

EL CONCEPTE PROBLEMÀTIC D'ESTABLIMENT PERMANENT

Estudi de l'evolució de l'establiment permanent a
l'economia digital

Autoria: Patricia Lozano Lozano

Tutoria: Maria Dolors Torregrosa Carné

Departament: Dret Financer i Tributari

Ensenyament: Grau en Dret i en Administració i Direcció d'Empreses

Curs acadèmic: [2016-2017]

RESUM

L'establiment permanent constitueix una de les figures més utilitzades a la fiscalitat internacional per eludir el pagament d'impostos, utilització que s'ha multiplicat a causa de la globalització i del desenvolupament de l'economia digital. Per aquest motiu, el propòsit d'aquest treball és estudiar les diverses estratègies utilitzades per les empreses multinacionals per evitar la figura de l'establiment permanent i els diferents canvis introduïts en la normativa que busquen acabar amb l'ús de les citades estratègies. D'aquesta manera, el treball s'inicia analitzant la situació actual del concepte d'establiment permanent a l'economia digital i la problemàtica que el mateix presenta. Seguidament, s'exposa la principal actuació duta a terme per la comunitat internacional amb l'objectiu de posar solució al problema de l'establiment permanent i les diferents pràctiques fiscals contra les quals aquesta actuació lluita. Finalment, es fa referència a diversos pronunciaments jurisprudencials que posen de manifest la necessitat de les actuacions dutes a terme per les organitzacions.

PARAULES CLAU

Establiment permanent, Economia digital, Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic, Empresa multinacional, Contracte de comissió i Projecte de lluita contra l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis.

The problematic concept of permanent establishment

SUMMARY

The permanent establishment is one of the most commonly used structures for multinational enterprises to avoid tax payments and it has become very popular in digital economy. The point is that permanent establishment is used to erode the tax company base and to move profits from one country to another in order to pay less corporate income tax. For this reason, the main purpose of this project is to study the different strategies used by multinational companies which prevent the existence of a permanent establishment and the changes introduced in regulation that seek to end the use of the aforementioned strategies. For this purpose, the project starts analysing the current situation of permanent establishment concept in the digital economy and the problematic situation of this concept. Then, it is exposed the main action carried by the international community in order to solve the permanent establishment problem and the tax practices against the ones the action is fighting. Finally, it refers to various jurisprudential rulings that show the need of the actions carried out by the international organizations.

KEYWORD

Permanent establishment, Digital economy, Organisation for Economic Co-operation and Development, Multinational company, Commissionaire agreement and Base Erosion and Profit Shifting Project.

ÍNDIX

I. INTRODUCCIÓ	4
II. MARC GENERAL	5
1. Situació actual	5
2. La problemàtica de l'establiment permanent	7
3. Actuació de les organitzacions	9
3.1. Mesures desenvolupades per la Unió Europea	9
3.2. Mesures desenvolupades per l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic	11
III. ESTUDI DE L'ACCIÓ 7 DEL PROJECTE DE LLUITA CONTRA L'EROSIÓ DE LA BASE IMPOSABLE I EL TRASLLAT DE BENEFICIS.....	14
1. Estratègies utilitzades per les empreses multinacionals	16
2. Principals canvis introduïts per l'acció 7	17
IV. ANÁLISI DE L'ELUSIÓ FRADULENTA DE L'ESTABLIMENT PERMANENT A TRAVÉS DEL CONTRACTE DE COMISSIÓ I ESTRATÈGIES SIMILARS.....	19
1. Estructura del contracte de comissió	19
1.1. Concepte.....	19
1.2. Diferència principal entre el dret comú i el common law.....	21
1.3. Diferències entre el contracte de distribució i el contracte de comissió	22
2. Estratègies similars.....	23
2.1. Comissionistes sintètics.....	23
2.2. Empresa de serveis de màrqueting	24
3. El contracte de comissió i les estratègies similars a l'economia digital	25
4. Conseqüències fiscals del contracte de comissió i estratègies similars.....	26
V. CANVIS A L'ARTICLE 5 DEL MODEL DE CONVENI DE L'ORGANITZACIÓ PER A LA COOPERACIÓ I EL DESENVOLUPAMENT ECONÒMIC.....	28
1. Modificació de l'apartat 5 de l'article 5 del Model de Conveni de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic.....	28
2. Modificació de l'apartat 6 de l'article 5 del Model de Conveni de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic.....	31
3. Conseqüències de les modificacions a l'article 5 del Model de Conveni de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic	34
VI. LA NOCIÓ D'ESTABLIMENT PERMANENT EN ELS TRIBUNALS	35
1. Sentència <i>Zimmer</i> , de 31 de març de 2010, del Consell d'Estat Francès....	36
2. Sentència <i>Dell</i> , de 2 de març de 2011, del Tribunal Suprem Noruec.....	37

3.	Sentència <i>Roche</i> , de 12 de gener de 2012, del Tribunal Suprem Espanyol	38
4.	Sentència <i>Dell</i> , de 20 de juny del 2016, del Tribunal Suprem Espanyol.....	40
5.	Conclusió.....	41
VII.	CONCLUSIONS.....	42
VIII.	BIBLIOGRAFIA.....	44
ANNEX A. CONVENI MULTILATERAL PER A LA IMPLEMENTACIÓ EN ELS CONVENIS DE DOBLE IMPOSICIÓ DE LES MESURES RELATIVES A LA PREVENCIÓ DE L'EROSIÓ DE BASES IMPOSABLES I DEL DESPLAÇAMENT DE BENEFICIS		46

I. INTRODUCCIÓ

L'evitació de la figura d'establiment permanent, a partir d'ara, EP, és una de les qüestions més estudiades a nivell internacional a causa de les conseqüències que la mateixa té sobre la fiscalitat. Tradicionalment, les empreses multinacionals han utilitzat diverses pràctiques mitjançant les quals eviten l'existència d'EP, fet que permet a aquestes empreses traslladar els seus beneficis a Estats amb un impost de societats molt baix. Ara bé, a causa de la globalització i el desenvolupament de l'economia digital, aquestes pràctiques s'han multiplicat i adaptat als nous models de negoci existent. A causa d'aquests esdeveniments, el 19 de juliol de 2013, l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic, a partir d'ara, OCDE, va presentar el *Base Erosion and Profit Shifting Project*, a partir d'ara, Projecte BEPS, projecte que pretén lluitar contra les noves pràctiques empresarials que erosionen la base imposable i traslladen els beneficis empresarials.

Per aquest motiu, l'objecte d'aquest treball consisteix, per una banda, en l'anàlisi de la figura de l'establiment permanent a l'economia digital a través de l'estudi de les estratègies dutes a terme per les empreses amb l'objectiu d'eludir de forma fraudulenta aquesta figura i, per altra banda, en l'estudi dels canvis introduïts pel Projecte BEPS. Aquest anàlisi s'ha dut a terme mitjançant una recerca de camp i de documentació.

En primer lloc, el treball estudia la situació actual del concepte d'establiment permanent a l'economia digital i les diferents actuacions que han dut a terme els principals organismes internacionals en relació a l'adaptació d'aquest concepte en aquest nou tipus d'economia.

En segon lloc, es presenta un estudi detallat de les diferents pràctiques utilitzades per evitar l'EP centrant-se en la estratègia més utilitzada, el contracte de comissió, i fent referència a les noves pràctiques sorgides com a conseqüència de l'economia digital.

Finalment, el treball analitza els canvis introduïts pel Projecte BEPS i fa referència a una sèrie de pronunciaments judicials els quals van ser el desencadenant per a que l'OCDE decidís modificar la normativa relativa a l'EP.

II. MARC GENERAL

1. Situació actual

La Reial Acadèmia Espanyola defineix el terme *globalització econòmica* com un “proceso por el que las economías y mercados, con el desarrollo de las tecnologías de la comunicación, adquieren una dimensión mundial, de modo que dependen cada vez más de los mercados externos y menos de la acción reguladora de los Gobiernos” (2017). Per tant, tal i com s’observa en la definició, la globalització econòmica ha comportat un canvi en l’estructura dels mercats i en l’entorn internacional provocat, en gran mesura, pel desenvolupament de les noves tecnologies de la informació i la comunicació, a partir d’ara, TIC. Actualment, tant les empreses com els governs i les organitzacions estan modificant les seves estructures, els seus processos i les seves decisions per poder aprofitar els recursos i els beneficis derivats de les TIC.

En concret, per raó de l’adaptació dels models de negoci de les empreses a la nova situació existent, les TIC han causat la modificació de la realitat actual impulsant l’aparició d’un nou tipus d’economia, l’economia digital, la qual conviu amb l’economia tradicional. Però, mentre és fàcil concebre les característiques pròpies de l’economia tradicional, és necessari conceptualitzar l’economia digital ja que es tracta d’un concepte nou i en constant evolució el qual va més enllà del sector de les TIC afectant altres sectors de l’economia i de la societat com l’educació, la salut o el comerç¹.

L’economia digital, també coneguda com la digitalització de l’economia, es defineix com “la xarxa global d’activitats econòmiques i socials que són habilitades per plataformes com el internet, el mòbil i la xarxa de sensor” tal i com estableix l’organització de les Nacions Unides (2014, p.5)², a partir d’ara, ONU. De fet, l’OCDE es basa en la definició establerta per l’ONU i la complementa establint que aquesta economia està formada per béns mòbils o intangibles els quals, a diferència dels béns mòbils o tangibles característics de l’economia tradicional, no requereixen d’un mercat físic.

A més a més, aquest nou tipus d’economia està caracteritzada per tres elements clau³. En primer lloc, trobem la mobilitat. És important establir que la mobilitat dels béns intangibles ha permès una reducció de costos per a les empreses integrades dintre de l’economia digital. I, bàsicament, aquest fet s’ha produït perquè, per una banda, les empreses han reduït els costos d’emmagatzematge i de transport i perquè, per altra banda, les empreses han subcontractat fases del procés productiu en altres territoris on els impostos són més baixos amb la finalitat de reduir la càrrega fiscal de la seva activitat⁴. En segon lloc, trobem l’efecte xarxa. Aquesta característica fa referència a l’habilitat de les empreses digitals per beneficiar-se d’aquest nou model d’economia. La

¹ Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy [en línia]*. Brussel·les: Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 28 de maig de 2014 [consulta: 2 de abril de 2017]. Disponible a: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf

² Li, Jinyan. *Protecting the Tax Base in the Digital Economy*. [en línia]. Nova York: United nations, Juny de 2014 [consulta: 3 de abril de 2017]. Disponible a: http://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP/Paper9_Li.pdf

³ *Ibidem*

⁴ *Ibidem*

idea és que si un grup de persones consumeix un producte i comparteix aquest consum, aquest fet provocarà que altres persones de diferents territoris el consumeixin. De manera que les empreses incrementaran els seus beneficis, els quals provindran de diferents territoris, fet que suposarà un repte pels sistemes fiscals actuals. Finalment, trobem l'ús de la informació. En concret, aquesta tercera característica té els mateixos efectes sobre les empreses que les dues característiques anteriors ja que permet la reducció de costos i l'aprofitament de sinergies. Ara bé, les característiques de l'economia digital no són pròpiament el problema d'aquesta economia ja que es podria arribar a afirmar que aquests elements característics suposen una gran oportunitat de recaptació d'impostos per les administracions públiques, a partir d'ara, AP. Per tant, el problema no són les característiques de l'economia digital sinó que la problemàtica existent sorgeix amb l'aparició dels diversos models de negoci derivats d'aquesta nova economia.

Existeixen diferents maneres d'estructurar un negoci, empresa o companyia que forma part de l'economia digital. Primerament, trobem l'anomenat model físic de comerç electrònic. Aquest model es coneix com el comerç electrònic tradicional i consisteix en la venda d'un producte tangible per part d'una empresa digital a un consumidor a través d'internet. L'element característic d'aquest model és que tant el venedor com el comprador acostumen a estar localitzats en el mateix país, fet que facilita la identificació de l'element subjecte a tributació i de l'obligat tributari⁵. Seguidament, trobem el segon model anomenat comerç electrònic digital, el qual es diferencia del primer model en dos elements. En primer lloc, el producte ja no és un bé tangible, sinó que ara es tracta d'un bé intangible i, en segon lloc, el venedor i el consumidor acostumen a estar situats en diferents territoris de manera que la identificació de l'element subjecte a tributació es difumina i es converteix en un element problemàtic⁶. Finalment, trobem el model multidimensional, en el qual no només interaccionen els venedors i els consumidors finals, sinó que apareixen altres actors com companyies intermediàries i proveïdors de serveis digitals. Aquest fet suposa que tant l'element subjecte a tributació com l'obligat tributari són molt difícils d'identificar.

Per tant, com s'observa, el problema apareix amb aquests nous models de negoci els quals han provocat una situació on les empreses realitzen activitats en un determinat Estat sense quedar subjectes a tributació en aquell territori⁷. En concret, donat el tipus de bé, l'estructura de l'empresa i la transacció realitzada, és difícil establir en quins casos existeix un nexa de relació entre els beneficis generats per la companyia i l'Estat on haurien de tributar⁸. El que succeeix és que aquesta dificultat per establir un nexa ha posat de manifest dues realitats latents.

⁵ *Ibidem*

⁶ *Ibidem*

⁷ HELLERSTEIN, Walter. Jurisdiction to tax in the Digital Economy: Permanent and other Establishments. *Bulletin for International Taxation*: 2014, vol. 68, núm. 6/7, p. 346-35.

⁸ OCDE. *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 - Informe Final 2015 [en línia]*. París: OCDE, 2015 [consulta: 3 de abril de 2017]. Disponible a: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/impedir-la-exclusion-fraudulenta-del-estatus-de-establecimiento-permanente-accion-7-informe-final-2015_9789264257757-es#.WQX4D1Irxo4>

Per una banda, aquesta situació afavoreix a les empreses multinacionals, a partir d'ara, EMN. En concret, les EMN, caracteritzades per operar en diversos països, generen ingressos en diferents estats sense necessitat de tenir presència física o legal⁹.

Per altra banda, és important notar com la ràpida transformació dels béns, dels agents econòmics i de les transaccions han donat lloc a la no adaptació dels conceptes actuals a la realitat digital. Tal i com estableix Raquel Álamo Cerrillo, experta en economia digital (2016, P.60)¹⁰: “Los actuales sistemas tributarios son desarrollados con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial, cuando las empresas focalizaban su actividad en la industria y la riqueza circulaba de país en país en forma de bienes físicos”. Per tant, és un fet innegable que el desenvolupament econòmic i social ha provocat l'obsolescència de determinats coneixements tributaris i ha posat de manifest la necessitat d'evolució i adaptació del marc legal en la majoria de països. Tanmateix, aquesta situació, tant negativa pels països ja que suposa una pèrdua d'ingressos fiscals per part de les administracions corresponents, ha estat aprofitada per un tipus d'actor econòmic molt concret, les EMN. Aquest tipus d'empresa ha utilitzat i segueix utilitzant les llacunes existents en diversos ordenaments jurídics per pagar menys impostos. Aquest fet suposa que la fiscalitat, abans entesa com una característica pròpia de cada ordenament jurídic, ha passat a convertir-se en un problema global, el qual requereix de la cooperació i col·laboració de tots els països.

Per tant, l'economia digital ha sacsejat els principis i els conceptes fonamentals de la fiscalitat ja que les situacions previstes en els diversos textos legals han deixat de donar resposta als problemes existents en aquest nou tipus d'economia. Aquest fet implica el replantejament del sistema fiscal tant a nivell intern com a nivell internacional, és a dir, és necessari que es produeixi l'adaptació tant de la normativa interna com de la normativa internacional.

Ara bé, la problemàtica actual sorgida en relació a l'aparició de l'economia digital es centra en un concepte tributari determinat, l'EP¹¹, ja que engloba tant la generació d'ingressos per part d'entitats que no tenen presència física o legal, element característic de l'EP, com el gran problema de la planificació fiscal, pràctica àmpliament explorada per les empreses mitjançant la utilització de l'EP.

2. La problemàtica de l'establiment permanent

L'EP, terme utilitzat tant en el dret propi o intern com en el dret internacional, és un concepte clau per poder aconseguir un repartiment just i proporcional de la renda mundial d'una persona física o jurídica entre dos estats, l'Estat de residència i l'Estat d'origen¹².

⁹ European Parliament. *Tax challenges in the digital economy [en línia]*. Brussel·les: European Parliament, 2016 [consulta: 10 d'abril de 2017]. Disponible a:

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf)

¹⁰ Álamo, Raquel. *La economía digital y el comercio electrónico su incidencia en el sistema tributario*. 1ª Edició. Madrid: Dykinson, 2016. 186 pàgines. Col·lecció: Fiscalitat. ISBN: 978-84-9085-984-1.

