

# LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE TRIBUTARIO

**FRANCISCO ADOLFO GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES**

*Socio de KPMG Abogados*

*Doctor en Derecho*

## **Extracto:**

**E**L concepto de establecimiento permanente es un concepto fundamental del Derecho tributario internacional. De tal manera que la pretensión de este artículo es la de delimitar el mismo a través de una serie de principios y criterios jurídicos generales derivados de la práctica española e internacional, con la exclusiva finalidad de poder llegar a definir el establecimiento permanente de una manera inductiva partiendo de sus características intrínsecas. Tal finalidad permitirá reducir a una discusión sobre principios jurídicos los muchos casos que en la práctica se suceden y así permitir la resolución de cuestiones jurídicas complejas mediante la aplicación de dichos principios jurídicos como fuentes del Derecho que son y no mediante la mera apelación a la casuística, ya sea doctrinal, administrativa o jurisdiccional. Asimismo, el presente trabajo ha intentado realizar una labor de interacción entre los distintos principios o criterios que han sido identificados en el instituto jurídico del establecimiento permanente con la finalidad de llegar a acotar conceptualmente al mismo.

**Palabras clave:** establecimiento permanente, principios generales y agente autorizado.

# THE LEGAL PRINCIPLES OF THE PERMANENT ESTABLISHMENT

**FRANCISCO ADOLFO GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES**

*Socio de KPMG Abogados*

*Doctor en Derecho*

## **Abstract:**

**T**HE concept of permanent establishment is a main pillar of International Tax Law. Therefore, this article is aimed at defining such concept through a number of legal and general principles and criteria derived from Spanish and International tax practice with the sole purpose of delimiting it through an inductive method based on its intrinsic characteristics. In this way, the solution of many tax cases would in practice be reduced to a simpler and more conceptual discussion of the legal principles that will help to solve more complex legal and tax questions by applying those principles as legal sources and not through the mere direct application of administrative or judicial precedents. Likewise, this article analyses the relationship between those different legal principles and criteria identified as the main characteristics of the concept permanent establishment, and the definition of the concept itself.

**Keywords:** permanent establishment, legal principles and authorised agent.

# Sumario

1. Introducción.
2. El germen del establecimiento permanente como punto de conexión y como sujeto pasivo de la soberanía fiscal; el principio de pertenencia económica.
3. Una primera evolución del principio de pertenencia económica: el relajamiento del elemento personal en la definición general del establecimiento permanente.
4. Una segunda expresión de la pertenencia económica: la mayor preponderancia del elemento de permanencia temporal sobre el de fijeza geográfica pero la todavía necesaria presencia física; las particularidades de vinculación física del agente autorizado.
5. La unidad de obra como manifestación del criterio de coherencia comercial y geográfica.
6. La eficacia retroactiva del establecimiento permanente.
7. La no confusión entre el lugar fijo de negocios que constituye establecimiento permanente y los elementos afectos a la actividad económica; las excepciones a dicha regla.
8. El principio de no discriminación aplicado al concepto de establecimiento permanente.
9. Principales reglas rectoras de la interacción entre las principales modalidades de establecimiento permanente y la cláusula general del mismo.
10. El principio de dependencia en la interpretación del agente autorizado.
11. Algunos potenciales principios definitorios del establecimiento permanente que han sido descartados como tales.
12. Algunas breves menciones a los principios que informan al establecimiento permanente a efectos del IVA.

## Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN

Si bien el título propuesto puede parecer pretencioso, el verdadero objetivo del trabajo es científicamente adecuado. La aportación que el presente trabajo intenta realizar no es otra que la de condensar o reducir el instituto del establecimiento permanente en cuanto a su concepto, a un conjunto ordenado de principios generales, cláusulas convencionales, criterios y axiomas jurídicos, con la intención de poder llegar a la esencia del mismo, de manera tal que, a través de su reducción a un armazón jurídico-fiscal de principios básicos, puedan analizarse mejor las situaciones en las que pudiera surgir, o no, un establecimiento permanente, resultando justificada su existencia.

También intentaremos, con la misma finalidad, interrelacionar entre sí todos los principios generales que informan al concepto de establecimiento permanente para que dicho ejercicio teórico nos permita alcanzar conclusiones globales en su estudio. Para todo lo cual, creemos que lo más adecuado es seguir un método puramente discursivo que enlace unas ideas con las otras y permita ir incrementando paulatinamente la riqueza de las conclusiones.

Finalmente, indicar que la pretensión de este trabajo ha sido hallar los elementos que permiten al jurista definir si la situación de hecho que jurídicamente se ve obligado a calificar obedece o no a la existencia de un establecimiento permanente, labor que, sin duda, será más fácil si, como se pretenderá demostrar en el discurso jurídico que sigue, es posible llegar a una correcta interrelación entre los distintos principios generales que informan el concepto de establecimiento permanente en sus distintas modalidades.

El presente trabajo tiene su base fundamental en la ponencia de lectura de mi tesis doctoral en Derecho financiero y tributario realizada en la Facultad de Derecho de Sevilla que fue dirigida por el profesor doctor Antonio CUBERO TRUYO, estando conformado el tribunal que juzgó la misma por los profesores doctores: Fernando PÉREZ ROYO, Clemente CHECA, Rafael NAVAS VÁZQUEZ, Salvador RAMÍREZ y Juan CALERO. A todos los cuales, reitero mi agradecimiento.

## 2. EL GERMEN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO PUNTO DE CONEXIÓN Y COMO SUJETO PASIVO DE LA SOBERANÍA FISCAL; EL PRINCIPIO DE PERTENENCIA ECONÓMICA

El germen teórico del establecimiento permanente es, en nuestra opinión, **el principio de pertenencia cuasipersonal o económica**, que permite a un Estado gravar las rentas vinculadas a una sede de negocios fija en su territorio –el establecimiento permanente–. Dicho principio da fuerza legítima al gravamen del establecimiento permanente por parte del Estado donde se sitúa, puesto que una sede fija de negocios participa de las infraestructuras materiales, del mercado y de los servicios que aquel país pone a disposición de sus residentes (y no residentes establecidos) a través de la recaudación de impuestos directos y personales que tienen en cuenta la capacidad económica de aquéllos, así como sus circunstancias personales. En definitiva, el Estado de la situación grava a los establecimientos permanentes en su territorio porque dichos establecimientos se benefician en alguna medida de sus recursos, que son sufragados por todos los contribuyentes. Es un principio de justicia material. Así pues, podemos encontrarnos con supuestos de hecho en los que la pertenencia económica del sujeto no residente al país de la fuente, por ser excesivamente nimia, no justifique gravamen alguno por parte de aquél. Debemos estar, por tanto, atentos a que el potencial establecimiento permanente alcance un determinado grado de fijeza, un cierto grado de permanencia en el otro Estado del que no es residente para poder justificar la imposición tributaria correspondiente. La referencia conjunta a la fijeza y a la permanencia es deliberada, como más adelante se apreciará, y no puramente aleatoria por cuanto afectan, ambas notas definitorias, al concepto de establecimiento permanente.

