

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC078382

DGT: 11-12-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3549/2020

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Concepto de establecimiento permanente. Convenio con Alemania. El agente independiente. Una empresa residente en Alemania que se dedica a la fabricación y venta de productos componentes de plásticos en diversas industrias no tiene un establecimiento permanente en España, cuando no dispone un lugar fijo de negocios en el que efectúe toda o parte de su actividad y la gestión de almacenaje y logística se realiza fuera de España por otras entidades del grupo, ya que las ventas a clientes finales y la logística se harán sin que exista oficina u otro lugar de ningún tipo a su disposición en España. La actuación de la filial española encargada de dar soporte a la consultante en el proceso de venta al cliente final, sin estar involucrada en la cadena de suministro de los productos, no se considera como un agente dependiente. El hecho de que la sociedad española forme parte del mismo grupo que la consultante, no puede ser determinante a estos efectos de comprobar la existencia de establecimiento permanente, pues no tiene ningún poder para llevar a cabo o concluir contratos en nombre ni por cuenta de la casa matriz y, no asume el riesgo de las operaciones. La mercadería se mantiene en propiedad de la consultante hasta su venta y cobro al cliente final, reservándose ésta el derecho de fijar el precio de venta de los productos al público sin que la sociedad agente española pueda intervenir.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.1 a).

Convenio de 3 de febrero de 2011 (Convenio con Alemania), art. 5.

Descripción sucinta de los hechos:

Grupo dedicado a la fabricación y venta de productos componentes de plásticos en diversas industrias.

La consultante es la matriz mundial del grupo, empresa residente en Alemania (en adelante, la Consultante).

El Grupo cuenta con varios centros de producción en nueve países, distribuidos por regiones: América, Asia Pacífico y EMEA (Europa, Medio Oriente y África). Las sedes centrales de esas regiones se denominan "Principales".

Los Productos fabricados por el Grupo son de dos tipos: Productos estándar y Especialidades. En Europa se manufacturan ambos por fabricantes de riesgo limitado, que actúan en nombre de las dos sedes centrales localizadas en Europa, parte de los principales antes citados:

- a) La consultante, encargada de la fabricación, de actividades de marketing y de las ventas de Especialidades; y
- b) Una sociedad suiza del grupo, encargada de las mismas funciones para los productos estándar.

La Consultante realiza dos tipos de actividades según de qué producto se trate:

A) Especialidades: Fabrica, directamente o encargando al fabricante de bajo riesgo esa fabricación, y las vende directamente al cliente final, actuando como Principal, y,

B) Producto estándar: vende para otros Principales, actuando como distribuidor central regional (DCR) en la región EMEA (incluida España). Los productos que vende son fabricados en EMEA o en las otras regiones de América y Asia Pacífico.

Actuando como DCR, la Consultante adquiere productos de proveedores del Grupo y los vende a consumidores finales en su propio nombre y por su propia cuenta. Acuerda el transporte de los productos desde el lugar donde se sitúan los fabricantes de riesgo limitado, o desde el punto de importación, para su envío directo hasta los clientes finales localizados en la región EMEA.

Además, el DCR es responsable de las siguientes funciones: - Relación e interacción directa con los clientes, así como recepción de pedidos; - Facturación y cobro de clientes; - Gestión de crédito; - Gestión de clientes; - Pago a proveedores del Grupo por los productos recibidos; - Recopilación y custodia de datos del mercado y de clientes; - Elaboración de pronósticos de ventas para los proveedores del Grupo.

Para desarrollar su actividad, el DCR se apoya en agentes locales, como en el caso de España, una sociedad española del grupo. Este agente no tiene ningún poder para llevar a cabo o concluir contratos en nombre ni por cuenta del DCR y está obligado a abstenerse de realizar acción alguna que pueda crear la impresión frente a

terceros de que está autorizado a realizar acciones vinculantes para el DCR. Todas las relaciones con el cliente local se llevan a cabo bajo las directrices específicas del DCR, actuando el agente, la sociedad española, en su propio nombre.

En concreto, los flujos económicos y físicos que se producen en estas transacciones son los siguientes: Los productos terminados se envían directamente al cliente final desde la respectiva planta de fabricación, donde se almacenan, embalan, cargan y envían. Sin embargo, en ciertos casos, se envían a una de las ubicaciones de distribución para aumentar la capacidad de respuesta a la demanda del mercado. La gestión de la entrega y las actividades logísticas son realizadas por un equipo central de la cadena de suministro del Grupo.