¹¹ DOS SANTOS, Carlos. MOTA, Cidália. Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment. *EC Tax Review*. 2016, vol. 25, núm. 5, p.296-311.

¹² *Ibidem* 10

En termes generals, la sobirania tributària permet a un Estat gravar i recaptar impostos. Ara bé, aquesta sobirania no és il·limitada sinó que la mateixa requereix de l'existència d'un nexa personal u objectiu entre el contribuent i l'Estat. En concret, els nexes o criteris de vinculació poden ser criteris personals o criteris objectius.

Els criteris personals o subjectius, com és el cas de la residència o la nacionalitat, impliquen que la renda mundial del contribuent està connectada per un criteri personal o subjectiu a l'Estat de residència del contribuent donant lloc al principi de residència o tributació de la renda mundial. Aquest principi suposa que la renda mundial d'un contribuent tributa a l'Estat de residència del mateix amb independència del lloc on s'hagi originat la renda. Per tant, en aquest cas, la sobirania tributària de l'Estat s'estén a la totalitat de rendes del contribuent. En canvi, els criteris objectius o reals només requereixen l'existència de relació entre la renda i l'Estat on la mateixa s'origina donant lloc al principi de territorialitat o de la font. D'acord amb aquest principi, determinades rendes tributen a l'Estat en el qual s'obtenen, és a dir, a l'Estat d'origen. Per tant, aquest principi estableix la tributació de les rendes segons la font o l'origen de les mateixes de forma que únicament tributen en aquell territori les rendes obtingudes en el mateix¹³. Això implica que la sobirania tributària de l'Estat únicament s'exerceix sobre les rendes produïdes en aquell territori.

Aleshores, quan l'Estat en el qual s'originen les rendes coincideix amb l'Estat de residència del contribuent, l'atribució de la sobirania impositiva sobre les rendes correspon a l'Estat de residència. És a dir, en aquest primer cas no s'originen problemes en el moment de gravar les rendes. Ara bé, els problemes apareixen quan les rendes obtingudes pel contribuent han estat generades en diferents Estats ja que la superposició de les sobiranes tributàries de diferents Estats pot originar el fenomen conegut com *dobla imposició internacional*. Aquest concepte va ser definit per Alegria Borrás Rodríguez, experta en dret internacional privat, com (1974, P. 30)¹⁴: "aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo imponible (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa".

Amb la finalitat de pal·liar aquest problema, els Estats van començar a signar tractats internacionals de caràcter fiscal entre dos Estats (tractats bilaterals) i, més endavant, entre diversos Estats (tractats multilaterals). Aquests convenis fiscals tenien com a base de negociació el Model de Conveni de la OCDE, a partir d'ara, MC OCDE, el qual recollia diversos conceptes entre els quals destacava la figura de l'EP.

L'EP va néixer amb la finalitat de limitar l'extensió del poder tributari de cada Estat evitant la doble imposició i distribuint la sobirania tributària entre els Estats. En concret, buscava

¹³ Uria Menéndez. *Distribución de la potestad tributaria sobre las rentas de capital: ¿hacia la exclusiva tributación en residencia?* [en línia]. Madrid: Gloria Marín Benítez, Març de 2007 [consulta: 12 d'abril de 2017]. Disponible a: <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1788/documento/054GloriaMarin.pdf?id=1935>

¹⁴ Borrás Rodríguez, Alegria. *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*. 1ª Edició. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974. Col·lecció: Estudios de Hacienda Pública. ISBN: 978-8471961075

que una empresa que generava rendes tant a l'Estat de residència com a l'Estat d'origen tributés en cada un d'ells atenent a l'activitat econòmica que realitzava a cada territori¹⁵.

Fins l'inici del segle XXI, l'EP va complir amb el seu objectiu de forma que aconseguia eliminar la doble imposició internacional i gravar la renda únicament en un Estat. Ara bé, a causa de l'aparició de l'economia digital i de la conseqüent transformació en els models de negoci, la definició d'EP va deixar de ser útil. De forma que actualment, l'EP ha passat d'intentar evitar la doble imposició a convertir-se en un instrument utilitzat per les EMN per evitar la tributació¹⁶.

Per aquest motiu, les organitzacions internacionals han actualitzat les regulacions existents per tal de poder adaptar el concepte d'EP a l'economia digital aconseguint evitar que les empreses utilitzin aquest figura per pagar menys impostos.

3. Actuació de les organitzacions

L'establiment de normes tributàries de caràcter internacional és bàsic per aconseguir que el concepte d'EP i dels termes que la pròpia figura implica permetin la correcta tributació de les transaccions dutes a terme per les EMN. Per aquest motiu, dues de les organitzacions més importants a nivell internacional, l'OCDE i la Unió Europea. a partir d'ara, UE, han centrat els seus esforços en adaptar el concepte d'EP a l'economia digital liderant la lluita contra el frau fiscal en aquest nou tipus d'economia.

En concret, ambdues organitzacions, les quals gaudeixen d'autoritat tributària per desenvolupar propostes en aquesta matèria, han observat la problemàtica abans plantejada i han decidit buscar solucions que s'adaptin a la realitat actual¹⁷.

3.1. Mesures desenvolupades per la Unió Europea

Des de principis del segle XXI, la UE va començar a treballar en diferents iniciatives relatives a l'economia digital i a la seva incidència en els sistemes tributaris. En concret, el 13 de març de 2001, la Comissió va publicar un pla d'acció¹⁸ destinat a la promoció de l'ús de les TIC. Més concretament, el Consell Europeu i el Parlament Europeu van presentar un comunicat anomenat "*eEurope 2002, una societat de la informació per tots, pla d'acció*"¹⁹.

Aquest comunicat va néixer per tal d'actualitzar l'entorn legislatiu, les infraestructures i els serveis d'Europa a l'economia digital i el seu objectiu principal era adaptar el mercat únic comunitari a la nova realitat de forma que la societat europea en conjunt tingués a l'abast tot el que l'economia digital podia oferir-li. Malgrat tot, el comunicat no parlava

¹⁵ GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, Francisco Adolfo. *El concepto de establecimiento permanente*. 1ª Edició. Granada: Ed. Comares, 2010. 448 pàgines. Col·lecció: Dret Fiscal. ISBN: 978-84-9836-689-1.

¹⁶ EISENBEISS, Justus. BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment. *Intertax*: 2016, vol. 44, núm. 6/7, p. 481-502.

¹⁷ *Ibidem* 10

¹⁸ European Commission. *Communication of the eEurope 2002 Action Plan. Tax challenges in the digital economy [en línia]*. Brussel·les: European Commission, 2012, 24 d'abril de 2003 [consulta: 12 d'abril de 2017]. Disponible a: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:i24226a>

¹⁹ Comisión Europea. *IS-EEUROPE 2002 - eEurope 2002, una sociedad de la información para todos, plan de acción*. Brussel·les: Comisión Europea, 2012, 3 de març de 2003 [consulta: 12 d'abril de 2017]. Disponible a: http://cordis.europa.eu/programme/rcn/801_es.html

sobre la reformulació dels sistemes tributaris i de la seva habilitació en relació a la nova situació existent ja que en aquell moment l'economia digital es presentava com un repte i com una oportunitat de recaptació de nous ingressos i en cap cas s'intuïen els problemes tributaris que podia provocar.

Ara bé, el 22 de maig de 2013, com a conseqüència de la importància que anava guanyant l'economia digital tant a nivell europeu com a nivell mundial, el Consell Europeu va assenyalar la necessitat d'unir esforços per poder donar resposta als reptes que presentava la fiscalitat en l'àmbit de l'economia digital. Aquest va ser el punt de partida per començar a treballar en els problemes tributaris que la nova economia creava i trobar una solució als mateixos.

A l'octubre de 2013, la Comissió Europea va adoptar una decisió²⁰ per la qual creava el *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, també conegut com el Grup d'Experts sobre la Fiscalitat de l'Economia Digital, a partir d'ara, GEFED. En concret, es tractava d'un òrgan auxiliar del Comitè d'Assumptes Fiscals de l'OCDE compost per un grup d'experts de diferents Estats Membres, a partir d'ara, EEMM, especialistes en economia digital i en fiscalitat. Tanmateix, hi havia economistes i polítics els quals es consideraven perfils importants per la Comissió ja aportaven coneixements pràctics sobre com traslladar les mesures acordades a la realitat. El treball del grup es centrava en supervisar l'evolució de la política fiscal relacionada amb l'economia digital i en analitzar la tributació de l'economia digital aportant solucions als problemes derivats d'aquesta nova realitat. Tal i com va expressar la Comissió Europea, aquesta era la primera vegada que els EEMM van unir esforços per tal de reformular i adaptar els sistemes tributaris europeus a l'economia digital.

Finalment, el 28 de maig de 2014, el GEFED va presentar el seu informe²¹ en el qual establí dues conclusions principals.

Per una banda, el GEFED entenia que l'economia digital no precisava d'un règim tributari separat, sinó que els sistemes actuals aplicables a l'economia tradicional havien de ser igualment vàlids respecte de les empreses digitals. De tal forma que la solució no passava per crear un marc jurídic únic i exclusiu dedicat a la nova economia, sinó que s'havien de reestructurar i adaptar les normes existents a l'economia digital aconseguint un sistema tributari harmonitzat que fos aplicable a qualsevol tipus de transacció. Per altra banda, el GEFED va concloure que atès que la digitalització facilitava les transaccions més enllà de les fronteres i que això suposava la interacció entre dos o més Estats, es feia necessària la cooperació i la coordinació dels països, tant a nivell europeu com a nivell mundial, per tal de concloure conceptes tributaris uniformes que recollissin aquest tipus de transaccions i que permetessin gravar els

²⁰ European Commission. *Commission Decision of setting up the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*. Brussel·les: European Commission, 22 de novembre de 2013, [consulta: 17 d'abril de 2017]. Disponible a: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2013_7082_en.pdf

²¹ Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy [en línia]*. Brussel·les: Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 28 de maig de 2014 [consulta: 2 de abril de 2017]. Disponible a: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf

beneficis de forma adequada. És cert que es va adoptar una tercera conclusió relativa a la necessitat d'estudiar detingudament els incentius fiscals en relació amb l'economia digital. No obstant, aquesta última conclusió s'allunya de l'objectiu d'aquesta treball, motiu pel qual no s'estudia de forma detinguda.

Addicionalment, l'informe parlava de la necessitat de concebre el terme d'EP d'una forma diferent. En concret, indicava que com aquesta figura s'havia desenvolupat d'acord amb les característiques pròpies de l'economia tradicional i es trobava relacionada amb els conceptes de "presència física" i "permanència". De manera que el concepte d'EP no s'adaptava a la realitat actual. Per aquest motiu, el GEFED animava a l'OCDE a actualitzar el concepte i a adaptar-lo a les característiques pròpies de l'economia digital ja que l'OCDE tenia capacitat per arribar a més països.

En concret, el GEFED feia referència de forma reiterada als treballs que estava desenvolupant en el seu moment l'OCDE accentuant que l'UE seguia les directrius establertes per l'OCDE. Actualment, l'UE segueix treballant per tal d'adaptar els sistemes tributaris europeus a l'economia digital prenent com a referència les directrius establertes per l'OCDE.

3.2. Mesures desenvolupades per l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic

De la mateixa manera que l'UE, des dels inicis del segle XXI, l'OCDE ha estat treballant en diferents projectes relatius a la lluita contra el frau fiscal en l'economia digital. Durant molt anys, els grups d'experts i les comissions creades per aquesta organització han establert recomanacions fiscals per tal d'evitar pràctiques d'evasió fiscal en aquest nou tipus d'economia. Però no va ser fins el 2013, quan l'OCDE va publicar un dels projectes més importants contra la lluita de l'evasió fiscal internacional.

El 19 de juliol de 2013, prèvia sol·licitud del G-20²² d'un estudi sobre la incidència global de la pèrdua de beneficis com a conseqüència de la reducció de bases imposables i del trasllat d'aquells beneficis a països amb un sistema tributari més laxa, l'OCDE va presentar el Projecte BEPS. Aquest projecte, també conegut com el Projecte OCDE/G-20 de lluita contra l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis, presentava un pla d'accions per tal de solucionar els problemes existents en el sistema tributari internacional, restablir la confiança en el mateix i acabar amb les pràctiques que comportaven una erosió de la base imposable i del trasllat de beneficis per part de les EMN.

El Projecte BEPS va ser desenvolupat per un grup d'experts els quals tenien com objectiu principal adequar les normes tributàries al panorama fiscal internacional. En concret, la crisi financera i les pràctiques de planificació fiscal dutes a terme per les

²² El G-20, també conegut com el Grup dels 20, és un fòrum per a la cooperació internacional on es tracten qüestions financeres i econòmiques. Inicialment, es va crear per donar resposta a les diferents crisis econòmiques que van tenir lloc a diversos països durant els anys 90. Actualment, està format per 19 països més l'UE, els quals s'encarreguen de tractar, estudiar i revisar temes relacionats amb el creixement econòmic mundial, el comerç internacional i el sistema financer. És important establir que el G-20 no adopta mesures vinculants, sinó que estableix recomanacions per a la comunitat internacional.

empreses havien erosionat de forma molt notable el sistema tributari internacional donant lloc a una situació insostenible. Per aquest motiu, el Projecte BEPS es presentava com una qüestió prioritària per la comunitat internacional.

Al setembre de 2013, els líders del G-20 van aprovar aquest projecte. Com a conseqüència de la publicació i posterior aprovació del mateix, es va desenvolupar un Pla d'Acció format per 15 accions o línies d'actuació per tal de donar resposta als problemes plantejats pel Projecte BEPS i que va requerir dels esforços de més de 60 països²³ i organismes fiscals internacionals. En concret, aquestes 15 accions desenvolupaven recomanacions en 15 àrees estratègiques del projecte BEPS amb l'objectiu de combatre el problema de l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis. Aquest paquet de 15 accions tenia tres pilars fonamentals: donar coherència a les normes de caràcter intern que regulessin activitats transfrontereres, reforçar les normes internacionals per establir un nexa entre els impostos i el lloc de realització de les activitats econòmiques i millorar la transparència i la seguretat jurídica de la comunitat internacional.

Aquestes 15 accions van ser presentades per l'OCDE i són:

- Acció 1: Abordar els reptes de l'economia digital per la imposició.
- Acció 2: Neutralitzar els efectes dels mecanismes híbrids.
- Acció 3: Enfortir les normes de transparència fiscal internacional
- Acció 4: Limitar l'erosió de la base imposable a través de la deducció d'interessos i altres pagaments financers
- Acció 5: Combatre les pràctiques tributàries perniciosos de la manera més efectiva i atenent a la transparència
- Acció 6: Impedir la utilització abusiva de convenis internacionals
- Acció 7: Prevenir l'evasió fiscal a través de l'establiment permanent artificial
- Acció 8: Intangibles
- Acció 9: Risc i capital
- Acció 10: Altres operacions d'alt risc
- Acció 11: Establir metodologies per recopilar i analitzar dades, així com establir accions que evitin l'erosió de les bases imposables
- Acció 12: Exigir als contribuents a revelar la seva forma de planificació fiscal agressiva
- Acció 13: Reexaminar la documentació sobre els preus de transferència
- Acció 14: Fer més efectius els mecanismes de resolució de conflictes
- Acció 15: Desenvolupar instruments de caràcter multinacional

Respecte a la implementació d'aquestes mesures, durant el 2014, es van establir els objectius concrets que es volien aconseguir a través del desenvolupament de les

²³ Albània, Alemanya, Aràbia Saudita, Argentina, Austràlia, Àustria, Azerbaidjan, Bangladesh, Bèlgica, Brasil, Canadà, Xile, Colòmbia, Corea, Costa Rica, Croàcia, Dinamarca, Eslovènia, Espanya, Estats Units, Estònia, Federació de Rússia, Filipines, Finlàndia, França, Geòrgia, Grècia, Hongria, Índia, Indonèsia, Irlanda, Islàndia, Israel, Itàlia, Jamaica, Japó, Kenya, Letònia, Lituània, Luxemburgo, Malàisia, Marroc, Mèxic, Nigèria, Noruega, Nova Zelanda, Països Baixos, Perú, Polònia, Portugal, Regne Unit, República Txeca, República Eslovaca, República Popular de Xina, Senegal, Singapur, Sud-àfrica, Suècia, Suïssa, Tunísia, Turquia i Vietnam.

diferents accions i, finalment, durant el 2015 i el 2016, es van anar presentat els informes finals relatius a cadascuna de les accions establint les recomanacions concretes per a cada àrea concreta. Aquests informes han suposat la renovació de les normes internacionals i han contribuït a unir la comunitat internacional establint uns objectius comuns.

