

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0066-22
Órgano	SG de Fiscalidad Internacional
Fecha salida	18/01/2022
Normativa	Convenio para evitar la doble imposición hispano británico, artículo 5.
Descripción de hechos	<p>La consultante es una entidad residente en el Reino Unido, con posibilidad de obtener el correspondiente certificado de residencia a efectos del Convenio.</p> <p>Durante el año 2020 y anteriores, la consultante disponía de un empleado de nacionalidad inglesa (en adelante, el empleado), residente fiscal en el Reino Unido. Trabajaba en Londres, donde ejercía facultades de alto rango en la consultante como la generación de negocio para el Grupo en Europa, y ser miembro del equipo de financiación de proyectos. Nunca realizó, ni tenía poder suficiente para ello, la firma de contratos en nombre y por cuenta de la consultante.</p> <p>Normalmente el empleado se trasladaba durante fines de semana y vacaciones a España, por motivos personales. En años anteriores, el empleado trabajó desde España algunos días (viernes, normalmente). Tiene una vivienda de su propiedad en España.</p> <p>Como consecuencia de la pandemia del virus COVID-19, el empleado, que se encontraba en España en marzo de 2020, quedó temporalmente retenido en España. Una vez concluyó el confinamiento, decidió, de manera unilateral y por motivos personales, quedarse en España. En estas circunstancias, permaneció más de 183 días en España durante el año natural 2020, desarrollando su trabajo para la consultante en remoto.</p> <p>Durante este tiempo, la consultante no sufragó ningún gasto relacionado con el alojamiento en España, ni concedió remuneración adicional alguna por desarrollar su trabajo en España.</p> <p>Una vez finalizado este periodo, el empleado solicitó a la consultante poder seguir trabajando desde España, a lo que la consultante se negó, por lo que el empleado dimitió en febrero de 2021, terminando con su condición de empleado.</p> <p>La consultante no ha contratado a ningún otro empleado para desplazarlo a España.</p>
Cuestión planteada	Si la consultante dispone de establecimiento permanente en España en 2020 por el hecho de permanecer su empleado en este territorio en las circunstancias descritas.
Contestación completa	<p>Se trata de determinar la posible existencia de un establecimiento permanente de España de una sociedad del Reino Unido. Resulta aplicable, en consecuencia, el Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013. (BOE de 15 de mayo de 2014).</p> <p>El artículo 5 del Convenio determina qué debe entenderse por establecimiento permanente:</p> <p>“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.</p> <p>2. La expresión «establecimiento permanente» comprende, en particular:</p> <p>a) las sedes de dirección;</p> <p>b) las sucursales;</p>

- 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 o un proyecto de construcción o instalación sólo constituyen establecimiento permanente cuando 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), 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 un 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.”

En este caso, se trata de determinar si la entidad consultante puede tener un establecimiento permanente en España, de acuerdo con la definición de establecimiento permanente, recogida en el artículo 5 del Convenio Hispano-británico. Esta circunstancia podría producirse por dos vías distintas:

- a) por disponer en España de un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza todo parte de su actividad (apartado 1 del artículo 5 del Convenio), o;
- b) por realizar su actividad en España mediante un agente que actúe por cuenta de la empresa y tenga y

ejerza habitualmente poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa (apartado 5 del artículo 5 del Convenio).

- a) Lugar fijo de negocios

La primera posibilidad es que haya un establecimiento permanente en territorio español por existir en él un lugar fijo de negocios en el que la consultante realice todo o parte de su actividad.

Para la concreción de este concepto resultan útiles los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MCOCDE) en su versión de 2017. El comentario 6 al apartado 1 del artículo 5 MCOCDE, relativo al “establecimiento permanente”, dice sobre el lugar fijo de negocios:

“6. El apartado 1 da una definición general del término “establecimiento permanente” que resalta las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; esto es, un situs diferenciado, un “lugar fijo de negocios”. El apartado define el término “establecimiento permanente”

como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- la existencia de un “lugar de negocios”; es decir, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- este lugar de negocios debe ser “fijo”; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa habitualmente que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.”

Los requisitos para que exista un establecimiento permanente son: que exista un lugar de negocios, que sea fijo y que sea donde se realice toda o parte de la actividad de la empresa.

Al tratar el significado de la frase “realiza toda o parte de su actividad”, el comentario dice que “normalmente, las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el lugar en que está situado el lugar fijo”.

En este caso, el lugar donde se realiza la actividad de la empresa es una vivienda propiedad del empleado, personal de la empresa, y se debe determinar si está “a disposición” de la empresa.

Las circunstancias a analizar se han producido condicionadas por la crisis del COVID- 19. En este sentido, la OCDE emitió el informe “OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis”, de 3 de abril de 2020.

