

ACCIÓN 7 PLAN DE ACCIÓN BEPS: IMPEDIR LA ELUSIÓN ARTIFICIOSA DEL ESTATUTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. INTRODUCCIÓN

La definición de Establecimiento Permanente ("EP") incluida en los Convenios para evitar la doble imposición internacional ("CDI") es el factor determinante de sujeción de las rentas obtenidas por no residentes en el desempeño de su actividad en otro Estado y uno de los conceptos más conflictivos de la fiscalidad internacional. Este es uno de los motivos por los que, en 2013, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ("OCDE"), publicó el Plan de Acción de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios ("BEPS"), conocido como Plan de Acción BEPS, en el que ya se preveía la necesidad de actualizar la definición de EP, aprobándose formalmente en 2015 por el Consejo de la OCDE el informe de la Acción 7 del Plan BEPS ("el Informe"), donde se abordan las modificaciones a introducir en relación con el EP regulado en el art. 5 del Modelo de Convenio de la OCDE ("MC OCDE") y sus Comentarios a efectos de evitar la elusión artificiosa del EP.

En este capítulo abordaremos las modificaciones que el Informe prevé en: i) el concepto de EP recogido en los apartados 5 y 6 del artículo 5 del MC OCDE y sus Comentarios respecto a la definición de EP (referidos fundamentalmente al agente dependiente e independiente), ii) las excepciones específicas correspondientes a las actividades preparatorias contempladas en el párrafo 4 del artículo 5 y iii) a las obras o proyectos de construcción o de instalación del párrafo 3 del artículo 5. Asimismo, analizaremos la postura que la Administración y los tribunales españoles mantenían al respecto y en qué medida esta Acción 7 BEPS supone una novedad a efectos internos.

Este trabajo se complementa con el informe de la OCDE sobre atribución de beneficios a los EPs¹, cuyo objetivo es proporcionar mayor certeza en la determinación de los beneficios atribuibles a los EPs como consecuencia de los cambios previstos en el Informe.

¹ *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*. Public Discussion Draft 4 July - 5 September 2016.

Las modificaciones que el Informe introduce en la definición de EP en principio formarán parte de los cambios propuestos para su inclusión en el Convenio Multilateral (salvo reserva del Estado español).

2. LA ACCIÓN 7 DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS. MODIFICACIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 5 DEL MC OCDE EN RELACIÓN CON EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

2.1 CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El EP es el umbral mínimo para que los beneficios de una empresa no residente en un Estado tributen en el otro Estado en el que se obtienen las rentas (Estado de la fuente). En general, tanto los CDIs como el MC OCDE entienden que una empresa residente opera en otro Estado mediante EP cuando: a) realiza toda o parte de su actividad mediante un lugar fijo de negocios en ese otro Estado; en particular y entre otros supuestos, cuando realiza una obra o proyecto de construcción o instalación cuya duración excede los 12 meses, o b) actúa en dicho Estado a través de un agente dependiente, siempre y cuando las actividades anteriores no sean consideradas como preparatorias o auxiliares de la actividad principal.

A pesar de las precisiones contenidas en los comentarios al MC OCDE, la definición de EP recogida en el artículo 5 en ocasiones ha resultado insuficiente a la hora de aplicar el derecho que el Estado de la fuente tiene sobre parte de los beneficios obtenidos por una empresa de otro Estado que opera en su territorio.

Esta amplitud conceptual en la noción de EP ha provocado que sociedades no residentes, que desempeñan actividades significativas en el Estado de la fuente, puedan excluir de forma artificial la existencia de un EP en dicho estado.

2.2 Elusión fraudulenta del EP mediante acuerdos de comisionista y estrategias similares (apartados 5 y 6 del artículo 5 del MC OCDE)

2.2.1 Los contratos de comisión y el agente independiente.

El apartado 5 del artículo 5 del MC OCDE considera que existe un agente dependiente, generador de un EP, cuando una persona, distinta de un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa, y tenga y ejerza de forma habitual en el Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa.

La redacción literal del precepto permite excluir del concepto de EP a todos los supuestos de intermediación indirecta o que no implican una actuación formal en nombre del principal (aún cuando exista dependencia económica y jurídica respecto del principal) y, por lo tanto, no garantiza que se aplique el concepto de EP en el sentido pretendido por la normativa internacional.

De acuerdo con el Informe, el contrato de comisión es "*el instrumento a través del cual una persona vende productos tangibles en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos*". Atendiendo a los criterios establecidos en los Comentarios del MC OCDE, un acuerdo de comisionista puede encuadrarse en un supuesto de exclusión de EP, situación que conlleva a que empresas extranjeras se sirvan de comisionistas, que operan en nombre propio y realizan actividades empresariales esenciales, para vender sus productos y así evitar la tributación que correspondería si hubiera un EP, teniendo que tributar en el Estado de la fuente únicamente por la retribución del comisionista.

Lo mismo ocurre en aquellos casos en los que los contratos se negocian fundamentalmente en un Estado por el agente, pero se celebran o firman en otro Estado.

De ahí la necesidad de actualizar los elementos definatorios de la figura del agente dependiente contemplada en el MC OCDE para evitar aquellos supuestos en los que grupos multinacionales operan con la figura del comisionista, sin dar lugar a la existencia de un EP en el Estado de la fuente.

Por todo lo expuesto, la Acción 7 viene a recoger una nueva redacción de los apartados 5 (agente dependiente) y 6 (agente independiente) del artículo 5 del MC OCDE y de sus Comentarios, que amplía sustancialmente los supuestos en los que el intermediario puede dar lugar a un EP.

A. Agente Dependiente

La nueva redacción del artículo 5 del MC OCDE, recogida en el Informe, considera que existe un EP, bajo la modalidad de agente dependiente, cuando:

- una persona ejerce actividades por cuenta de una empresa,
- habitualmente concluye contratos o habitualmente desarrolla 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 transmisión de la titularidad, o para garantizar el derecho de uso de bienes de la empresa o bien, para la prestación de servicios por esa empresa.

