera «... no dis-

pone de elementos patrimoniales físicos en los que desarrolle, de forma habitual o continuada, toda o parte de su actividad, sino que pertenecen a otra entidad que los utiliza para el desarrollo de su propia actividad, de su objeto social (...)»²⁰. El fallo de la SAN de 18 de marzo de 2010 (Medefarma) posteriormente ha sido confirmado por la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 12 de julio de 2012 (RJ 2012\7843), basándose en unos argumentos similares: «Medefarma no dispone en España de instalaciones en las que realice su actividad de compraventa internacional, pues a pesar del amplio listado de servicios expuestos (...) no son más que la mera descomposición de lo que cabe entender de manera global como apoyo logístico imprescindible para el tráfico internacional de mercancías (...)».

Tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Supremo proceden a deslindar la actividad de la empresa española, subrayando el carácter accesorio o complementario de los servicios objeto de la controversia respecto de su actividad principal. Así, según la AN (Madex), «Airfarm, S.A., presta a la actora los servicios imprescindibles para llevar a cabo su propia actividad, la de coordinar y controlar todas las operaciones necesarias para efectuar el transporte internacional de mercancías, lo que conlleva la inclusión de otros servicios accesorios o complementarios, de forma que las actividades complementarias a la de recepción, revisión y reexpedición de la mercancía, quedan subsumidas o incluidas en esa actividad principal, ya que tienden a garantizar el buen estado de las mercancías expedidas hasta su recepción». Por su parte, el Tribunal Supremo (caso Medefarma) considera que «la actividad desplegada por Airfarm (...) era la propia de un mero transitario, es decir, una vez depositadas las mercancías propiedad de Medefarma con el fin de facilitar una escala técnica que permitiera el transporte internacional de las mismas, debía prestar una serie de servicios accesorios imprescindibles para perfeccionar dicho transporte, (...) en los que Airfarm no actuaba en nombre y por cuenta de éste ante terceros, ciñendo su actuación a la finalidad logística o transitaria para la que había sido contratado».

(2) Análisis

Ni la Audiencia Nacional ni el Tribunal Supremo resuelven los casos referidos aplicando el CDI con Suiza, puesto que el no residente no acredita su residencia fiscal en este país²¹.

²⁰ La Dirección General de Tributos, por su parte, también había excluido la existencia de establecimiento permanente en su contestación a la consulta n.º 1135-02, de 26 de julio de 2002: «no cabe decir que las empresas clientes de las españolas estén desarrollando su actividad en los depósitos aduaneros, por cuanto las entidades españolas, titulares de los depósitos, se limitan a prestar una serie de servicios accesorios o auxiliares sobre unas mercancías que están depositadas allí en tránsito». El pronunciamiento genera ciertas dudas acerca de la razón última de la exclusión, si es porque quien presta los servicios es la entidad española o si se debe a la naturaleza accesorio o auxiliar de los mismos.

²¹ Madex es una sociedad anónima inscrita en la Cámara de Comercio de Dublin, controlada por accionistas domiciliados en las islas del Canal y de la que no se conoce ninguna actividad comercial en Irlanda. La entidad no aporta documentación acreditativa de residencia fiscal en ningún país con el que España haya suscrito un CDI.

De manera similar a lo que ocurre en los casos *Borax* y *Roche*, la Administración trata de atribuir la actividad realizada por la empresa española a las sociedades suizas, a efectos de identificar la existencia de un EP en el lugar fijo de negocios que permita gravar la renta mundial atribuible. Más allá de esta circunstancia, en este caso la empresa española no es una empresa del grupo ni la situación el resultado de una reestructuración de la actividad que previamente venía desarrollando. Por lo demás, el hecho de que medien instrucciones no es interpretado en este caso en el sentido de que son las empresas suizas quienes realizan la actividad independiente.

C) Exclusión de las actividades auxiliares o de carácter preparatorio

1. Introducción

El artículo 5.4 MCOCDE excluye una serie de actividades del concepto de EP. La razón es evitar que una empresa no residente sea gravada en el otro Estado cuando las actividades que realiza tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar.

La norma relaciona una serie de actividades específicas [letras a) a d)]²², que cierra con una cláusula general (lugares que se mantienen con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio) que hace innecesaria cualquier elaboración ulterior de una lista exhaustiva (letra e). Asimismo, excluye cualquier combinación de las actividades anteriores [letras a) a e)], a condición de que el conjunto de la actividad resultante conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

2. Comentarios al MCOCDE: claves

- Con frecuencia no es fácil distinguir las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar de las que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si dichas actividades constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general es idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar.
- Cuando las actividades del lugar de negocio se limitan a las funciones excluidas, no cabe considerar como agentes dependientes (a efectos del artículo 5.5 MCOCDE) a las personas que tienen atribuidos los poderes para realizar los contratos necesarios

²² Según el artículo 5.4 MCOCDE, «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 (...)».

para el funcionamiento del mismo y que los ejercen en el marco de la actividad del lugar de negocios.