Este informe del Secretariado de la OCDE ha sido actualizado el 21 de enero de 2021 (“Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic”) al persistir la situación COVID.

En el mismo se recogen una serie de pautas no vinculantes que los Gobiernos pueden adoptar en relación con la situación de excepcionalidad que puede vivir un contribuyente como consecuencia de la pandemia, manteniéndose las observaciones realizadas en el primer informe.

En lo que aquí respecta, los párrafos 14 , 15 y 16 establecen:

14. Si bien es cierto que la determinación de la existencia de los EP (establecimientos permanentes) se basa en hechos y circunstancias, en general, el emplazamiento en cuestión debe tener un cierto grado de permanencia y estar a disposición de la empresa para que pueda considerarse como un lugar fijo de negocios a través del que la empresa desarrolla toda o parte de su actividad.

15. El párrafo 18 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE explica que, aun cuando la actividad de una empresa pueda ejercerse en parte desde un emplazamiento tal como un despacho situado en el domicilio de una persona, esto no debe llevar a la conclusión de que ese emplazamiento está a disposición de la empresa simplemente porque lo use una persona (por ejemplo, un empleado) que trabaja para la empresa. El ejercicio discontinuado de una actividad económica en el domicilio de un empleado no permite considerar que ese domicilio es un emplazamiento a disposición de la empresa. Una oficina situada en un domicilio podría considerarse como un EP de una empresa cuando se use de forma continuada para ejercer una actividad para esa empresa y la empresa haya obligado a esa persona a utilizar ese emplazamiento para el ejercicio de esa actividad.

16. Durante la pandemia de COVID-19, las personas que han trabajado en remoto desde sus domicilios normalmente lo han hecho como consecuencia de las medidas de salud pública adoptadas: se trata pues de un acontecimiento extraordinario y no de una exigencia de la empresa. Por tanto, teniendo en cuenta el carácter extraordinario de la pandemia de COVID-19, el teletrabajo desde casa (es decir, la oficina en casa) motivado por un acontecimiento extraordinario o por razón de medidas de salud pública impuestas o recomendadas por el gobierno, no determinaría la existencia de un EP de la empresa o del empleador, tanto porque dicha actividad carece del nivel suficiente de permanencia o de continuidad, como porque ese despacho u oficina no está a disposición de la empresa. Además, sigue siendo un despacho que, en ausencia de medidas de salud pública, está a disposición del empleado en cuestión. Y esto es así con independencia de que el lugar de trabajo temporal sea el domicilio de esa persona o una vivienda temporal en una jurisdicción que no es su lugar de residencia principal.

El hecho de que el empleado haya realizado su trabajo desde casa durante los meses que duraron las medidas de salud pública no supone el nivel suficiente de permanencia como para plantearse la existencia de un establecimiento permanente de la empresa en España.

Por tanto, durante ese tiempo, es evidente que la utilización de la vivienda del empleado en España es discontinuada e incidental.

Ahora bien, en el escrito de consulta se especifica que el empleado permaneció en España durante todo el ejercicio 2020, permaneciendo más de seis meses en este país.

El propio informe del Secretariado alude a esta posibilidad en los párrafos 17 a 19:

17. Si una persona continuara trabajando desde su domicilio tras el cese de las medidas de salud públicas impuestas o recomendadas por el gobierno, podría considerarse que esa oficina en casa tiene un cierto grado de permanencia. Sin embargo, esa variación no determinaría por sí sola que el despacho del domicilio constituye un lugar fijo de negocios (EP). Sería necesario seguir analizando los hechos y circunstancias del caso para determinar si ese despacho del domicilio está ahora a disposición de la empresa tras un cambio permanente en la modalidad de prestación de servicios de ese trabajador.

18. Los párrafos 18 y 19 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE señalan que el hecho de que la empresa exija o no al trabajador que trabaje desde su domicilio es un factor importante al hacer esta determinación. En el párrafo 18 se explica que, cuando el domicilio se utiliza de forma continuada para llevar a cabo una actividad para una empresa y de los hechos y circunstancias del caso pueda concluirse claramente que la empresa ha obligado a esa persona a utilizar ese emplazamiento (por ejemplo, no proporcionando un despacho a un empleado cuando las circunstancias de su trabajo claramente lo requieran), puede considerarse que el despacho del domicilio está a disposición de la empresa. A modo de ejemplo, el párrafo 19 señala que cuando un trabajador transfronterizo lleva a cabo la mayor parte de su trabajo desde su domicilio situado en una jurisdicción, en lugar de desde la oficina puesta a su disposición en la otra jurisdicción, no debe considerarse que el domicilio está a disposición de la empresa ya que esta no le ha exigido que use su casa para el ejercicio de su actividad.

