



JAVIER
PRIETO

Socio del Departamento Fiscal

ABOGADOS

ARAOZ & RUEDA

Mucho se ha hablado y se hablará en los próximos años del proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*, por su acrónimo en inglés). Algunas de las iniciativas o acciones que se proponen para los países de la OCDE ya viven en nuestro ordenamiento desde hace un tiempo. Otras a buen seguro se irán introduciendo. De hecho, la que ahora se comentará ya ha tenido un intenso prefacio en España por la acción de la Administración tributaria y la posterior confirmación en sede jurisdiccional de lo que se ha venido en llamar el «asentamiento complejo operativo».

Una de las iniciativas de BEPS que mayor impacto tendrá en los próximos años es la séptima, relativa a la nueva configuración de la figura tributaria del establecimiento permanente (EP). Puede decirse que para que un país pueda someter a tributación en su territorio a una empresa extranjera por las actividades que ésta realiza en dicho territorio necesita que ésta tenga un EP en dicho país. El EP sería el punto de conexión para poder hacer tributar en dicho país las rentas derivadas de las actividades realizadas por una empresa extranjera en tal país. En otras palabras, por mucho que una empresa extranjera realice ventas millonarias en España a través de una página web, si no tiene en España un EP (y una mera página web no lo es por el momento), los beneficios que dicha empresa obtenga en España no tributarán en nuestro país. Esto no implica ningún tipo de elusión o planificación fiscal agresiva: es así en todo el ámbito de los países de la OCDE y de aquéllos que siguen su Modelo de Convenio para evitar la doble imposición y la evasión fiscal, como España. Lógicamente, cuanto más alcance tenga la definición de EP, mayor será la posibilidad de que el país en que se desarrollan las actividades pueda gravar las rentas que allí se obtengan. Por ello, la determinación

Establecimiento permanente, una revisión permanente



de qué constituye o no un EP resulta de crucial relevancia.

Actividades económicas de la sociedad extranjera

A día de hoy, se entiende que hay un EP en España cuando existe un lugar fijo de negocios en nuestro país en el que se realizan actividades económicas de la sociedad extranjera (que no sean actividades preparatorias o auxiliares como, entre otras, la recopilación de información, la publicidad, el almacenamiento, la maquila, la realización de estudios técnicos o científicos); o un agente (representante) dependiente que actúe y contrate habitualmente en nombre y por cuenta de la empresa extranjera. Si el agente es independiente, no constituiría un EP.

En el ámbito de la OCDE se habían detectado una serie de prácticas tendientes a evitar la existencia de un EP en un país con la intención de evitar la tributación en dicho país, entre otras: la conversión de los tradicionales distri-

buidores en comisionistas (*commissionaire*), que actuaban en nombre propio (por cuenta de la empresa extranjera) vendiendo los productos propiedad de la entidad extranjera pero sin formalmente quedar ésta vinculada por los contratos celebrados por el comisionista; el comisionista recibía una comisión de ventas por su servicio (que pagaba el mandante extranjero) pero los beneficios de las ventas realizadas en España no se sujetaban a tributación (como sí ocurría con los tradicionales distribuidores); el abuso de la figura del agente independiente sobre la base de la configuración jurídica de la representación; o la fragmentación de actividades para intentar describir cada una de ellas individualmente considerada como auxiliar (y por tanto no constitutiva de EP).

Las medidas que propone la Acción Séptima de BEPS tienden, con carácter general, a incrementar significativamente el alcance de la definición del EP y lo hacen reduciendo el impacto de las relaciones jurídicas existentes (e.g., carácter directo o indirecto de la representación)

e incrementando la relevancia de las circunstancias fácticas de cada caso.

Así, cuando un representante en España juegue habitualmente un papel principal («*principal role*») en la negociación y conclusión de contratos (aunque no sea él quien los firme) y éstos sean aprobados normalmente por su mandante sin modificaciones relevantes, podrá existir un EP.

También se ha reducido substancialmente el estatuto del agente independiente. Una filial de una empresa extranjera podía ser considerada como un agente independiente dado que constituía una personalidad jurídica diferenciada de su matriz. Esta posibilidad ha de descartarse bajo la Acción Séptima pues cualquier persona que tenga una vinculación estrecha («*closely related*») con la empresa extranjera será un agente dependiente. Cualquier participación accionarial o participación en órganos de administración que pueda determinar un control del agente por parte de la empresa implicará que existe esa estrecha vinculación. Es

más, si de las circunstancias y hechos, o por la existencia de acuerdos, puede determinarse que existe control sobre el agente, estaremos ante un agente dependiente y, por tanto, potencial EP.

La Acción Séptima también incluye una cláusula «anti-fragmentación» de actividades para no permitir la elusión del concepto de EP que incluye a todas aquellas entidades que puedan considerarse «*closely related*» con la empresa extranjera que pretende fragmentar actividades. Asimismo, se recuerda que si una actividad teóricamente considerada como auxiliar (como por ejemplo el almacenamiento logístico) constituye una parte fundamental del negocio de la empresa, puede perder tal carácter auxiliar y constituir un EP.

Son muchos los operadores económicos extranjeros que realizan actividades en nuestro país que entienden que no tienen EP en el mismo. Probablemente estén en lo cierto, pero estas modificaciones que vienen requieren revisar viejas convicciones. Como pasa a veces en la vida.