Por tanto, el Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante el MCDI OCDE), en lo atinente a la distribución de potestades impositivas, gravita sobre la **teoría de la pertenencia económica** y, por ende, rechaza la llamada **teoría de la realización** que exige únicamente para gravar al sujeto pasivo, en este caso, a través del establecimiento permanente, que éste obtenga ingresos en el país de su situación; mientras que para la **teoría de la pertenencia económica** bastará la integración en la estructura productiva del país, lo que permitirá gravar establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil, siempre que no realicen actividades meramente auxiliares o preparatorias, aun cuando no sea un establecimiento directamente productivo sino un mero centro de costes, si es de aplicación el MCDI OCDE. Por cuanto que, si resulta de aplicación la norma nacional o interna, en tal caso también los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil pueden ser objeto de gravamen español.

Huyendo en nuestra exposición de una excesiva casuística, puesto que son muchas otras las diferencias entre norma convencional e interna, debemos señalar que un primer elemento de discordancia o diferenciación entre el MCDI OCDE y la norma interna española del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) es la adscripción en un mayor grado de la norma interna a la antes denominada **teoría de la pertenencia económica**, puesto que la norma española permite que los lugares que realicen meras actividades auxiliares o preparatorias podrán constituir establecimiento permanente en sede de nuestro IRNR (por ejemplo, almacenes).

Ahora bien, el Estado de situación del establecimiento permanente no logra, a través del llamado **principio de pertenencia cuasipersonal o económica**, suficiente fuerza impositiva como para atraer a

la potencial base imponible del establecimiento las rentas mundiales del sujeto no residente titular, esto es, de su casa central. De ello se induce otro principio importante en la delimitación del establecimiento permanente como concepto jurídico-fiscal, cual es el llamado **principio de fuerza atractiva limitada o analítica**, por el que solamente se atribuirán al establecimiento permanente las rentas obtenidas por el no residente a través del mismo (eso sí, renta mundial, obtenida dentro o fuera del país de situación, lo que es un significativo fenómeno de extraterritorialidad), mas no las rentas obtenidas por el titular no residente sin la intermediación del establecimiento permanente, ni las obtenidas por éste (*i.e.* la casa central) fuera del Estado de situación del establecimiento, ni tampoco las rentas obtenidas por esa casa central no residente dentro del Estado de situación del establecimiento permanente, pero sin vinculación efectiva con el mismo. La posibilidad de existencia de una pluralidad de establecimientos permanentes, ubicados dentro de una misma jurisdicción y dependientes de la misma casa central, ratifica la **prohibición de la vis atractiva incondicional (*force-of-attraction rule*)** y, por consiguiente, refuerza la aplicación al establecimiento permanente del **principio de fuerza atractiva limitada**. También tal circunstancia se erige en una manifestación del fenómeno de personificación fiscal del establecimiento permanente.

En relación con esta cuestión, hay que destacar que incluso en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), donde sí viene rigiendo hasta ahora la tradicional *vis atractiva* del establecimiento permanente, tal regla va a ceder a favor del **principio de vinculación económica efectiva**. En efecto, el ya conocido **Anteproyecto de Ley por el que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del IRNR para adaptarla a la normativa comunitaria**, prevé la desaparición de la llamada *vis atractiva* de los establecimientos permanentes a efectos del IVA, como consecuencia de la modificación operada por la Directiva 2008/8/CE del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE que ha obligado a revisar el artículo 84.2 de la Ley 37/1992, en el sentido de exigir la intervención del establecimiento permanente en la operación para la cual se quiere determinar quién es su sujeto pasivo.

La necesidad comentada de limitar la fuerza impositiva del Estado de la situación a determinadas rentas vinculadas al establecimiento permanente deriva en tres principios puramente operativos, que no materiales o definitorios del concepto, y que son reflejo de la misma necesidad de atracción impositiva limitada. Ellos son:

1. El **principio de empresa separada o principio de empresa independiente**;
2. El **principio de contabilidad separada o método directo**; y
3. La valoración a mercado de las operaciones vinculadas o el llamado, en lengua inglesa, ***arm's length principle***.

El **principio de empresa separada** que afecta al establecimiento permanente tiene su reflejo en la aplicación del mencionado **principio de contabilidad separada**, sistema opuesto al método de cifra relativa, como mecanismo para atribuir beneficio al establecimiento permanente frente a su casa central.

El beneficio atribuible al establecimiento permanente encuentra así su base en la contabilidad propia del establecimiento permanente frente a la estimación del mismo sobre la base de determina-

dos parámetros económicos comparados sobre el total de la empresa, como representa el **método de cifra relativa**.

Debe, además, concluirse que nuestra norma interna acoge el **principio de contabilidad separada**. Así, baste mencionar que el artículo 22 de la Ley del IRNR establece: «(L)os establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a los mismos». Sobre dicha contabilidad es sobre la que se determinará, una vez practicados los correspondientes ajustes fiscales, la base imponible del establecimiento permanente dada la remisión del artículo 17 de la Ley del IRNR a Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Igualmente, el **principio de empresa separada** precisa que las operaciones realizadas entre el establecimiento permanente y su casa central sean valoradas a precio de mercado para evitar que, de manera fraudulenta, se altere el correcto resultado gravable del establecimiento permanente para lo cual establecimiento permanente y casa central son consideradas partes vinculadas a efectos fiscales (*arm's length principle*). Tal vinculación se encuentra así establecida por el artículo 16.2 j) de la LIS que califica como partes vinculadas a una sociedad española y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

Pudiera pensarse que nos estamos distanciando del objeto declarado del presente trabajo, que es el análisis del concepto de establecimiento permanente y no de su régimen tributario. Pero creemos que las reglas o principios que están saliendo a relucir, aun siendo, en algunos casos, criterios de gravamen, resultan fundamentales para calibrar en sus justos términos el sentido de la definición del establecimiento permanente. En este instituto los aspectos relativos a la manera en que va a producirse la tributación resultan datos definitorios (no meramente contingentes o adjetivos) de la fisonomía del establecimiento permanente. Resulta inherente al fundamento de la figura del establecimiento permanente que los aspectos conceptuales estén indisolublemente ligados a los aspectos de su consecuente régimen tributario. La elucubración sobre el sistema exacto de gravamen no puede ser una decantación posterior sino que llega de la mano de la decisión sobre la propia existencia o no del establecimiento permanente.

Los tres principios, reglas o criterios de tributación mencionados, aunque no definitorios del establecimiento permanente, están íntimamente interrelacionados con el **principio de fuerza atractiva limitada o analítica** que es, a su vez, reflejo del **principio de pertenencia cuasipersonal o económica** y, de otro principio, hasta ahora no mencionado: el **principio de co-soberanía fiscal**, por el cual el Estado de la situación del establecimiento permanente y el Estado de la residencia de su casa central comparten el poder tributario sobre el mismo.

No obstante, este último principio regulador del establecimiento permanente (*i.e.* **principio de co-soberanía fiscal**) tiene algunas excepciones, excepciones derivadas de la normativa convencional:

- i) Así, en relación con las rentas derivadas de la navegación internacional, ya sea marítima o aérea, el MCDI OCDE otorga poder tributario exclusivo al país de residencia del establecimiento permanente. Se puede hablar en este caso de un **principio de prevalencia impositiva del Estado de residencia**.

- ii) Por el contrario, en el caso de rentas de artistas y deportistas, se pretende por parte del MCDI OCDE el objetivo contrario, que es preservar el poder tributario del país donde se desarrollan las actividades. Se puede hablar, en este caso, de un **principio de prevalencia impositiva del Estado de la fuente**.