- Un lugar fijo de negocios utilizado simultáneamente para actividades tipificadas como excepciones y para otras actividades constituye un único EP y, en consecuencia, se somete a imposición respecto de ambos tipos de actividad (p. ej., un almacén utilizado para la entrega de mercancías que también realizara ventas).

3. ¿Actividades auxiliares y preparatorias o inexistencia de actividad?: Caso *M-Real*

a) Pronunciamiento

M-Real es una empresa residente en Finlandia que tiene por objeto la intermediación comercial y promoción de varias compañías fabricantes de papel, principalmente finlandesas. Para su actividad como agente distribuidor utiliza unos almacenes situados en España gestionados por empresas consignatarias que se encargan de la gestión de los stocks, el empaquetado y el transporte de mercancías. Además cuenta con *MSA*, una entidad filial con la que concierta la prestación de servicios de apoyo, promoción y captación de clientes mediante un contrato exclusivo de agencia.

Según la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), de 20 de mayo de 2010 (JUR 2010\228833), la actividad de la empresa no residente no determina la existencia de un EP porque «no resulta acreditado que las actividades que se desarrollan por la recurrente en los almacenes sitos en los puertos sean algo más que operaciones auxiliares de almacenamiento, empaquetado y entrega respecto de la actividad principal, consistente en la venta internacional de mercancías relacionadas con el papel, cuya actividad principal no se discute por las partes que se desarrolla en la sede de Finlandia»²³. En definitiva, por parte de la Inspección «no se ha conseguido acreditar que las actividades realizadas en España sean diferentes de aquellas relativas al almacenaje y entrega, recogidas en el Convenio de doble imposición de España y Finlandia» (Fundamento Jurídico 9.º), excluidas de la definición de EP.

b) Análisis

La solución del caso *M-Real* sigue la línea trazada por la Audiencia Nacional en los casos *Madex* y *Medefarma*, con la diferencia de que en esta ocasión el tribunal centra sus consideraciones en el carácter preparatorio o auxiliar de las actividades realizadas en territorio español por la empresa no residente²⁴. Compartimos la conclusión, no

²³ Además, por lo que se refiere a la cláusula del agente dependiente, según la Audiencia Nacional, «el propio TEAC viene a reconocer que *MSA*, como agente de *M-Real*, carece de capacidad jurídica para concluir contratos en nombre de *M-Real*, con independencia de las funciones gestoras que realiza».

²⁴ Como señalan los Comentarios al MCOCDE, se trata de «excepciones a la definición general» de EP cuyo objeto es «evitar que una empresa de un Estado sea gravada en el otro Estado si las actividades realizadas en ese otro Estado tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar» (par. 21).

obstante, a nuestro juicio, la cuestión no radica tanto en la naturaleza de las actividades como en el hecho de que una empresa que se limita a recibir servicios (de almacenamiento, empaquetado, gestión, transporte) no realiza su actividad en las instalaciones de la prestadora.

La exclusión de las actividades preparatorias y auxiliares cobra sentido cuando la empresa extranjera cuenta con un lugar de negocio en el que realiza su actividad. Los Comentarios al MCOCODE recogen unos ejemplos que cabe traer a colación en este punto. Al hilo de la excepción prevista en la letra e) del artículo 5.4 MCOCODE se plantea si el cable o las conducciones de petróleo, electricidad, etc., pueden constituir un EP para el cliente del explotador del cable, esto es, de la empresa cuyos datos, energía o propiedad se transmite o transporta de un lugar a otro. Pues bien, según el Comité de Asuntos Fiscales, dicha empresa únicamente está recibiendo servicios de transmisión o transporte, prestados por el explotador del cable o conducción, no teniendo el cable o la conducción a su disposición, por lo que no puede considerarse establecimiento permanente de la empresa (par. 26). Por otra parte, los Comentarios relativos al comercio electrónico abordan, entre otros aspectos, la posibilidad de que un servidor pueda constituir un EP. Al hilo de estas consideraciones se plantea la diferencia entre un ciber sitio y el servidor donde se almacena, ya que la empresa que opera el servidor puede ser diferente de la empresa que desarrolla la actividad mercantil a través del ciber sitio. Precisamente al hilo de estas consideraciones, el Comité de Asuntos Fiscales hace la siguiente consideración «es común que un proveedor de servicios de internet (PSI) —*Internet Service Provider*— hospede el ciber sitio mediante el cual opera una empresa. Aunque los honorarios pagados al PSI en virtud de dichos acuerdos puedan basarse en la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar las aplicaciones informáticas —software— y los datos requeridos por el ciber sitio, estos contratos ordinariamente no implican que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa (...) incluso si la empresa mencionada anteriormente ha podido elegir el servidor donde se hospeda su ciber sitio y la localización de este último (...)» (par. 42.3).

Por lo demás, la Resolución de la Dirección General de Tributos n.º 1135-02, de 26 de julio de 2002, también parece apuntar en la línea que acabamos de señalar cuando afirma que «no cabe decir que las empresas clientes de las españolas estén desarrollando su actividad en los depósitos aduaneros, por cuanto las titulares de los depósitos se limitan a prestar una serie de servicios accesorios auxiliares sobre unas mercancías que están depositadas en tránsito hacia su último destino»²⁵.