Tot i així, cal establir quines són les mesures concretes desenvolupades per l'OCDE en relació a l'impacte de l'economia digital en el concepte d'EP. Els nous reptes que suposa l'economia digital es troben recollits a l'informe final de l'acció 1 mentre que les implicacions i les afectacions que té el concepte d'EP com a conseqüència de l'economia digital es troben recollides a l'informe final de l'acció 7. Per aquest motiu, serà necessari centrar-se en l'estudi de l'informe final de l'acció 7.

III. ESTUDI DE L'ACCIÓ 7 DEL PROJECTE DE LLUITA CONTRA L'EROSIÓ DE LA BASE IMPOSABLE I EL TRASLLAT DE BENEFICIS

L'informe final de l'acció 7 del Projecte BEPS tenia com objectiu presentar les modificacions de la definició de l'EP que s'introduiran a l'article 5 del MC OCDE, a partir d'ara, art. 5 MC OCDE. L'article 5 del MC OCDE serveix com a base del concepte d'EP establert en els diversos convenis fiscals signats pels països. Amb caràcter previ a la modificació, el citat article establia (2010, p.24)²⁴:

Artículo 5: Establecimiento permanente

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

las sedes de dirección;

las sucursales;

las oficinas;

las fábricas;

los talleres; y

las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. 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;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) 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 4 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 ese apartado.

6. 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.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales 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.

²⁴ OCDE. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Paris: OCDE, 22 de juliol de 2010, [consulta: 25 d'abril de 2017]. Disponible a: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es#.WQYKtlryCQ#page2

Com es pot observar, l'objectiu principal del concepte d'EP regulat al MC OCDE és establir si un Estat té dret a gravar les rendes d'una empresa no resident en un altre Estat. Com a norma general, aquest conveni entén que un Estat part només podrà sotmetre a gravamen els beneficis empresarials obtinguts per una empresa estrangera en el cas que la mateixa desenvolupi la seva activitat a través d'un EP situat en el seu territori²⁵. De manera que la figura de l'EP és el punt de connexió per poder fer tributar en aquell determinat Estat les rendes derivades de les activitats realitzades per una empresa estrangera en aquell país. Ara bé, el que succeeix és que el conveni no dona una autèntica definició d'EP, sinó que estableix diferents situacions on existeix un EP. En concret, el MC OCDE estableix tres situacions. Si bé, les dues primeres situacions són les principals i la tercera és accessòria.

En primer lloc, està l'EP físic. Es tracta de la clàusula general d'EP que requereix de l'existència d'un lloc fixe de negocis en el qual l'empresa realitza tot o part de l'activitat. Aquest primer cas es regula a l'apartat 1 de l'art. 5 MC OCDE i troba les seves excepcions a l'apartat 4 del mateix article. En concret, per a que existeix un EP físic és necessari que es compleixen tres condicions. La primera condició exigeix l'existència d'un lloc de negocis ja sigui a través d'unes instal·lacions, d'un local o de maquinària. La segona condició entén que aquell lloc de negocis ha de tenir una presència física i una permanència temporal, és a dir, ha de presentar un cert grau d'estabilitat. I la tercer i última condició estableix la realització d'activitats econòmiques mitjançant o a través d'aquell lloc de negocis. És cert que l'extensió de les condicions ha estat desenvolupada en els comentaris addicionals explicatius de l'article. Ara bé, aquestes condicions són suficients per la caracterització d'aquest primer tipus d'EP²⁶.

En segon lloc, està l'EP d'agència. Tal i com indica el seu nom, es tracta d'una clàusula d'agència on existeix EP a través d'un agent dependent. En concret, tal i com estableix José Carlos Pedrosa López (2016, P. 282)²⁷:

El agente dependiente es la persona que realiza sus actuaciones en representación de aquella a la que se le atribuye el establecimiento permanente en el territorio de realización de las actividades mencionadas. De modo que la persona actúa por cuenta de la empresa principal, y por tanto, el resultado de la actividad de la persona representante repercute directamente en la esfera de la empresa representada.

És a dir, consisteix en atribuir l'existència d'un EP a una empresa no resident quan, sense complir les condicions d'EP físic en el territori de l'Estat on es generen les rendes susceptibles de tributació, actua a través d'un representant o agent dependent²⁸. Cal dir que aquest tipus d'EP es regula a l'apartat 5 i troba les excepcions a l'apartat 6 del mateix article. En concret, l'apartat 6 de l'art. 5 MC OCDE fa referència a l'agent

²⁵ R. HOOR, Oliver. O'DONNELL, Keith. BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create a Taxable Nexus. *Tax Notes International*: 2014, núm. 6, p. 929-937.

²⁶ RAMOS PRIETO, Jesús. *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: Estudios sobre el plan de acciones BEPS de la OCDE. Comentarios a las acciones 1, 3, 5, 6, 8, 13 y 15*. Madrid: Editorial Aranzadi, 2016. 470 p. ISBN: 978-84-9098-178-8.

²⁷ Pedrosa López, José Carlos. La cláusula general del establecimiento permanente, la distinción entre el agente dependiente e independiente en el artículo 5 MC OCDE y la polémica figura del comisionista. *Revista boliviana de derecho*. 2016, núm 22, pág. 270-289.

²⁸ *Ibidem*

independent²⁹ el qual es considera que no genera EP. A més a més, amb caràcter previ a la modificació es preveia que la figura de comissionista no generava un EP, cosa que com s'estudiarà més endavant ha estat eliminada amb posterioritat.

Per últim, està l'EP per projectes. Es tracta d'una clàusula especial en la qual s'estableix un límit temporal. En concret, el MC OCDE entén que si es tracta d'un projecte de construcció o una instal·lació amb un període de duració superior a 12 mesos ens trobem davant d'un EP. Aquest tercer cas es troba regulat a l'apartat 4 de l'art. 5 MC OCDE.

Per tant, aquestes són les tres situacions que regula el MC OCDE per poder entendre que existeix un EP. No obstant això, l'extensió material dels mencionats supòsits és fonamental per determinar quin és l'Estat amb dret a gravar les rendes generades.

Ara bé, en els últims temps, s'havia observat com les EMN havien utilitzat determinades estratègies amb l'objectiu d'evitar aquests supòsits. En concret, havien desenvolupat una sèrie de pràctiques que permetien evitar l'existència d'EP en un Estat eludint així el pagament d'impostos en aquell país. Aquestes pràctiques eren possibles per culpa de l'existència de llacunes en la regulació d'EP del MC OCDE i a les diferents interpretacions del Conveni per part dels diversos Estats i els seus òrgans jurisdiccionals.

Per aquest motiu, l'OCDE i el G-20 van considerar la necessitat d'actualitzar el concepte d'EP introduint una sèrie de canvis, canvis que en paraules de l'OCDE (2015, p. 9)³⁰ “restablecerán en un gran número de casos el sometimiento a gravamen de las rentas de fuente extranjera que, de lo contrario, no tributarían o lo harían a tipos excesivamente bajos atendiendo a las disposiciones de los convenios fiscales”.

1. Estratègies utilitzades per les empreses multinacionals

Les EMN han utilitzat diverses estratègies amb l'objectiu d'evitar l'existència d'EP eludint així el pagament d'impostos en aquell Estat. Si bé, aquestes estratègies s'han posat de manifest com a resultat de l'economia digital ja que aquest fet ha permès a les empreses no només generar ingressos en diferents estats sense necessitat de tenir presència física, sinó també utilitzar la pràctica de la planificació fiscal.

Tot i això, no ha sigut gens fàcil per l'OCDE establir quines estratègies o pràctiques impliquen una evitació fraudulenta de la figura d'EP per part de les empreses ja que el concepte d'EP ha sigut interpretat de diferent manera en les diverses jurisdiccions. Però, finalment, l'informe final de l'acció 7 del Projecte BEPS ha recollit quatre tipus d'estratègies o pràctiques.

²⁹ De forma prèvia a la modificació de l'art. 5 MC OCDE, els comentaris del MC OCDE referents a l'agent independent establien les característiques havia de presentar aquest agent per considerar-se independent.

³⁰ Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy. *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy [en línia]*. Brussel·les: Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 28 de maig de 2014 [consulta: 2 de abril de 2017]. Disponible a: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf

La primera estratègia suposa la conversió dels tradicionals contractes de distribució existents entre les diferents filials de les EMN en contractes de comissió i pràctiques similars. Tradicionalment, les EMN han establert diferents tipus de contractes per tal de regular les diferents activitats o els diversos serveis que les filials d'un mateix grup es presten entre elles. Amb tot, i amb l'objectiu d'evitar l'existència d'un EP, les empreses han convertit els seus contractes de distribució en contractes de comissió ja que, a causa de la naturalesa del propi contracte, el MC OCDE entén que no donen lloc a un EP. La segona estratègia implica la utilització de la figura de l'agent independent. De la mateixa manera que succeïa amb la pràctica anterior, les EMN s'han aprofitat de la naturalesa d'aquest tipus de figura per evitar l'existència d'un EP. En aquest cas, el MC OCDE regula a l'apartat 6 de l'art. 5 una excepció segons la qual quan les activitats es prestin per mitjà d'un agent independent no donaran lloc a un EP. La tercera estratègia tracta de la fragmentació d'activitats. Aquesta pràctica suposa la divisió de les activitats desenvolupades per una empresa de manera que l'empresa fragmenta l'activitat principal en diverses activitats accessòries o auxiliars dutes a terme per diferents negocis dintre d'un mateix Estat³¹. D'aquesta manera, les activitats accessòries o auxiliars queden dintre de l'excepció regulada a l'art. 5 MC OCDE apartat 4.e i, per tant, no es qualifiquen els diferents negocis com EP. La quarta i última estratègia fa referència a la fragmentació de contractes. En aquest punt, l'apartat 3 de l'art. 5 MC OCDE estableix una excepció segons la qual una activitat de construcció només constitueix un EP si la mateixa supera els 12 mesos. Aleshores, tot i que aquesta estratègia no és tan utilitzada com les anteriors ja que necessita de l'existència d'activitats de construcció, les EMN divideixen els contractes relatius a aquest tipus d'activitats en contractes no superior a 12 mesos per tal d'evitar la figura de l'EP.

Aquests quatre tipus d'estratègies o pràctiques utilitzades per les EMN amb l'objectiu d'evitar l'existència d'EP han fet que l'OCDE introdueixi una sèrie de canvis a l'art. 5 MC OCDE. En concret, un cop l'informe final de l'acció 7 del Projecte BEPS presenta aquestes estratègies, introdueix la modificació dels diferents apartats de l'art. 5 MC OCDE amb la finalitat de solucionar el problema existent.

2. Principals canvis introduïts per l'acció 7

Els canvis introduïts per l'informe final de l'acció 7 es centren en la modificació dels apartats de l'art. 5 del MC OCDE utilitzats per les EMN per evitar l'existència d'EP i en l'adaptació dels comentaris explicatius d'aquest article.

Seguidament, es presenten de forma molt introductòria els principals canvis realitzats per l'OCDE ja que, tot i que és necessari tenir una idea general de les modificacions realitzades en cada apartat, és més important centrar-se en el motiu d'aquests canvis i en la situació precedent que ha motivat aquest fet. En concret, en els següents apartats s'estudiarà a fons la principal estructura d'evitació fraudulenta de la figura d'EP i com

³¹ WETTERSEN, Maria. *How can the proposed changes to the OECD tax model convention in action 1 and action 7 counter the issue of an artificial avoidance of a PE status?* Director: Mats Tjernberg. Suècia: Universitat de Lund. Departament de Dret Econòmic, 2016.

l'OCDE ha intentat evitar la mateixa. Un cop vist això, és moment d'establir els principals canvis.

En primer lloc, es modifiquen els apartats 5 i 6 de l'art. 5 MC OCDE els quals són objecte d'utilització per les EMN en la primera i en la segona estratègia. Ambdós apartats han sigut objecte d'una profunda i extensa actualització ja que l'OCDE és conscient de que aquests apartats són els més utilitzats per les empreses per evitar la figura d'EP i poder traslladar els beneficis a Estats amb una tributació més baixa.

En segon lloc, es modifica l'apartat 4 de l'art. 5 MC OCDE. Aquesta modificació s'ha centrat en la definició del terme "activitat auxiliar o accessòria" de manera que s'ha desenvolupat una guia addicional en els comentaris que aclareix el significat del terme.

Finalment, es modifica l'apartat 3 de l'art. 5 MC OCDE. És important recordar que aquest apartat només era utilitzat per empreses amb activitats de construcció i, per tant, amb una extensió més reduïda que els supòsits anteriors. Tot i això, l'OCDE ha estimat permanent l'actualització d'aquest apartat afegint una regla d'interpretació present a l'informe final de l'acció 6 del Projecte BEPS.

Per tant, l'OCDE ha introduït modificacions en la majoria dels apartats de l'art. 5 MC OCDE i en els comentaris relatius a cada apartat per tal de poder facilitar la interpretació del Conveni i clarificar aquelles situacions en les quals existeix EP. Ara bé, tal i com s'ha explicat amb anterioritat, seguidament es desenvoluparà la principal estructura d'evitació fraudulenta de la figura d'EP la qual es la conversió dels tradicionals contractes existents entre les diferents filials de les EMN en contractes de comissió. En concret, s'estudiarà en que consisteix aquesta estratègia, com ha estat utilitzada per les empreses i quins canvis concrets ha introduït l'OCDE per posar fi a l'ús de la mateixa.

IV. ANÀLISI DE L'ELUSIÓ FRADULENTA DE L'ESTABLIMENT PERMANENT A TRAVÉS DEL CONTRACTE DE COMISSIÓ I ESTRATÈGIES SIMILARS

El contracte de comissió és l'estructura més utilitzada a nivell global per part de les EMN per aconseguir pagar la menor quantitat d'impostos a través de l'evitació de la figura de l'EP i, amb l'economia digital, s'ha multiplicat de forma exponencial. Per aquest motiu, és necessari fer un anàlisi de la mateixa estudiant la seva estructura, les seves implicacions i els mecanismes actuals de lluita contra la mateixa. Ara bé, aquesta no és l'única estructura utilitzada per les EMN sinó que existeixen estratègies similars, les quals també requereixen d'un anàlisi exhaustiu.

1. Estructura del contracte de comissió

Seguidament es presenta el concepte del contracte de comissió utilitzat per les EMN i el seu funcionament, les diferències que presenta aquest contracte entre el dret comú i el *common law*, diferències fonamentals per a la caracterització de la figura, i les diferències existents entre el contracte de comissió i el contracte de distribució.

1.1. Concepte

El contracte de comissió mercantil té una estructura predeterminada i regulada a nivell nacional. Si bé, en aquest cas, es presenta l'estructura del contracte de comissió utilitzada per les EMN. En concret, aquest contracte³² funciona de la següent manera:

1. Per una banda, trobem l'empresa principal o matriu, a partir d'ara, matriu, la qual duu a terme una sèrie d'activitats en funció de l'objecte social de la mateixa. És important establir que aquesta matriu resideix en un Estat amb un tipus impositiu baix, és a dir, en un Estat amb un impost de societats molt favorable a les empreses.
2. Per altra banda, trobem al comissionista o agent, a partir d'ara, comissionista. Normalment es tracta d'una entitat filial o subsidiària, a partir d'ara, filial, de la matriu la qual actua com representant de vendes de la mateixa a l'Estat en el qual resideix. A diferència del que succeïa amb la matriu, el comissionista resideix en un Estat amb un tipus impositiu elevat, Estat en el qual la matriu vol vendre els seus béns o prestar els seus serveis.
3. El comissionista, com a representant de vendes de la matriu, negocia la venda de béns o la prestació de serveis amb els consumidors finals en el seu propi nom però a compte i risc de l'empresa principal de manera que la titularitat dels béns o serveis passa directament de la matriu al consumidor final sense que el comissionista quedi obligat³³. De fet, el que succeeix és que els consumidors finals creuen que estan negociant amb una empresa resident en el seu territori quan, en última instància, la titularitat del bé prové de la matriu.

³² B. DARBY, Joseph. Reducing Tax Liability through Commissionaire Agreements: Important Tool in International Tax Planning. *US/International Tax Planning: 2006*, vol. 10, núm. 11, p. 2.