Con base en dicha definición, el Informe introduce una serie de modificaciones a los Comentarios al MC OCDE, entre las que destacamos las siguientes:

- Se establece que la expresión "*habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos*" cubre las actividades que una persona realiza en un Estado con la finalidad de celebrar habitualmente contratos a ejecutar por la empresa extranjera. Esto es, afectaría por ejemplo a aquella persona que ofrece y recibe (no finaliza formalmente) órdenes de compra que son enviadas al almacén desde donde la empresa extranjera entrega los bienes y aprueba rutinariamente la ventas.
- Se extiende el concepto de EP a los supuestos de representación directa e indirecta, incluyendo las situaciones en las que un intermediario celebra habitualmente contratos que generan obligaciones que ha de cumplir una empresa extranjera en lugar de la persona contractualmente obligada. Se trata de los contratos concluidos por un agente o empleado de una empresa y de los contratos de comisionista que no vinculan legalmente al cliente con la empresa, porque se considera que en estos casos existe un nexo suficiente para tributar en el otro país en el que reside el intermediario.
- Se entiende que una persona realiza actividades por cuenta de la empresa cuando implica a la empresa en las actividades empresariales desarrolladas en el otro Estado, ya sea un agente, un socio, director o empleado, que actúa por cuenta de un mandante, sociedad o empleador, respectivamente.

- La celebración de los contratos puede llevarse a cabo sin una participación activa en la negociación de los términos del mismo. Asimismo, pueden darse situaciones en las que un contrato se considere celebrado en un Estado, a pesar de haber sido firmado fuera del mismo. Además, si una persona negocia en un Estado todos los elementos de un contrato que vincula a una empresa, se entiende que se ha concluido en dicho Estado.
- Es condición esencial para que exista un agente dependiente que las partes de los contratos relativas a la transferencia del dominio o la concesión del uso, o la prestación de servicios, sean ejecutadas por la propia empresa y por la persona que actúa por cuenta de la empresa. Por tanto, no será aplicable cuando la persona que celebra el contrato en su propio nombre obtiene los bienes y servicios de otras empresas. Este sería el caso de la empresa que actúa como distribuidor de productos en un mercado y vende a clientes los productos que previamente ha comprado a otra empresa (aunque esté relacionada), porque los bienes vendidos pertenecen al distribuidor que obtendría una ganancia por la venta de los productos y no una remuneración o comisión por su intermediación. Por este motivo, el distribuidor de bajo riesgo quedaría excluido del concepto de EP.
- La atribución de los beneficios al EP se determinará con arreglo a las normas del artículo 7 (ver apartado 3).

B. Agente Independiente

El Informe restringe el concepto de agente independiente, modificando prácticamente en su integridad el párrafo 6 del artículo 5 del MC OCDE. Señala que no se considerará que el agente es independiente si actúa, exclusivamente o casi exclusivamente, por cuenta de una o más empresas estrechamente relacionadas.

El concepto de empresas estrechamente relacionadas (diferente al de empresas asociadas contemplado en el artículo 9 del MC OCDE), incluye: a) una empresa cuando tiene el control sobre la otra o ambas están bajo control de las mismas personas o empresas, y b), en todo caso, i) si una posee directa o indirectamente más del 50% del interés económico de la otra (o de los derechos de voto y del valor de las acciones o participación en beneficios en caso de sociedades) o ii) si la otra posee

directa o indirectamente más del 50% del interés económico en la persona y la empresa.

El agente independiente ha de actuar en el ejercicio de una actividad económica por lo que quedarían excluidas las personas físicas que actúen por cuenta de su empleador. Se considera que el agente actúa "*exclusivamente o casi exclusivamente*" por cuenta de empresas estrechamente relacionadas cuando las actuaciones por cuenta de empresas con las que no esté estrechamente relacionado no representen una parte significativa de los negocios del agente y, en todo caso, cuando sean inferiores al 10% de la cifra de negocios del intermediario.

Por otro lado, para que exista independencia es necesario que las actividades empresariales que realiza la persona no estén sometidas a instrucciones detalladas o a un control global. Además, es importante conocer si el riesgo empresarial lo soporta la persona o la empresa a la que representa. El agente independiente es responsable de los resultados de su trabajo y no se halla sometido a instrucciones precisas en cuanto a la marcha de sus negocios.

2.2.2 Interpretación española sobre los contratos de comisión y análogos

La Dirección General de Tributos ("DGT") entiende que lo relevante no es tanto la calificación como agente dependiente o comisionista, sino que hay que atender a la asunción de riesgos, existencia de control y al análisis de la independencia funcional entre las partes. En este sentido, cabe destacar, entre otras, las siguientes contestaciones a consulta:

- La Consulta nº V2191-08 considera que una sociedad suiza que encarga a una sociedad española un servicio de fabricación, establece unas instrucciones claras al respecto y mantiene en todo momento la propiedad de lo fabricado, siendo la española la que asume el riesgo del proceso de fabricación a cambio de un precio normal de mercado, no da lugar a un EP en España.
- La Consulta nº V2192/2008 de 20 noviembre 2008, analiza un supuesto similar en el que una sociedad española comercializa productos en contraprestación a una comisión pagada por la entidad suiza. La DGT señala que tampoco puede considerarse la existencia de EP en aquellos casos en los que el servicio de comercialización prestado por la española no está sujeto a unas instrucciones

generales de actuación, a exclusividad, y no supone un control en el actuar del agente en perjuicio de su independencia.

- Otra Consulta relevante es la *nº V1305/2009 de 3 junio 2009* en la que la consultante es una entidad residente en Bélgica que deposita materias primas en las instalaciones de una entidad española para que ésta las transforme. Una vez fabricados los productos permanecen en el almacén de la sociedad española hasta que son distribuidos a la clientes de la sociedad belga. Lo único que asume la entidad española son los riesgos del proceso de fabricación. La DGT puntualiza que, con la exposición de los hechos, no se puede considerar que la sociedad española dé lugar a un EP de la sociedad belga. Sin embargo, si la sociedad española asumiera otra serie de riesgos o funciones distintas al proceso de fabricación, ello podría implicar la calificación de EP.
- La Consulta vinculante *V1480/2014 de 4 de junio de 2014* contempla un supuesto en el que una sociedad holandesa desea realizar en España operaciones de venta y recompra ("repos") de materias primas agrarias. Dicha entidad compra las materias primas a proveedores españoles, las almacena en España y posteriormente revende la mercancía a los mismos proveedores². Una sucursal del grupo pone en contacto a la entidad holandesa con los proveedores/clientes.

