

Caso Dell Spain (STS 20 junio 2016)

El concepto de EP: aspectos controvertidos

Madrid
19 julio 2016

MONTERO | ARAMBURU
ABOGADOS





AGENDA

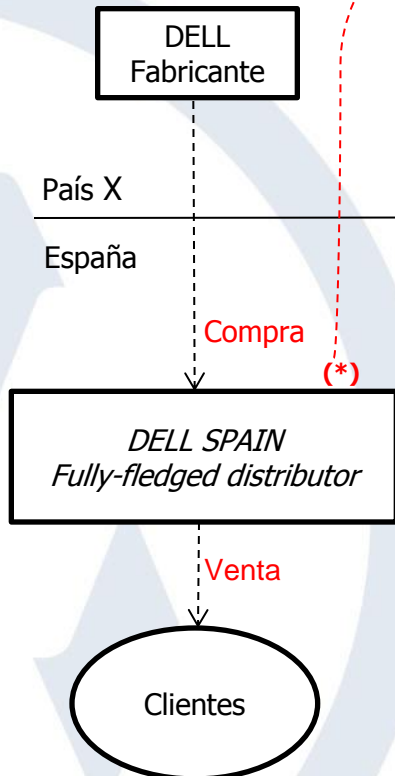
- ❖ Breve descripción del caso

- ❖ Análisis crítico:
 - ¿EP del art. 5.1 MCOCDE?
 - ¿EP del art. 5.5 MCOCDE?
 - ¿Atribución de beneficios?

- ❖ Comentarios finales

Breve descripción del caso (I)

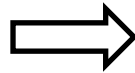
Hasta 1995



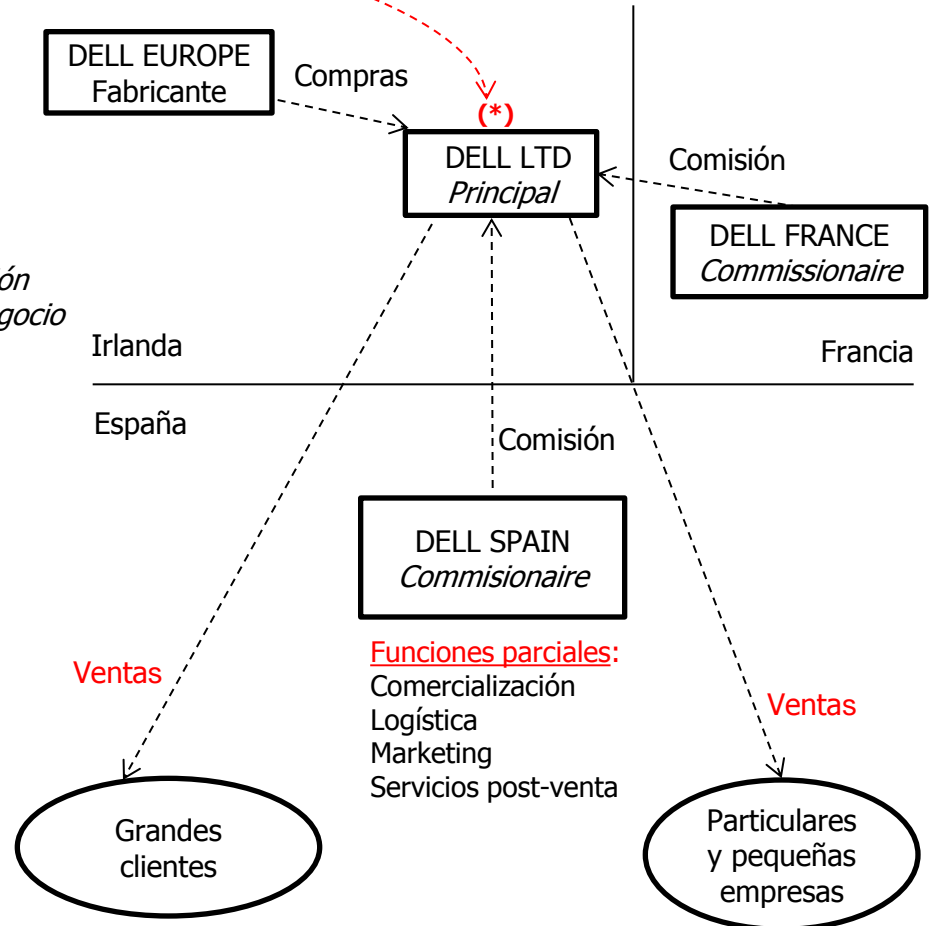
(*) Riesgos

- Existencias
- Impagos
- Garantías

Reestructuración del modelo de negocio



Después de 1995



Funciones completas:

- Importación
- Distribución
- Logística
- Marketing
- Servicios post-venta

Funciones parciales:

- Comercialización
- Logística
- Marketing
- Servicios post-venta

Breve descripción del caso (II)

- Transferencia de riesgos y funciones a Dell LTD, y por tanto de bases imponibles de España a Irlanda