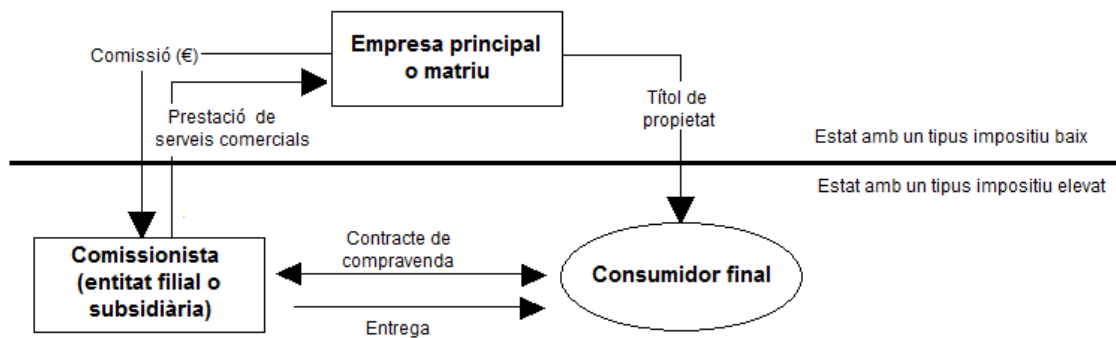
³³ En aquest punt és important establir que mentre la cessió de la titularitat dels béns o serveis es produeix per part de la matriu al consumidor final, l'entrega del bé o la prestació del servei la duu a terme el comissionista.

- Finalment, el comissionista rep una comissió per part de l'empresa principal per raó del seu rol de representant de vendes. Normalment, aquesta comissió correspon a un percentatge del preu de venda. Ara bé, es poden utilitzar altres mètodes pel seu càlcul.

Per tant, un contracte de comissió implica la intervenció de tres parts³⁴. En primer lloc, apareix la figura de la matriu, la qual requereix dels serveis d'una intermediària i actua com a comitent. En segon lloc, apareix la figura de la filial, la qual presta serveis a la matriu mitjançant l'estructura de comissionista i rep una comissió pels serveis prestats. I, en tercer lloc, està el consumidor final, el qual estableix una relació contractual amb el comissionista. Ara bé, tot i existir tres parts contractuals, només es diferencien dues relacions contractuales: el contracte de comissió, per una banda, i el contracte de compravenda, per una altra.

En concret, la següent figura mostra el funcionament d'aquest tipus de contracte identificant clarament les parts contractuals, els negocis jurídics principals i les contraprestacions dels mateixos.

Figura 1. Funcionament del contracte de comissió en una EMN³⁵



Tal i com queda il·lustrat a la figura, la comissió que la matriu paga a la filial que actua com comissionista és l'únic benefici que queda sota tributació a l'Estat font de les rendes ja que la compravenda existent entre el comissionista i el consumidor final s'acaba facturant a l'Estat de residència de la matriu atès que la titularitat de l'actiu no és en cap moment propietat de la filial.

En qualsevol cas, la discussió es centra en determinar si el comissionista actua realment com a comissionista o si, pel contrari, aquesta figura només amaga la intenció de les EMN d'evitar l'establiment d'un EP. En concret, d'acord amb l'OCDE, els beneficis que generats per una entitat s'han d'atribuir a la mateixa d'acord amb les funcions desenvolupades, els riscos assumits i els actius utilitzats³⁶, fet que porta a les EMN a limitar l'exposició fiscal de les comissionistes a l'Estat font. Si bé, les EMN no sempre aconsegueixen limitar les funcions reals de les comissionistes de forma que, tot i que, contractualment s'estableix que la filial és un simple representant de vendes, a la

³⁴ PARADA, Leopoldo. Agents vs. Commissionaires: A Comparison in Light of the OECD Model Convention. *Tax notes International*: 2013, vol. 72, núm. 1, p. 62.

³⁵ Elaboració pròpia.

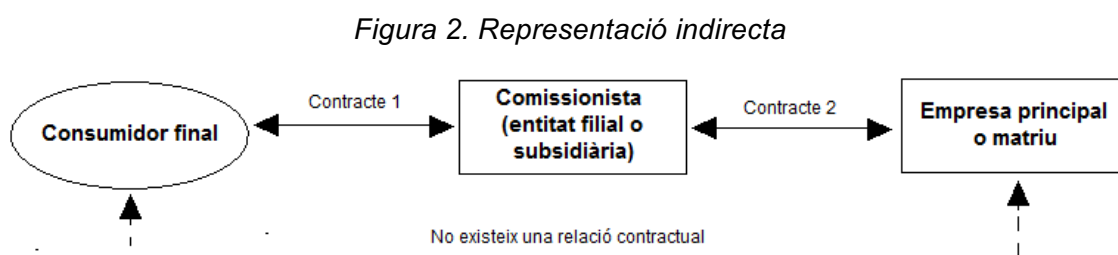
³⁶ *Ibidem* 15

pràctica, aquesta entitat duu a terme més activitats de les pròpies d'un representat de vendes donant lloc al naixement d'un EP.

1.2. Diferència principal entre el dret comú i el *common law*

El contracte de comissió presenta diferències en funció del tipus de dret en el qual s'estudia. És a dir, la mateixa figura presenta trets diferenciats en el dret comú³⁷ i en el *common law*³⁸. Aquestes diferències són fonamentals al temps d'establir si existeix o no EP d'acord amb la interpretació de l'art. 5 MC OCDE, la qual com s'estableix més endavant ha estat motiu de pronunciaments totalment diferents per diverses jurisdiccions europees. Malgrat tot, i més enllà de les diverses diferències existents, aquest apartat es centra en la determinació de la diferència principal entre ambdós drets respecte a la vinculació jurídica de la matriu en la relació contractual.

En el dret comú, com s'ha establert amb anterioritat, es diferencien dues relacions contractuales, el contracte de comissió i el contracte de compravenda. I, precisament, és aquest segon contracte el que fa aparèixer la figura de la representació indirecta ja que, de forma indirecta, el comissionista està representant a la matriu. Aquest tipus de relació es troba il·lustrada a la següent figura.



Ara bé, tot i que existeix, aquesta representació, tal i com s'indica a la figura anterior, el contracte de compravenda no obliga a la matriu ja que només presenta com a obligats contractuals al comissionista i al consumidor final. És a dir, el dret comú estipula que els contractes de compravenda celebrats per un comissionista mitjançant la representació indirecta no són jurídicament vinculants per la matriu. De manera que, en cap cas, la matriu queda jurídicament obligada a respondre davant del consumidor final.

En canvi, en el *common law*, la figura de la representació indirecta no existeix ni tampoc una altra estructura equivalent, motiu pel qual únicament existeix un contracte, el contracte de compravenda. Aquest contracte es conclou per la filial, que en el cas del *common law* rep el nom d'agent i que actua en nom de la matriu, i el consumidor final. Ara bé, en aquesta relació contractual la principal segueix assumint totes les responsabilitats, és a dir, la matriu queda jurídicament obligada a respondre davant del consumidor final.

³⁷ El Dret Comú també conegut com Dret Continental o Dret Civil és el dret vigent en la majoria de territoris europeus en el qual la principal font de dret són les lleis. És important dir que en el dret comú la jurisprudència no es troba reconeguda explícitament com a font de dret.

³⁸ El *Common Law* també conegut com Dret Anglosaxó és el dret vigent en la majoria de països amb tradició anglosaxona en el qual la principal font de dret són les decisions adoptades pels tribunals, és a dir, es tracta de dret eminentment jurisprudencial.

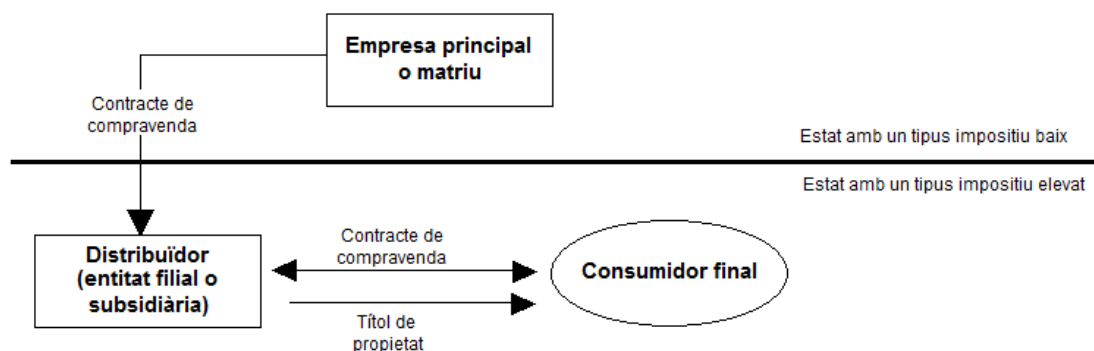
Per tant, la diferència principal es troba en la possibilitat que té el consumidor final de dirigir-se contra la matriu. En el cas del dret comú, a causa de la figura de la representació indirecta, el consumidor final no pot dirigir-se a la matriu ja que l'únic subjecte que queda obligat en la relació contractual és el comissionista. En canvi, en el *common law*, el consumidor final pot dirigir-se indistintament contra la matriu o contra la filial, ja que per raó de la pròpia naturalesa de la relació contractual, la matriu queda jurídicament obligada a respondre davant del consumidor final.

1.3. Diferències entre el contracte de distribució i el contracte de comissió

Un cop introduïda l'estructura del contracte de comissió i els seu funcionament en les EMN, és necessari establir quines diferències existeixen entre aquest tipus d'estructura i el contracte de distribució per poder entendre el motiu pel qual les EMN van decidir transformar el seu model de negoci deixant de banda la figura del distribuïdor i apostant per la figura del comissionista³⁹.

Per poder establir la diferenciació entre ambdós tipus de contractes, és necessari estudiar el contracte de distribució. Aquest tipus de contracte es troba il·lustrat en la següent figura.

Figura 3. Funcionament del contracte de distribució en una EMN⁴⁰



Com es pot observar, la diferència principal recau en el paper que assumeix la filial. En el contracte de comissió, la filial actua com un comissionista duent a terme les activitats pròpies d'un simple representant de vendes en un Estat diferent a l'Estat de residència de la matriu. Aquest comissionista es troba totalment limitat en relació amb les funcions desenvolupades, els riscos assumits i els actius utilitzats.

En canvi, tal i com mostra la figura anterior, en el contracte de distribució, la filial actua com un distribuïdor, fet que implica l'assumpció de majors funcions, riscos i actius. En primer lloc, aquest distribuïdor conclou un contracte de compravenda amb la matriu de manera que, com a conseqüència d'aquesta operació, el distribuïdor adquireix el títol de propietat del bé o servei i assumeix els riscos derivats del mateix. I, un cop, és propietari

³⁹ En aquest punt, és important recordar que com l'OCDE va establir que la principal estratègia utilitzada per les EMN per evitar l'EP consisteix en convertir els tradicionals contractes de distribució existents entre les diferents filials en contractes de comissió.

⁴⁰ Elaboració pròpia

de l'actiu, conclou un nou contracte de compravenda amb el consumidor final. D'aquesta manera, en el contracte de distribució, tant l'operació de compravenda entre la matriu i el distribuïdor com la successiva compravenda entre el distribuïdor i el consumidor final es troben sota tributació a l'Estat amb un tipus impositiu elevat.

Per tant, la diferència principal entre ambdós contractes es troba en els beneficis subjectes a tributació a l'Estat amb un tipus impositiu elevat. En el contracte de comissió només tributa la comissió de vendes que la matriu paga al comissionista. Aquesta comissió suposa una quantitat residual en comparació amb el benefici que la compravenda associada genera a l'EMN. De manera que mitjançant la figura del comissionista, l'Estat on té lloc la negociació, la conclusió i l'execució de la compravenda només té dret a gravar una ínfima part. En canvi, en el contracte de distribució, tributen les dues operacions principals ja que el distribuïdor adquireix la propietat dels actius, assumeix els risc derivats dels mateixos i duu a terme altres funcions. Per tant, mitjançant la distribució, l'Estat amb un tipus impositiu elevat té dret a gravar els beneficis que les compravendes suposen.

Aquesta diferència ens indica el motiu pel qual les EMN fugen del contracte de distribució i es refugien en el contracte de comissió. És a dir, és un motiu purament econòmic que únicament té com objectiu reduir al mínim el pagament d'impostos en determinats Estats amb un tipus impositiu elevat.

2. Estratègies similars

L'informe final de l'acció 7 del Projecte BEPS va establir que més enllà del contracte de comissió, les EMN utilitzaven altres estructures similars per evitar l'existència d'EP. És cert que l'estratègia del contracte comissió és la més utilitzada amb diferència, ara bé és important conèixer, tot i que sigui d'una manera molt general, quines altres pràctiques duen a terme les EMN per evitar l'EP ja que també tenen una repercussió important en la recaptació de l'Estat font dels ingressos.

A continuació, es presenten les dues estratègies fonamentals: els comissionistes sintètics i les empreses de serveis de màrqueting.

2.1. Comissionistes sintètics

En el *common law*, tal i com s'ha establert amb anterioritat, el concepte de contracte de comissió a través de la representació indirecta no existeix sinó que la filial és un agent que actua en nom de la matriu i la matriu sempre queda vinculada jurídicament pel contracte establert entre l'agent i el consumidor final. De forma que l'estructura típica del *common law* sempre implica que la matriu quedi jurídicament obligada per la relació contractual, cosa que les EMN intenten evitar.

Per aquest motiu, les EMN han creat els anomenats comissionistes sintètics a través dels quals aconsegueixen crear una negoci jurídic similar al contracte de comissió del dret comú mitjançant el qual eviten vincular a la matriu. És a dir, com les EMN busquen evitar la vinculació jurídica de la matriu, modifiquen al seu model de negoci als Estats

common law establint una estructura similar al contracte de comissió del dret comú anomenada comissionista sintètic.

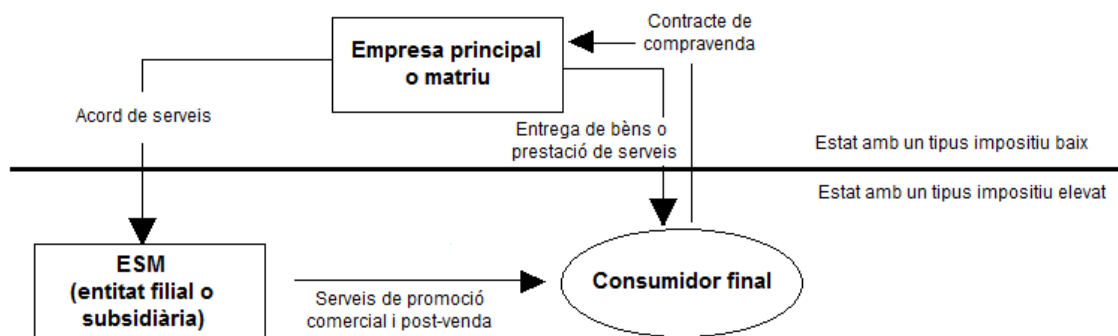
2.2. Empresa de serveis de màrqueting

La segona pràctica utilitzada és la que s'articula a través de les empreses de serveis de màrqueting, a partir d'ara, ESM. En concret, les EMN estableixen la següent estructura:

1. Per una banda, trobem la matriu la qual es troba establerta en un Estat amb un tipus impositiu baix i necessita del suport comercial i de vendes d'una filial en un altre Estat. En concret, la filial cal que s'encarregui, per una banda, de donar a conèixer els productes que s'ofereixen en un moment inicial i, per altra banda, de donar suport comercial als clients en un moment posterior.
2. Per altra banda, trobem la filial la qual actua com una empresa que es dedica exclusivament a prestar de serveis de màrqueting entesos com suport comercial i post-venda a la matriu. És important establir que aquesta filial es troba localitzada en un Estat amb un tipus impositiu elevat.
3. Aleshores, la matriu i la ESM signen un acord de serveis en el qual la ESM presta serveis de promoció en un moment inicial i serveis de post-venda en un moment posterior a canvi del pagament d'una comissió. Ara bé, el contracte principal de compravenda s'estableix entre la principal i el consumidor final. D'aquesta manera, l'ESM únicament actua en el moment previ a la compravenda i en el moment posterior a la mateixa però en cap cas forma part del contracte principal.

En concret, la següent figura mostra el funcionament d'aquest tipus d'estructura identificant clarament els subjectes i les relacions que s'estableixen entre els mateixos.

Figura 4. Funcionament de les ESM⁴¹



Tal i com queda il·lustrat a la figura, la comissió que la matriu paga a la filial que actua com ESM és l'únic benefici que queda sota tributació a l'Estat font de les rendes ja que la compravenda existent entre la matriu i el consumidor final s'acaba facturant a l'Estat de residència de la matriu. De manera que l'única renda imposable a la jurisdicció del client final és la comissió per l'acord entre serveis, és a dir, una ínfima part del benefici que l'EMN acaba aconseguint.

