

## El agente dependiente dentro del 'establecimiento permanente'

POR DAVID GARCÍA VAZQUEZ Responsable de Fiscalidad de Costes Laborales de Alma Consulting Group

La globalización de las relaciones comerciales entre compañías puede provocar que la residencia vital de una persona física o jurídica, no coincida con el país o espacio territorial en el cual tiene su centro de negocios o lugar de realización de actividades económicas. Por ello, los países cuentan con convenios de doble imposición, para determinar si someten a tributación los rendimientos económicos que obtienen una persona física o una empresa no residente al efectuar actividades o negocios en su territorio. Así, se establece una tributación compartida cuando el rendimiento que obtiene la persona física o la sociedad consiste en intereses, dividendos o cánones.

La globalización de las relaciones comerciales entre compañías puede provocar que la residencia vital de una persona física o jurídica, no coincida con el país o espacio territorial en el cual tiene su centro de negocios o lugar de realización de actividades económicas. Por ello, los países cuentan con convenios de doble imposición, para determinar si someten a tributación los rendimientos económicos que obtienen una persona física o una empresa no residente al efectuar actividades o negocios en su territorio. Así, se establece una tributación compartida cuando el rendimiento que obtiene la persona física o la sociedad consiste en intereses, dividendos o cánones. Sin embargo, cuando hablamos de ingresos de la actividad comercial, éstos se gravan por convenio en el país

donde reside la sociedad, salvo que ésta disponga de un establecimiento permanente en el país donde se originan (en adelante, EP). El concepto de Establecimiento Permanente resulta por tanto fundamental a la hora de establecer el sistema de reparto de la potestad tributaria sobre las rentas empresariales entre dos Estados que hayan suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI).

El término Establecimiento Permanente es un concepto utilizado exclusivamente en el ámbito tributario, para establecer el derecho de un estado a gravar unas determinadas rentas empresariales obtenidas por un no residente. Para interpretar este concepto complejo, es necesario acudir a los comentarios del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (MCDI). Dentro del mismo, hay que destacar la figura del agente dependiente. Se trata de un caso excepcional en el que se presume que una empresa tiene un Establecimiento Permanente en un Estado, a pesar de no contar con un lugar fijo de negocios en el mismo, cuando bajo determinadas condiciones, hay una persona que actúa por su cuenta.

**El artículo 5.5 del MCDI establece que cuando una persona actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le 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 realiza para la empresa.**

Los Comentarios al Modelo de CDI tienen una importancia especial en la interpretación de los CDI. Dentro de ellos, se establece que la expresión «facultad para concluir contratos en nombre de la empresa» no debe interpretarse literalmente. Así, en el supuesto de que nos encontremos con una persona con capacidad de negociar un contrato, en principio podríamos considerar que estamos ante un agente dependiente, aunque finalmente sea firmado por otra persona distinta de la empresa. En el párrafo 33 de los comentarios al MCDI, se hace referencia también a la potestad para suscribir contratos, que debe comprender los referidos a las operacio-

Es un concepto utilizado en el ámbito tributario, que establece el derecho a gravar determinadas rentas empresariales

Puede considerarse un establecimiento permanente a efectos del IVA, pero no a efectos del Impuesto sobre Sociedades

nes que constituyan la actividad propia de la empresa. Es irrelevante que la persona tenga potestad, por ejemplo, para contratar personal. El Comité Fiscal de la OCDE, de fecha 12/04/2004, consideró en la definición de EP que, si el agente se limita a iniciar contactos comerciales y negociaciones que deben ser supervisadas, aprobadas y firmadas por la empresa en otro país, se considera excluido del ámbito del artículo 5.5 y por tanto no sería EP real.

Otra nota característica es que para considerar que existe un agente dependiente no es preciso que exista una relación laboral. Es más, la condición de agente dependiente puede recaer en una entidad y no necesariamente en una persona física. Finalmente, si el riesgo empresarial no es soportado por la persona o la empresa que representa -caso de los comisionistas-, podríamos estar ante un agente dependiente.

No obstante, si el comisionista no se limita a vender los bienes o mercancías de la empresa en nombre propio, sino que además actúa habitualmente respecto de la empresa como agente permanente con poderes para suscribir contratos, tendrá la consideración de establecimiento permanente respecto de esa actividad concreta.

La doctrina de los tribunales y órganos administrativos de nuestro país sobre la figura del Agente dependiente puede resumirse en las siguientes sentencias:

Resolución del Tribunal Económico Administrativo central, de fecha 2 de marzo del 2006, en la cual se establece: "La dependencia exigida por la norma no debe responder necesariamente a vínculos contractuales, sino manifestarse en el hecho de que la entidad o persona agente que opere en territorio español, se atenga en su actividad a las instrucciones dictadas y al control general por parte de la empresa no residente. El carácter "dependiente" del agente puede estar referido a personas "empleadas o no (...), sociedades o personas físicas". El calificativo nada tiene que ver con la existencia de un contrato de un trabajador por cuenta ajena ni con un contrato de agencia."

El Tribunal Supremo, en sentencia del 25 de febrero 2009, considera que una entidad no residente con inmuebles alquilados en España, sin presencia física en España, pero que la gestión de sus inmuebles es realizada por un tercero residente en España con poderes para firmar los contratos de arrendamiento y otros servicios, tiene un Establecimiento Permanente.

No debemos olvidar la controvertida sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero del 2012 -caso Roche-, en la que se sostiene que existe establecimiento permanente cuando una entidad no residente opera mediante una sociedad filial que fabrica, promociona y distribuye los productos por encargo de la primera.

Finalmente, conviene señalar que puede considerarse un establecimiento permanente a efectos del IVA, pero no a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

**El Tribunal Supremo, en sentencia del 25 de febrero 2009, considera que una entidad no residente con inmuebles alquilados en España, sin presencia física en España, pero que la gestión de sus inmuebles es realizada por un tercero residente en España con poderes para firmar los contratos de arrendamiento y otros servicios, tiene un Establecimiento Permanente. No debemos olvidar la controvertida sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero del 2012 -caso Roche-, en la que se sostiene que existe establecimiento permanente cuando una entidad no residente opera mediante una sociedad filial que fabrica, promociona los productos por encargo de la primera.**