Finalmente, debemos indicar que el **principio de pertenencia cuasipersonal o económica** es de nuevo el germen de un ya ampliamente conocido e identificado fenómeno de «personalización» del establecimiento permanente, que es un elemento caracterizador del establecimiento permanente ampliamente analizado doctrinalmente. Decimos que tal principio es germen de este fenómeno puesto que es la pertenencia económica la que lleva a generar impuestos personales y subjetivos que buscan determinar el beneficio gravable sobre la base tributaria que tenga en consideración circunstancias específicas del sujeto pasivo. La progresiva personificación del establecimiento permanente se manifiesta en las siguientes pautas de su tributación, que resultan numerosas y que meramente relacionamos:

1. El **principio de empresa separada e independiente** del artículo 7.2 del MCDI OCDE y el correlativo **principio de contabilidad separada** o método directo que, frente al llamado método de cifra relativa de negocios o método indirecto o «español», no considera unitariamente a la empresa extranjera cuando se trata de distribuir el beneficio gravable entre distintas jurisdicciones fiscales.
2. El establecimiento permanente en España es gravado por la renta mundial que al mismo pueda ser atribuida y no, exclusivamente, por la renta de fuente española.
3. La existencia de una imposición complementaria sobre la repatriación de beneficios (*Branch profits tax*) y el abono de intereses no deducibles (*Branch level interest tax*).
4. La naturaleza de la imposición del no residente que obtiene rentas en España mediante establecimiento permanente es personal y subjetiva (con la prudencia que este último calificativo debe utilizarse cuando se aplica a sujetos que pueden ser tanto personas físicas como jurídicas), mientras que la imposición del no residente sin establecimiento permanente es normalmente un tributo de carácter real y objetivo.
5. La posibilidad que tiene el establecimiento permanente en España de constituirse en entidad dominante de un grupo consolidado a efectos del IS y de un grupo de entidades a efectos del IVA. Si bien parece que, en la práctica, tal posibilidad tan sólo beneficiaría a las sucursales puesto que el artículo 16.1 de la Ley del IRNR establece que «(L)os activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente cuando éste sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil y se cumplan los requisitos reglamentarios».
6. La posibilidad de que una misma casa central disponga de diversos establecimientos permanentes en territorio español cuando realicen actividades claramente diferenciales y la gestión de los mismos se lleve de forma separada (art. 17 de la Ley del IRNR).
7. En el ámbito del Derecho convencional, otra expresión clara de la personalización del establecimiento permanente es la prohibición de aplicar el **principio de vis atractiva** del esta-



blecimiento permanente. Los CDI obedecen al **principio de fuerza atractiva limitada o principio de vinculación efectiva**, lo que formulado de forma negativa equivale a que el MCDI OCDE ha eliminado la llamada *force of attraction rule*. Este tema ya ha sido anteriormente tratado.

8. La progresiva uniformidad de las reglas de tributación del mismo con independencia de que dependa éste de una persona jurídica o física puesto que le son, en ambos casos, de aplicación, por la remisión normativa realizada por el artículo 18 de la Ley del IRNR, las normas para la definición de la base imponible prevista por el IS. A lo que se añade la eliminación del artículo 14 del MCDI OCDE que regulaba la sede fija de negocios de una persona física no residente en el estado de la fuente. A partir de la eliminación del artículo 14 del MCDI OCDE, tanto personas físicas como jurídicas pueden dar lugar en su operativa a un establecimiento permanente del artículo 5 del MCDI OCDE.
9. A las transacciones realizadas entre el establecimiento permanente y su casa central le son de aplicación las normas de valoración a precios de mercado (*arm's length principle*) previstas por el artículo 16 de la LIS como si un establecimiento permanente dispusiese de personalidad jurídica diferente a su casa central. Este aspecto también ha quedado comentado anteriormente.
10. En nuestra opinión, los comentarios al MCDI OCDE, al igual que nuestra norma interna en el artículo 17 de la Ley del IRNR, permiten la diversidad de establecimientos permanentes puesto que la atribución del beneficio imponible viene determinado por la contabilidad separada y el **principio de vis atractiva** limitada, de manera tal que una empresa extranjera puede ser gravada en España por las rentas que le sean directamente atribuibles a la misma sin mediación de establecimiento permanente e, independientemente, a través de cada establecimiento permanente que realice actividades claramente diferenciales y que la gestión de los mismos se lleve de modo separado.
11. También supone un indicio de la personalización progresiva del establecimiento permanente el que éste, a efectos del IVA y como es definido por dicha norma, es un sujeto pasivo del citado impuesto distinto de su casa central.
12. El artículo 9 de la Ley del IRNR establece un sistema de responsabilidad solidaria aplicable a los pagadores de rentas a no residentes sin establecimiento permanente que no resulta de aplicación a los supuestos en los que se causa establecimiento permanente en territorio español.
13. Por último, es también reflejo de la progresiva personificación del establecimiento permanente la aplicación del **principio de no-discriminación**, de tal manera que, de conformidad con el artículo 24.3 del MCDI OCDE, los establecimientos permanentes de un Estado contratante no podrán ser sometidos a imposición en el otro Estado signatario del convenio de forma menos favorable que las empresas residentes en este último Estado.

Quizá, en cambio, sí merece la pena indicar la existencia de un fenómeno contrario al de la personalización «fiscal» del establecimiento permanente: es el de la dilución de la personalidad jurí-

dica de la filial o de la sociedad vinculada por el cual la sociedad controlada (*Controlled Corporation*) pasa a manifestar elementos caracterizadores del establecimiento permanente. Dicha evolución por la que se busca limitar la personalidad jurídica de la filial se manifiesta en los regímenes tributarios por los cuales el beneficio fiscal es «transparentado» a los socios (transparencia fiscal internacional), por aquellos en los cuales los intereses son reclasificados a retribución del capital (subcapitalización o *thin capitalization*), por la casuística amplia en Derecho convencional, según interpretaciones jurisprudenciales y administrativas por las cuales la empresa asociada que actúa como *commissionaire* de una mandante-empresa vinculada se reputa agente autorizado superando la conocida en el ámbito convenido como **cláusula antiórgano**.

Es decir, la filial de un sociedad no residente no debe, sin otros requisitos, implicar la existencia para esta última de un establecimiento permanente a través de aquélla sino que deberán además cumplirse los requisitos exigidos por la cláusula general de establecimiento permanente o, alternativamente los establecidos por el llamado *the construction of the permanent establishment* o *the agency of the permanent establishment* para que la filial se erija en establecimiento permanente de su matriz. Por tanto, la llamada **cláusula antiórgano** recogida en el MCDI OCDE pretende preservar la personalidad jurídica independiente de la filial frente a su matriz en el puro ámbito tributario. Evidentemente, no observamos la pertinencia de la aplicación de la **cláusula antiórgano** en aquellos supuestos en los cuales el vehículo de inversión en el país de ubicación del establecimiento permanente carece de personalidad jurídica propia, como UTE, determinadas fórmulas de *joint venture*, comunidades de bienes, *partnerships*, etc.

Otra manifestación importante del fenómeno de dilución fiscal de la personalidad jurídica de la sociedad vinculada o empresa asociada es, sin duda, el **principio de dependencia** al que más adelante nos referiremos y que está actuando fuertemente con efecto limitativo de la **cláusula antiórgano** mencionada.