⁴¹ Elaboració pròpia

En conclusió, les EMN han aconseguit anar més enllà dels típics contractes de comissió i establir altres estructures similars a través de les quals eviten l'existència d'un EP aprofitant les llacunes normatives existents a l'art. 5 MC OCDE. Si bé, aquest fet té unes importants conseqüències que es presenten en el següent apartat.

3. El contracte de comissió i les estratègies similars a l'economia digital

El contracte de comissió i les estratègies similars han proliferat com a conseqüència de l'economia digital. Tot i això, aquestes estructures han evolucionat degut a les característiques d'aquest nou tipus d'economia. En aquest punt, és important recordar que l'economia digital ha donat lloc a nous models de negoci els quals impliquen, per una banda, l'existència de bens intangibles i, per altra banda, el desenvolupament de les relacions entre venedors i consumidors a través d'un nou canal de venda, la pàgina web. Per tant, com és lògic, aquests dos elements han provocat que els tradicionals contractes de comissionistes i les estratègies similars hagin variat lleugerament.

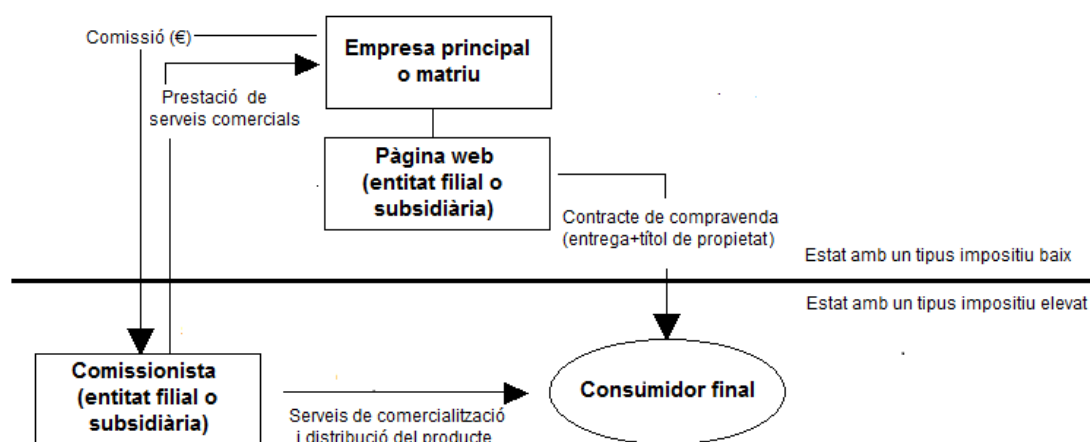
Seguidament, es presenta una de les estructures més utilitzades per les EMN a l'economia digital. Com s'explica més endavant, es tracta d'una estructura on les EMN prenen com a referència el contracte de comissió estudiat anteriorment, incorporen els elements propis d'aquest nou tipus d'economia. En concret, aquesta estructura funciona de la següent manera:

1. Per una banda, trobem un Estat amb un tipus impositiu baix en el qual resideixen tant la matriu com una filial de la mateixa la qual s'encarrega de vendre productes o prestar serveis a través d'una pàgina web. Per tant, es tracta d'una filial que centralitza totes les vendes als consumidors a través de la propietat i gestió de la pàgina web⁴².
2. Per altra banda, trobem un Estat amb un tipus impositiu elevat en el qual resideix el comissionista. Normalment es tracta d'una filial la qual presta serveis comercials a l'Estat en el qual resideix. Ara bé, en aquest punt és important aclarir que, a diferència del que succeeix en el contracte tradicional de comissió, aquest comissionista no ven directament els productes als consumidors finals, sinó que duu a terme activitats de comercialització i distribució del producte. És a dir, com a conseqüència del comerç electrònic, el comissionista deixa de concloure contractes de compravenda amb els consumidors per duu a terme funcions típiques de la fase de intermediació. Per tant, a causa d'aquest canvi de funcions, la comissionista rep una comissió per duu a terme activitats de comercialització i distribució del producte.
3. Finalment, el contracte de compravenda es conclou entre la filial propietària de la pàgina web i el consumidor final. Per tant, en aquest cas, la titularitat dels béns o serveis passa directament de la societat encarregada de la pàgina web al

⁴² En el comentari del MC OCDE relatiu a l'art. 5 MC OCDE, la citada organització s'ha pronunciat sobre si la pàgina web és un element constitutiu d'EP o no. Tot i això, aquest pronunciament no és important per exposar la qüestió aquí estudiada ja que en aquest cas es tracta d'observar com a través de l'economia digital, les EMN han modificat les seves estructures evitant la figura de l'EP en països amb un tipus impositiu elevat.

consumidor final. Ara bé, en aquest punt és important que en molts casos es tracta de béns intangibles, fet que encara dificulta més la tributació de l'operació.

Figura 5. Funcionament de les estructures utilitzades per les EMN a l'economia digital



Tal i com queda il·lustrat a la figura, la comissió que la matriu paga a la filial que actua com comissionista és l'únic benefici que queda sota tributació a l'Estat font de les rendes ja que la compravenda existent entre la filial propietària de la pàgina web i el consumidor final s'acaba facturant a l'Estat de residència de la matriu.

Per tant, tal i com queda reflectit en aquest apartat, les EMN han adaptat les seves estructures al comerç electrònic. Tanmateix, no ha deixat de buscar la forma a través de la qual puguin evitar-se l'existència d'un EP.

4. Conseqüències fiscals del contracte de comissió i estratègies similars

El contracte de comissió i les pràctiques similars impliquen una sèrie de conseqüències fiscals que beneficien a les EMN i que perjudiquen de forma molt negativa als Estats que les pateixen. Per aquest motiu, és necessari identificar-les.

En primer lloc, el contracte de comissió i altres estratègies permeten que les EMN, mitjançant la reestructuració de seu model de negoci, puguin reduir l'impacte dels impostos en la seva activitat. És a dir, a partir de la planificació i la posterior reestructuració del seu model de negoci, les EMN redueixen, en gran mesura, la seva càrrega fiscal. Aquesta primera conseqüència provoca que les empreses s'aprofitin d'un tipus contractual per, en definitiva, pagar menys impostos.

En segon lloc, el contracte comissió i altres estratègies impliquen un desplaçament de la major part dels beneficis generats a l'Estat de baixa tributació. En conseqüència, gran part dels ingressos generats es traslladen a un Estat on els mateixos no ha estat generats i en el qual existeix un règim impositiu favorable a les empreses. Aquesta segona conseqüència mostra com, a través de la utilització de la figura del comissionista i altres pràctiques similars, qualsevol dret de tributació que l'Estat amb un tipus impositiu alt té sobre les rendes generades per una EMN queda diluït.

És important afegir que a causa de l'economia digital i del comerç electrònic, aquestes dues conseqüències no han fet més que agreujar-se de forma que cada cop més empreses reestructuren el seu model de negoci aprofitant-se no només de les possibilitats existents, sinó de les noves tecnologies.

Per tant, les dues conseqüències fonamentals que provoca el contracte de comissió i altres estructures similars perjudiquen, en gran mesura, a aquells territoris en els quals l'impost de societats és elevat. Aquest fet ha provocat que aquests Estats, entre els quals es troba Espanya, hagin exigit als organismes internacionals l'adaptació de les normes i l'aplicació de polítiques que resolguin aquesta situació. Ara bé, és important destacar que el problema detectat per aquests territoris no radica en el contracte de comissió o en altres estructures com elements contractuals, sinó en el fet que les EMN utilitzen aquests contractes per evitar l'establiment d'un EP. Per aquest motiu, es presenten a continuació els canvis més importants que l'OCDE ha introduït a l'art. 5 del MC OCDE.

V. CANVIS A L'ARTICLE 5 DEL MODEL DE CONVENI DE L'ORGANITZACIÓ PER A LA COOPERACIÓ I EL DESENVOLUPAMENT ECONÒMIC

El contracte de comissió i les estratègies similars han posat de manifest la necessitat de reconsiderar la regulació fiscal a nivell internacional. Per aquest motiu, l'OCDE va presentar la modificació de l'art. 5 MC OCDE. Si bé, en aquest treball únicament seran objecte d'estudi els canvis introduïts en els apartats 5 i 6 del citat article ja que, tal i com estableix l'OCDE a l'informe final de l'acció 7, són aquells que fan referència als contracte de comissió i a les estratègies similars. En concret, l'OCDE (2015, pàg. 10) estableix “los cambios incorporados a los apartados 5 y 6 del artículo 5 del MC OCDE como los Comentarios detallados sobre los mismos (...) giran en torno a los contratos de comisión y estrategias similares”.

A continuació, es presenten, d'una manera resumida i centrada en la figura del comissionista, els canvis fonamentals a l'art. 5 MC OCDE. En concret, la primera secció està dedicada als canvis realitzats a l'apartat 5 mentre que la segona secció està dedicada als canvis realitzats a l'apartat 6. Ara bé, les implicacions d'aquests canvis en les estructures empresarials es presenten a la tercera secció.

1. Modificació de l'apartat 5 de l'article 5 del Model de Conveni de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic

Per tal de poder estudiar els canvis de forma clara i precisa, es presenta la següent taula en la qual s'observen els canvis introduïts en relació amb l'articulat anterior.

Tabla 1. Comparació en relació als canvis introduïts a l'art. 5.5 MC OCDE

Art.5.5 MC OCDE previ a l'informe final	Art.5.5 MC OCDE previ a l'informe final
<p>5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten 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 4 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 ese apartado.</p>	<p>5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6, cuando una persona actúa en un Estado contratante por cuenta de una empresa y, de esta forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son</p> <p>a) en nombre de la empresa, o</p> <p>b) para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o</p> <p>c) para la prestación de servicios por esa empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a 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 4 y que, de haber sido realizada mediante 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 ese apartado.</p>

Un cop establerts els canvis, és moment d'estudiar-los de forma detinguda. Si bé, aquest estudi anirà més enllà analitzant alguns dels comentaris recollits en el MC OCDE referents a l'apartat modificat.

En primer lloc, s'observa com l'OCDE ha intentat expandir els supòsits recollits a l'apartat 5 per tal de poder incloure situacions més enllà de les anteriorment recollides. És a dir, aquesta nova redacció ha buscat ampliar l'àmbit d'aplicació d'aquest apartat afegint supòsits que poden donar lloc al naixement d'un EP. Per veure aquesta nova realitat d'una forma més clara cal fer referència al comentari 32.1 MC OCDE el qual estableix (2016, P. 17)⁴³:

Para que se aplique el apartado 5, deben concurrir las siguientes condiciones:

- Una persona ejerce actividades en un Estado contratante por cuenta de una empresa;
- En dicho ejercicio, esa persona habitualmente concluye contratos, o desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa; y
- Estos contratos son en nombre de la empresa, o para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o para la prestación de servicios por esa empresa.

Com es pot observar, en aquesta nova redacció la figura del comissionista implicarà l'existència d'EP en qualsevol cas ja que, per una banda, el contracte de comissió i el comissionista sintètic conclouen contractes en nom de l'empresa per a la transferència del domini o per a la concessió d'un dret d'ús sobre bens propietat de l'empresa, supòsits

⁴³ *Ibidem* 7

que queden recollits a l'art. 5.1.b MC OCDE i al comentari 32.1 i que suposen el naixement d'un EP, i, per altra banda, les empreses de serveis de màrqueting conclouen contractes per a la prestació de serveis per part de la mateixa empresa, supòsit que queda recollit a l'art. 5.1.c MC OCDE i al comentari 32.1 i que també suposa el naixement d'un EP. Un cop vist aquest primer canvi i la conseqüència del mateix, és important estudiar els comentaris 32.4, 32.5 i 32.6 MC OCDE.

Per una banda, el comentari 32.4 MC OCDE estableix (2016, P. 18)⁴⁴:

La frase "celebra contratos" se refiere a situaciones en las que, según la legislación contractual aplicable, un contrato se considera haber sido concluido por una persona. Un contrato puede ser concluido sin una activa negociación de los términos del mismo; este sería el caso, por ejemplo, en el que la legislación contractual aplicable indicase que un contrato es celebrado por una persona aceptando, por cuenta de la empresa, la oferta hecha por un tercero para celebrar un contrato estándar con la empresa. Asimismo, un contrato puede, bajo la legislación competente, ser celebrado en un Estado aunque ese contrato sea firmado fuera del mismo; por ejemplo, si la conclusión de un contrato resulta de la simple aceptación por una persona que realiza actividades por cuenta de una empresa, de una oferta formulada por un tercero para la celebración de un contrato, no es relevante que el contrato se firme fuera de ese Estado. Además, si una persona negocia en un Estado todos los elementos y detalles de un contrato que vincula a una empresa, puede sostenerse que se ha concluido el contrato en dicho Estado, aunque dicho contrato sea firmado por otra persona fuera de ese Estado.

Tal i com es pot observar, aquest comentari expandeix el significat de la celebració de contractes i el lloc de celebració del mateix. De forma que inclou qualsevol tipus de contracte (escrit o verbal, formal o informal) i permet que el mateix es celebri en qualsevol Estat, evitant que les EMN utilitzin les possibles llacunes existents en aquesta part per evitar l'existència de l'EP.

Per altra banda, és necessari centrar-se en el comentari 32.5 MC OCDE el qual estableix (2016, P. 18)⁴⁵:

La frase "o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa" tiene como objetivo situaciones en las que la conclusión de un contrato directamente resulta de las gestiones que la persona lleva a cabo en un Estado contratante por cuenta de la empresa aunque, bajo la legislación competente, el contrato no está concluido por esa persona en ese Estado (...).

Tal i com es pot observar, aquest comentari recull aquells contractes que no són formalment conclusos pel representant de vendes però la conclusió dels quals és un resultat directe de les activitats del mateix. D'aquesta manera l'OCDE inclou de forma clara la figura del comissionista el qual desenvolupa les funcions típiques d'un representant de vendes i gràcies al qual la matriu acaba conclouent un contracte amb el consumidor final.

Finalment, cal estudiar el comentari 32.6 MC OCDE el qual estableix (2016, P. 19)⁴⁶:

El siguiente es otro ejemplo que ilustra la aplicación del apartado 5, RCO, sociedad residente en el estado R, distribuye varios productos y servicios en todo el mundo a través de sus sitios web. SCO, sociedad residente en el estado S, es una filial de propiedad exclusiva de RCO. Los empleados de SCO envían correos electrónicos, realizan llamadas de teléfono o visitan grandes organizaciones para convencerlas de que compren productos y servicios a RCO y son, por tanto, los responsables de grandes cuentas en el Estado S. Los empleados de SCO, cuya remuneración se basa parcialmente en la renta obtenida por RCO de los titulares de dichas cuentas, usan sus

⁴⁴ *Ibidem* 7

⁴⁵ *Ibidem* 7

⁴⁶ *Ibidem* 7

habilidades de fomento y desarrollo de relaciones para intentar anticipar las necesidades de esos titulares de cuenta y convencerles para que adquieran dichos productos y servicios ofrecidos por RCO. Cuando uno de dichos titulares de cuentas es convencido por un empleado de SCO para comprar una cantidad de bienes y servicios, el empleado indica el precio que se pagará por dicha cantidad, señala que se debe firmar un contrato en línea con RCO, antes de que los bienes o servicios puedan ser prestados por RCO, y explica los términos estándar de los contratos de RCO, incluyendo la composición del precio fijo usado por RCO, precio que no puede ser modificado por el empleado, por falta de autorización. El titular de la cuenta posteriormente firma dicho contrato en línea por la cantidad negociada con el empleado de SCO y de acuerdo con la composición del precio presentada por dicho empleado (...).

Com es pot observar, es tracta d'un exemple que mostra els casos típics que queden recollits dintre de l'art. 5 MC OCDE. Ara bé, el sorprenent d'aquest comentari és que fa referència a un contracte de comissió, sense identificar-lo com a tal en cap moment, dut a terme per una empresa típica de l'economia digital introduint elements típics de la mateixa com seria el fet que la matriu vengui béns i presti serveis arreu del món a través d'una pàgina web.

