

Concepto de Establecimiento Permanente (EP) en tributación directa

Javier Prieto, Abogado, Miembro de AEDAF



AEDAF
Asociación Española
de Asesores Fiscales

ÍNDICE

1. EP: aproximación al concepto tradicional
2. EP: el "asentamiento complejo operativo"
3. La "residencia fiscal" del EP
4. EP: desarrollo futuro – Comercio electrónico

CONCEPTO DE EP

- Concepto problemático
 - Definición y casuística
 - Personalización del EP como entidad residente a efectos fiscales en el estado de su localización
 - Aplicación del principio de plena concurrencia operaciones con casa matriz
 - Atribución de beneficios

1. EP: aproximación al concepto tradicional

CONCEPTO DE EP

- Ficción del Derecho Fiscal Internacional, absorbida por la mayoría de ordenamientos nacionales, que permite localizar una determinada renta en el “Estado de la fuente”.
 - El Modelo de Convenio de la OCDE adoptó este concepto en el Proyecto de Convenio de 1963.
 - España lo incorporó a su ordenamiento jurídico en 1964. No ha sufrido apenas modificaciones.
- De acuerdo con LIRNR, se considerará que un sujeto pasivo extranjero opera en España a través de un EP cuando
 - (i) Por cualquier título disponga en territorio español, (ii) continuada o habitualmente, (iii) de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice (iv) toda o parte de su actividad. En particular: sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, almacenes, tiendas u otros establecimientos, obras de instalación o montaje cuya duración exceda de los seis meses, minas, canteras, explotaciones agrarias, ganaderas,...
 - Actúe (i) habitualmente en España a través de un agente autorizado para contratar (ii) en su nombre y (iii) por su cuenta (agente dependiente).

CONCEPTO DE EP

➤ Particularidades

- Desaparición de la tributación de profesionales y artistas.
- Inclusión de lugares de exploración de recursos naturales (tributación asimilada a las obras de construcción, instalación y montaje).
- Supuestos relativos a entidades en atribución de rentas que obtienen rendimientos en España: (i) socios NR de EAR con actividad en España y (ii) EAR extranjera con presencia en territorio español.
- Determinación (opcional) de base imponible diferenciada para tipos "especiales" de EP: obras, actividades estacionales o de temporada, exploración de recursos naturales.
- Fijeza (no necesidad de fijación física / Permanencia (habitualidad vs ocasionalidad) : arraigo operativo en el territorio.

1. EP: aproximación al concepto tradicional

CONCEPTO DE EP

➤ CDI

- Concepto similar: definición general y listado ejemplificativo (obras de construcción por período superior a 12 meses).
 - Satélites: su "ubicación" en un lugar determinado no constituye EP
 - Red de telecomunicaciones: no si no es usada por operadores locales
 - Tuberías, Oleoductos, cables: servicio de suministro
 - Numerosas particularidades según CDI: cobro de primas de seguro, distinto período temporal en obras y construcción, actividades de alta mar por un periodo de tiempo
- Incluye el concepto "base fija" para servicios prestados por profesionales independientes.
- "un lugar fijo mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad".
- Agente dependiente.
- Existencia de los conceptos de fijeza y permanencia.
- Doctrina administrativa y jurisprudencia: Comentarios permiten ampliar concepto hacia
 - Coherencia geográfica
 - "Asentamiento complejo operativo" (Comisionista y maquiladora)

1. EP: aproximación al concepto tradicional

CONCEPTO DE EP

- Obras de construcción, instalación y montaje
 - Diferente horizonte temporal (12 meses con carácter general)
 - Concepto amplio: todo tipo de obras
 - Cómputo del plazo:
 - Incluye partes de la obra realizadas por subcontratistas
 - Trabajos preparatorios en el país de la fuente (no en el de residencia)
 - Paralizaciones justificadas de las obras

1. EP: aproximación al concepto tradicional

CONCEPTO DE EP

- Agente dependiente
 - No necesidad de un lugar fijo de negocios ni de empleados.
 - Características análogas: dependencia, contratación en su nombre y por su cuenta, habitualidad.
 - Dependencia: sometimiento a instrucciones y control del mandante, sin necesidad de vínculo contractual.
 - Pueden ser empleados o no.
 - Capacidad de vincular al mandante: existencia de poderes suficientes para vincularla (no sólo la firma del contrato; la asistencia y participación en las negociaciones no sería suficiente).
 - Personas físicas o jurídicas.
 - Independencia: no viene dada por la ordenación por cuenta propia de medios de producción del agente, sino por la independencia jurídica y económica del mismo (no sometimiento a directrices del mandante).