La DGT concluye que la entidad holandesa carece en España de un EP, tanto de un lugar fijo de negocios, por cuanto que la actividad de almacenaje se considera auxiliar a la principal que es la de compraventa de mercancías, como de un agente dependiente, por cuanto que la sucursal española realiza en España su propia actividad financiera en nombre propio, y sólo pone en contacto a la sociedad holandesa con potenciales clientes.

A pesar de la posición expuesta de la DGT, la inspección tributaria ha optado por una interpretación más amplia del concepto de EP para hacer frente a las multinacionales

² La sociedad holandesa redacta y firma los acuerdos de compraventa y realiza todas las actividades de administración de las materias primas. La mercancía se almacena en locales de los proveedores alquilados por la sociedad holandesa. Por otra parte, la sociedad holandesa contrata los servicios de un agente para llevar a cabo las tareas de gestión, como disponer de las llaves del almacén, comprobar la idoneidad del local y la calidad de las materias primas.

que a su juicio alteraban su operativa empresarial mediante estructuras que evitaban la existencia de EPs en España.

Adicionalmente, los tribunales españoles han venido siguiendo esa interpretación adoptada por la inspección tributaria y han penalizado determinadas conductas empresariales a través del reconocimiento de tales EPs en supuestos, como mínimo dudosos. Entre otras resoluciones de nuestros tribunales, cabe destacar las siguientes:

- *Caso Roche*³. El Tribunal Supremo vino a considerar que la cláusula de agente dependiente debía ser interpretada en un sentido amplio, y que debido a que la sociedad española cumplía órdenes del principal, promocionaba sus productos, y no asumía los riesgos propios de la actividad empresarial, debía considerarse a efectos de tributación como un EP⁴.
- *Caso Dell Español*⁵. La Audiencia Nacional, en sentencia de 8 de junio de 2015, mantuvo la interpretación dada por el TEAC en 2012, y resolvió que, a pesar de que el agente no tuviera una representación directa de la empresa irlandesa, se trataba de un comisionista que ejercía sus funciones en nombre propio pero por cuenta ajena, por lo que actuaba en España a través de un EP.

El TS en sentencia del 20 de junio de 2016, mantiene el criterio de la AN, pero basándose en el concepto del lugar fijo de negocios (artículo 5.1) -que esencialmente atribuye a las instalaciones de Dell España, por cuanto que desarrollaba funciones del principal en España a través de las instalaciones que estaban a disposición del no residente-. Además concluyó que Dell España era un agente dependiente del principal porque tenía capacidad para concluir contratos en su nombre.

³ Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 12-1-2012: La sociedad suiza, *Roche Vitamins Europe*, reestructuró el negocio de su filial española, Roche Vitaminas, que pasó a ser un fabricante subcontratado (maquilador) y agente comercial de las ventas de su matriz. Las ventas se realizan por la sociedad suiza y la filial española tributa únicamente por los servicios de maquila y la comisión de ventas.

⁴ En este sentido, la STS referida establece en el F.J. 4º que: "*se deduce que tanto la fabricación como la venta de productos son dirigidos desde Suiza por la interesada, la cual dispone la forma en que han de actuar los medios humanos y materiales situados en España. Es ella quien dispone qué se ha de fabricar y cuanto, en qué plazos, a quién ha de venderse y a qué precio...*"

⁵ ST Audiencia Nacional de 8 de junio de 2015. Dell Irlanda tenía presencia en España mediante una entidad del grupo que actuaba como comisionista.

Es de destacar la afirmación del TS⁶ en la que indica que el CDI aplicable no se debe interpretar en sentido formal-literal, sino de forma dinámica, teniendo en cuenta la sustancia de los modelos de negocio actuales de las multinacionales.

De este modo, se puede apreciar como la inspección tributaria y los tribunales españoles venían ya aplicando, de facto, algunas de las nuevas definiciones de EP incluidas en el Informe.

2.2.3 Posición adoptada por otras jurisdicciones

En el ámbito internacional no puede decirse, en términos muy generales, que las autoridades de otros Estados hayan hecho una interpretación tan expansiva como la realizada por las autoridades españolas en relación con el concepto de agente dependiente (con algunas excepciones). En este sentido destacan los siguientes casos:

- *Caso Zimmer*⁷. En un primer momento la Court d'appel de París califica de EP una filial francesa de una entidad británica que opera como comisionista en nombre propio, debido a la falta de independencia y control funcional que media entre ellas. Sin embargo, posteriormente la sentencia es desestimada debido a que el Consejo de Estado francés opta por la estricta aplicación de la ley, sin dar lugar a una interpretación extensiva del concepto de EP.
- *Dell Noruega*⁸. Los tribunales de apelación de Oslo determinaron, en un primer momento, la existencia de EP, atendiendo a la vinculación contractual y la dependencia económica que mediaba entre la sociedad irlandesa y la noruega. Sin embargo, al igual que ocurrió en el caso *Zimmer*, a posteriori el Tribunal

⁶ *Todo lo cual responde a la finalidad y función a cumplir en la regulación de la fiscalidad internacional, que pretende la distribución equitativa de las cargas impositivas y de los beneficios empresariales entre los Estados, en un escenario muy diferente al existente en el momento en el que surgen los Convenios de Doble Imposición, un mercado globalizado en el que las compañías multinacionales tratan de trasladar los beneficios obtenidos en otros Estados hacia uno de baja tributación. No cabe, pues, la interpretación RECURSO CASACION/2555/2015 estrictamente formalista-litera y estática que pretende la parte recurrente, aún cuando en momentos determinados tribunales de otros países, noruegos o franceses, como indica la parte recurrente hayan acudido a dichas interpretaciones de Convenios de Doble Imposición análogos al que nos ocupa.*

⁷ Court d'appel de Paris, Sentencia de 31 de marzo de 2010.

⁸ Tribunales de apelación de Oslo, Sentencia de 2 de marzo de 2011.

Supremo se pronunció en sentido opuesto y determinó la inexistencia de EP basándose entre otros en el argumento de que lo debatido no era cuestionado en otros 15 países.

De este modo, el impacto de las nuevas definiciones recogidas en el Informe va a suponer, en algunas jurisdicciones un cambio mucho más sustancial del que se va a producir en España si aceptan las nuevas redacciones del EP previstas en el Convenio Multilateral.

2.3. Elusión artificiosa del EP acogiéndose a las excepciones de actividades específicas contempladas en el apartado 4 del art. 5 MC OCDE

2.3.1. Lista de actividades incluidas en el apartado 4 del artículo 5: modificaciones en el concepto de actividades preparatorias o auxiliares.