No obstant això, si es repassa de forma detinguda la redacció dels diferents comentaris analitzats, es pot observar com cap d'ells fa referència de manera clara i directa al contracte de comissió. Aquest element també va ser observat per l'OCDE, motiu pel qual va decidir introduir de forma unànime el comentari 32.8 MC OCDE. Aquest comentari, com es pot observar a continuació, estableix que, en tot cas, un dels supòsits que genera l'existència d'EP d'acord amb l'art. 5.5 MC OCDE és el contracte de comissió. En concret, aquest comentari estableix (2016, P. 19)⁴⁷:

Un caso típico contemplado por estos subapartados consiste en los contratos concluidos con clientes por un agente, un asociado o empleado de una empresa de modo que crean derechos y obligaciones legalmente exigibles entre la empresa y dichos clientes (...). Un ejemplo característico serían los contratos que un comisionista celebra con terceros, en el marco de un acuerdo de comisionista con una empresa extranjera en virtud del cual este comisionista actuando por cuenta de la empresa, concluye a nombre propio contratos que no crean derechos ni obligaciones legalmente exigibles entre la empresa extranjera y los terceros, incluso cuando, como resultado del acuerdo entre el comisionista y la empresa extranjera, la empresa extranjera sea la que transfiera directamente a esos terceros el dominio o conceda el uso de los bienes que le pertenecen o que tiene derecho a usar.

Per tant, la nova redacció de l'apartat 5 de l'art. 5 MC OCDE presentada per l'informe final de l'acció 7 deixa clar que l'objectiu prioritari de la seva redacció busca evitar que les EMN utilitzin els contractes de comissió i altres pràctiques inspirades en el mateix per evitar l'existència d'EP. Amb tot, el que realment marca el punt d'inflexió són els comentaris del citat article i, en concret, el comentari 32.8.

2. Modificació de l'apartat 6 de l'article 5 del Model de Conveni de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic

De la mateixa manera que s'ha fet en l'apartat anterior, a continuació es presenta una taula en el qual es s'observen els canvis introduïts en relació amb l'articulat anterior.

⁴⁷ *Ibidem* 7

Tabla 2. Comparació en relació als canvis introduïts a l'art. 5.6 MC OCDE

Art.5.6 MC OCDE previ a l'informe final	Art.5.6 MC OCDE previ a l'informe final
<p>6. 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.</p>	<p>6. a) No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente en el sentido del presente apartado con respecto a esas empresas.</p> <p>b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas.</p> <p>En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa.</p>

Un cop establerts els canvis, és moment d'estudiar-los de forma detinguda. Amb tot, i d'acord amb l'estudi de l'apartat 5 de l'art. 5 MC OCDE, aquest estudi analitzarà alguns dels comentaris recollits en el MC OCDE referents a l'apartat modificat.

Primerament cal observar com l'apartat 6 canvia totalment la seva redacció. És a dir, mentre a l'apartat 5 del mateix article únicament es modificaven algunes parts afegint i suprimint determinades paraules o oracions, aquest apartat és completament nou. Això respon al fet que la redacció inicial de l'apartat 6 s'encarregava d'establir en quins casos no es considerava que una empresa tenia un EP entre els quals es trobava la figura del comissionista. Ara bé, amb la nova redacció dels comentaris referents a l'apartat 5 en els quals s'estableix que a partir d'ara l'estructura de comissionista donarà lloc a l'existència d'un EP, l'OCDE va veure la necessitat de modificar completament l'apartat 6 del citat article.

Un cop vist això, és necessari comentar els diferents comentaris relatius al citat apartat. En concret, seran objecte d'anàlisi els comentaris 36, 38 i 38.6.

En primer lloc, cal estudiar el comentari 36 MC OCDE el qual estableix (2016, P. 22)⁴⁸:

Una empresa de un Estado contratante, que realice operaciones empresariales por medio de un agente independiente ejerciendo su actividad económica como tal, no puede someterse a imposición en el otro Estado contratante por razón de tales operaciones si el agente actúa en el ejercicio normal de su dicha actividad. Las actividades de dicho agente, no deberían dar lugar constituir a un establecimiento permanente de la empresa extranjera, ya que es por sí mismo una empresa distinta e independiente.

En aquest comentari, l'OCDE deixa clar que l'única figura que no dona lloc a EP és l'agent independent. De forma que les EMN només poden evitar l'existència d'un EP a partir de l'establiment d'un agent independent. Si bé és important destacar que la redacció anterior d'aquest apartat establia que el comissionista no generava un EP. Per tant, la nova redacció d'aquest comentari és una demostració de la lluita de l'OCDE contra els contractes de comissió.

En segon lloc, cal fer referència al comentari 38 MC OCDE el qual estableix (2016, P. 22)⁴⁹:

La determinación de que una persona actuando como agente es independiente o no de la empresa representada, dependerá del alcance de sus obligaciones con la empresa. Si las actividades empresariales que la persona realiza para la empresa están sometidas a instrucciones detalladas o a un control global, esta persona no puede considerarse independiente de la empresa. Otro criterio importante consistirá en determinar si el riesgo empresarial debe ser soportado por la persona o por la empresa que representa.

Aquest comentari serveix per identificar de forma clara si estem davant d'un agent dependent o independent en funció de les funcions desenvolupades i dels riscos assumits pel mateix. Per tant, de nou l'OCDE limita de forma clara i precisa en aquesta nova redacció fins a quin punt un agent dona lloc a l'establiment d'un EP. Amb aquest comentari, l'OCDE intenta evitar que les EMN utilitzin les funcions desenvolupades i els riscos assignats com element determinant per evitar l'existència de l'EP.

Per últim, és necessari estudiar el comentari 38.6 MC OCDE el qual estableix (2016, P. 23)⁵⁰:

Un agente independiente no puede decirse que una persona actúa en el ejercicio normal de su actividad económica como tal cuando realiza actividades que no están relacionadas con el negocio de un agente. Si, por ejemplo, una sociedad que actúa como distribuidora para un número de sociedades respecto de las que no está estrechamente relacionada, también actúa como agente para una empresa estrechamente relacionada, las actividades que esa sociedad asume como distribuidora no serán consideradas como parte de las actividades que la sociedad ejecuta en el curso normal de sus actividades económicas como agente y, por tanto, no será relevante en la determinación de si la sociedad es independiente de la empresa estrechamente relacionada por cuenta de quien está actuando.

Aquest comentari té una gran importància ja que l'OCDE fa referència per primer cop al contracte de distribució. És a dir, com ja s'ha establert anteriorment, l'OCDE va ser conscient de com les EMN transformaven les seves distribuïdores en comissionistes per tal de poder pagar menys impostos i evitar l'existència d'un EP. Aleshores, degut a la modificació de l'art. 5 MC OCDE amb l'objectiu d'acabar amb aquesta pràctica, l'OCDE és conscient que les EMN poden recórrer el camí invers, és a dir, que poden tornar al

⁴⁸ *Ibidem* 7

⁴⁹ *Ibidem* 7

⁵⁰ *Ibidem* 7

contracte de distribució. I, per aquest motiu, l'OCDE s'encarrega d'establir en aquest comentari quines són les funcions desenvolupades i els riscos assignats a partir dels quals una distribuïdora donarà lloc a un EP.

Per tant, com s'observa a través de la modificació de l'apartat 6 i dels comentaris estudiats, l'OCDE acaba detallant diferents elements i determinades pràctiques de forma que aconseguix que les EMN no puguin eludir la figura de l'EP.

3. Conseqüències de les modificacions a l'article 5 del Model de Conveni de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic

D'acord amb les modificacions efectuades per part de l'OCDE a l'art. 5 MC OCDE, la figura del comissionista implicarà l'existència d'EP en qualsevol cas ja que la nova redacció converteix al comissionista en un EP per definició. A més, també és important destacar que les estratègies similars al contracte de comissió queden incloses en la nova redacció.

En definitiva, l'OCDE es centra en regular l'objecte del contracte per tal de poder abastar la major quantitat de contractes possibles amb independència de la natura dels mateixos i del tipus de dret en el qual neixen. És a dir, l'OCDE estableix, a grans trets, que en qualsevol cas els contractes que siguin en nom de l'empresa, per la transferència del domini o la propietat o per a la prestació de serveis donaran lloc a un EP. De forma que inclou qualsevol tipus de contracte l'objecte del qual es trobi entre els supòsits anomenats i amb independència de si es troben conclosos sota el dret comú o el *common law*.

VI. LA NOCIÓ D'ESTABLIMENT PERMANENT EN ELS TRIBUNALS

Un cop estudiada i analitzada la figura més utilitzada per les EMN per evitar l'existència d'EP i els canvis establerts en la normativa per tal d'afrontar aquest problema, és necessari centrar-se en les decisions adoptades pels òrgans judicials de diferents països amb relació a les reestructuracions empresarials on les EMN converteixen filials distribuïdores o comercialitzadores en comissionistes per tal de pagar menys impostos a partir de l'evitació de l'EP.

En aquesta secció s'analitzaran quatre pronunciaments jurisprudencials sobre l'estructura de comissionista en tres EEMM diferents de l'OCDE. Aquestes quatre sentències es van dictar amb anterioritat a la introducció de canvis a l'art. 5 MC OCDE sobre la figura del comissionista, moment en el qual encara es considerava que el comissionista no donava lloc a l'existència d'EP. Tot i això, en aquell moment ja es tractava d'una figura polèmica la qual generava opinions contradictòries segons quina sigues la interpretació del tribunal. De fet, diversos experts en la matèria consideren que van ser bàsicament les diferents línies doctrinals europees que es van crear com a conseqüència de l'existència de llacunes materials en la redacció de l'EP en el MC OCDE, les quals van forçar a l'OCDE a revaluar la normativa i establir els canvis estudiats anteriorment.

En concret, existien dues interpretacions possibles de l'art. 5 MC OCDE. Per una banda, existia la interpretació literal segons la qual un comissionista no donava lloc a un EP ja que, mentre en el contracte de comissió la vinculació legal entre la matriu (comitent) i la filial (comissionista) era clara, en el contracte de compravenda posterior entre la filial i el consumidor final, la matriu no quedava legalment obligada. De forma que, segons aquest interpretació, com la matriu no estava obligada, en cap cas podia considerar-se que la filial actués com EP de la mateixa. Per altra banda, existia la interpretació funcional. Aquesta interpretació entenia que, tot i que en el contracte de compravenda posterior no existia una clàusula segons la qual la matriu quedés contractualment obligada, es podia interpretar que la mateixa si ho era a causa de la conducta de les parts. De forma que aquest comportament de les parts podria suposar que el comissionista donava lloc a un EP.

Aquesta idea es troba plasmada a continuació ja que mentre els casos *Zimmer* a França i *Dell* a Noruega exemplifiquen sentències literalistes on els tribunals confirmaven que la figura del comissionista no donava lloc a un EP, els casos *Roche* i *Dell*, ambdós a Espanya, optaven per una interpretació més àmplia entenen que un comissionista podia arribar a generar un EP. Tot i això, és important destacar que com a conseqüència dels canvis introduïts i del nou art. 5 MC OCDE, les sentències que s'estudiaran a continuació no tenen cabuda en el nou marc regulatori el qual queda clarament delimitat.

1. Sentència *Zimmer*, de 31 de març de 2010, del Consell d'Estat Francès

En primer lloc, s'analitzarà el cas *Zimmer*. Aquest cas va tenir lloc a França com a conseqüència de la sentència de 31 de març de 2010 del Consell d'Estat Francès, a partir d'ara, CDE.

El grup Zimmer és un grup multinacional anglès dedicat a la creació, el desenvolupament i la venda de pròtesis ortopèdiques. Inicialment, aquest grup tenia la seva matriu, Zimmer, Ltd., a Anglaterra i una xarxa de filials distribuïdores arreu del món. Ara bé, com a conseqüència de l'atractiu fiscal que tenia la figura de comissionista, el grup Zimmer va convertir l'entitat distribuïdora francesa en una comissionista donant lloc a Zimmer, S.A.S. Com a resultat d'aquesta reestructuració, Zimmer, S.A.S. actuava com a comissionista negociant la venda de pròtesis ortopèdiques a empreses intermediàries o als consumidors finals en el seu propi nom però a compte i risc de Zimmer, Ltd.

L'origen d'aquest cas té lloc al febrer de 2007 quan la *Cour d'appel* de París, també coneguda com el Tribunal d'apel·lació francès, va considerar que, d'acord amb l'art. 4.4 Conveni per evitar la doble imposició entre França i Regne Unit, a partir d'ara, CDI França-Regne Unit, Zimmer, Ltd., actuava a França mitjançant un EP d'agència. És a dir, el Tribunal d'apel·lació francès va entendre que Zimmer S.A.S. era un agent dependent que donava lloc a un EP.

Contra aquesta resolució, el Grup Zimmer va interposar un recurs d'apel·lació davant del CDE el qual va rectificar la decisió considerant que la figura de comissionista no generava un EP. En concret, el CDE va duu a terme una interpretació literal del CDI França-Regne Unit a la llum del Dret civil francès deixant de banda els principis generals de l'OCDE i els comentaris del MC OCDE, els quals són la base dels convenis de doble imposició. Tanmateix, és necessari analitzar de forma detallada aquesta sentència en la relació a la figura de comissionista.

Tal i com recullen els fonaments jurídics de la sentència, el CDE va establir que el contracte de compravenda entre el comissionista i el consumidor final en cap cas imposava obligacions a la matriu (comitent) en relació als consumidors finals, encara que el contracte de compravenda hagués estat conclòs en nom de la matriu (comitent).

Aquesta interpretació respon al fet que el CDE es va basar en el Codi de comerç francès al considerar que l'art. 5 MC OCDE i els seus comentaris feien referència al *common law* degut a la redacció dels mateix. De forma que segons el CDE, com la norma interpretativa internacional no era materialment aplicable ni tampoc la doctrina desenvolupada per l'ODE, s'havia de recórrer a la norma nacional la qual entenia que per tal que la matriu (comitent) quedés contractualment obligada era necessària una vinculació legal, la qual no existia en aquest tipus de contracte.

Per tant, el CDE va optar per aplicar una interpretació literal i allunyada de la realitat internacional en comptes d'aplicar una interpretació dinàmica i adaptada a la realitat de cas.

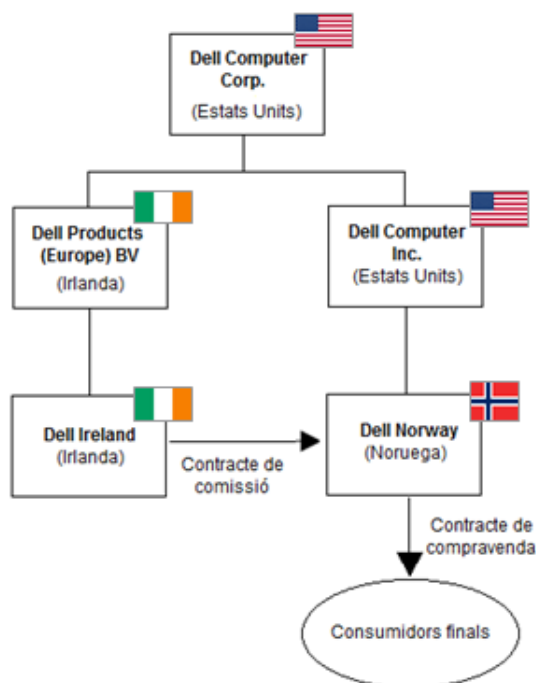
2. Sentència *Dell*, de 2 de març de 2011, del Tribunal Suprem Noruec

En segon lloc, s'analitzarà el cas noruec *Dell*. Aquest cas és molt similar al cas *Zimmer* ja que el Tribunal Suprem, a partir d'ara, TS de Noruega va basar la seva decisió en la línia interpretativa establerta en la sentència *Zimmer*.

Dell és un grup multinacional americà dedicat a la fabricació, venda i prestació de serveis d'assistència i suport de productes informàtics el qual es troba present en els cinc continents. En concret, té la seva matriu als Estats Units i una xarxa de filials arreu del món.

Aquest cas es va originar com a conseqüència de la relació que existia entre dues filials, *Dell* Irlanda i *Dell* Noruega. La figura següent il·lustra aquesta relació.

Figura 6. Estructura legal i relacions comercials existents del grup *Dell*⁵¹



Com es pot observar en la figura anterior, *Dell Products (Europe) BV* s'encarregava de la fabricació de productes informàtics per a la regió EMEA, la qual inclou Europa, Orient Mitjà i Àfrica els quals era comprats per *Dell* Irlanda que s'encarregava de vendre'ls a la regió EMEA a través filials locals. En concret, *Dell* Irlanda i *Dell* Noruega havien conclòs un contracte de comissió mitjançant el qual la filial noruega duia a terme els contractes de compravenda amb els consumidors del seu mercat local a canvi del pagament d'una comissió.

⁵¹ Figura extreta de PETRUZZI, Raffaele. GREINECKER, Herbert. The Norwegian Dell Case and the Spanish Roche Case. *Steuer & Wirtschaft International*. 2012, núm 6, pàg. 260-265.