1. EP: aproximación al concepto tradicional

CONCEPTO DE EP

- No existe EP (CDI)
 - Instalaciones o depósitos para almacenar, exponer o entregar mercancía de la empresa.
 - Depósito de bienes o mercancías para la transformación por otra empresa.
 - Lugar fijo para la adquisición de bienes y la captación de información.
 - Lugar fijo donde se realizan actividades preparatorias o auxiliares.
 - Publicidad, suministro de información, investigaciones científicas, control de ejecuciones de contratos
 - Carácter accesorio respecto de las principales
 - Único fin del establecimiento
 - Se realicen sólo para la propia empresa
 - Actividades no relevantes quedarían excluidas, si bien no lo están por el hecho de que no se emita factura o no existe producción.
 - Almacenes con actividades menores (sin reventa; gestión administrativa;...).



2. EP: El "asentamiento complejo operativo"

- Nueva aproximación (o ampliación) al concepto tradicional
- Construcción doctrinal y jurisprudencial
- Posible reacción ante prácticas potencialmente abusivas
- Base en los Comentarios al Modelo
 - Flexibilidad en el concepto de fijeza
 - Coherencia económica en un determinado territorio
 - Disposición de un "cierto espacio"
 - Puede estar en "otra empresa"
 - No fraccionamiento de las actividades en un territorio para alegar la no realización de actividad substancial
 - Agente dependiente: puede serlo una filial
- La filial distribuidora deviene comisionista (*Commissionaire agreement*): agente dependiente en nombre propio y por cuenta de la casa matriz
 - Modificación de funciones realizadas y riesgos asumidos: la venta la realiza la casa matriz y análisis del resto de funciones (garantías, promoción, marketing)
- La filial productora deviene mera maquiladora por cuenta de otra entidad de grupo
 - Modificación de funciones realizadas y riesgos asumidos
- Regularización: ajuste por precios de transferencia / cláusulas antiabuso generales



AEDAF

Asociación Española
de Asesores Fiscales

2. EP: El "asentamiento complejo operativo"

- Consultas V2191-08 y V2192-08 de 20 de noviembre: si no hay independencia funcional en el comisionista o la maquiladora, puede existir un EP: las actividades de ambas entidades constituyen un asentamiento operativo complejo con coherencia económica.
- No EP (agente dependiente): si mantiene la independencia funcional y no está sometida al control de su matriz en decisiones relevantes.
- No EP (maquila): si los riesgos asumidos por la entidad española son sólo los de fabricación y no realiza ninguna otra función.
- Existe una erosión en la base imponible española como consecuencia de las reorganizaciones o reestructuraciones sin que (aparentemente) no se hayan producido modificaciones substanciales en la operativa de comercialización o fabricación.
- Jurisprudencia favorable a esta aproximación
 - Caso Borax: "Estructura empresarial asentada, permanente y completa"
 - Caso Roche: Agente dependiente si bien no comercial sino de fabricación
 - Caso Dell
- Jurisprudencia no favorable a esta aproximación
 - Caso M-Real: la actuación "en nombre propio" no permite la vinculación y por tanto no hay EP
 - Caso Zimmer (Francia) y Caso Dell (Noruega)