19. Por consiguiente, el teletrabajo desde el domicilio ejercido por una persona física (es decir, la oficina en casa) como medida de salud pública impuesta o recomendada por al menos uno de los gobiernos de las jurisdicciones a las que afecta con el fin de impedir la propagación del virus de la COVID-19, no constituye un lugar fijo de negocios (EP) para la empresa/el empleador.

Si, como sucede en este caso, la estancia se alarga más allá de lo que las circunstancias causadas por el COVID 19 exigían, se deben analizar entonces las circunstancias específicas, puesto que existe ahora continuidad. En consecuencia, se debe determinar si la oficina del empleado en casa está a disposición de la empresa consultante.

En este caso, debe destacarse que no se ha producido un cambio permanente en la modalidad en como el trabajador presta sus servicios a la empresa, puesto que se especifica que esa era la intención del trabajador, no aceptada por la empresa, lo que da lugar a que se finalice el vínculo laboral entre ambos.

Por otra parte, se dan una serie de circunstancias en este caso:

- Que el trabajador decida unilateralmente continuar en España, cuando las medidas que impedían abandonar el país han desaparecido,
- Que la empresa tenga a disposición del empleado un lugar que permite realizar el trabajo de forma presencial en Reino Unido, por lo que no le ha exigido trabajar desde su casa,
- Que la empresa no sufrague ningún gasto, ni remunere de manera especial al empleado por la utilización de la vivienda para realizar su trabajo.

Estos hechos llevan a la conclusión de que dicha oficina no está a disposición de la empresa.

En conclusión, este Centro considera que, la permanencia de un trabajador en una oficina en casa, (teletrabajando desde casa), durante los tres meses de duración de las medidas de salud pública impuestas o recomendadas por el Gobierno correspondiente, para prevenir la propagación del virus COVID-19, no crearía un lugar fijo de negocios para la empresa en España por sí sola, (En la misma línea, la conclusión sugerida en el párrafo 19 del informe del Secretariado de la OCDE).

Si esa estancia se prolongara, se debe tener en cuenta que la existencia de un establecimiento permanente es una cuestión de prueba, basada en los hechos y circunstancias concretos, y que un lugar en el que se realiza la actividad de la empresa, debe tener un cierto grado de permanencia y estar a disposición de la empresa, para que sea considerado como tal.

b) Agente dependiente

Se pregunta, en segundo lugar, sobre la posible existencia un establecimiento permanente en España por disponer la consultante de un agente dependiente en la persona del empleado.

Como en el caso anterior, la idea general es que, si no existía con anterioridad a las medidas impuestas para evitar la propagación del virus COVID 19, es difícil que esa conclusión varíe por el hecho de haberse producido las limitaciones de movilidad impuestas.

Se debe tener en cuenta, para la interpretación del artículo 5 apartado 5 del convenio hispano-británico objeto de análisis, lo dispuesto en el comentario 4 al artículo 5 del Modelo Convenio de la OCDE en la última versión de 2017, que dispone:

“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).”

Puesto que el Convenio hispano británico no se basa en la versión actual del Modelo de Convenio de la OCDE de 2017, en particular el artículo 5 apartado 5 objeto de análisis en la consulta, (y considerando 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), serán aplicables los Comentarios de la versión de 2014 del MCOCDE, en atención de la interpretación dinámica de los Comentarios del Convenio.

Así, el párrafo 32.1 de los Comentarios al artículo 5 del MCOCDE de 2014 indica:

“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. (...)”

En este caso, el empleado no tiene poder para concluir contratos, y el escrito de consulta indica que realiza la actividad principal de la empresa, pero no se concreta si se concluyen contratos como consecuencia de sus actuaciones, por tanto, se pasa a analizar la existencia de un establecimiento permanente de agente dependiente en España.

El informe del Secretariado de la OCDE, en el mismo sentido al visto respecto a la oficina en casa, indica, en los párrafos 20 a 24:

20. También puede plantearse la cuestión de si las actividades de una persona física que trabaja temporalmente desde su casa para un empleador no residente pueden constituir un EP de agente dependiente. Conforme al artículo 5, apartado 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, las actividades de un agente dependiente, como un empleado, constituirán un EP de la empresa si dicho empleado celebra habitualmente contratos por cuenta de la empresa. Por tanto, para poder aplicar el apartado 5 del artículo 5 en esas circunstancias, es importante examinar si el empleado lleva a cabo esas actividades de forma “habitual”.