Una de las cuestiones que más preocupaba al Comité de expertos del proyecto BEPS era el uso que hacen las sociedades de las actividades auxiliares o preparatorias reguladas en el apartado 4 del artículo 5 para evitar la existencia de un EP. Así, el hecho de que el MC OCDE excluya de la consideración de EP una serie de supuestos identificados como actividades de carácter preparatorio o auxiliar, ha dado lugar a la fragmentación de actividades entre empresas del mismo grupo, con la consiguiente elusión, en ocasiones de forma artificiosa, de la existencia de un EP en el Estado de la fuente.

Por ello, uno de los objetivos esenciales tratado en el Informe de la Acción 7 es el de completar el concepto de actividad auxiliar y preparatoria. Se incide en que las actividades antes consideradas como preparatorias o auxiliares, pueden desempeñar funciones esenciales en el proceso de comercialización de ciertas empresas. Por este motivo el Informe ha actualizado el significado de auxiliar o preparatorio modificando el tenor literal del apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE, de forma que los supuestos recogidos en dicho apartado se consideran como una suerte de ejemplos que podrían tener la consideración de auxiliar y preparatorio siempre que, de facto, tengan tal carácter. Es decir, que si en un supuesto concreto de los recogidos en el apartado 4 la actividad desarrollada no tiene la condición de auxiliar y/o preparatoria, se puede generar un EP como consecuencia de la realización de la citada actividad.

Las novedades más relevantes introducidas en los Comentarios del MC OCDE son las siguientes:

- El carácter preparatorio o auxiliar de las actividades realizadas en el lugar fijo ha de ser analizado teniendo en cuenta otras actividades que constituyen funciones complementarias y que son parte de la operación cohesionada de un negocio.
- Se define cuándo una actividad tiene carácter auxiliar y cuándo es preparatoria, con el objetivo de que únicamente gocen de la exención de generar un EP las funciones de apoyo y no esenciales de la sociedad no residente.
- Para determinar si las actividades desarrolladas en instalaciones utilizadas para almacenar (subapartado a)) tienen carácter auxiliar o preparatorio es necesario tener en cuenta los distintos factores que influyen en el conjunto de la actividad económica de la empresa (por ejemplo si requiere una proporción importante de activos, un número relevante de empleados, etc.).
- Respecto al mantenimiento de un depósito de bienes (subapartado b)), lo relevante es si la empresa tiene autorización para acceder ilimitadamente a una parte separada del depósito con el objeto de inspeccionar y gestionar los bienes almacenados.
- La tenencia de mercancías por una empresa para ser transformadas por otra empresa, por cuenta de la primera (subapartado c)) podría dar lugar a un EP si la empresa propietaria de las mercancías tuviese acceso ilimitado a las instalaciones del fabricante para la inspección y mantenimiento de los bienes almacenados.
- En el caso de las instalaciones utilizadas únicamente con el objeto de comprar bienes para la empresa (subapartado d)), no se aplicaría la excepción cuando el conjunto de la actividad empresarial consiste en la venta de dichos bienes y cuando la compra es una de las funciones principales de la empresa.
- En cuanto a la actividad consistente en la recogida de información (subapartado d)) será necesario determinar si ésta va más allá del límite de lo preparatorio o auxiliar.
- En todo caso, es importante tener en cuenta que las excepciones a las que se refieren los apartados a) a d) del párrafo 4, son meramente ejemplos de activi-

dades que a menudo tienen un carácter preparatorio o auxiliar, pero no son en sí mismas actividades auxiliares o preparatorias.

- No obstante, se acepta que algunos Estados consideren las actividades del apartado 4 intrínsecamente preparatorias o auxiliares .

2.3.2 Fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas

Otra preocupación reflejada en el Informe es la referida a la fragmentación de los negocios realizada por sociedades con la finalidad de erosionar su base imponible, trasladándola hacia jurisdicciones favorables. Por ello, considera que la norma anti-fragmentación no debe restringirse a los casos en que una empresa tiene varios lugares de negocio en un país, debiendo extenderse también a situaciones en las que dichos lugares pertenecen a varias empresas estrechamente relacionadas. Así, como respuesta a esta situación, el Informe ha añadido el apartado 4.1 del artículo 5 para *"impedir que una empresa o grupo de empresas estrechamente relacionados, fragmenten la operación de un negocio cohesionado en distintas partes para así alegar que cada una de ellas lleva a cabo una actividad meramente de carácter preparatorio o auxiliar"*⁹.

Dicha regla se aplica al lugar fijo de negocios que una empresa utilice, si la empresa u otra empresa estrechamente relacionada con ésta realiza actividades empresariales en el Estado donde radica el lugar fijo y:

- a) ese lugar fijo constituye un EP de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada o
- b) no reviste carácter auxiliar o preparatorio la actividad global resultante de la combinación de las actividades realizadas por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares siempre que las actividades empresariales llevadas a cabo por las empresas constituyan funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado.

Como señalan los nuevos Comentarios a dicho párrafo, para que sea de aplicación, al menos, uno de los lugares donde se desarrollan las actividades debe constituir un EP

⁹ Párrafo 30.2 del apartado 4.1 del art. 5 Informe BEPS 2015.

o la actividad conjunta resultante de la combinación de todas ellas no debe ser meramente preparatoria o auxiliar.

2.3.3 Interpretación de las autoridades tributarias españolas.

Las autoridades españolas han considerado los supuestos recogidos en el art. 5.4 del MC OCDE como una mera lista de ejemplos, reservándose la facultad de interpretar cuándo una actividad tiene el carácter de auxiliar o preparatorio de la principal, y dejando la facultad probatoria en el contribuyente. De esta forma, el Estado español se ha anticipado a la medida adoptada por la Acción 7 tal y como explicamos a continuación:

- La doctrina administrativa se ha pronunciado en este sentido, en fechas tan lejanas como, entre otras, en la contestación a la *Consulta de 13 de abril de 1998*¹⁰, en la que la Administración concluye que la empresa alemana dispone de un lugar fijo de negocios en virtud del contrato de alquiler de un almacén al entender que dicho lugar fijo se utiliza para el desarrollo de parte de su actividad, la cual no se puede considerar como preparatoria o auxiliar (almacenaje, ensamblaje, distribución y venta).
- Por el contrario, en la sentencia conocida como *M-Real*¹¹, la Audiencia Nacional se centra en el carácter auxiliar de las actividades que desempeña la entidad extranjera en España e interpretando textualmente el párrafo 32.1 del MC OCDE, acaba considerando que no concurren los elementos necesarios para declarar la existencia de un EP, por cuanto que no queda probado que la actividad de almacenamiento se corresponde con algo más que meras actividades auxiliares de almacenamiento, empaquetado y entrega respecto de la actividad principal.
- En relación con la fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas, la doctrina administrativa ha creado el concepto denominado "*asentamiento operativo complejo con coherencia económica*", que ha recogido

¹⁰ Una empresa alemana alquila un almacén a una entidad española con el fin de almacenar y depositar mercancías que le eran importadas.