²⁵ Téngase en cuenta, además, que la DGT se pronuncia en relación con la norma interna, que no contempla la exclusión de las actividades preparatorias o auxiliares. De hecho, cuando se refiere a la cláusula de EP de los CDI considera que «con mayor razón en este caso, por cuanto en el artículo citado del Convenio Modelo de la OCDE y en todos y cada uno de los convenios suscritos por España se regulan una serie de actividades auxiliares que no presuponen la existencia de un establecimiento permanente, aun en el caso de que se cumpliera el presupuesto inicial de la definición de tener un «lugar fijo de negocios» o «agente» no independiente».

D) El agente autorizado para contratar

1. Definición

Una empresa no residente también dispone de un EP cuando dispone de una persona que «tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa», a menos que se trate de las actividades auxiliares o preparatorias anteriormente referidas (artículo 5.5 del MCOCDE)²⁶.

2. Comentarios al MCOCDE: claves

Los Comentarios al artículo 5.5 del MCOCDE ofrecen una serie de referencias que contribuyen a perfilar la cláusula del agente autorizado para contratar:

- Ha de tratarse, en primer lugar, de agentes por cuenta de la empresa (agentes dependientes), es decir, personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos que establece el artículo 5.6 MCOCDE. La expresión incluye a personas físicas y a sociedades, siendo irrelevante que sean residentes o que posean un lugar de negocios en el Estado en el que operan (par. 32).
- La expresión «poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la empresa» incluye a quien «... concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa» (par. 32.1). Lo esencial es, por tanto, que el agente tenga capacidad de obligar al no residente (representante legal, delegado...). La ausencia de una participación activa de la empresa en las operaciones puede significar que ha delegado en un agente. Así, por ejemplo, cabe considerar que un agente posee el poder efectivo para concluir contratos cuando solicita y recibe los pedidos (sin formalizarlos) que son enviados directamente a un almacén en el que se efectúa la entrega de mercancías y cuando la empresa extranjera aprueba las operaciones de forma rutinaria.
- La potestad de contratar debe comprender aquellos contratos que se refieren a las *operaciones que constituyen la actividad propia de la empresa*. Por su parte, el ejercicio habitual del poder de contratar se sustenta en el principio implícito en el artículo 5, según el cual para que exista un EP la presencia de una empresa en un Estado contratante debe ser de carácter no meramente transitorio. El alcance y la frecuencia necesarios dependerán de la naturaleza de los contratos y de las actividades que desarrolle la empresa a la que representa.
- El poder de contratar ha de ejercerse habitualmente *en el Estado de la fuente*, lo que se determina en función de la situación comercial real. En cualquier caso, la referen-

²⁶ El MCOCDE de 1977 dio una nueva redacción al apartado 5 del artículo 5, a efectos de precisar el sentido de la disposición correspondiente del Proyecto de Convenio de 1963, «sin otra modificación de fondo que la relativa a la extensión de las actividades de la persona que se exceptúan».

cia incluye a «una persona autorizada para negociar todos los elementos y detalles de un contrato, incluso si el contrato es firmado por otra persona en el Estado en el que la empresa esté situada o si aquella persona no tuviera un poder formal de representación. No es suficiente, en cambio, que la persona haya asistido e incluso participado en negociaciones en un Estado entre una empresa y un cliente.

- Por último, teniendo en cuenta que el artículo 5.4 MCOCDE excluye de la consideración de EP el mantenimiento de un lugar fijo de negocios que se limita a realizar actividades preparatorias o auxiliares, tampoco constituye EP una persona cuyas actividades se limitan a dichas funciones.

3. Interpretación expansiva de la cláusula del agente dependiente en el caso Roche: SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 24 de enero de 2008

a) Pronunciamiento

Como ya hemos señalado, la Resolución del TEAC de 16 de mayo de 2003 concluía que la empresa suiza Roche Vitamins Europe contaba con un EP en la medida en que existía un lugar fijo de negocios. La SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 24 de enero de 2008 (JUR 2008, 64492) que posteriormente se pronunció sobre asunto también concluyó que existía un EP, si bien a través de la cláusula del agente. Esta solución ha sido confirmada recientemente por la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 12 de enero de 2012 (RJ 2012\268) que, sin embargo, como ya sabemos, también respalda la tesis del TEAC.

El artículo 5.4 del CDI con Suiza de 26 de abril de 1966 (BOE de 3 de marzo de 1967) regula la figura del agente con unos términos similares a los que empleaba el Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963²⁷: «una persona que actúe en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante, salvo que se trate de un agente independiente comprendido en el párrafo 5, se considera que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes y mercancías para la misma»²⁸.

Partiendo de esta última referencia, la Audiencia Nacional considera que el contrato de promoción «introduce un punto de mayor intensidad en las relaciones entre las dos compañías, pues la española no se limitaba a dar curso a las órdenes de compra recibidas desde Suiza (...) sino que, debido a sus facultades de promoción tenía que desarrollar todos los

²⁷ El Proyecto de Convenio de la OCDE, a su vez, reproducía lo dispuesto en el Anexo del Primer Informe del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación Económica Europea sobre la eliminación de la doble imposición, de septiembre de 1958.