### 3. UNA PRIMERA EVOLUCIÓN DEL PRINCIPIO DE PERTENENCIA ECONÓMICA: EL RELAJAMIENTO DEL ELEMENTO PERSONAL EN LA DEFINICIÓN GENERAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En este repaso de los principios inspiradores del instituto del establecimiento permanente, tiene singular importancia recalcar el hecho de que el comentado **principio de pertenencia cuasipersonal o económica**, sobre el que se construye la justificación material del gravamen en el Estado de situación del establecimiento permanente, ha ido exigiendo cada vez menos implicación del elemento personal del concepto de establecimiento permanente, así como del elemento de fijeza del mismo; ello debido, en parte, a la rápida evolución tecnológica.

Así pueden entenderse las recientes modificaciones de los comentarios al Modelo de Convenio derivadas del tratamiento fiscal del comercio electrónico propuesto por la OCDE y la asimilación consolidada de la llamada **cláusula de Use of Substantial Machinery**, aceptando que la utilización de maquinaria en el territorio de un Estado pueda erigirse en un supuesto de establecimiento permanente

por constituir este equipo un lugar de negocios (*Machinery or equipment of the permanent establishment*). La cláusula de *Use of Substantial Machinery* ha supuesto, en cierto modo, una relajación del elemento personal del establecimiento permanente, así como un alejamiento de la teoría conocida en la doctrina comparada como *base approach o base theory*, que el párrafo 5 de los comentarios al MCDI OCDE ha finalmente desterrado del ámbito del Derecho convencional, por la que se exigía que el utillaje empresarial quedase fijo al suelo para disponer de un «un lugar fijo de negocios» susceptible de convertirse en establecimiento permanente, es decir, inmovilizado al mismo, sustituyéndose tal idea primigenia por la de permanencia del utillaje en un lugar determinado como con mayor flexibilidad, como expresa literalmente el mismo párrafo 5 de los comentarios al artículo 5 del MCDI OCDE. Sin embargo, este extrañamiento del elemento personal del concepto de establecimiento permanente en la imposición del establecimiento permanente no ha sido compartido en el ámbito de la imposición indirecta, puesto que en el IVA se sigue exigiendo para la constitución de un establecimiento permanente el cumplimiento del llamado por la jurisprudencia comunitaria **principio de consistence minimale**, por el que resulta necesario que concurran los suficientes medios materiales y humanos. Un acercamiento entre ambas posturas, a efectos de imposición directa e indirecta, resultaría, sin duda, deseable.

#### 4. UNA SEGUNDA EXPRESIÓN DE LA PERTENENCIA ECONÓMICA: LA MAYOR PREPONDERANCIA DEL ELEMENTO DE PERMANENCIA TEMPORAL SOBRE EL DE FIJEZA GEOGRÁFICA PERO LA TODAVÍA NECESARIA PRESENCIA FÍSICA; LAS PARTICULARIDADES DE VINCULACIÓN FÍSICA DEL AGENTE AUTORIZADO

En nuestra opinión, otra expresión de la aplicación del tan mencionado **principio de pertenencia económica o vinculación efectiva** debe suponer que la permanencia en el tiempo pueda compensar el eventual déficit de fijeza geográfica, siendo, como hemos comentado a lo largo del trabajo, la fijeza geográfica y la temporal, dos conceptos que deben complementarse adecuadamente en cada supuesto de hecho de manera que pueda razonablemente concluirse sobre la existencia de establecimiento permanente cuando se denote una fuerte vinculación económica de la actividad desarrollada con el país de la fuente (pertenencia económica).

Sin embargo, el principio que no debe en caso alguno ceder en la conceptualización del establecimiento permanente es el **principio de presencia física en el país de la fuente**, ya sea ésta móvil o automática a través de la maquinaria correspondiente. Ni siquiera, en nuestra opinión, cuando el MCDI OCDE no reclama al agente dependiente que causa establecimiento permanente que, a su vez, esté establecido en el Estado de situación, se debe exceptuar la realización física de la correspondiente intermediación mercantil en el país de la fuente o, al menos, una permanencia suficiente en el mismo. Lo contrario significaría no sólo acabar con el **principio de presencia física** sino, adicionalmente, derogar un principio fundamental del comercio internacional como es el **principio de no gravamen del comercio internacional por impuestos directos**, exceptuada la existencia de establecimiento permanente (**criterio de establecimiento permanente** como punto de conexión). Así pues, en relación con el agente dependiente autorizado, podríamos entender que más que una excepción al **principio de presencia física en el país de la fuente**, éste podría obedecer en su conceptualización como establecimiento permanente a una **regla especial de desvinculación relativa del Estado**

**de situación**, por cuanto que no se exige ni que la empresa mandante disponga de un lugar fijo de negocios en aquél ni que el agente sea residente fiscal en el mismo. Consecuentemente, tampoco es preciso que el agente dependiente disponga de un lugar fijo de negocios en el Estado impositor (aunque sí a efectos del IVA).

Si hemos señalado que el elemento temporal (la verificación del grado de permanencia) viene ganando terreno a la fijeza geográfica, como elemento físico, en la definición jurídica del establecimiento permanente, tal circunstancia no afecta a las obras o proyectos de construcción o instalación que obedecen desde siempre a **un test o principio de duración** puesto que, al no tener éstas, por esencia, carácter indefinido, la norma interna o el CDI aplicable fijarán el plazo temporal de extensión de la obra para causar establecimiento permanente. Por otro lado, las obras y similares no han rebajado, en nuestra opinión, la exigencia de presencia física en el país de situación de la misma por cuanto se erigen en un supuesto de exclusión del principio identificado por la doctrina comparada del *to serve the business activity, not to be subject to business activities* (SKAAR), que más adelante mencionaremos. De hecho, la ampliación de su supuesto de hecho en 2003 por la cual pasaban a constituir establecimiento permanente las actividades de supervisión y planificación no realizadas por constructor de la obra exige que dichas labores sean realizadas en la obra, *on-site* en terminología del MCDI OCDE, lo que ha supuesto en nuestra opinión una nueva manifestación del **principio de presencia física**.

No obstante, cuánto debe permanecer el utillaje empresarial del potencial sujeto pasivo no residente en el Estado de situación posible del establecimiento permanente para que un lugar de negocios pueda convertirse en fijo, no queda aclarado ni por el MCDI ni por la norma interna cuando ésta resulta aplicable. Ambas normas, exclusivamente, fijan un plazo para causar establecimiento permanente a las obras o proyectos de construcción o instalación: el anteriormente denominado **test de duración**. En relación con esta materia, entendemos y defendemos que el plazo fijado por el CDI aplicable para causar establecimiento permanente como obra o proyecto de construcción o instalación no puede erigirse en elemento integrador de la norma que regula la definición general de establecimiento permanente puesto que, en tal materia, entendemos que debe operar el **principio de proscripción de la analogía** para extender el hecho imponible que contiene nuestra LGT puesto que, si bien coincidimos con interpretaciones tendentes a ubicar la aplicación del citado principio a sus justos términos, creemos que la definición de establecimiento permanente es un expediente tan determinante de la sujeción tributaria que entraría en el núcleo duro de la definición del hecho imponible y, por consiguiente, en el ámbito en el que con mayor prudencia deben observarse las limitaciones a la integración analógica.