¹¹ ST Audiencia Nacional de 20 de mayo de 2010. FJ.9. En este supuesto se cuestiona la existencia de un EP de una sociedad residente en Irlanda que opera en España a través de un comisionista en nombre propio y por cuenta ajena que vende productos de la entidad irlandesa a clientes en España. El comisionista utiliza unos almacenes situados en España a la hora de prestar sus servicios.

en varias contestaciones a consultas, entre otras, la de *17 diciembre 2012 n° V2454/2012*. La DGT contesta diciendo que, para determinar la existencia de EP en España respecto de las sociedades residentes en Bélgica, hay que proceder a un análisis de las funciones y riesgos que las sociedades belgas asumen en España. Si resultara que éstas tuvieran el control y dieran las instrucciones en la actividad de la española, ello podría conllevar la existencia de una estructura empresarial asentada y por tanto, de *"un establecimiento permanente con coherencia económica y geográfica"*.

- La Sentencia de la Audiencia Nacional conocida como *Caso Borax* ¹², concluye que las actividades desempeñadas con anterioridad a la reestructuración del grupo empresarial con el consiguiente cambio de modelo de negocio, son *"exactamente las mismas"* que las desempeñadas posteriormente y, por ello, no pueden ser consideradas como meras actividades preparatorias o auxiliares de la principal. Por tanto, al no haber modificado la localización de la actividad empresarial ni sus características en cuanto al ciclo mercantil, considera que existe un EP.

2.4 Otras estrategias para la elusión artificial del EP: apartado 3 del artículo 5 del MC OCDE

2.4.1 Contenido del Informe

El apartado 3 del artículo 5 MC OCDE establece que *"una obra o proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de los 12 meses."* Esta redacción ha supuesto otra de las preocupaciones planteadas en el Informe, debido a que empresas estrechamente vinculadas entre sí podían utilizar la estrategia de fraccionar los contratos y así eludir la creación de un EP en el Estado de la fuente.

A estos efectos, el Informe prevé una norma de test del propósito principal ("PPT"), que se regula en la Acción 6 (impedir la utilización abusiva de los Convenios para

¹² ST Audiencia Nacional 9 febrero 2011. Una sociedad no residente dedicada a la producción de abonos, cerámica y detergentes se sirve de una filial española que a su vez almacena, transforma y empaqueta las mercancías de la entidad no residente. Posteriormente se produce una reestructuración del grupo empresarial por la que la filial española pasa a calificarse como una entidad de servicios por encargo y cuenta de la entidad no residente (maquila).

evitar la doble imposición) y en la que se recogen los riesgos de estas prácticas abusivas.

El Informe contempla la inclusión de un ejemplo en los Comentarios sobre la norma PPT (propuesta en el Informe sobre la Acción 6), que se incorporará al MC OCDE, al objeto de abordar los abusos consistentes en la fragmentación de contratos entre empresas vinculadas, sobre todo en el ámbito de las obras o proyectos de construcción o de instalación.

Además añade los siguientes puntos a los Comentarios del apartado 3 del artículo 5 del MC OCDE:

- Los abusos respecto al umbral de los 12 meses se pueden abordar también a través de la Acción 6, por medio de la aplicación de la norma anti-abuso PPT (sin perjuicio de que los Estados prefieran aplicar sus medidas internas).
- Aquéllos Estados que no incluyan dicha norma en sus CDIs, deberán introducir una cláusula adicional para abordar el fraccionamiento de los contratos y determinar si se ha superado el período de 12 meses, que básicamente contempla lo siguiente: cuando las obras de una empresa en otro Estado no superan los 12 meses, y una o varias empresas estrechamente relacionadas llevan a cabo actividades conectadas, durante períodos de tiempo que exceden de 30 días, éstos períodos se suman al tiempo durante el cual la empresa llevó a cabo la obra.
- Señalan determinados factores que pueden ser relevantes para determinar si las actividades están conectadas entre sí.

2.4.2 Posición española

La normativa española siempre ha sido más restrictiva en cuanto al plazo que considera para que una obra o proyecto de construcción o instalación constituya un EP, siendo éste de 6 meses frente a los 12 del MC OCDE.

La doctrina administrativa ha dado su punto de vista acerca de la interpretación que debe hacerse a estas obras o proyectos de construcción e instalación. Concretamente,

en la contestación a consulta *V1467/2012 de 6 julio* la DGT reitera lo recogido en el párrafo 19 de los Comentarios del artículo 5 MC OCDE, en virtud del cual:

- En el plazo temporal de los 12 meses deben incluirse los trabajos preparatorios realizados en el país en el que se efectúa la construcción.
- No puede considerarse que una obra haya terminado cuando los trabajos se interrumpen temporalmente.
- No puede excluirse del cómputo de los 12 meses las obras y proyectos realizados por subcontratistas.

También se han pronunciado los tribunales a este respecto y, en concreto, la STSJ Madrid, de 22 septiembre 2005, señala que el proyecto u obra realizado ha de considerarse como unidad de obra, a pesar de los subcontratos en los que se divida. En cuanto al cómputo del periodo de duración de la obra, habrá que estar a la fecha de inicio en la que los trabajos fueron comenzados, incluyendo en todo caso los trabajos preparatorios realizados. Asimismo, y en la misma línea que el Comité Fiscal de la OCDE, estima que el tiempo empleado por los subcontratistas en la obra ha de considerarse parte del cómputo total imputado al contratista principal.

2.5 Medidas adoptadas por otras jurisdicciones en relación con BEPS

Numerosas jurisdicciones ya habían identificado aquellos supuestos que producen una evasión fiscal y han implantado remedios que van en la misma línea de los recogidos en el Informe.

a. Alemania

La legislación interna alemana ya recogía determinadas disposiciones similares a las que ahora pretenden implementarse con la Acción 7.