Por su parte, el agente local tiene el perfil funcional y de riesgo de un agente de ventas típico, mientras que el DCR es el propietario legal de los activos intangibles, las cuentas por cobrar y, en contadas ocasiones, del inventario (si no son titularidad del Principal). El DCR no sólo asume contractualmente los riesgos inherentes, sino que también controla los riesgos asociados y tiene capacidad financiera para asumirlos.

El agente da soporte al DCR en el proceso de venta al cliente final mediante la prestación de servicios de ventas, que comprenden principalmente las siguientes actividades: - Actuar como enlace con los clientes locales; - Realización de actividades de marketing y suministro de información; - Realización de demostraciones de productos a los clientes; - Emisión de información sobre precios a los clientes; - Seguimiento de tendencias y demandas del mercado; - Remisión de consultas y pedidos recibidos de clientes locales; - Mantenimiento de relaciones con los clientes.

El agente no tiene facultad de celebrar, negociar o concluir contratos en nombre ni por cuenta de DCR. No está involucrado en el proceso desde la cadena de suministro de los productos. Los productos terminados generalmente se envían directamente a los clientes desde la planta de producción respectiva. Las actividades de gestión de entrega y logística son realizadas por un equipo central de la cadena de suministro de la Consultante.

El DCR garantiza al agente una comisión basada en las ventas, como contraprestación por las funciones rutinarias que desarrolla y el nulo riesgo asumido. El importe de la comisión se determina con base en la comisión aplicable por un tercero comparable o aplicando un porcentaje sobre las ventas.

El agente no realiza funciones de personal significativas en nombre del DCR en España, que puedan desencadenar la atribución de ningún activo o riesgo.

Cuestión planteada:

Si conforme a los hechos descritos, la Consultante tendría un establecimiento permanente (EP) en España.

Contestación:

Se trata de determinar si la consultante, sociedad residente en Alemania, tiene un establecimiento permanente en España. Será aplicable, en consecuencia, lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 (BOE de 30 de julio de 2012).

Para determinar si la matriz cuenta en territorio español con un establecimiento permanente debe acudirse a lo dispuesto en el artículo 5 “Establecimiento permanente” del Convenio hispano – alemán, que establece:

“1. A los 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 particular:

- a) Las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres; y
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción o un proyecto de construcción o instalación constituyen un establecimiento permanente únicamente si su duración excede 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 a 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), con la 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 agente independiente al que 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.

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 una sociedad residente del otro Estado contratante, o esté controlada por esta, o de 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.”

Del escrito de la consulta no se deduce que la entidad alemana vaya a disponer en España de un lugar fijo de negocios en el que efectúe toda o parte de su actividad, puesto que las ventas a clientes finales situados en España se harán sin que exista oficina u otro lugar de ningún tipo a su disposición en España, o al menos no se describen en el escrito de consulta.

Por lo tanto, deberá analizarse si la sociedad alemana posee un establecimiento permanente en España a través de un agente dependiente en virtud de lo establecido en los apartados 5 y 6 del artículo 5 del Convenio hispano – alemán.

Dichos apartados deben ser interpretados de acuerdo con lo dispuesto en Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. La última versión de este Modelo, de 2017, dispone en el comentario 4 al artículo 5 lo siguiente:

“4. Los cambios introducidos en los Comentarios ligados a la inclusión del apartado 4.1 y a las modificaciones de los apartados 4, 5 y 6 del artículo, efectuadas como resultado de la adopción del Informe sobre la Acción 7 del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, tienen solo intención prospectiva y, como tales, no afectan a la interpretación de las disposiciones anteriores del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE ni de los convenios fiscales que hayan recogido sus disposiciones, en particular en lo que se refiere a la interpretación de los apartados 4 y 5 del artículo, en su formulación previa a la introducción de estos cambios (véase el párrafo 4 de ese Informe).”