²⁸ La redacción del precepto sugiere, en principio, que nos encontramos ante un concepto de EP más amplio que el del MCOCDE, en la medida en que con carácter general no excluye las actividades auxiliares, sino sólo los centros de compra.

menesteres precisos para hacer valer las cualidades de los bienes ofrecidos por Roche Vitamins Europe. A lo anterior hay que añadir la existencia del contrato de fabricación (...). Estas consideraciones llevan a la Audiencia Nacional a plantearse si la figura del agente sólo opera cuando el sujeto tiene capacidad para vincular a su principal respecto de terceros, quedando fuera de su órbita situaciones en las que se da una relación interna exclusiva entre las dos sociedades para fabricar los productos que comercializa Roche Vitamins Europe. Según el tribunal, la actual redacción del MCOOCDE «autoriza a contemplar otras actividades distintas de la de «concluir contratos en nombre de la empresa», incluidas las que esta última hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo de negocios, como precisamente, la de elaborar las mercaderías que después vende y distribuye». En definitiva, «la cláusula del agente dependiente obra no sólo cuando el apoderado tiene autoridad para contratar en nombre del mandante extranjero, sino también cuando, por la naturaleza de su actividad, le implica en las actividades empresariales del mercado nacional».

b) Análisis

El fallo de la Audiencia Nacional no encuentra fundamento en el CDI con Suiza, ni siquiera a través de una interpretación dinámica basada en los actuales Comentarios al MCOOCDE²⁹. Tanto el artículo 5.4 del CDI como el artículo 5.5 del MCOOCDE coinciden en señalar que para que exista un EP es preciso que la persona tenga y ejerza habitualmente poderes para concluir contratos en nombre de la empresa en el otro Estado.

La argumentación del tribunal parece hacerse eco de una frase que aparece recogida en los Comentarios [«hubiera sido contrario al interés de las relaciones económicas internacionales establecer que cualquier persona que depende de la empresa pudiera determinar la existencia de un establecimiento permanente de esta última. *Tal solución debe reservarse a las personas que, por el alcance de sus poderes o por la naturaleza de sus actividades implican a la empresa en actividades empresariales de cierta entidad en el Estado considerado*» (par. 32)], pero que de ninguna manera pretende abrir el concepto de EP a supuestos distintos del agente autorizado para contratar. Los Comentarios son bastante claros en este sentido: «... el apartado 5 se basa (...) en la hipótesis de que *solamente*

²⁹ El Comité de Asuntos Fiscales recomienda que los CDI sean objeto de una interpretación dinámica, teniendo en cuenta el espíritu de los nuevos comentarios. Dicha aproximación, en cualquier caso, no está exenta de límites y, en este sentido, según el párrafo 35 de la Introducción al MCOOCDE, los Comentarios que son consecuencia directa de modificaciones de artículos que «difieran sustancialmente» de los recogidos en convenios concluidos con anterioridad son irrelevantes a efectos de su interpretación y aplicación. Según la referida Introducción, «otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y aplicación a determinados supuestos». En relación con la interpretación dinámica, véase últimamente RIBES RIBES, A., «La difícil precisión de la noción de establecimiento permanente a través de la cláusula del agente dependiente (STS de 12 de enero de 2012, Caso Roche)», *Crónica Tributaria*, n.º 4, 2012, p. 34 ss.

las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa de la que dependen» (par. 32); de hecho, más adelante, subrayan que «... solamente las personas que cumplan las condiciones estipuladas pueden constituir un establecimiento permanente, *con exclusión de cualesquiera otras*» (par. 35). La propia Audiencia Nacional no ignora esta circunstancia y, de hecho, reconoce que «desde esta estricta perspectiva, cabría concluir que Roche Vitaminas no actuaba en España como agente de Roche Vitamins Europe, pues, como se aduce en la demanda, en virtud del segundo de los contratos suscritos (el de promoción), carecía de poder para cerrar contratos a nombre de su comitente, ni siquiera para negociarlos, reduciéndose sus facultades a gestionar las órdenes de compra».

La Audiencia Nacional se aparta, en cualquier caso, del camino referido para construir una noción de agente de fabricación sobre la base de una referencia que no existe en el CDI con Suiza, aunque sí en el MCOCDE, si bien con un sentido diferente del que le atribuye. Según el artículo 5.4 MCOCDE, «... se considerará que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa...». Dejando a un lado la procedencia de la interpretación dinámica en este punto, la expresión no establece que la realización de actividades distintas del ejercicio del poder de contratar pueda comportar la existencia de un EP sino, como aclara el párrafo 34 de los Comentarios, que «una vez se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 5, existirá un establecimiento permanente de la empresa en todo lo que la persona actúe por cuenta de esta, es decir, no solamente en la medida en que dicha persona ejerza la autoridad para contratar en nombre de la empresa». La referencia no se refiere, en definitiva, a la definición de establecimiento permanente sino que se refiere a la atribución de beneficios al EP.