Así pues, podemos concluir que:

1. En relación con la definición o cláusula general del establecimiento permanente, debe instarse **un test de permanencia** por el cual serán las características y naturaleza de la propia industria o negocio ejercido lo que determinará la existencia de un establecimiento permanente y cuál será el necesario ciclo económico para tal fin. Todo ello sobre la base de un mero **criterio intencional**, reconocido, al menos, en Derecho convencional, por el cual se debe atender más a la intencionalidad del empresario de que su actividad tenga un carácter permanente o indefinido que al hecho de que, finalmente, la realidad vital o económica lo

permita, o en su caso, lo impida. Vemos aquí necesarias concomitancias de este **criterio intencional** con la realidad jurídica de que el empresario en el IVA lo es desde que, por actos inequívocos, manifiesta su voluntad de serlo, pudiendo obtener la devolución del citado impuesto soportado con anterioridad al inicio efectivo de la actividad.

2. En cambio, en relación con las obras y proyectos de construcción o instalación, será un **test de duración** el que defina la existencia de un establecimiento permanente. La duración es un elemento determinante de este tipo de establecimiento permanente que frente a la imposible permanencia, dado su marcado carácter temporal que le excluiría del concepto de establecimiento permanente, se erige en una victoria del estado de situación del establecimiento permanente frente al principio general de preponderancia tributaria del Estado de residencia. Creemos en la bondad jurídica de la interpretación por la cual la no aplicación a las obras y proyectos como establecimiento permanente de la **presunción de carácter indefinido**, que sí aplica a la cláusula general, es el origen de la reenumeración operada tras 1977 en el MCDI de la OCDE por el que se atribuyó un apartado específico a las obras y similares saliendo de la enumeración ejemplificativa del artículo 5.2 de tal manera que, en nuestra opinión, se intentaba salvar la necesidad de que las obras y similares cumplieran con los requisitos de la cláusula general en cuanto a la permanencia en el tiempo y aún cuando no se superase el umbral temporal marcado en el CDI, se pudiera causar establecimiento permanente. Con la reenumeración hecha, es claro que la superación del plazo temporal es más el único requisito constitutivo de esta modalidad de establecimiento permanente si se cumplen el resto, eso sí, de requisitos exigidos por la definición general de establecimiento permanente. Más adelante volveremos sobre los principios que, en nuestra opinión, informan las relaciones e interacción entre la cláusula general de establecimiento permanente y las obras y similares como supuesto constitutivo de establecimiento permanente.

Finalmente, conviene señalar que los últimos comentarios añadidos en 2008 al MCDI OCDE han previsto la relajación, en caso de ser pactado entre los países signatarios de un CDI, del **principio de presencia física** para los supuestos de prestaciones de servicios en los que no se cause establecimiento permanente en el sentido habitual de los apartados 1 al 3 del artículo 5; pero sí se observe, además de otros requisitos, una presencia considerablemente extendida en el país de la fuente, mediante la aplicación del método de días de presencia física (*days of physical presence method*) en la prestación del servicio por parte de la correspondiente persona física en representación de la empresa no residente o directamente por el propio empresario o profesional no residente.

En nuestra defensa del **principio de no gravamen del comercio internacional por impuestos directos**, del **principio de pertenencia económica** y del **principio de presencia física** entendemos que la consideración de las *web sites* como establecimientos permanentes supondría una reacción contradictoria o adversa: volver al **principio de tributación en el país de residencia del pagador de la renta** y subvertir el **principio de pertenencia económica**, puesto que este último se basa en el hecho de que el contribuyente en cuestión, en este caso la empresa no residente operadora en Internet, haga también uso de los servicios públicos que una determinada colectividad nacional financia a través de la imposición de sus residentes fiscales y no residentes establecidos, lo cual no concurre obviamente en el supuesto.

## 5. LA UNIDAD DE OBRA COMO MANIFESTACIÓN DEL CRITERIO DE COHERENCIA COMERCIAL Y GEOGRÁFICA

Siguiendo el hilo discursivo, no debe rechazarse a nuestro juicio la existencia de lugares fijos de negocio instalados en plataformas flotantes o vehículos de transportes; si hay permanencia en el tiempo, claro está. Y tampoco debe rechazarse la condición de lugares fijos de negocio a aquellos que van trasladando su ubicación. En este sentido, los comentarios al MCDI OCDE permiten extraer criterios para concluir sobre la existencia de un lugar de negocios «fijo» aun cuando pueda estar dotado de una cierta movilidad. Para que en estos casos exista establecimiento permanente, será preciso que concurra una mínima «coherencia comercial y geográfica». El **criterio de coherencia comercial y geográfica** desarrollado por la OCDE permite superar el escollo histórico de identificar a la fijeza con la inmovilidad y, en cambio, no con la permanencia. En el trabajo hemos ahondado en el significado jurídico de ambos términos, coherencia comercial y coherencia geográfica.

Pues bien, el **criterio de coherencia comercial y geográfica** que alumbra el concepto de establecimiento permanente tiene una peculiar y profunda aplicación en el **concepto jurídico de unidad de obra**, a los efectos de determinar cuándo las obras o proyectos de construcción o instalación constituyen establecimiento permanente. En síntesis, una obra deberá considerarse una unidad a condición de que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico, aun cuando se firmen varios contratos e incluso si los pedidos o encargos empresariales o profesionales son realizados por distintos clientes. El **concepto jurídico de unidad de obra** únicamente es aplicable por norma en la esfera convencional y también ha sido exigido por la propia Administración tributaria a efectos del IVA a través de varias contestaciones a consultas. El actual Texto Refundido de la Ley del IRNR carece de criterio alguno sobre la cuestión analizada, es decir, no acoge el **criterio convenido de unidad de obra**, con lo que ello pudiera implicar. No obstante, el fenómeno que prevemos más intenso a futuro es, sin embargo, el inverso al deseable técnicamente por cuanto se adivina una función integradora en este aspecto de los comentarios al MCDI OCDE en relación con la norma interna cuando el mecanismo técnicamente correcto hubiera sido el contrario, es decir, que salvada la aplicación del **principio de calificación autónoma de convenios**, de no disponer éstos de calificación jurídica específica del elemento tributario de que se trate, sea la norma interna en cuestión, en nuestro caso, la que integrara interpretativamente la norma convencional.

Finalmente, señalar que no consideramos correcto aplicar una solución analógica por la cual la combinación de varias obras de construcción o instalación que individualmente no constituyen establecimiento permanente no puedan constituirlo conjuntamente en aplicación extensiva del apartado 4 f) del artículo 5 por el cual a dicha solución se llega en el caso de lugares de negocios auxiliares. Varios son los argumentos que nos animan a tal conclusión: i) las dificultades que vemos a recursos integradores de naturaleza analógica en todos los aspectos tocantes a la definición de establecimiento permanente por cuanto que afectan muy de cerca a la configuración del hecho imponible en su función de punto de conexión tributario puesto que, de no existir establecimiento permanente, la renta no se gravaría o se gravaría de otra manera; ii) por cuanto consideramos acertado técnicamente en el cómputo del umbral temporal de las obras para constituir establecimiento permanente, la adición de proyectos sucesivos (no tendría sentido la adición de los simultáneos), una vez sea posible demostrar una coherencia comercial y geográfica suficiente para identificar un único proyecto empresarial.

## 6. LA EFICACIA RETROACTIVA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En consecuencia (seguimos hilvanando nuestro discurso), si la permanencia, unida a cierta vinculación física al territorio de la fuente, tiene una dimensión netamente temporal, podrá ocurrir que lo nacido como limitado en el tiempo adquiera, por su propio devenir histórico, un carácter indefinido. Sobre la base de ello, el establecimiento permanente obedece al **principio de eficacia retroactiva**; es decir, la constitución sobrevenida de un establecimiento permanente implica su consideración como tal desde el primer día, con carácter retroactivo. Tal principio podrá dar lugar, sin dudas, en supuestos de falta de planificación temporal, a laboriosas y quizás costosas regularizaciones tributarias.