Por tanto (teniendo en cuenta que, dada su intención prospectiva, los nuevos comentarios no afectan a la interpretación que España venía dando a las versiones anteriores a la de 2017), y dado que el Convenio hispano alemán no se basa en la versión actual del Modelo de Convenio de la OCDE de 2017, en particular respecto a la redacción dada al artículo 5 apartados 5 y 6 objeto de análisis en la consulta, serán aplicables los Comentarios de la versión de 2014 del MCOCDE, en atención de la interpretación dinámica de los Comentarios del Convenio.

El artículo 5.5 del Convenio hispano alemán comienza “cuando una persona, distinta de agente independiente al que será aplicable el apartado 6, (...)”, por tanto, en primer lugar, se debe excluir que la sociedad española actúe como un agente independiente.

En cuanto al concepto de agente independiente, destaca el párrafo 38 de los citados Comentarios:

“38. La independencia de una persona en relación con 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.”.

Por otra parte, el Comentario 38.6 indica:

“38.6 El número de empresas que el agente representa es otro factor a tener en cuenta para determinar la dependencia de dicho agente. Es poco probable que se pueda establecer la independencia del agente si sus actividades las realiza exclusivamente, o casi, por cuenta de una única empresa durante todo el ciclo vital del negocio o durante un largo período de tiempo. No obstante, este hecho no es determinante por sí solo. Deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias para determinar si las actividades del agente constituyen un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos, percibiendo una remuneración por la utilización de sus competencias y conocimientos empresariales. Cuando un agente actúa por cuenta de varias empresas en el ejercicio normal de sus funciones y ninguna de ellas ocupa una posición predominante en las operaciones que realiza el agente, se puede deducir que existe dependencia jurídica si las empresas representadas actúan de común acuerdo para controlar las actuaciones del agente en el desarrollo de las operaciones que realiza en su nombre.”

En este caso, el agente es una sociedad española que realiza su propia actividad como agente de ventas, por lo que hay que determinar si se está ante un agente independiente. Se indica en el escrito de consulta que actúa para la consultante, pero se desconoce si además de actuar de agente de ventas de la DCR también realiza la actividad para otras sociedades del Grupo o para alguna otra empresa que no forme parte de él. El hecho de que actúe como agente de la consultante exclusivamente, en la interpretación de este párrafo 38.6, no debe ser determinante por sí sólo, pero pudiera ser un indicativo de la falta de independencia, de la misma forma que podría serlo el hecho de que estuviera sometido a instrucciones detalladas de la DCR.

Puesto que no se puede afirmar que sea un agente independiente, no puede descartarse la existencia de establecimiento permanente, por tanto, siguiendo la redacción del apartado 5 del artículo 5, se debe determinar si se está ante un agente dependiente del apartado 5 del Convenio.

Así, el párrafo 32 de los Comentarios al artículo 5, establecía lo siguiente respecto al agente dependiente:

“32. Las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa son los “agentes por cuenta de la empresa” (agentes dependientes); esto es, las personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos del apartado 6. Dichas personas pueden ser sociedades o personas físicas y no tienen por qué ser residentes ni poseer un lugar de negocios en el Estado donde operen por cuenta de la empresa. Hubiera sido contrario al interés de las relaciones económicas internacionales establecer que cualquier persona que depende de la empresa pudiera determinar la existencia de un establecimiento permanente de esta última. Tal solución debe reservarse a las personas que, por el alcance de sus poderes o por la naturaleza de sus actividades, implican a la empresa en actividades empresariales de cierta entidad en el Estado considerado. El apartado 5 se basa, por consiguiente, en la hipótesis de que solamente las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa de la que dependen. En tal caso la persona tiene potestad suficiente para vincular la empresa a las actividades empresariales en el Estado considerado. El empleo del término “establecimiento permanente” en este contexto supone, naturalmente, que esa persona utiliza su potestad repetidamente y no sólo en casos aislados.”

Por su parte el párrafo 32.1 indicaba:

“32.1 Además, la frase “poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa” no limita la aplicación del apartado a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa; el apartado se aplica asimismo a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa. La ausencia de una participación activa de la empresa en las operaciones puede significar que ha delegado en un agente. Por ejemplo, se puede considerar que un agente posee el poder efectivo para concluir contratos cuando solicita y recibe los pedidos (sin formalizarlos) que son enviados directamente a un almacén en el que se efectúa la entrega de mercancías y cuando la empresa extranjera aprueba las operaciones de forma rutinaria.”.