Para que el agente constituya un EP y, por tanto, el Estado de la fuente pueda gravar, es preciso que tenga y ejerza habitualmente en el Estado de la fuente poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la empresa³⁰. La posibilidad de que la definición albergue al agente de fabricación u otras situaciones en las que existe una concentración de actividad en el Estado de la fuente resulta admisible *de lege ferenda*, sobre todo en un momento en el que en el seno de la OCDE se debate la posibilidad de revisar los principios que subyacen en la tributación de las actividades transfronterizas con el propósito de recortar las oportunidades que ofrecen desde el punto de la erosión de la base y de la deslocalización de los beneficios³¹. En cualquier caso, ni la redacción de los CDI en vigor ni los actuales Comentarios al MCOCDE permiten acoger una solución como la que propone la Audiencia Nacional que no sólo genera incertidumbre, sino que abre paso a situaciones de conflicto entre los Estados y de doble imposición internacional.

³⁰ Podrá discutirse la idoneidad de los criterios para reflejar este principio, no obstante, *de lege lata* el Estado de la fuente sólo puede gravar los beneficios empresariales en la medida en que la empresa extranjera cuente con un lugar de trabajo o un agente autorizado para contratar en territorio español.

³¹ Cfr. OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, OECD Publishing. p. 35.

La consideración del agente de fabricación como establecimiento permanente pasa por la inclusión de una cláusula en un CDI que permita albergar este tipo situaciones o, quizás, por la aplicación de una norma interna de carácter antielusorio³². Ciñéndonos al primer aspecto, los Comentarios al MCOCDE recogen el caso de las agencias de compañías de seguros, que no siempre resultan encuadrables en las modalidades tradicionales de EP, motivando que la realización de actividades a gran escala en un Estado no se vea sometida a imposición por los beneficios que genera. Para evitar que esto ocurra, hay países de la OCDE que han incorporado una previsión en sus CDI conforme a la cual se considera que las compañías de seguros disponen de un EP en el otro Estado si cobran primas en ese otro Estado por medio de un agente allí establecido —distinto del agente dependiente— o aseguran riesgos situados en ese territorio por medio de él (Comentarios al artículo 5, par. 39). Dicha solución también aparece recogida en el artículo 5.6 del Modelo de Convenio de la ONU (2011) que, por lo demás, contempla otras modalidades de establecimiento permanente que no figuran en el MCOCDE³³.

El problema de fondo que evidencia el caso *Roche* estriba fundamentalmente en la sujeción al poder tributario español de los beneficios derivados de la comercialización de los productos. Aun en el caso de que las instalaciones españolas dependiesen directamente de la matriz suiza, el supuesto continuaría revelando que una parte de la actividad que antes se realizaba en territorio español ha sido asumida por la casa central suiza y, por ende, que una parte de los beneficios empresariales no deben quedar sujetos al impuesto español. La Audiencia Nacional ignora esta circunstancia y en su lugar afirma una especie de principio de fuerza de atracción ilimitada sobre los beneficios empresariales (es preciso «atribuirle a efectos del impuesto sobre la renta de no residentes todos los beneficios derivados de su quehacer empresarial», frente a la pretensión de la recurrente de que se le impute el margen normal de fabricación)³⁴.

³² Los Comentarios al MCOCDE admiten la aplicación de normas internas antielusorias; no obstante, es una solución que no está exenta de controversia.

³³ Así, por ejemplo, el artículo 5.5 MCONU incluye dentro de la cláusula del agente a la persona que, no teniendo poderes de contratación en nombre de la empresa, mantiene habitualmente en el otro Estado existencias de bienes o de mercancías para su entrega regular en nombre de la empresa. Asimismo, la definición de establecimiento permanente del MCONU (2011) incluye la prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultoría, a través de sus empleados u otro personal contratado para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.

³⁴ El problema radica precisamente en determinar qué parte de los beneficios corresponde atribuir a la actividad de promoción y qué parte a la actividad de venta y, en este sentido, si el hecho de que quien promociona los productos es el propio fabricante legitima la atribución de una parte del beneficio derivado de la comercialización, más allá de la retribución que percibiría un promotor independiente de los productos. Dicho en otras palabras, ¿en qué medida corresponde atribuir el beneficio derivado de la comercialización a la actividad de promoción, teniendo en cuenta que quien promueve los productos es el sujeto que los fabrica y que tradicionalmente los ha vendido?

El planteamiento de la Audiencia Nacional ha sido ratificado por la STS de 12 de enero de 2012 (RJ 2012\268); no obstante, a efectos de reforzar el sentido del fallo favorable a la existencia de un EP, el Tribunal Supremo también reproduce los argumentos del TEAC favorables a la existencia de un lugar fijo de negocios. Este proceder es cuando menos inusual ya que la aplicación de la cláusula del agente normalmente sólo se plantea una vez descartada la existencia de un lugar fijo de negocios. En este sentido, como señalan los Comentarios al MCOCDE, dicha fórmula «... se limita a establecer un criterio alternativo para determinar si una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado. Si puede demostrarse que la empresa tiene un establecimiento permanente en el sentido de los apartados 1 y 2 (sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4), no será necesario demostrar que la persona autorizada cumple las condiciones del apartado 5» (par. 35). No sorprende, en definitiva, que el pronunciamiento del TS haya suscitado críticas incluso entre aquellos que defienden la existencia de un establecimiento permanente en el caso *Roche*³⁵.