- No hay consenso entre Hacienda y contribuyente en cuanto:
 - Al grado en que dichas funciones han sido efectivamente transferidas
 - La claridad de asignación de funciones entre las distintas sociedades del grupo

- Según Hacienda:
 - Existe EP tanto físico (art. 5.1) como de agencia (art. 5.5)
 - Son atribuibles al EP los beneficios relativos a la totalidad de las ventas realizadas en España
 - La página web es susceptible de generar un EP

- El TEAC confirma íntegramente la posición de Hacienda

- La AN confirma íntegramente la resolución del TEAC (excepto página web como EP)

Breve descripción del caso (III)

❖ Conclusiones del TS

→ Existe EP del art. 5.1

- Las instalaciones de Dell Spain constituyen el lugar fijo de negocios a través del cual Dell LTD desarrolla su actividad
- El uso por Dell LTD de las instalaciones y el desarrollo de su actividad puede realizarse de forma *mediata* a través del personal de Dell Spain

→ Existe EP del art. 5.5

- Existe relación de dependencia y vinculación del comitente (*principal*)
- Doctrina funcional-economicista-sustancialista
- Basta con que exista vinculación jurídica entre comitente y comisionista → el comisionista que actúa en nombre propio (representación indirecta) también genera un EP de Agencia

→ Son imputables al EP los beneficios correspondientes a la totalidad de las ventas en España:

- Tanto por ventas a grandes clientes (comisionista Dell Spain) – *cuestión fáctica*
- Como por ventas a particulares y pymes (comisionista: Dell France) – *vinculación funcional*

Análisis crítico (I)

❖ ¿Existe EP físico (art. 5.1)?

→ Conclusiones del TS: SÍ

- Las instalaciones de Dell Spain constituyen el lugar fijo de negocios a través del cual Dell LTD desarrolla ***su*** actividad
- El uso por Dell LTD de las instalaciones y el desarrollo de su actividad puede realizarse de forma *mediata* a través del personal de Dell Spain
- Fundamento: Comentarios OCDE → Pfs. 4, 4.1, 4.2 (AN), 4.6, 10.

→ Crítica:

- Dell LTD solo puede hacer uso o disposición de las instalaciones a través de personas naturales (representantes legales, empleados o profesionales contratados)* → *distintas de las contratadas por quien le presta el servicio* (Dell Spain)
- La actividad desarrollada en las instalaciones de Dell Spain es la actividad de esta última, que con *su* propio personal presta los servicios contratados por Dell LTD
- Se trata de un supuesto de prestación de servicios entre empresas del mismo grupo
- Comentarios: Pfs. 2, 4, 4.2, 7, 10, 40, 41, 41.1 → Pero sobre todo: **Pf. 42**

Análisis crítico (II)

❖ ¿Existe EP físico (art. 5.1)?

→ Crítica (*continuación*):

- Comentarios, Pf. 42:

*Si bien pueden ponerse a disposición de una sociedad de un grupo multinacional locales pertenecientes a otra sociedad del grupo y estos pueden (...) constituir un EP de la primera sociedad si la actividad **de esta** se realiza mediante ese local, **resulta importante distinguir** ese caso de la situación, frecuente, donde una sociedad integrante de un grupo multinacional le presta servicios (...) a otra sociedad del grupo **como parte de su propia actividad empresarial**, y (...) **usando personal propio**. En este caso, el lugar donde se prestan esos servicios **no está a disposición de la segunda sociedad** mencionada **y la actividad empresarial que se realiza** mediante ese lugar fijo **no es la de esta**. Por tanto, **ese lugar no puede considerarse como un EP de la sociedad a quien se presta el servicio**. De hecho, el que las actividades propias de una sociedad en un lugar determinado puedan proporcionar un beneficio económico a la actividad de otra sociedad no significa que esta última realice su actividad empresarial a través de tal lugar: evidentemente, una sociedad que se limite a adquirir (...) servicios prestados por otra sociedad en un país diferente no tendría un EP en ese país por ese exclusivo hecho, incluso si se estuviera beneficiando (...) de la prestación de esos servicios.*

Análisis crítico (III)

❖ ¿Existe EP físico (art. 5.1)?

→ Crítica (*continuación*):

Borradores de la OCDE sobre interpretación del Art. 5 MC (Oct. 2011 y Oct. 2012) → Apds. 2, 3, 7, 8, 18.

Modificación sugerida por el WP1 a los pfs. 10.1 y 19 de los Comentarios: 47. (...) *in the absence of employees of the enterprise, however, it will be necessary to show that such a place is at the disposal of the enterprise on the basis of other factors showing that the enterprise clearly has the effective power to use that site, e.g. because the enterprise owns or has legal possession of that site and controls access to and use of the site.*

CARCO example:

20. When the WP discussed the (...) CARCO example, which deals with a subsidiary that performs contract manufacturing for its parent, the conclusion (...) was that **there was no PE** (...). A **key factor** was that the premises of SUBCAR **were not used by** CARCO itself and **could not be viewed as being at the disposal of** CARCO. (...).