## 7. LA NO CONFUSIÓN ENTRE EL LUGAR FIJO DE NEGOCIOS QUE CONSTITUYE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LOS ELEMENTOS AFECTOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA; LAS EXCEPCIONES A DICHA REGLA

Por otro lado, no debe confundirse el lugar fijo de negocios que constituye el establecimiento permanente, como elemento afecto al funcionamiento de la empresa, con el objeto propio de la actividad (salvo en aquellos supuestos en los cuales una obra de construcción, instalación o montaje causa establecimiento permanente en el país de su situación, donde el objeto de la actividad y el lugar de desarrollo pueden coincidir). Tal característica definida por el profesor SKAAR como *to serve the business activity, not to be subject to business activities*, podría, en nuestra opinión, ser elevada a la condición de principio inspirador del concepto de establecimiento permanente. Así, por ejemplo, no pueden catalogarse los inmuebles a disposición de sujetos pasivos no residentes como establecimientos permanentes de manera automática porque se corre el riesgo de suponer que el objeto de la actividad empresarial (pensemos en locales o viviendas arrendados) representa de suyo «lugar fijo de negocios». Y mencionamos el caso de los inmuebles arrendados, puesto que, a efectos del IVA, es quizás el único supuesto de entre los enumerados por la norma que no cumple con el citado principio *to serve the business activity, not to be subject to business activities* que, dicho sea de paso, no ha sido formulado doctrinalmente a efectos del mencionado impuesto. También podemos adivinar la excepción a dicho principio en las obras y proyectos de construcción o instalación puesto que serán dichas obras las que constituyan en sí el establecimiento permanente confundiendo el objeto de la actividad con el lugar de negocios. Es decir, no será precisa la existencia de otro lugar de negocios distinto de la obra o similar para causar establecimiento permanente.

## 8. EL PRINCIPIO DE NO DISCRIMINACIÓN APLICADO AL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Con la finalidad de determinar los supuestos de establecimiento permanente, podemos concluir, en varios casos, que el **principio de no-discriminación** establecido por los CDI resulta aplicable entre los residentes españoles y los no residentes bajo la cobertura de dicho CDI; pero tal principio no resulta predicable entre los sujetos residentes en un país con convenio y los residentes en un país sin con-

venio a los que se aplica directamente la normativa nacional. Es evidente que estos últimos no pueden invocar el principio de no-discriminación por resultar gravados de manera más intensa que los no residentes que disfrutaban de convenio pero, asimismo, cabrá la posibilidad de que existan en los CDI supuestos de establecimiento permanente más amplios, con la correspondiente atracción de sus rentas a la jurisdicción española, que los previstos por la normativa interna española. Y, en estos supuestos, no cabrá aducir el **principio de no-discriminación** proclamado con una virtualidad distinta en el convenio. Todo ello sobre la base de otros dos principios importantes en Derecho tributario internacional y, en concreto, para la definición de establecimiento permanente, aunque no aplicables a éste en exclusiva, los cuales son: 1) el **principio de prioridad de los tratados internacionales como fuente del derecho**, que puede conducir a que el convenio, a pesar de su marcado carácter finalista (eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal), establezca condiciones tributarias más onerosas que las recogidas por la norma interna; y 2) el **principio de calificación autónoma de los CDI**, que supondrá en nuestro caso que sea el CDI aplicable el que deba definir el concepto y los supuestos de establecimiento permanente. Sin embargo, sí podría haber, como ocurre con algunos convenios suscritos por España, que se aplique la **cláusula de nación más favorecida**, de tal manera que si España firmase un CDI posterior al que recogiese la citada cláusula y que implicase una menor amplitud del concepto de establecimiento permanente, la redacción del citado nuevo convenio, en este aspecto, sería aplicable a la relación bilateral de España con el país con el que suscribió el primer CDI y con el que pactó la **cláusula de nación más favorecida** (obviamente, tampoco la **cláusula de nación más favorecida**, por ser norma convencional, se aplica para aquellos supuestos en que la norma nacional interna española pase a prever mejores condiciones, en cuanto a la restricción del concepto de establecimiento, que el CDI en cuestión).

## 9. PRINCIPALES REGLAS RECTORAS DE LA INTERACCIÓN ENTRE LAS PRINCIPALES MODALIDADES DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA CLÁUSULA GENERAL DEL MISMO

No podemos dejar de enunciar los criterios jurídicos que, en nuestra opinión, identificamos como reglas rectoras de la relación e interacción entre la cláusula general del establecimiento permanente y las dos principales modalidades de establecimiento permanente cuales son las obras y similares y el agente dependiente autorizado. Dichos principios son en relación con las obras, el **criterio de preferencia** y, en relación con el agente dependiente, el **criterio de alternancia**.

- En relación con las obras o proyectos de construcción o instalación, el artículo 5.3 del MCDI dedicado específicamente a tales actividades, tiene absoluta preferencia sobre el artículo 5.1 en el que se consagra el concepto general o abstracto de establecimiento permanente. En este caso, la norma especial prevalece sobre la norma general. El artículo 5.3 es, por tanto, *lex specialis*. Todos los componentes de la definición general del establecimiento permanente se hallan presentes en el concepto que deriva de la aplicación del artículo 5.3, puesto que no cabe duda de que las obras representan un lugar de negocios, no cabe duda de que se trata de un lugar de negocios fijo desde el punto de vista geográfico (la fijeza geográfica es compatible con el desplazamiento de las obras cuando las circunstancias pro-



pías de la naturaleza de las mismas así lo determinan) y no cabe duda de que en él se desarrolla una actividad empresarial. Las obras son una categoría de establecimiento permanente que cumple con las condiciones establecidas en la cláusula general, con la única especificación del factor temporal. Por tanto, el artículo 5.3 se limita a desligarse del concepto general por lo que respecta al requisito de la fijeza temporal, cuyo examen sigue sus particulares cánones. Sólo en este terreno puede decirse que el artículo 5.3 se impone y anula al artículo 5.1 obteniendo la preferencia que reclamamos para el mismo.

Dicho sea de paso, en la interacción dada entre la definición general de establecimiento permanente y las obras y similares como tales, algo más las distingue y permite ratificar el **criterio de preferencia de las obras** sobre el concepto general antes enunciado, puesto que hemos entendido que en el concepto general de establecimiento permanente, el elemento intencional en el carácter indefinido de la actividad empresarial se presume, mientras que las obras y similares como establecimiento permanente no aplican **presunción de carácter indefinido** alguna, que sí aplica al resto de modalidades de establecimiento permanente, en especial a la modalidad general del mismo del artículo 5.1 del MCDI OCDE.