E) Exclusión del agente independiente

1. Introducción

El artículo 5.6 del MCOCDE contribuye a precisar el alcance de la cláusula del agente³⁶. Según este precepto, «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». Mientras el apartado 5 se centra en el aspecto material, esto es, el contenido de la actividad que ha de desarrollar el agente para que exista un EP, sin precisar la naturaleza de su relación con la empresa no residente, el apartado 6 excluye las actuaciones realizadas por aquellos empresarios o profesionales que actúan en ejercicio de su actividad. Por tanto, cualquier otra relación entre empresa y agente es, por tanto, susceptible de constituir un EP.

2. Comentarios al MCOCDE: claves

- La exclusión sólo resulta aplicable a una persona si: a) es independiente de la empresa, jurídica y económicamente; y b) actúa en el ejercicio normal de su actividad cuando lo hace por cuenta de la empresa.

³⁵ CARMONA FERNÁNDEZ, N., «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica Tributaria*, n.º 145, 2012, p. 48.

³⁶ Según el parágrafo 36 de los Comentarios al MCOCDE, «... se ha incluido el apartado 6 en el artículo a efectos de conseguir una mayor claridad».

- La *independencia* respecto de la empresa representada depende del alcance de sus obligaciones con la empresa. Si las actividades empresariales que realiza están sometidas a *instrucciones detalladas o a un control global*, la persona no puede considerarse independiente de la empresa. Otro criterio importante consiste en determinar si el *riesgo* empresarial es soportado por la persona o por la empresa a la que representa.
- A efectos de determinar si el agente es independiente deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias para determinar si las actividades que realiza constituyen un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos, percibiendo una remuneración por la utilización de sus competencias y conocimientos empresariales (par. 38.6).
- El agente independiente normalmente es responsable de los resultados de su trabajo ante la empresa a la que representa, sin que ello implique que esté sometido a un control importante sobre la forma en que lo efectúa (no está sometido a instrucciones precisas en cuanto a la marcha del trabajo). El hecho de que la empresa confíe en las competencias y conocimientos específicos del agente es indicativo de la independencia de éste.
- Las limitaciones en cuanto a la importancia de las actividades que puede realizar el agente no afectan a su independencia, la cual viene determinada por el margen de libertad del que dispone en la realización de operaciones por cuenta del principal.
- El número de empresas representadas es otro factor relevante. Es poco probable que pueda establecerse la independencia del agente si sus actividades las realiza exclusivamente, o casi, por cuenta de una única empresa durante todo el ciclo vital del negocio o durante un largo período de tiempo. Con todo, este hecho por sí solo no resulta determinante.
- Para que se aplique la cláusula del agente independiente es preciso que éste «actúe en el ejercicio normal de su actividad». No cabe afirmar que una persona actúa en el ejercicio normal de su actividad si, en sustitución de la empresa, realiza actos que, desde un punto de vista económico, entran más en la esfera de la empresa que en la de sus propias actividades³⁷. A tales efectos, para determinar si ciertas actividades entran o no dentro del campo normal de actuación del agente, han de examinarse las realizadas habitualmente en el ámbito de su profesión y no las demás actividades comerciales que lleve a cabo. No obstante, podrán utilizarse simultánea o alternativamente otros criterios complementarios, por ejemplo, cuando el conjunto de las actividades del agente se desvíe de las propias de su profesión.

³⁷ Si, por ejemplo, un comisionista no se limita a vender los bienes o mercancías de la empresa en nombre propio, sino que además actúa habitualmente respecto de la empresa como agente permanente con poderes para suscribir contratos, tendrá la consideración de EP respecto de esa actividad concreta, ya que en tal caso está actuando fuera del ejercicio normal de su propia actividad comercial (esto es, la de un comisionista), salvo que sus actividades se limiten a las mencionadas al final del apartado 5.

3. Caso Roche

a) Pronunciamiento

Para concluir la exposición del caso *Roche*, la aplicación de la cláusula del agente obliga a la Audiencia Nacional a analizar la exclusión que establece el artículo 5.5 del CDI con Suiza de 26 de abril de 1966 (BOE de 3 de marzo de 1967). Según la redacción original de este precepto, «no se considera que una empresa de un Estado contratante tiene establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el mero hecho de que realice actividades en este otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad»³⁸.