A estos efectos, el párrafo 33, señalaba las siguientes precisiones sobre la definición de agente dependiente:

“(…). El mero hecho de que una persona haya asistido e incluso participado en negociaciones en un Estado entre una empresa y un cliente no será suficiente, por sí mismo, para concluir que esa persona ha celebrado

contratos o desempeñado el papel principal conducente a la celebración de contratos que la empresa concluye rutinariamente sin modificación significativa por su parte.”

De acuerdo con el escrito de la consulta, la mercancía se mantiene en propiedad de la consultante hasta su venta y cobro al cliente final, reservándose ésta el derecho de fijar el precio de venta de los productos al público sin que la sociedad agente española pueda intervenir. Y se entiende que la gestión de almacenaje y logística se realiza fuera de España por otras entidades del grupo.

Se indica también en la consulta que la sociedad española no tiene ningún poder para llevar a cabo o concluir contratos en nombre ni por cuenta del DCR y que no asume el riesgo de las operaciones. Se añade que “está obligado a abstenerse de realizar acción alguna que pueda crear la impresión frente a terceros de que está autorizado a realizar acciones vinculantes para el DCR”. Todas las relaciones con los clientes locales, en territorio español en este caso, se llevan a cabo bajo las directrices específicas del DCR, actuando el agente, la sociedad española, en su propio nombre.

La descripción que se hace en el escrito de consulta de las funciones de la sociedad española, el agente, son de soporte al DCR en el proceso de venta al cliente final mediante la prestación de servicios de ventas. No está involucrada en el proceso de la cadena de suministro de los productos. Los productos terminados generalmente se envían directamente a los clientes desde la planta de producción respectiva, que se parte de la hipótesis de que tampoco está situada en España, de la misma forma que, como ya se ha indicado, las actividades de gestión de entrega y logística son realizadas por un equipo central de la cadena de suministro de la Consultante, actuando como DCR.

El DCR garantiza al agente una comisión basada en las ventas, como contraprestación por las funciones rutinarias que desarrolla y el nulo riesgo asumido. El importe de la comisión se determina con base en la comisión aplicable por un tercero comparable o aplicando un porcentaje sobre las ventas.

En consecuencia, con la descripción de los hechos del escrito de consulta, la consultante española no parece actuar como un agente dependiente en virtud de lo dispuesto en el artículo 5, apartado 5, del Convenio hispano – alemán. Se podría entender por tanto que la consultante no opera en España mediante un establecimiento permanente. Ahora bien, si las funciones del agente en la práctica implican tareas sustanciales con vistas a la ultimación de los contratos, la conclusión sería diferente.

En cualquier caso, la determinación de la realidad de las circunstancias descritas es una cuestión de hecho que deberá ser acreditada por los medios de prueba válidos en Derecho cuya valoración no corresponde efectuar a este Centro Directivo sino a los órganos de inspección y gestión de la Administración tributaria.

Por último, el hecho de que la sociedad española forme parte del mismo grupo que la consultante no puede ser determinante a estos efectos de comprobar la existencia de establecimiento permanente, tal como dispone el apartado 7 del artículo 5 del Convenio hispano alemán, y el párrafo 40 de los Comentarios:

“40. Generalmente, se admite que la existencia de una subsidiaria no convierte automáticamente a esta en establecimiento permanente de la matriz. Ello se deriva del principio según el cual, a efectos fiscales, tal subsidiaria constituye una entidad jurídica independiente. El hecho de que la actividad de la filial sea dirigida por la sociedad matriz no bastará para considerar a la filial como un establecimiento permanente de la sociedad matriz.”

Sin perjuicio, de que sí pueda tenerse en cuenta en función de las circunstancias del caso, tal como indica el párrafo 41 de los Comentarios:

“41. Adicionalmente, conforme al apartado 5, se considerará que la empresa matriz tiene un establecimiento permanente en un Estado con respecto a todas las actividades que su filial emprende por ella si esta subsidiaria tiene poderes, y los ejerce habitualmente en ese Estado, para suscribir contratos en nombre de la sociedad matriz (véanse los párrafos 32, 33 y 34 anteriores), salvo que dichas actividades se limiten a las descritas en el apartado 4 del artículo o que la filial actúe en el marco ordinario de su actividad en calidad de agente independiente al que le es de aplicación el apartado 6.”

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.