El 2 de març de 2011, el Tribunal d'Apel·lació d'Oslo va considerar que *Dell* Noruega era un EP de *Dell* Irlanda ja que tal i com argumenta Néstor Carmona Fernández en el seu article (2012, P. 52)⁵²:

A juicio del tribunal de instancia, resulta evidente (...) que existen un cúmulo de factores que demuestran que «en realidad» la compañía irlandesa resulta «vinculada» a consecuencia de los contratos suscritos por la entidad noruega (la clientela ignora si le vende la entidad irlandesa o la noruega; se trata en los términos y con las condiciones previstos por la comitente; ésta acepta en todo caso –no revisa, no revoca, no enmienda– los contratos celebrados por la comisionista, etc.). A dicha evidente «vinculación» funcional *de facto* se une la demostrada «dependencia» de orden operativo, económico, etc. de la entidad filial.

Malgrat tot, el grup *Dell* va presentar un recurs d'apel·lació contra el TS noruec el qual va resoldre a favor del grup americà. En concret, aquest tribunal va calcar el raonament literalista dut a terme pel CDE en el cas *Zimmer* de forma que va acabar entenent que, en tot cas, era necessari per a l'existència d'EP una vinculació legal entre el comitent i el comissionista, la qual no existia en aquest cas, motiu va resoldre a favor del grup *Dell*.

3. Sentència Roche, de 12 de gener de 2012, del Tribunal Suprem Espanyol

Seguidament, s'estudiarà el cas Roche. Aquest cas s'origina com a conseqüència de la sentència de 12 de gener de 2012 del TS de l'Estat Espanyol amb l'objectiu de determinar si l'empresa Roche Vitamins Europe tenia un EP a Espanya.

Roche és una empresa dedicada a la investigació i al desenvolupament de productes farmacèutics que tenia la seva matriu Roche Vitamins Europe a Suïssa i una entitat filial de la mateixa a Espanya anomenada Roche Vitamins, S.A. Amb data 6 de març de 2003, l'Agència Estatal de l'Administració Tributaria, a partir d'ara, AETA, va obrir una inspecció a Roche Vitamins Europe al·legant que la mateixa actuava a través d'un EP a Espanya, motiu pel qual l'empresa havia d'haver presentat les declaracions corresponents en els exercicis 1999 i 2000. En concret, l'AETA entenia que Roche Vitamins Europe i Roche Vitamins, S.A. havien conclòs dos contractes. En concret, s'establia (2012, P. 1)⁵³:

El primero, o contrato de fabricación, establece el compromiso para Roche Vitaminas. S.A., de producir y envasar (en sus instalaciones de San Fernando de Henares, en Madrid) los productos que Roche Vitaminas Europe le indique en sus pedidos, que deberán especificar los datos necesarios (tipo de producto, cantidad, fecha de entrega, etcétera); dichos productos serán facturados por Roche Vitaminas, S.A., según precios equivalentes al coste total más el margen que se define y que va destinado a remunerar a la fabricante del empleo de los necesarios capitales para la producción (...). En el segundo de ambos contratos la entidad Roche Vitaminas Europe designa a Roche Vitaminas S.A., como "agente suyo para España" para que promueva aquellos de sus productos que (...); Roche Vitaminas, S.A., se compromete a "representar, proteger y fomentar" los intereses de la otra parte a cambio de percibir el 2 por 100 de todas las ventas que consiga promover en España.

D'acord amb aquests contractes, l'inspector entenia que Roche Vitamins Europe tenia un EP a Espanya segons l'art. 5 del Conveni per evitar la doble imposició entre l'Estat Espanyol i Suïssa, a partir d'ara, CDI Espanya-Suïssa, article idèntic a l'art. 5 MC OCDE. Donat aquest fet, l'inspector va dictar acte administratiu de liquidació tributària. Ara bé,

⁵² CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas. *Crónica Tributaria*. 2012, núm. 145, p. 39-57.

⁵³ Sentència del Tribunal Suprem 268/2012, de 12 de gener de 2012

l'empresa Roche mostrant el seu desacord amb el pronunciament de l'AETA va interposar una sèrie de recursos fins que, finalment, va arribar al TS.

Aleshores, per poder determinar si efectivament l'empresa Roche duia a terme la seva activitat a Espanya mitjançant un EP i donat que la norma aplicable era el CDI Espanya-Suïssa, el TS va estudiar l'existència d'EP des de dos perspectives: l'EP físic i l'EP d'agència.

Respecte l'EP físic, el TS va començar establir (2012, P. 3)⁵⁴:

Hay que preguntarse, pues, en primer lugar si Roche Vitamins Europe efectuaba toda o parte de su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España. Esta opción se integra por tres elementos: un (a) lugar de negocios, que sea (b) fijo y en el que (c) se realicen actividades propias de la empresa. El primer elemento comprende cualquier espacio, instalación o medio material empleado para realizar el giro propio de la entidad, sirva o no exclusivamente a tal fin (parágrafo 2 de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio), siendo irrelevante el título por el que se dispongan, pudiendo tratarse incluso de los locales de otra compañía. El segundo elemento exige un vínculo entre el lugar de negocios y una ubicación específica, con cierto grado de permanencia (parágrafo 6 de los comentarios al artículo 5), instrumentando la conexión entre aquel lugar y el territorio del Estado, circunstancia que justifica que se le atribuya la potestad para exigir el impuesto. En fin, para delimitar el tercer elemento, ante el silencio del Convenio sobre la idea de empresa, ha de estarse a la legislación interna del Estado miembro que lo aplica, si bien para evitar los conflictos que pudieran derivarse de las eventuales diferencias en este punto, cabe defender un entendimiento amplio que incluya en la noción toda actividad económica que una persona realice de forma independiente.

D'acord amb aquesta perspectiva d'EP físic, el TS entenia que l'empresa Roche no tenia un EP a Espanya ja que, tot i tenir un local alquilat, aquell establiment no comptava amb els mitjans personals i materials necessaris per representar un EP. Ara bé, el TS també entenia que avaluar l'existència d'EP a través d'aquesta perspectiva no era correcte ja que, d'acord amb els dos contractes existents entre Roche Vitamins Europe i Roche Vitamins, S.A., era més correcte avaluar l'assumpte des d'una segona perspectiva, l'EP d'agència.

Aleshores, respecte l'EP d'agència, el TS va respondre afirmativament a l'existència d'EP. Tal i com estableix la professora Aurora Ribes en el seu article (2012, P. 32)⁵⁵

Dado que Roche Vitaminas carecía no sólo de poder para contratar a nombre de su comitente, sino también para negociar dichos contratos, reduciéndose sus facultades a gestionar las órdenes de compra, podría pensarse -a primera vista- que la misma no actuaba en España como agente de la entidad suiza. Sin embargo, si acudimos al CM OCDE, observamos que su artículo 5.5 (equivalente al artículo 5.4 del CDI entre España y Suiza) permite tener en cuenta otras actividades distintas de la de "concluir contratos en nombre de la empresa"; o lo que es igual, la cláusula del agente dependiente despliega también su virtualidad, aparte de cuando el apoderado está autorizado para contratar en nombre del mandante extranjero, cuando, por la naturaleza de su actividad, le implica en las actividades empresariales del mercado nacional, como puede ser la de elaborar las mercancías que posteriormente vende y distribuye.

És a dir, el TS entenia que, d'acord amb el CDI Espanya-Suïssa, com que Roche Vitaminas, S.A. duia a terme altres activitats les quals es consideraven per establir-se l'existència d'un agent dependents, l'empresa Roche tenia un EP d'agència a Espanya.

⁵⁴ *Ibidem* 49

⁵⁵ RIBES RIBES, Aurora. 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*. 2012, núm 4, p. 29-35.

4. Sentència *Dell*, de 20 de juny del 2016, del Tribunal Suprem Espanyol

Per últim, és necessari analitzar el cas espanyol *Dell*. De la mateixa manera que s'ha estudiat anteriorment, aquest cas fa referència al grup americà *Dell* però aquest nou pronunciament té especial rellevància perquè fa referència a l'estructura comissionista utilitzada a l'economia digital mitjançant la pàgina web i, a més, implica un punt d'inflexió en la jurisprudència europea ja que reafirma la interpretació funcional, enunciada per primer cop en el cas *Roche*.

Aquest cas data de 2007 quan la Hisenda espanyola va reclamar a *Dell* el pagament d'una sèrie de quantitats al·legant que la mateixa actuava a través d'un EP a Espanya. No obstant això, no va ser fins el 20 de juny del 2016 quan el TS espanyol es va pronunciar de forma positiva establint que *Dell* actuava a Espanya mitjançant un EP d'agència.

L'estructura operativa mitjançant la qual l'empresa *Dell* actuava a Espanya és un exemple típic de l'estructura de comissionista mitjançant pàgina web il·lustrat a l'apartat IV.3 del present treball. En concret, tal i com s'ha establert amb anterioritat, *Dell Products (Europe) BV* s'encarregava de la fabricació de productes informàtics per a la regió EMEA, la qual inclou Europa, Orient Mitjà i Àfrica els quals era comprats per *Dell* Irlanda que s'encarregava de vendre'ls a la regió EMEA a través filials locals. A Espanya, *Dell* tenia una empresa filial, a partir d'ara, *DESA*, si bé aquesta únicament comptava amb un treballador i duia a terme serveis de comercialització i distribució del producte com a resultat d'un contracte de comissió que havia establert amb *Dell* Irlanda. Aleshores, les vendes que *Dell* realitzava a Espanya les feia mitjançant una pàgina web domiciliada a Irlanda de manera que el contracte de compravenda s'establiria entre la filial propietària de la pàgina web i els consumidors finals espanyols, relació contractual que tributava a Irlanda. Això provocava que *Dell* únicament pagués impostos per la comissió entre la filial irlandesa i la filial espanyola al no considerar-se aquesta última com un EP.

Amb tot, l'any 2007 la Hisenda espanyola va reclamar a *Dell* el pagament d'una sèrie de quantitats al·legant que la mateixa si que tenia EP a Espanya ja que considerava que *DESA* actuava com agent independent de *Dell* Irlanda d'acord amb l'art. 5 del Conveni de doble imposició entre l'Estat Espanyol i Irlanda, a partir d'ara, CDI Espanya-Irlanda. Seguidament, el cas va passar per instàncies superiors fins que el 20 de juny del 2016⁵⁶ el TS espanyol es va pronunciar de forma positiva establint que *Dell* actuava a Espanya mitjançant un EP d'agència.

Concretament, el TS va optar per la interpretació funcional del contracte de comissió entenent que, tot i que en el contracte de compravenda posterior no recollia una clàusula segons la qual *Dell* Irlanda quedava contractualment obligada, es podia interpretar que la mateixa existia a conseqüència de la conducta de les parts. De forma que aquest

⁵⁶ Aquest pronunciament va confirmar el que prèviament havia expressat el Tribunal Econòmic Administratiu Central en pronunciament de 15 de març i l'Audiència Nacional en sentència de 8 de juny de 2015.

comportament de les parts indicava que el comissionista donava lloc a un EP. És a dir, el TS va establir (2016. P. 16)⁵⁷:

Basta que se cree la vinculación del comitente con el contrato celebrado (...). Lo cual conlleva que se comprenda, por tanto, como agente dependiente, al comisionista en nombre propio por cuenta ajena, que encuentra respaldo en la doctrina funcional-económico-sustancialista, acorde a la doctrina de la OCDE que emana de los Comentarios al MC, en el que se prevé que se opera en un Estado por mediación de un agente dependiente cuando éste dispone de la facultad de concluir contratos en nombre y por cuenta de la empresa, considerándose que esta circunstancia se da no sólo en los casos en que el agente concluya literalmente contratos en nombre de la empresa, sino también en aquellos otros en que concierte contratos que la vinculen, aunque no se finalicen efectivamente a nombre de aquella. Lo relevante, por tanto, no es tanto que medie un determinado contrato, un determinado vínculo contractual, sino la vinculación funcional, que el agente posea poderes suficientes para vincular al comitente, dentro del desarrollo habitual de la actividad empresarial conforme a las instrucciones y bajo el control del mismo; de suerte que ha de atenderse no tanto a las formas que unen a comitente y agente, como al análisis funcional y fáctico que definen la relación existente realmente manifestada por el alcance y límites de las instrucciones, grado de control, asunción de riesgos y/u organización empresarial, de la que surge la dependencia que debe ser de alcance sustancial y no meramente preparatorio o auxiliar.

Aleshores, un cop establert això, el TS es va dedicar a analitzar de forma detallada la relació existent entre *Dell* Irlanda, el comitent, i DESA, el comissionista, enumerant les funcions en les quals existia dependència de DESA respecte de *Dell* Irlanda. En concret, el TS va establir (2016. P. 16)⁵⁸:

a) DESA sigue las instrucciones de DPI, b) DPI debe autorizar precios y comisiones, c) DPI acepta o rechaza las solicitudes de entrega, d) DESA debe rendir informes periódicos a DPI, e) DPI tiene derecho a inspeccionar los registros y locales de DESA, f) DESA necesita autorización de DPI para compra de productos, y g) DPI ostenta el control sobre los derechos de propiedad intelectual»

Llavors, com a conseqüència de la gran dependència el TS va observar, va acabar considerant que el comissionista si que era un EP ja que, en el fons, el que quedava obligat era el comitent.

5. Conclusió

Un cop analitzades les quatre sentències i estudiades les dues interpretacions majoritàries de la norma en relació amb la figura de l'agent independent, es posa de manifest com de necessària era la reforma de l'art. 5 MC OCDE i, en concret, de l'apartat 5 per solucionar les diverses interpretacions de la mateixa. Ara bé, sorprèn de forma positiva la sentència del TS espanyol 1745/2016, de 20 de juny de 2016, relativa al cas *Dell* ja que, tal i com han reconegut diversos experts en la matèria, és la primera gran sentència europea que resol de forma correcta i en línia amb la doctrina de l'OCDE.

Per tant, en definitiva, l'anàlisi d'aquestes quatre sentències mostra, per una banda, quins eren els punts sobre els quals la reforma de l'OCDE s'havia de centrar i, per altra banda, la importància de la figura de l'agent independent a nivell internacional.

⁵⁷ Sentència del Tribunal Suprem 1745/2016, de 20 de juny de 2016

⁵⁸ *Ibidem* 54

VII. CONCLUSIONS

I. La problemàtica de l'EP és latent tant a nivell nacional com a nivell internacional. En concret, la figura de l'EP es va originar amb l'objectiu d'eliminar la doble imposició permeten que una empresa que generava rendes tant a l'Estat de residència com a l'Estat d'origen tributés en cada un d'ells atenent a l'activitat econòmica que realitzava a cada territori. Ara bé, com a conseqüència de l'economia digital i la conseqüent transformació dels models de negoci, l'EP ha passat d'intentar evitar la doble imposició a convertir-se en el instrument favorit de les EMN per evitar la tributació. De forma que l'EP ha passat de ser la solució a un problema a convertir-se en una problemàtica en si mateix.

II. El contracte de comissió és l'estratègia més utilitzada per les EMN per evitar l'EP. De fet, la gran majoria d'empreses han optat per fugir del tradicional contracte de distribució amb l'objectiu d'establir un contracte de comissió. Ara bé, aquesta pràctica no és exclusiva de les EMN establertes en Estats de dret comú, sinó que les EMN residents en Estats *common law* han trobat la forma d'utilitzar el citat contracte. Tanmateix, és important dir que les estratègies utilitzades per les EMN per evitar l'EP han evolucionat amb el desenvolupament de l'economia provocant l'aparició de noves pràctiques. En concret, la pàgina web és un element característic d'aquestes noves estratègies.

III. Les organitzacions internacionals han desenvolupat diferents mesures unilaterals, bilaterals i multilaterals amb l'objectiu de lluitar contra aquest problema. En concret, l'UE i l'OCDE són les dues organitzacions que més s'han esforçat liderant la lluita i buscant solucions adaptades a la nova realitat. Ara bé, mentre les mesures adoptades per l'UE han tingut un abast limitat, l'OCDE ha desenvolupat el projecte de lluita més important fins el moment, el Projecte BEPS. Tot i això, aquest Projecte requereix de desenvolupament legal.

IV. Les principals modificacions relatives a l'EP introduïdes en la regulació internacional pel Projecte BEPS eren totalment necessàries. Però, no només perquè el citat concepte no s'adaptés a l'economia digital, sinó perquè la normativa era totalment desfasada, no responia a les necessitats actuals i presentava una sèrie de llacunes molt importants. Per tant, no només era necessari adaptar la normativa en tant que havien sorgit noves estructures empresarials a causa de l'economia digital, sinó que la regulació necessitava actualitzar-se als contractes i als models de negoci actuals, fet que s'havia posat de manifest reiterades vegades en els diversos pronunciaments judicials.