Para la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 24 de enero de 2008 (JUR 2008, 64492), la empresa española no es un agente independiente en la medida en que no soporta el riesgo de la actividad, «pues las consecuencias negativas en el patrimonio jurídico de Roche Vitaminas de la indebida ejecución de las órdenes recibidas no van más allá de los efectos que puede padecer un empleado si no cumple adecuadamente las órdenes de su principal». Además, dado el precio que Roche Vitamins Europe pagaba a la empresa española por los bienes (coste de producción más un porcentaje), «resulta plausible deducir que esta última no asumía ventura alguna». En último término, para la Audiencia Nacional una de las notas decisivas es la exclusividad, todo lo cual le lleva a concluir que la empresa española «sólo existía para servir a la suiza y, sin asumir riesgo alguno, fabricar sus productos conforme a sus estrictas instrucciones, promocionándolos e interviniendo en la ejecución de los acuerdos de venta: no tenía otro cometido».

b) Análisis

La cláusula del agente independiente sólo tiene sentido cuando el sujeto dispone de poderes para contratar que vinculan a la empresa no residente, lo que basta por sí solo para no entrar a valorar la aplicación del artículo 5.5 del CDI con Suiza. En cualquier caso, las consideraciones de la Audiencia Nacional coinciden de manera fundamental con la argumentación que previamente había realizado el TEAC en su Resolución de 16 de

³⁸ El artículo 3.2 del Protocolo de Modificación, de 27 de julio de 2011 (BOE de 11 de junio de 2013), ha modificado el art. 5.4 del CDI con Suiza que ahora utiliza unos términos prácticamente idénticos a los que figuran en el MCOCDE (versión de julio de 2010): «4. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable el apartado 5, 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 3 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 este apartado».

mayo de 2003. No vamos a repetir las observaciones que realizamos páginas atrás, simplemente subrayaremos que el planteamiento pone de relieve la falta de encaje de la estructura de grupo de sociedades dentro del modelo de sociedad mercantil unipersonal³⁹. De igual manera, el hecho de que medien instrucciones no significa necesariamente que la filial sea un agente dependiente ya que ello supondría, entre otros aspectos, que todas las empresas que actúan en régimen de maquila o a través de contratos de obra por empresa son establecimientos permanentes, lo que evidentemente excede del sentido de la norma. En último término, tampoco tiene sentido considerar que las empresas que funcionan con precios de transferencia, particularmente aquellas que no cierran ciclo mercantil, constituyen un establecimiento permanente. Para un mayor desarrollo de estas consideraciones remitimos al apartado III.B.3, relativo al problema de la atribución de la actividad a la empresa no residente.

F) Últimos pronunciamientos: caso *Lootus*

Para concluir nuestra exposición vamos hacer referencia a un reciente pronunciamiento de la Audiencia Nacional que ilustra la aproximación habitual de los operadores jurídicos cuando tratan de determinar la existencia de un EP. Nuevamente el supuesto pone de relieve la inutilidad del concepto para hacer frente a situaciones de deslocalización del sujeto que realiza la actividad, como en definitiva ocurría en los casos Borax y Roche.

1. Pronunciamiento

MFV *Lootus* Osahuing es una sociedad domiciliada en Estonia que se dedica a la pesca marítima. La actividad extractiva se realiza en un buque de pesca de gran altura de pabellón estonio que faena en aguas internacionales, donde también se prepara el pescado (limpieza, eviscerado, etc.). Posteriormente, antes de la entrada en territorio español, el producto se vende a una empresa española para su importación. La empresa cuenta con un apoderado que reside en territorio español que gestiona dos cuentas de no residentes en las cuales el cliente español ingresa el precio y con cargo a las cuales se abonan facturas de empresas españolas, fundamentalmente consignatarias y de reparación de buques.

La SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª) de 25 de abril de 2013 (JT 2013\843) descarta que exista un lugar fijo de negocios en el domicilio del apoderado, «pues ni siquiera se ha constatado que contara en aquel lugar con elementos materiales o personales suficientes al respecto». De igual manera, tampoco resulta acreditado que dicho sujeto «contratara con las empresas comercializadoras (...) la venta del pescado que,

³⁹ En cualquier caso, asimilar la situación de una filial a la de un empleado, como hace la Audiencia Nacional, se nos antoja un planteamiento excesivamente reduccionista.

en alta mar, se extraía del buque LOOTUS», puesto que lo único que ha probado la Inspección «es que gestionaba determinadas cuentas bancarias en las que se efectuaban pagos correspondientes a unas ventas que ya habían sido concertadas en Estonia y respecto de productos extraídos de aguas internacionales de un buque de pabellón estonio». Desde la perspectiva del órgano judicial, por tanto, no existe EP.

2. Análisis

En la fecha en que se produjeron los hechos no estaba en vigor el CDI entre España y Estonia de 3 de septiembre de 2003 (BOE de 3 de febrero de 2005), lo que implica que el litigio debe resolverse exclusivamente con la normativa interna. Hecha esta precisión, resulta llamativo que la Audiencia Nacional tome el concepto de EP directamente de los Comentarios al MCOCDE, al tiempo que no duda en invocar las consideraciones del Comité Fiscal de la OCDE en materia de agente dependiente (*cf.* Fj. 3.º) pese a que, como veíamos, ambos conceptos presentan diferencias y sirven a funciones diferentes.