En concreto, bajo normativa alemana se considera que existe un EP cuando un agente está sujeto a la dirección de la compañía y concluye contratos para la misma. Esto es, ya atendía a la esencia de la relación entre las partes, considerando que un agente dependiente, independiente o un comisionista puede constituir un EP si se dan determinadas circunstancias.

Por otra parte, cabe destacar que la normativa interna alemana considera que los almacenes cualifican para considerar la existencia de EP.

b. Australia

Australia es uno de los países que más ha expresado su preocupación acerca de la erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios de grandes multinacionales.

Por este motivo, la Ley Anti-Evasión de las multinacionales establece - con efectos desde el 1 de enero de 2016 - que bajo determinadas circunstancias, la realización de ciertas prácticas artificiosas de evasión determina que se entiendan realizadas las operaciones a través de un EP y se aplique una sanción del 100% (120% con agravantes) de los impuestos no satisfechos, más el correspondiente interés.

En virtud de dicha regulación, determinadas multinacionales¹³ que obtienen ingresos en Australia sin un EP se ven sometidos a un test de "propósito principal" que analiza si el objetivo fundamental es obtener un beneficio fiscal en Australia o una reducción o diferimiento de otras cargas fiscales bajo normativa extranjera.

Como circunstancias adicionales al propósito principal cabe citar: a) la existencia de una entidad extranjera que distribuye bienes o presta servicios a clientes australianos obteniendo ingresos que no se imputan total o parcialmente a un EP; y b) si las actividades realizadas en Australia tienen conexión directa con la provisión de bienes o servicios y se realizan por una entidad asociada o dependiente comercialmente, bien en su totalidad o parcialmente.

Por otra parte, en los presupuestos del ejercicio 2016/2017 se ha introducido un "Diverted Profits Tax" (DPT), como en el Reino Unido, con el fin de garantizar que las grandes multinacionales estén pagando los impuestos debidos en Australia.

A partir del 1 de junio de 2017, bajo determinadas circunstancias, los grupos multinacionales con un beneficio anual igual o superior a mil millones de dólares australianos pagarán por anticipado una tasa del 40% por los ingresos derivados de

¹³ Entidad matriz que tiene unos ingresos globales de más de mil millones de dólares australianos o entidades no residentes que pertenecen a un grupo de consolidación contable con ingresos anuales superiores a mil millones de dólares australianos.

transacciones entre partes vinculadas, cuando una de ellas es no residente y la otra un EP en Australia o una sociedad australiana con un volumen de negocio igual o superior a 25 millones de dólares australianos¹⁴.

Las circunstancias que cualifican para la aplicación del DPT son: i) que la cuota a pagar por los ingresos obtenidos por la entidad no residente sea menor al 80% del impuesto a pagar en Australia y, ii) que no haya suficiente sustancia económica para llevar a cabo las operaciones, siendo el principal objetivo de la misma la obtención de un beneficio fiscal.

c. Francia.

El Consejo de Estado francés - máximo tribunal administrativo - se ha pronunciado en los últimos años de una manera similar a la nueva redacción del artículo 5 del MC OCDE en determinados aspectos.

En relación con el concepto de actividad auxiliar y preparatoria, el Tribunal considera EP de una sociedad extranjera a la oficina de compras establecida en Francia con un único empleado, cuya finalidad era la de comprar mercancías para ser vendidas en el extranjero por la empresa no residente. El Tribunal entiende que el EP francés tomaba decisiones operativas y no realizaba meras órdenes de compra. En definitiva, a la hora de calificar un EP, está a la verdadera funcionalidad de las actividades desempeñadas.

Por otra parte, se ha incrementado el riesgo de EP de las filiales francesas de multinacionales extranjeras. En concreto, el Consejo de Estado francés - caso *Interhome* - estimó que una matriz suiza tenía un EP en Francia al considerar que su filial francesa era un agente dependiente de ella por tener la capacidad de obligar de manera habitual a la matriz en relación con sus negocios.

Por último, en relación con la fragmentación de las actividades preparatorias o auxiliares, la normativa francesa contempla la posibilidad de gravar a aquellas sociedades extranjeras que, a pesar de no constituir EP en Francia, realizan de forma

¹⁴ Se considera el volumen del negocio de todo el grupo australiano. Por tanto, si hay más de una entidad en Australia, habrá que sumar el volumen de todas las entidades australianas.

regular actividades que implican un "ciclo comercial completo" en Francia. La Corte Suprema Francesa considera que existe un ciclo comercial completo en Francia incluso cuando una parte del proceso comercial se realiza en el extranjero.

d. Reino Unido.

Reino Unido ya venía considerando el riesgo que entrañaba la definición de EP recogida en el MC OCDE. Por este motivo, y para prevenir que las empresas multinacionales localicen sus riesgos en jurisdicciones con un régimen fiscal flexible, fragmentando su cadena de fabricación para evitar la calificación de EP, ha introducido desde abril de 2015 lo que se conoce como "Diverted Profits Tax" (DPT).

El DPT se introduce pensando en aquellas empresas multinacionales con actividad en el Reino Unido y que se consideran por la Administración fiscal británica (HMRC¹⁵) como entidades que desvían sus ganancias fuera del país para evitar el Impuesto sobre Sociedades británico. Este impuesto afecta a ingresos que de otra manera hubieran sido atribuidos a un EP en el Reino Unido, ingresos que derivan de un acuerdo artificioso entre partes relacionadas donde no hay sustancia económica suficiente.

El tipo del DPT es del 25%, superior al tipo estándar del 20%¹⁶ aplicable en el Reino Unido, al que pueden añadirse intereses¹⁷. No obstante lo anterior, este impuesto no aplica en aquellos supuestos en los que se haya efectuado un ajuste adecuado de precios de transferencia en la declaración del impuesto del periodo correspondiente.

3. ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS AL EP

Existen distintos enfoques sobre la determinación de los beneficios atribuibles al EP¹⁸: i) el principio de fuerza de atracción (Modelo de CDI de la ONU); ii) el principio de reparto de la base imponible global (Modelo propuesto por la UE mediante la Directiva de Base Imponible Común Consolidada) y iii) el principio de empresa separada

¹⁵ High Majesty Revenue & Customs.