21. Es poco probable que la actividad de un empleado o de un agente en una jurisdicción pueda considerarse habitual si únicamente trabaja desde su domicilio en esa jurisdicción por razón de un acontecimiento extraordinario o de medidas de salud públicas impuestas o recomendadas por el gobierno. El párrafo 6 de los Comentarios al artículo 5 de la versión de 2014 del Modelo de Convenio de la OCDE aclara que únicamente debe considerarse que existe un establecimiento permanente cuando las actividades en cuestión tienen un cierto grado de permanencia y no son meramente temporales o transitorias. El párrafo 33.1 de los Comentarios al artículo 5 de la versión de 2014 del Modelo de Convenio de la OCDE establece que el criterio de que un agente ha de ejercer “habitualmente” poderes para concluir contratos significa que la presencia de una empresa en una jurisdicción debe ser de carácter no meramente transitorio para poder considerar que mantiene ahí un establecimiento permanente y, por tanto, que su presencia justifica la obligación de tributar en ese Estado. De forma similar, el párrafo 98 de los comentarios al artículo 5 de la versión de 2017 del Modelo de Convenio de la OCDE aclara que la presencia de una empresa en un Estado contratante debe ser más que meramente transitoria para poder considerar que dicha empresa mantiene un EP en esa jurisdicción en virtud del artículo 5 apartado 5.

Por tanto, en este caso, se considera que durante los meses que duraron las medidas de salud pública no produce la suficiente “habitualidad” en el ejercicio de los poderes de los que pudiera disponer, como para considerar que el empleado es un agente dependiente de la empresa. En este sentido, la conclusión del párrafo 24 del informe:

24. En conclusión, la actividad del agente en una jurisdicción no debe considerarse como “habitual” cuando dicho agente haya comenzado a trabajar excepcionalmente desde su domicilio en esa jurisdicción como medida de salud pública impuesta o recomendada por al menos uno de los gobiernos de las jurisdicciones a las que atañe con el fin de evitar la propagación del virus de la COVID-19 y, por tanto, no debe considerarse que ese agente dependiente constituye un EP, siempre y cuando deje de realizar esas actividades una vez que las medidas de salud pública dejen de aplicarse.

Ahora bien, también el informe contempla el caso de que se alargue en el tiempo la estancia en el país:

23. De forma similar, si el empleado sigue trabajando desde su casa de forma habitual para un empleador no residente después de la pandemia de COVID-19, y sigue celebrando contratos por cuenta de la empresa, será más probable que se considere que dicho empleado celebra habitualmente contratos por cuenta de la empresa. Como se señala en el párrafo 98 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, la amplitud y la frecuencia de la actividad necesarias para concluir que la actividad del agente es “habitual” dependerán de la naturaleza de los contratos y de la actividad económica de la empresa. A este respecto, lo pertinente sería analizar los factores considerados en los párrafos 28 a 30 de los Comentarios al artículo 5 del

Modelo de Convenio de la OCDE. Por ejemplo, entre otras cuestiones, en esos párrafos se señala que, si bien las prácticas seguidas por los países miembros en lo tocante a los requisitos temporales han diferido, la experiencia ha demostrado que lo normal es considerar que no existe EP en aquellas situaciones en las que la actividad económica se desarrolla en un país a través de un lugar de negocios que se mantiene durante menos de seis meses (a la inversa, la experiencia demuestra que hay muchos casos en los que se ha considerado que existía EP cuando el lugar de negocios se mantenía durante un período superior a seis meses).

En este caso, se ha mantenido al empleado más de seis meses en España durante el ejercicio 2020, de los datos proporcionados no puede concluirse que las actividades desarrolladas por el empleado puedan identificarse con la actividad de un agente, puesto que no se indica que actúe como tal. En cualquier caso, se trataría de una cuestión de hecho cuya prueba no es competencia de este Centro.

En consecuencia, la consultante no dispone de un establecimiento permanente en España respecto al empleado que estuvo retenido en este país durante la crisis COVID-19. En la misma línea que el informe del Secretariado de la OCDE, se considera que (párrafo 10), el cambio excepcional y temporal del lugar donde los empleados ejercen su empleo debido a la pandemia de COVID-19, como trabajar desde casa, no debería crear nuevos establecimientos permanentes para el empleador. Por lo tanto, si las circunstancias habituales del trabajo realizado por el empleado para la empresa no daban lugar a la existencia de establecimiento permanente para ella, es difícil que se produzca un cambio por concurrir las circunstancias excepcionales y forzosas a las que ha dado lugar la crisis COVID-19 durante tres meses en España.

Si esa estancia se prolongara, se debe tener en cuenta que la existencia de un establecimiento permanente es una cuestión de prueba, basada en los hechos y circunstancias concretos, que deberán analizarse caso por caso.

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.