La definición de establecimiento permanente que establecía la Ley 41/1998, de 9 de febrero, reguladora del IRNR (hoy recogida en el artículo 13.1 a) del RDleg. 5/2004, de 5 de marzo) apunta la existencia de «instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de su actividad», entre los que figuran «los lugares de extracción de recursos naturales». Nada impide, en principio, que un buque de pesca que realiza su actividad dentro de las aguas territoriales pueda constituir un EP siempre que se cumplan el resto de requisitos⁴⁰. Desde esta perspectiva cobran sentido las numerosas referencias que contiene la sentencia, dirigidas a poner de relieve que la actividad del buque se realizaba fuera del territorio español (actividad extractiva realizada en aguas internacionales o de terceros países, donde también se prepara el pescado, utilización de cuotas de pesca de Estonia, pabellón estonio del buque...).

Atendiendo a las circunstancias del caso, todo sugiere que nos encontramos ante un supuesto de deslocalización de la empresa —a través de la constitución de una sociedad extranjera— que trata de combatirse a través de la cláusula del establecimiento permanente. En cualquier caso, para ello es preciso que la empresa no residente disponga de un lugar o unas instalaciones de trabajo o bien que cuente con un agente autorizado para contratar. Por lo que se refiere al primer aspecto, no parece razonable considerar el domicilio particular del empresario o del personal como un lugar en el que se realiza la actividad de la empresa, a menos que existan elementos materiales o personales que permitan

⁴⁰ La cuestión resulta menos clara desde la perspectiva de los CDI. Ante todo, el concepto de EP apunta la existencia de un lugar fijo de negocios, lo que dificulta el encaje de este tipo de situaciones. En cualquier caso, los Comentarios apuntan la posible existencia de un EP siempre que exista «coherencia comercial y geográfica. Al margen de ello, también se encuentra el problema de la necesaria permanencia. En este sentido, no sorprende que, a efectos de simplificar la cuestión, Estados Unidos se haya reservado el derecho a añadir «una plataforma o un barco utilizados en la prospección de recursos naturales» a las actividades regidas por el criterio de los doce meses (*cf.* par. 65 de los Comentarios al artículo 5 MCOCDE).

entender lo contrario. Por otra parte, para que concurra la cláusula del agente autorizado para contratar es preciso que el sujeto disponga de poder para obligar a la empresa frente a terceros en operaciones de su tráfico mercantil. En el presente caso, sin embargo, el sujeto se limita a gestionar unas cuentas bancarias relacionadas con la actividad (es «un puro gestor de los pagos y cobros»), al tiempo que existen pruebas en el sentido de que las operaciones habían sido concertadas en la sede de la empresa en Estonia con una persona diferente.

En último término, según parece desprenderse de los hechos, la sociedad no residente no tributó por las rentas obtenidas en los ejercicios 2000 y 2001 ya que, de una parte, pese a haber sido constituida en 2000 no adquirió la condición de contribuyente en Estonia hasta 2002; y, de otra, teniendo en cuenta que no dispone de un EP en territorio español, los rendimientos satisfechos por razón de compraventas internacionales no se consideran obtenidos en territorio español y, por tanto, no están sujetos a gravamen (cfr. artículo 13.2 del TRIRNR).

IV. BIBLIOGRAFÍA

- CALDERÓN CARRERO, J.M., «Artículo 5 MC OCDE 2000. Establecimiento Permanente» y «Artículo 7 MC OCDE 2000. La tributación de los beneficios empresariales», en RUIZ GARCÍA, J.R. y 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*, Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, respectivamente, pp. 269 a 359 y pp. 409 a 492.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N., «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica Tributaria*, n.º 145, 2012, pp. 39 a 57.
- FALCÓN Y TELLA, R., «El Caso Roche (STS 12 enero 2012): consideración como establecimiento permanente de una filial con actividad de maquila y promoción de las ventas», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 6, 2012 parte Editorial.
- FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
- GARCÍA PRATS, F.A., *El establecimiento permanente: análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996.
- LANG, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, IBFD-Linde, 2010.
- PAZ-ARES, C., «Uniones de empresas y grupos de sociedades», en URÍA, R. y MENÉNDEZ, A., *Curso de Derecho Mercantil I*, 2.º ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2007, pp. 1469 a 1495.
- PÉREZ DE LA CRUZ, A., «El contrato de obra por empresa en general», en URÍA, R. y MENÉNDEZ, A., *Curso de Derecho Mercantil II*, 2.º ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2007, pp. 247 a 265.
- RIBES RIBES, A., «La difícil precisión de la noción de establecimiento permanente a través de la cláusula del agente dependiente (STS de 12 de enero de 2012, Caso Roche)», *Crónica Tributaria*, n.º 4, 2012, pp. 29 a 35.

- SKAAR, A.A., *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*, Series on International Taxation n.º 13, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1991.
- VANN, R.J., «Tax Treaties: The Secret Agent's Secrets», *British Tax Review*, n.º 3, 2006, pp. 345 a 382.
- VEGA BORREGO, F.A., «No Residentes y Concierto Económico: Cuestiones internas, internacionales y de Derecho europeo», en esta misma obra.
- VOGEL, K., *Klaus Vogel on International Double Taxation Conventions: A commentary to the OECD, UN and US model conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital*, 3rd ed., Kluwer Law International, London, 1997.