V. Els canvis introduïts per l'informe final de l'acció 7 del Projecte BEPS relatiu a l'art. 5 MC OCDE han estat tot un encert. De fet, les modificacions dels diferents apartats de l'article i dels comentaris addicionals solucionen la totalitat de problemes que fins ara s'han plantejat. Tot i això, es troben a faltar solucions anticipades a noves estructures empresarials que actualment estan desenvolupant les EMN.

VI. Els pronunciaments judicials europeus van ser el desencadenant per a que l'OCDE decidís modificar la normativa relativa a l'EP. És cert que, com s'ha pogut comprovar durant el treball de recerca dut a terme, l'OCDE era conscient de la necessitat d'introduir

canvis en la regulació. No obstant això, les diverses interpretacions i les diferents opinions que sorgien en relació amb l'EP d'agència van provocar que, finalment, l'OCDE incidís en la regulació d'aquest figura dedicant una de les 15 accions del Projecte BEPS a la definició de l'EP.

VII. Tot i això, més enllà dels pronunciaments judicials en diversos Estats europeus, és necessari un instrument multilateral que reculli els canvis proposats per l'acció 7 del Projecte BEPS i estableixi un marc legal segons el qual les modificacions introduïdes en relació amb l'EP siguin ratificades per una gran majoria d'Estats. Ara bé, amb data de 7 de juny de 2017, va tenir lloc la firma del Conveni Multilateral per a la implementació en els Convenis de Doble imposició de les mesures relatives a la prevenció de l'erosió de bases imposables i del desplaçament de beneficis, conegut com MLI, a partir d'ara, Conveni Multilateral o el conveni. Aquest Conveni és un fet històric que marca un abans i un després en el desenvolupament dels convenis fiscals i dona lloc a la implementació del canvis relatius a l'EP introduïts per l'acció 7 del Projecte BEPS⁵⁹.

⁵⁹ Tot i la seva recent adopció, és necessari una explicació detallada del Conveni Multilateral. Aquesta explicació es troba a l'Annex A.

VIII. BIBLIOGRAFIA

ÁLAMO, RAQUEL. *La economía digital y el comercio electrónico su incidencia en el sistema tributario*. 1ª Edició. Madrid: Dykinson, 2016. 186 pàgines. Col·lecció: Fiscalitat. ISBN: 978-84-9085-984-1.

B. DARBY, JOSEPH. *Reducing Tax Liability through Commissionaire Agreements: Important Tool in International Tax Planning*. US/International Tax Planning: 2006, vol. 10, núm. 11, p. 2.

BORRAS RODRÍGUEZ, ALEGRÍA. *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*. 1ª Edició. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1974. Col·lecció: Estudios de Hacienda Pública. ISBN: 978-8471961075

CARMONA FERNÁNDEZ, NÉSTOR. *La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas*. Crónica Tributaria. 2012, núm. 145, p. 39-57.

COMISIÓN EUROPEA. *IS-EEUROPE 2002 - EEurope 2002, una sociedad de la información para todos, plan de acción [en línia]*. Brussel·les: Comisión Europea, 2012, 3 de març de 2003 [consulta: 12 d'abril de 2017].

COMMISSION EXPERT GROUP ON TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY. *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy [en línia]*. Brussel·les: Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 28 de maig de 2014 [consulta: 2 de abril de 2017].

DOS SANTOS, CARLOS. MOTA, CIDÁLIA. *Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment*. EC Tax Review. 2016, vol. 25, núm. 5, p. 296-311.

EISENBEISS, JUSTUS. *BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment*. Intertax: 2016, vol. 44, núm. 6/7, p. 481-502.

EUROPEAN COMMISSION. *Communication of the eEurope 2002 Action Plan. Tax challenges in the digital economy [en línia]*. Brussel·les: European Commission, 2012, 24 d'abril de 2003 [consulta: 12 d'abril de 2017].

EUROPEAN PARLIAMENT. *Tax challenges in the digital economy [en línia]*. Brussel·les: European Parliament, 2016 [consulta: 10 d'abril de 2017].

GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, FRANCISCO ADOLFO. *El concepto de establecimiento permanente*. 1ª Edició. Granada: Ed. Comares, 2010. 448 pàgines. Col·lecció: Dret Fiscal. ISBN: 978-84-9836-689-1.

HELLERSTEIN, WALTER. *Jurisdiction to tax in the Digital Economy: Permanent and other Establishments*. Bulletin for International Taxation: 2014, vol. 68, núm. 6/7, p. 346-35.

LI, JINYAN. *Protecting the Tax Base in the Digital Economy [en línia]*. Nova York: United Nations, Juny de 2014 [consulta: 3 de abril de 2017].

OCDE. *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS [en línia]*. Paris: OCDE, 2017 [consulta: 14 de junio de 2017].

OCDE. *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 - Informe Final 2015 [en línia]*. Paris: OCDE, 2015 [consulta: 3 de abril de 2017].

OCDE. *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. Paris: OCDE, 22 de juliol de 2010, [consulta: 25 d'abril de 2017].

PARADA, LEOPOLDO. *Agents vs. Commissionaires: A Comparison in Light of the OECD Model Convention*. Tax notes International: 2013, vol. 72, núm. 1, p. 62.

PEDROSA LÓPEZ, JOSÉ CARLOS. *La cláusula general del establecimiento permanente, la distinción entre el agente dependiente e independiente en el artículo 5 MC OCDE y la polémica figura del comisionista*. Revista boliviana de derecho. 2016, núm 22, pág. 270-289.

PETRUZZI, RAFFAELE. GREINECKER, HERBERT. *The Norwegian Dell Case and the Spanish Roche Case*. Steuer & Wirtschaft International. 2012, núm 6, pàg. 260-265.

R. HOOR, OLIVER. O'DONNELL, KEITH. *BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create a Taxable Nexus*. Tax Notes International: 2014, núm. 6, p. 929-937.

RAMOS PRIETO, JESÚS. *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: Estudios sobre el plan de acciones BEPS de la OCDE. Comentarios a las acciones 1, 3, 5, 6, 8, 13 y 15*. Madrid: Editorial Aranzadi, 2016.470 p. ISBN 978-84-9098-178-8.

RIBES RIBES, AURORA. *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. 2012, núm 4, p. 29-35.

Sentència del Tribunal Suprem 268/2012, de 12 de gener de 2012

Sentència del Tribunal Suprem 1745/2016, de 20 de juny de 2016

MARÍN BENÍTEZ, GLORIA. *Distribución de la potestad tributaria sobre las rentas de capital: ¿hacia la exclusiva tributación en residencia? [en línia]*. Madrid, Març de 2007 [consulta: 12 d'abril de 2017].

WETTERSEN, MARIA. *How can the proposed changes to the OECD tax model convention in action 1 and action 7 counter the issue of an artificial avoidance of a PE status?* Director: Mats Tjernberg. Suècia: Universitat de Lund. Departament de Dret Econòmic, 2016.

ANNEX A. CONVENI MULTILATERAL PER A LA IMPLEMENTACIÓ EN ELS CONVENIS DE DOBLE IMPOSICIÓ DE LES MESURES RELATIVES A LA PREVENCIÓ DE L'EROSIÓ DE BASES IMPOSABLES I DEL DESPLAÇAMENT DE BENEFICIS

El 7 de juny de 2017, amb ocasió d'un reunió a nivell ministerial del Consell de la OCDE, va tenir lloc la signatura del Conveni Multilateral. En concret, 68 Estats, inclòs Espanya, van signar el citat Conveni manifestant oficialment la seva voluntat d'adherir-se. Entre els Estats signants es troben les principals potències del món com Xina, Rússia, Japó o la majoria d'Estats europeus amb l'excepció dels Estats Units d'Amèrica i altres territoris tradicionalment classificats com Estats de baixa tributació.

A grans trets, aquest Conveni Multilateral implica la existència d'un nou conveni, és a dir, no es tracta d'un model de conveni sinó d'un conveni en si mateix que dona lloc a una nova manera d'interpretar i aplicar els convenis bilaterals de doble imposició existents. De forma que, amb l'entrada amb vigor del Conveni Multilateral⁶⁰, no només s'hauran de tenir en compte les disposicions de cadascun dels CDI en el moment d'aplicar-los e interpretar-los, sinó que els CDI s'hauran de contemplar e interpretar de conformitat amb les disposicions que el nou Conveni recull. Dit això, es important establir que el Conveni Multilateral suposa, de forma directa, la incorporació d'algunes de les accions del Projecte BEPS als CDI i, de forma indirecta, la modificació de doctrines jurisprudencials establertes en determinats ordenaments jurídics. Per tant, l'objectiu de l'OCDE amb el Conveni Multilateral ha estat dotar de cobertura jurídica internacional determinades accions del Projecte BEPS de forma que aquestes passin a formar part del marc normatiu internacional i modifiquin els CDI. De fet, aquest instrument permet la modificació dels CDI de forma ràpida, coordinada i consistent ja que la forma tradicional de renegociació bilateral de cada un d'ells hagués estat molt costosa i s'hagués prolongat indefinidament.

Un cop introduït el Conveni, és moment de centrar-se en el seu contingut i d'estudiar la seva estructura i quines són les seves implicacions en relació a la figura de l'EP.

En primer lloc, el contingut del Conveni es centra en el Projecte BEPS, que com ja s'ha establert amb anterioritat, lluita contra les pràctiques empresarials que erosionen la base imposable i traslladen els beneficis empresarials. Tot i això, el Conveni no recull la totalitat d'accions establertes per BEPS, sinó que únicament reuneix les següents accions:

- Acció 2: Neutralitzar els efectes dels mecanismes híbrids.
- Acció 6: Impedir la utilització abusiva de convenis internacionals
- Acció 7: Prevenir l'evasió fiscal a través de l'establiment permanent artificial
- Acció 14: Fer més efectius els mecanismes de resolució de conflictes

⁶⁰ D'acord amb l'art. 35 del Conveni, a partir de la signatura, cada Estat haurà de duu a terme els procediments interns necessaris per a la seva entrada en vigor i, a partir del moment que almenys 5 Estats hagin finalitzat els seus processos interns de ratificació, el Conveni Multilateral entrarà en vigor.

Per tant, de les 15 accions inicials recollides pel Projecte BEPS, únicament quatre han estat incloses en aquest Conveni. Ara bé, no han estat desenvolupades la totalitat d'aquestes accions sinó aquells conceptes més problemàtics o que requerien d'una actuació internacional més urgent com és el cas del EP. En concret, en relació a l'EP, únicament s'ha desenvolupat l'elusió artificial de la figura d'EP en relació al fraccionament d'activitats i en relació a l'ús de comissionistes o agents.

Seguidament, és necessari centrar-se en l'estructura del Conveni. Aquest instrument consta de 39 articles i està dividit en 7 parts: (i) abast i definicions; (ii) híbrids; (iii) abús de convenis; (iv) EP; (v) resolució de conflictes; (vi) arbitratge i (vii) disposicions finals. Igualment, és important afegir que el contingut dels articles, tot i tractar-se d'un conveni, no és equiparable als actuals CDI ja que, com s'ha explicat anteriorment, el Conveni Multilateral té com objectiu modificar els actuals CDI bilaterals vigents a nivell internacional. Per aquest motiu, els articles s'estructuren de la següent manera:

- Contingut substancial: on es recull, no de forma literal sinó de manera adaptada, la part de l'acció BEPS que correspongui.
- Clàusules de compatibilitat: expliquen quan ha d'aplicar-se una clàusula substancial respecte al conveni bilateral.
- Reserves: element essencial i novetat en el seu funcionament en comparació amb el MC OCDE. Cada article recull quines reserves es poden realitzar en relació a cadascun dels paràgrafs, de les opcions i dels conceptes. És important destacar que, en principi, no es poden realitzar reserves sobre el que s'anomena mínim estàndard, a excepció que el CDI ja contingui la clàusula que recull el CDI o que el CDI estigui en fase de renegociació. Per aquest motiu, cada país ha preparat una llista de reserves.
- Notificacions: es regulen quines notificacions seran necessàries en cada cas i el moment en el qual hauran de dur-se a terme.

Finalment, és necessari analitzar quines són les implicacions del Conveni Multilateral en relació a la figura de l'EP. Des del punt de vista del tema d'aquest treball de fi de grau, aquest Conveni modificarà la interpretació d'aquells casos on apliqui un CDI i existeixi dubte sobre si un comissionista genera EP. En concret, l'art. 12 anomenat *Elusión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares* del citat Conveni estableix (2017, P.19):

1. No obstante lo dispuesto en un Convenio fiscal comprendido definiendo el termino "establecimiento permanente", con sujeción al apartado 2 se considerará, cuando una persona opere en una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido por cuenta de una empresa y, como tal, concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por la empresa, y dichos contratos se celebren:
 - a) en nombre de la empresa; o
 - b) para la transmisión de la propiedad, o del derecho de uso, de un bien que posea la empresa o cuyo derecho de uso tenga; o
 - c) para la prestación de servicios por esa empresa,que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en esa Jurisdicción contratante respecto de las actividades que esa persona realice para la empresa, excepto si la realización de dichas actividades por la empresa a través de un lugar fijo de negocios situado en esa Jurisdicción contratante, no hubiera implicado que ese lugar fijo de negocios se considerara un
Toda Parte que no haya formulado una reserva descrita en los subapartados a) o b) del establecimiento permanente en los términos definidos en el Convenio fiscal comprendido (como pueda resultar modificado por este Convenio).

2. Las disposiciones del apartado 1 no resultarán aplicables cuando la persona que intervenga en una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido por cuenta de una empresa de la otra Jurisdicción contratante realice una actividad económica en la Jurisdicción mencionada en primer lugar como agente independiente e intervenga por la empresa en el curso ordinario de esa actividad. Sin embargo, cuando una persona intervenga exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas a las que esté estrechamente vinculada, esa persona no será considerada un agente independiente conforme a los términos de este apartado en relación con cualquiera de dichas empresas.

3. El apartado 1 se aplicará en sustitución de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que describan las condiciones en las que se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en una Jurisdicción contratante (o que una persona constituye un establecimiento permanente en una Jurisdicción contratante) en relación con una actividad que desarrolle para la empresa una persona distinta de un agente independiente, pero sólo en la medida en que dichas disposiciones aborden aquellas situaciones en las que una persona tenga y ejerza habitualmente, en esa Jurisdicción contratante, capacidad para concluir contratos en nombre de la empresa. b) El apartado 2 se aplicará en sustitución de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que determinen que una empresa no tiene un establecimiento permanente en una Jurisdicción contratante respecto de una actividad que desarrolle para la empresa un agente independiente.

4. Toda Parte puede reservarse el derecho a no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos.

5. Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en el apartado 4 comunicará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene la disposición descrita en el subapartado a) del apartado 3, así como el número de artículo y apartado de cada una de ellas. El apartado 1 será aplicable en relación con una disposición de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido una notificación en relación a esa disposición.

6. Toda Parte que no haya formulado la reserva descrita en el apartado 4 comunicará al Depositario si cada uno de sus Convenios fiscales comprendidos contiene la disposición descrita en el subapartado b) del apartado 3, así como el número de artículo y apartado de cada una de ellas. El apartado 2 será aplicable en relación con una disposición de un Convenio fiscal comprendido únicamente cuando todas las Jurisdicciones contratantes hayan remitido una notificación en relación a esa disposición.

Malgrat l'expressat anteriorment, quan surgeixi un cas en el qual dos països tinguin un CDI, hagin signat el Conveni Multilateral i apliqui l'art. 12 del mateix, s'haurà d'estudiar si dintre de la llista de reserves establerta per cada un dels Estats, existeix una reserva relativa al mateix. És a dir, caldrà realitzar un anàlisi exhaustiu sobre si els Estats han decidit establir una reserva respecte d'aquell article i quin és l'extensió de la mateixa. De manera que mentre teòricament l'art. 12 del Conveni Multilateral canvia totalment l'escenari internacional respecte de l'EP, a la pràctica, l'inici d'aplicació del mateix i la dificultat afegida degut a les reserves dilata en el temps la seva entrada en funcionament.

En conclusió, aquest Conveni segueix el camí iniciat per l'acció 7 del Projecte BEPS i estableix que la figura de comissionista dona lloc a un EP. Tot i així, no assegura que la citada figura suposi el naixement d'un EP a causa de la regla de les reserves.