¹⁶ El tipo estándar será del 19% a partir de abril de 2017 y del 18% desde abril de 2020.

¹⁷ El procedimiento para la aplicación del DPT requiere de una notificación expresa del HMRC a la sociedad concreta, debiendo ésta proceder al pago en el plazo de 30 días desde dicha notificación. La impugnación de dicha notificación ante los Tribunales deberá realizarse por escrito en el plazo de los 30 días posteriores al año de la notificación.

¹⁸ JIMÉNEZ VALLADOLID, Domingo Jesús. La atribución de beneficios al EP de agencia: ¿una reconsideración del criterio arm's length?. *RCyT. CEF*, núm 403 (octubre 2016).

(adoptado por la OCDE), que es el que vamos a desarrollar en los apartados siguientes.

El Informe de la Acción 7 indica que las reglas y directrices contenidas en el artículo 7 del MC OCDE relativas a la atribución de beneficios al EP no requieren modificaciones sustanciales, pero que sí son necesarias directrices adicionales en relación a cómo se aplican dichas reglas a los EPs resultantes de los cambios establecidos en el Informe (sobre todo respecto al sector financiero). También indica que hay que tener en cuenta los trabajos sobre precios de transferencia realizados en otras Acciones del Plan BEPS.

Esto ha dado lugar a la elaboración del borrador de las “Directrices Adicionales sobre atribución de beneficios al EP” (el “Documento”).

En la determinación del ámbito y contenido del Documento, se deja claro que las modificaciones efectuadas en el Informe al artículo 5, párrafos 5 y 6 han alterado los límites de lo que se considera un EP, pero no lo que es un EP y su naturaleza. Lo mismo se indica respecto a las modificaciones a los párrafos 4 (que restringen las excepciones al concepto de EP) y 3 (en relación con la fragmentación de contratos y duración de las actividades de construcción y similares).

En consecuencia, estas modificaciones no deberían afectar a la atribución de beneficios al EP, sin perjuicio de la necesidad de establecer directrices adicionales en esta materia, que tendrán en cuenta el trabajo realizado en otras acciones del Plan BEPS, sobre precios de transferencia y, en particular, sobre intangibles, riesgos y capital. Por tanto, el objetivo de las directrices adicionales es explicar cómo funcionan las reglas de atribución de beneficios teniendo en cuenta ambos, los cambios introducidos en el Informe y en las directrices sobre precios de transferencia.

El Documento presenta dos modelos: a) EP como agente dependiente (“DAPE”), bajo la forma de comisionista o acuerdo similar y b) EP derivado de actividades no cubiertas por las excepciones del artículo 5.4 (“almacenes como lugar fijo de negocios”). El documento contempla 7 situaciones, 4 basadas en actividades de venta (DAPE) y 3 en la utilización de almacenes.

El análisis se realiza teniendo en cuenta el MC OCDE de 2010, los Comentarios de 2010 y el informe sobre atribución de beneficios de 2010, que establecen el enfoque

autorizado de la OCDE (“authorized OECD approach”, “AOA”). La diferencia más importante entre el método AOA y el criterio existente con anterioridad está en el reconocimiento de las operaciones (“dealings”) entre el EP y la casa central, especialmente respecto al uso o transmisión de intangibles. En virtud del AOA, los beneficios que se atribuyen al EP son los que se hubieran obtenido aplicando el principio de plena competencia en sus relaciones con otras partes de la propia empresa, como si de una empresa independiente y separada se tratase, realizando sus actividades bajo las mismas o similares condiciones.

El AOA se aplica mediante un análisis en dos fases. En la primera se realiza un análisis funcional y de los hechos para establecer una hipótesis adecuada de las operaciones entre el EP y el resto de la empresa como si fuesen entidades vinculadas, cada una asumiendo sus funciones y riesgos y utilizando sus activos. En la segunda fase se determina la remuneración de dichas operaciones, aplicando por analogía los mecanismos del artículo 9 del MC OCDE.

1. Modelo DAPE

El Estado en el que se genere el DAPE tendría derecho a hacer tributar a dos entidades: a la empresa del agente dependiente a la que hay que asignar una remuneración de mercado de acuerdo con el artículo 9 del MC OCDE y la no residente como consecuencia del EP (DAPE) que se genera en el otro Estado al que hay que asignar una remuneración en virtud del artículo 7 y el AOA.

Para determinar el beneficio imputable al DAPE, es necesario deducir la remuneración que corresponda al agente dependiente por los servicios prestados a la entidad no residente, teniendo en cuenta los activos y riesgos¹⁹. Dicha remuneración se tiene que determinar a valor de mercado, cuando el agente dependiente está vinculado con la entidad no residente.

2. Modelo almacenes como lugar fijo de negocios

¹⁹ Si la empresa del agente dependiente (DAPE) no desarrolla funciones significativas en relación con la propiedad de los activos o la asunción de los riesgos no se atribuirán activos o riesgos al EP, y por tanto ningún beneficio o pérdida.

Los ejemplos presentados se refieren a la actividades realizadas en un almacén como centro de beneficios de una multinacional especializada en prestar servicios de almacenamiento a clientes, por lo que se asume que no aplica el artículo 6 del MC OCDE.

El Documento incluye comentarios adicionales para coordinar la aplicación de los artículos 7 y 9 del MC OCDE a efectos de determinar la imputación de beneficios al EP. Este punto es importante porque la falta de coordinación de la implementación de ambos preceptos puede dar lugar a doble tributación en algunos países. El orden lógico sería aplicar primero el artículo 9.1º para determinar si el precio es de mercado y después analizar si existe un EP en dicho Estado y, en su caso, atribuir los beneficios al mismo. Este sistema evita que se considere por duplicado la renta derivada de los activos o riesgos atribuibles a la entidad bajo el artículo 9 y minimiza la complejidad al realizar estos cálculos.

Es más, el Documento identifica situaciones en las que el beneficio imputable al EP es cero a efectos del Impuesto sobre Sociedades, pero la existencia del EP puede implicar cumplir determinadas obligaciones formales y tener implicaciones a efectos de otros impuestos.

Hay algunos elementos del análisis que deberían ser objeto de un mayor desarrollo para clarificar cómo se aplica el método AOA. Definir las transacciones nomenclaturales entre el EP y la casa matriz es el punto básico de la segunda fase del análisis AOA, ya que a dichas operaciones es a las que se les aplican las normas sobre precios de transferencia para determinar el beneficio imputable al EP.