3. La “residencia” del EP

- La configuración del EP como una entidad con “contenido de residencia fiscal”.
- Proceso sostenido en el marco de la UE: aplicación del principio de no discriminación y las libertades básicas de los Tratados, en particular, libertad de establecimiento.
- Derecho Comunitario vs. Derecho Convenido
- Jurisprudencia del TJCE
 - No aceptación de un trato discriminatorio por razón de nacionalidad/residencia
 - Existencia de razones de interés público que justifiquen el trato discriminatorio (cohesión sistema tributario, evasión fiscal,...)
 - Proporcionalidad de la medida restrictiva
 - Avoir fiscal, Commerzbank, Futura participations, Royal Bank of Scotland, Sant Gobain, AMID, CLT-UFA, Deutsche Shell, Lidl Belgium, Krakenheim Ruhesitz,
 - Tipo de tributación
 - Deducción para evitar la doble imposición interna
 - Ventajas de un determinado procedimiento tributario
 - Razonabilidad de exigencias formales para la deducción de pérdidas
 - Normativa convenida ha de resultar aplicable en el estado de localización (no un estado tercero ajeno a la UE).

3. La “residencia” del EP

- Derecho derivado: inclusión del EP en las Directivas
 - Matriz – Filial
 - Intereses y Cánones
 - Fusiones
 - Ahorro
- Impacto en nuestra normativa interna
 - Legislador nacional ha armonizado
 - Similitud general con la sociedad residente: tributación por renta imputable al EP allí donde se obtenga, determinación del resultado contable conforme al Ccom, ajustes a base imponible, deducciones,...
 - EP como cabecera de grupo de consolidación
 - Aplicación de los regímenes especiales (EP participante en UTE, entidades parcialmente exentas, empresas de reducida dimensión, entidades navieras,...
 - Principal diferencia: no deducción de “*cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o cesión de bienes o derechos*”
- Propuesta BICCIS
 - Inexistencia de concepto residencia y normas de conflicto de residencia
 - Asimilación del EP a la sociedad residente: mejoras en doble imposición
 - Posible impacto diferenciador en la determinación de la base imponible
 - Ventas, mano de obra, activos
 - Normas de atribución EP OCDE
 - Países tercero

4. EP: desarrollo futuro – Comercio electrónico

➤ Definición:

“Cualquier servicio prestado a distancia, normalmente a título oneroso, mediante un equipo electrónico para el tratamiento (incluida la comprensión digital) y el almacenamiento de datos, y a petición individual del receptor del servicio”.

➤ Elementos:

- Red telefónica
- Servidor
- Página web

➤ Partes involucradas:

- Prestadores de servicios de alojamiento o hosting.
- Empresario que presta el servicio u ofrece el bien objeto de transacción.
- Adquirente de los bienes y servicios.

4. EP: desarrollo futuro – Comercio electrónico

- Suministro online vs. Suministro offline de bienes y servicios
- Problemas tributarios:
 - Deslocalización actividades económicas
 - Calificación de las rentas
 - Cuantificación de las transacciones
- Comercio electrónico y EP: Concepto general de EP MCOOCDE con peculiaridades
 - Lugar fijo de negocios:
 - Características generales
 - Lugar de negocios
 - Fijo en el espacio y en el tiempo
 - Concentre todas o parte de las actividades de la empresa (no actividades auxiliares o preparatorias)

4. EP: desarrollo futuro – Comercio electrónico

- Lugar fijo de negocios - Particularidades
 - No es preciso la intervención humana.
 - ¿Puede una página web ser un EP? No es un bien tangible y por ende, no puede ser fijo en el espacio. Observación Portugal (presencia física vs. presencia económica).
 - ¿Puede un servidor ser un EP? Sí, si entre otros:
 - No actividades accesorias o auxiliares de la Compañía.
 - Permanencia en el tiempo.
 - Total disponibilidad sobre el servidor. Excluye EP derivado de hosting.
- Agente dependiente: No
 - Red de internet, servidor o página web no son persona.
 - Proveedor de hosting no tiene capacidad para concluir contratos.

4. EP: desarrollo futuro – Comercio electrónico

- Propuestas:
 - Bit tax: Impuesto sobre las Transmisiones de Información Digital. Se gravaría en el estado de residencia del consumidor. Imposición indirecta y no directa.
 - Espacio libre de impuestos: exención de las rentas generadas por la realización de comercio electrónico.
 - Revisión del concepto de EP: Presencia física vs. Presencia económica.