- En relación con el agente dependiente autorizado, la cláusula general del establecimiento permanente físico del apartado 1 del artículo 5 resulta prioritaria respecto de la regulación del agente dependiente autorizado del apartado 5 del mismo artículo. No obstante, en el caso de inexistencia de establecimiento permanente físico, el agente dependiente autorizado es alternativo a aquél por lo que habrá que analizar su existencia o no. Según se señala en el mencionado párrafo 35 de los comentarios al artículo 5 del MCDI OCDE, «conviene tener en cuenta que el apartado 5 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 por el apartado 4), no será necesario demostrar que la persona autorizada cumple las condiciones del apartado 5». En el supuesto de que ya se disponga por la empresa no residente de establecimiento permanente en el sentido de los apartados 1 (definición general de establecimiento permanente) y 2 (relación no exhaustiva de establecimientos permanentes) del artículo 5 del MCDI OCDE, no será preciso plantearse ni demostrar que existe una persona autorizada para concluir contratos en nombre de la empresa para considerar la existencia de un establecimiento permanente en el otro Estado contratante. Cuestión distinta será que el agente dependiente autorizado que no se encuentra vinculado a establecimiento permanente físico, ex artículo 5.1 ó 5.2, pueda conllevar, en su defecto, que la empresa no residente disponga de establecimiento permanente en el otro Estado contratante. Puesto que en tal caso, la prioridad de los artículos 5.1 y 5.2 frente al apartado 5 del mismo artículo quebrara, jugando exclusivamente el denominado por nosotros **criterio del alternancia** (y el **principio de fuerza atractiva limitada** como mecanismo general de atribución de rentas). Tal reflexión debiera conducir, por consiguiente, a considerar que en el supuesto en el que un establecimiento permanente físico (definición general de establecimiento permanente y obras de construcción, instalación o montaje) de una empresa no residente coincida en el territorio del otro Estado contratante con un agente dependiente no vinculado a aquel establecimiento permanente, existen, al menos, y en el ejemplo propuesto, dos establecimientos permanentes de la empresa no residente: uno constituido por el establecimien-

to permanente físico y otro por el propio agente dependiente. Por mor del **principio de fuerza atractiva limitada**, los establecimientos permanentes, sean agentes autorizados o establecimientos físicos, actúan como distintos centros de atribución de rentas si la gestión es separada y la actividad suficientemente diferente, hasta el punto de que se impide la compensación recíproca de sus rentas (art. 17.2 de la Ley del IRNR).

## 10. EL PRINCIPIO DE DEPENDENCIA EN LA INTERPRETACIÓN DEL AGENTE AUTORIZADO

El concepto de agente dependiente es un concepto de Derecho convenido que no debe buscarse en la ley nacional, sea ésta fiscal o de otra rama del Derecho, por cuanto que en este aspecto juega el **principio de calificación autónoma** de los convenios.

Resulta evidente que el agente autorizado para contratar en nombre de su mandante no residente debe cumplir con el **principio de dependencia** que, en este específico caso, reviste una doble vertiente legal y económica. Aspecto más discutido es que el agente autorizado y dependiente que causa establecimiento permanente, bajo la aplicación del MCDI OCDE, deba circunscribir su actuación para causar establecimiento permanente al ámbito de la representación directa, es decir, que deba actuar en nombre y por cuenta ajena. De ser así, el representante indirecto que actúa en nombre propio pero por cuenta ajena sin impactar inicialmente en la esfera obligacional de su mandante no constituiría establecimiento permanente aun cuando tuviese una naturaleza dependiente en el doble ámbito, jurídico y económico.

El **principio de dependencia** que se manifiesta, a efectos convencionales, en la esfera jurídica y económica, tiene a nuestro entender un estatus equivalente, de manera tal que perdida una se pierde la condición de agente independiente y, por tanto, se puede optar, con posibilidades, a causar establecimiento permanente.

La dependencia legal se apoya en el grado de control exhaustivo del mandato o comisión por parte del comitente no residente, de tal manera que la dependencia (tanto legal como la económica) es la gran limitadora de la ya analizada **cláusula antiórgano** y, por tanto, manifestación del fenómeno que hemos dado en llamar «dilución de la personalidad jurídica de la empresa asociada».

En cuanto a los criterios que definen la dependencia económica, resulta claro que afectarán a la falta de asunción de riesgo empresarial y a la existencia de un único cliente o de un número escaso de los mismos.

No obstante lo anterior, hemos querido ver como salida a tal situación, a los efectos de prevenir la constitución de un establecimiento permanente, la posibilidad de acreditar la independencia económica sobre la base de una correcta política de precios de transferencia incluso recurriendo a la suscripción de acuerdos previos de valoración con la Administración tributaria, APAS en terminolo-

gía anglosajona, de tal manera que será difícil reputar la dependencia económica que desencadena el establecimiento permanente cuando entre mandante y agente se aplican rigurosos criterios de mercado que, necesariamente, implicarán la asunción de riesgo empresarial por este último puesto que, tampoco es extraño a mercado, la existencia de empresas de mono-cliente.

En cuanto a la necesidad de que el agente dependiente sea representante directo en ámbito del Derecho continental para causar establecimiento permanente, descartándose por tanto el denominado en la práctica internacional como *commissionaire* para tal fin, adscribimos nuestra opinión a la de aquellos que así lo entienden por ser el elemento común para evitar **conflictos asimétricos de norma**, entre países de tradición jurídica anglosajona y aquellos de Derecho civil, que será preciso que el agente jurídicamente vincule a su mandante para que pueda existir establecimiento permanente, supuesto que no concurre en la representación indirecta por la que el agente actúa en su propio nombre.

Finalmente, en cuanto a este aspecto, señalar que la norma interna española si bien no entra a requerir la dependencia ni legal ni económica del agente, parece que no puede discutirse que obedezca al criterio antes señalado por el que causa establecimiento permanente exclusivamente aquel que actúa en nombre y por cuenta del contribuyente, esto es, el representante directo. Pudiera la comparativa entre la norma interna española en este aspecto y una interpretación restrictiva del MCDI OCDE por el que un representante indirecto o *commissionaire* causase establecimiento permanente, servir para ilustrar lo anteriormente comentado por lo cual el no residente con cobertura convencional no pudiera apelar al **principio de no-discriminación** para aplicar la norma nacional, menos amplia en este aspecto, por cuanto el mismo no aplica al binomio residente sin convenio –residente con convenio sino al constituido por residente con convenio– residente fiscal.

## 11. ALGUNOS POTENCIALES PRINCIPIOS DEFINITORIOS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE QUE HAN SIDO DESCARTADOS COMO TALES

De la misma manera que se ha procurado recopilar y postular en este trabajo los diversos principios que afectan al instituto jurídico fiscal del establecimiento permanente, también se ha descartado expresamente la identificación de algunos otros en la definición del establecimiento permanente. En este sentido, puede mencionarse que no consideramos la existencia de presunción alguna de inexistencia de establecimiento permanente en el caso del agente dependiente autorizado, puesto que entendemos que a ello no habilita la previsión del párrafo 32.5 de los comentarios cuando disponen que «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». Queremos dejar indicado que ello no implica apostar en todo caso por una interpretación estricta o literal de los términos del artículo 5.5, ni mucho menos construir una especie de presunción de inexistencia de establecimiento permanente, salvo prueba en contrario; lo que debemos propugnar, en este caso, es una mera interpretación prudente y responsable del alcance de la cláusula de agencia como establecimiento permanente.