Una cuestión que no ha quedado resuelta es el grado en el que estas directrices van a ser aplicadas por las distintas administraciones. La gran mayoría de los CDIs no se han actualizado para incorporar los cambios al artículo 7 de acuerdo con el informe de 2010 y, lamentablemente, el Instrumento Multilateral no incluye un artículo que permita a los Estados Contratantes actualizar este artículo 7. Desde un punto de vista técnico, las interpretaciones del Documento se deben aplicar también a los CDIs anteriores a 2010, dado que los ejemplos incluidos no recogen supuestos en los que puede haber beneficios atribuibles al EP derivados del uso de intangibles, que es la modificación más relevante del informe de 2010.

Prácticamente todos los países de la OCDE han aceptado que el informe AOA de 2008 representa los principios internacionales aceptados y en la medida en que no entren en conflicto con los Comentarios de 2008, establecen las directrices para aplicar la versión del artículo 7 anterior a 2010. En consecuencia, sería deseable que los gobiernos de la OCDE y el G20 confirmen su consenso en relación con este punto y entiendan que los ejemplos del Documento son igualmente aplicables a los CDIs anteriores a 2010 y animen a los países a actualizar los CDI para incorporar la versión del artículo 7 de 2010.

4. VALORACIÓN DEL INFORME: INCIDENCIA EN ESPAÑA

El Informe de la Acción 7 ha nacido para promover la creación de un sistema tributario justo y transparente que responda a los nuevos modelos de negocio existentes y que prevenga del uso abusivo y fraudulento de los CDIs. El plan de medidas supondrá, sin duda alguna, un antes y un después para aquellos Estados que han mantenido una postura laxa a la hora de regular mecanismos para luchar contra la evasión y el fraude fiscal.

Sin embargo, ¿podemos afirmar que BEPS supone una novedad en España? No del todo. A lo largo del presente documento hemos podido verificar que las modificaciones propuestas por la OCDE tratan de cubrir supuestos de abuso que la Administración Tributaria española ya venía atacando con soluciones similares a las que ahora plantea la OCDE, si bien, en nuestra opinión, en muchos casos, yendo más allá de lo establecido en los CDIs aplicables, el MC OCDE y los Comentarios al mismo.

Quizás donde más puede notarse esta iniciativa BEPS es en relación con el contrato de comisión. La postura española ha venido entendiendo que, a la hora de determinar la existencia de un EP, hay que atender a si media vinculación entre el agente y la entidad no residente. El añadido que aporta el Informe es que, aparte de la vinculación entre las partes, hay que estar a la propiedad de los bienes y servicios prestados por el agente, así como al factor de que éste último ejerza actuaciones propias de la empresa conducentes a la conclusión de contratos.

En cuanto a las demás modificaciones recogidas por el Informe, no puede decirse que supongan novedades muy relevantes respecto a lo que ya se venía aplicando en España.

En relación a las actividades preparatorias y auxiliares, ya hemos apuntado que la interpretación de las autoridades tributarias españolas era considerar que la lista incluida en el apartado 4 del artículo 5 MC OCDE únicamente recoge ejemplos de lo que puede considerarse auxiliar o preparatorio y que, en todo caso, habrá que estar a la naturaleza de la actividad.

Lo mismo sucede en relación a la norma anti-fragmentación y la fragmentación de contratos de obras de construcción o instalación. La doctrina y jurisprudencia española ya venían atacando estas conductas elusivas. Manifestación de ello es que por un lado la Administración ha creado la doctrina del asentamiento complejo operativo con coherencia económica y, por otro, que también se ha manifestado junto con los tribunales en la misma línea del Informe respecto al cómputo de plazo en las obras de construcción e instalación.

En definitiva, la interpretación que venía haciendo el Estado español en relación con la noción de EP puede considerarse como un logro desde la óptica de la propia Administración Tributaria. En este sentido, no andaba desencaminada la Administración Tributaria al interpretar el concepto de EP más allá de la literalidad de la ley, y muestra de ello son las modificaciones y cambios previstos por el Informe, los cuales plantean soluciones ya aplicadas por nuestra Administración y Tribunales.

Sin embargo, en un Estado de Derecho como el nuestro, la seguridad jurídica no debe verse violentada por el hecho de la consecución de un fin noble como puede ser evitar la evasión fiscal. En particular, la interpretación de los CDIs en vigor, que no han sido todavía modificados conforme a las recomendaciones de la Acción 7 por parte de los Tribunales españoles, supone *de facto* la aplicación retroactiva de tales recomendaciones.

De acuerdo con el Informe, estos cambios son prospectivos y, por tanto, no afectan a la interpretación de las disposiciones anteriores a la modificación del MC OCDE y de los CDI en los cuales dichas disposiciones están incluidas. Es más, del Informe puede corroborarse esta opinión, cuando en relación a los comisionistas señala que *"la mayoría de los casos de los casos debatidos en los Tribunales de Justicia, se*

desestimaron los argumentos esgrimidos por las Administraciones tributarias afectadas." Esta cuestión resulta de interés en los conflictos jurisdiccionales en los que se dirima la existencia de EP en España conforme a los CDIs no modificados todavía para implementar esta Acción 7. A nuestro parecer -en aras de la seguridad jurídica- no resulta justificable jurídicamente la aplicación retroactiva de las recomendaciones de la OCDE por parte de los Tribunales españoles y de la Inspección tributaria.

A nuestro juicio, hubiera sido más adecuado utilizar los instrumentos que a tal efecto ofrece la Ley General Tributaria ("LGT") para combatir la elusión de los impuestos como es el conflicto en la interpretación de la norma tributaria, e incluso la calificación (art.13 LGT) y la simulación (art. 16 LGT).

De cara a futuro va a ser muy importante la posición que adopte España en el Convenio Multilateral, dado que los cambios recomendados al artículo 5 del MC OCDE previsto en el Informe, tienen la consideración de mejores prácticas, pero no constituyen un estándar mínimo. Esta circunstancia puede dar lugar a que la aceptación e interpretación de esta nueva definición del EP no sea uniforme en todos los países, lo que puede conllevar numerosos problemas de aplicación e incluso de desequilibrio entre las diferentes jurisdicciones. De ahí la conveniencia de que España adopte una posición prudente en la adopción de las nuevas medidas.