Asimismo, hemos descartado la posibilidad de aplicar una **interpretación iusdem generis** del concepto de establecimiento permanente sobre el punto de partida de la relación no exhaustiva de potenciales establecimientos permanentes contenida en el artículo 5.2 del MCDI OCDE. Tal intento se cifraría, de forma poco afortunada jurídicamente, en intentar extraer del citado listado una definición o notas comunes de establecimiento permanente de tal manera que sólo causasen establecimiento permanente los lugares que guardasen cierta similitud con los enumerados en el artículo 5.2 del MCDI OCDE. Nuestra comprensión del artículo 5.2 es muy precisamente la contraria, basada en su conceptualización como **presunción iuris tantum**, por cuanto que no cabrá causar establecimiento permanente ni aun cuando se esté en uno de los supuestos enumerados por el artículo 5.2, salvo que se cumpla con los requisitos establecidos por la definición general del establecimiento permanente. Hemos reseñado, como ejemplo de tal conclusión, la sucursal que se erige en modelo por antonomasia de establecimiento permanente pero para la que no bastará a efectos de causar establecimiento permanente con el hecho jurídico de quedar registrada mercantilmente si no cumple con los requisitos definidos por el artículo 5.1 del MCDI OCDE, por ejemplo, disponer de un lugar fijo de negocios y de medios humanos, en su caso, o mecánicos (como hemos visto) o de una conjunción de ambos.

## 12. ALGUNAS BREVES MENCIONES A LOS PRINCIPIOS QUE INFORMAN AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A EFECTOS DEL IVA

Llegados a este punto y dejando de ceñirnos al ámbito de la imposición directa, el tan traído en otros tiempos **principio de estanqueidad de los tributos** también sale a relucir en nuestros días en el proceso de delimitación del establecimiento permanente, puesto que permite considerar la existencia de un concepto del mismo a efectos del IRNR (ya sea con cobertura o no de CDI) y de otro concepto, no exactamente coincidente, a efectos del IVA.

Así, es posible, el que quepan sendos conceptos de establecimiento permanente a efectos de los impuestos, directos o los indirectos que es una conclusión acaso indeseable, pero indiscutible que marca la práctica diaria en la aplicación del citado instituto jurídico. Otra cuestión es, a pesar de tener que reconocer este **principio de estanqueidad tributaria** entre los conceptos de establecimiento permanente del IRNR y del IVA, que no sea posible trasladar de entre los distintos corpus legislativos mencionados (IRNR, CDI e IVA) los criterios que coherentemente resulten de aplicabilidad común, siempre que no supongan una integración analógica proscrita. Se trataría, pues, de una mera interpretación coordinada en la medida de lo jurídicamente factible.

Precisamente a efectos del IVA y de la aplicación de la existencia o no de establecimiento permanente como criterio para la localización del hecho imponible en las prestaciones de servicios, alguna doctrina, sobre la base de los pronunciamientos de la jurisprudencia comunitaria, ha querido ver la consagración de un **principio de vinculación razonable** como exigencia reforzada al instituto del establecimiento permanente, puesto que sólo en dicho supuesto en el que la aplicación del concepto de establecido conlleve una solución *razonable* desde un punto de vista fiscal, deberá prevalecer como criterio de conexión entre los Estados miembros, frente a la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, que sería el punto de conexión prioritario en este impuesto.

No obstante lo anterior, desde nuestra perspectiva, en los asuntos judiciales en los que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha empleado esas expresiones exigiendo una «solución razonable», no advertimos más que la aplicación del **principio de consistencia mínima**, lo cual relativiza la supuesta carga de acreditar la razonabilidad, razonabilidad que, por otra parte, siempre debe ser reclamada de los órganos judiciales. El **principio de consistencia mínima** es aquel por el que resulta imprescindible, para causar establecimiento permanente a efectos del IVA, que concurren medios materiales y humanos. Por tanto, en el IVA no cabe la existencia de establecimientos permanentes meramente electrónicos o automáticos. Y es también por ello, por lo que el IVA descarta, en su actual interpretación, la aplicación de la **cláusula de Use of Substantial Machinery**, ya mencionada.

Asimismo, ante la posibilidad de que una filial se configure como establecimiento permanente de su matriz a efectos del IVA, resulta claramente exigido el cumplimiento no solamente del **principio de consistencia mínima** por parte de aquélla, sino además el cumplimiento de un **principio de dependencia** por el que resulte acreditada la ausencia de autonomía contractual de la filial así como la ausencia de independencia derivada de la estructura de sus fondos propios. Es quizás otra manera de formular la falta de independencia legal y económica que exige el MCIDI OCDE para que el agente se convierta en dependiente y, por ende, en establecimiento permanente. El **principio de dependencia**, formulado como tal para el IVA, pero exigido también por el MCIDI OCDE en otros términos de similar significado, haría ceder a la tan traída **cláusula antiórgano** que únicamente se halla formulada en Derecho convencional pero que es aplicada administrativamente, en algunos casos, en sede del IVA.

## Bibliografía

- ALBI IBÁÑEZ, RODRÍGUEZ ONDARZA, RUBIO GUERRERO [1991]: «¿Establecimiento permanente o filial? Aspectos fiscales». *Actualidad Tributaria*. Número 2.
- BAENA AGUILAR, CALDERÓN CARRERO, GARCÍA PRATS, LETE ACHIRICA, MARTÍN JIMÉNEZ [1999]: *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Civitas.
- CARMONA FERNÁNDEZ, CALDERÓN CARRERO, MARTÍN JIMÉNEZ, TRAPÉ VILADOMAT [2007]: *Convenios Fiscales Internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*. Editorial CISS.
- CARMONA FERNÁNDEZ, CISNEROS GUILLÉN, PÉREZ RODILLA, SERRET DE MURGA [1992]: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa*. Editorial CISS.
- [1995]: *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa (de 1992 a 1994)*. Editorial CISS.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente [1998]: «Tributación de no residentes». En *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*. Editorial Comares.
- CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (dir.) [2001]: *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales.
- DÍAZ YANES, LÓPEZ-SANTACRUZ, TOMÉ MUGURUZA y UCELAY SANZ [1996]: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Editorial CISS.

- ELVIRA BENITO, David [2000]: «El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria». *Impuestos*. Número 2.
- [2007]: *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*. Tirant lo Blanch.
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo [1995]: «La aplicación del concepto de establecimiento permanente a las obras de construcción, instalación y montaje», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Número 236.
- [1995]: «Construction Works as Permanent Establishment in Spain». *European Taxation*. January.
  - [1996]: *El establecimiento permanente. Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*. Tecnos.
  - [1997]: «Asscher, o la expansión del principio comunitario de no-discriminación en materia tributaria», *Revista española de Derecho Financiero*. Número 94. Civitas.
- GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, Francisco Adolfo [2010]: *El concepto tributario de establecimiento permanente*. Editorial Comares. Granada.
- HUSTON, John y WILLIAMS, Lee [1993]: *Permanent establishment*. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer.
- ROSEMBUJ, Tulio [1997]: «La pertenencia personal y económica en el IRPF e IS. Residencia. Fuente. Establecimiento permanente». *Impuestos*. Número 1.
- [1998]: *Fiscalidad Internacional*. Marcial Pons.
  - [2001]: *Derecho Fiscal Internacional*. El Fisco.
- RUIZ GARCÍA, José Ramón y CALDERÓN CARRERO, José Manuel (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.
- SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA, LOZANO SERRANO [1995]: «El concepto de establecimiento permanente aplicado a la sociedad española filial de una sociedad extranjera». *Jurisprudencia Tributaria*. Aranzadi. Número 1.
- SKAAR, Arvid Aage [1991]: «Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle», Series on *International Taxation*, número 13, Kluwer, Deventer.
- [2000]: «Erosion of the Concept or Permanent Establishment: Electronic Commerce». *Intertax*, volume 28, issue 5.
- VOGEL, Klaus [1990]: *A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital. With particular reference to German Treaty Practice*. Kluwer.