21. (...). Delegates (...) concluded that (...) no distinction should be made in the application and interpretation of Article 5 based on whether or not the facts and arrangements relevant to the determination of a PE resulted from a business restructuring.

16. The WP agreed that its conclusion on the CARCO example (...) applie(s) (...) also to a service provider such as the one mentioned in p. 42

Análisis crítico (IV)

❖ ¿Existe EP físico (art. 5.1)?

→ Crítica (*continuación*):

- Si las estructuras de distribución de tipo *commissionnaire* pudieran dar lugar a un EP del art. 5.1 MC OCDE, la Acción 7 del Plan BEPS de la OCDE no habría sido necesaria.

En definitiva: el *Spanish PE* no puede fundamentarse en la doctrina OCDE

Análisis crítico (V)

❖ ¿Existe EP de agencia (art. 5.5)?

→ Conclusiones del TS: SÍ

- Existe relación de dependencia y vinculación del comitente
- Doctrina funcional-economicista-sustancialista (*vínculo económico*)
- Basta con que exista *vinculación jurídica entre comitente y comisionista* → el comisionista que actúa en nombre propio (representación indirecta) también genera un EP de Agencia
- Fundamentos: rechazo a la interpretación literal; doctrina de los Comentarios OCDE (sin citar ninguno)

→ Crítica:

- La limitación de funciones del agente es utilizada para justificar la existencia de relación de dependencia, pero no se tiene en cuenta a los efectos de medir el grado de vinculación del comitente
- La cuestión es más compleja que la mera dicotomía "interpretación literal Vs. interpretación finalista"
- La tesis de la vinculación jurídica entre comitente y cliente no se basa en una interpretación literal
- La tesis de la vinculación económica es muy difícil de sostener a partir de cualquier criterio de la hermenéutica (arts. 31-33 Convención de Viena; art. 3 CC) y prueba de ello (i) es muy minoritaria entre la doctrina científica, y (ii) ha sido rechazada por otros tribunales de países OCDE (Francia, Noruega, Italia)



Análisis crítico (VI)

❖ ¿Existe EP de agencia (art. 5.5)?

→ Crítica (*continuación*):

- La doctrina OCDE no acoge la tesis de la vinculación económica:

- Los pfs. 32 y 32.1 de los Comentarios no son concluyentes
- Los Borradores OCDE de Octubre de 2011 y Octubre de 2012 (Apdo. 19) tampoco lo son, pero proponían un texto añadido al pf. 32.1 de los Comentarios que apuntaba a que la vinculación jurídica debe existir entre comitente y cliente:

*"For example, in some countries an enterprise would be **bound**, in certain cases, by a contract concluded **with a third party** by a person acting on behalf of the enterprise even if the person did not formally disclose that it was acting for the enterprise and the name of the enterprise was not referred to in the contract"*

Análisis crítico (VII)

❖ ¿Existe EP de agencia (art. 5.5)?

→ Crítica (*continuación*):

- La doctrina OCDE no acoge la tesis de la vinculación económica:
 - Si el art. 5.5 MC OCDE pudiera interpretarse del modo en que lo hacen la Hacienda y los Tribunales españoles, no habría sido necesaria su modificación a través de la Acción 7 del Plan BEPS → Resumen ejecutivo:

*El (...) Plan BEPS (...) subrayaba la **necesidad de actualizar dicha definición** (la de EP) de cara a evitar el uso de ciertas estrategias (...) con fines elusivos (...) representadas, por ejemplo, por mecanismos en virtud de los cuales los contribuyentes sustituyen a las filiales que venían actuando como distribuidoras por comisionistas (...). (...) las modificaciones de la definición de EP que se introducirán en el artículo 5 del MC OCDE (...) restablecerán (...) el sometimiento a gravamen de las rentas de fuente extranjera **que, de lo contrario, no tributarían** o lo harían a tipos excesivamente bajos **atendiendo a las disposiciones de los convenios fiscales**. (...) estas modificaciones (...) permitirán a los (...) países hacer frente a los riesgos de prácticas elusivas BEPS (...).*

*Un contrato de comisión puede definirse (...) como un acuerdo a través del cual una persona vende productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos. Gracias a dicho contrato, una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado **sin contar, técnicamente, con un EP propiamente dicho** (...). Una empresa extranjera que recurre a un contrato de comisión **no dispone de un EP** debido a que puede evitar la aplicación de lo previsto en el apartado 5 del artículo 5 del MC OCDE, **ya que los contratos celebrados por (...) comisionista no son vinculantes para la empresa extranjera.***

En definitiva → para la OCDE no es un problema de interpretación, sino de definición



Análisis crítico (VIII)

❖ ¿Son imputables al EP los beneficios por la totalidad de las ventas en España?

→ Conclusiones del TS: SÍ

- Tanto por ventas a grandes clientes (comisionista Dell Spain) – *cuestión fáctica*
- Como por ventas a particulares y pymes (comisionista: Dell France) – *vinculación funcional*

→ Crítica:

- Todos y cada uno de los fallos (TEAC, AN, TS) omiten pronunciarse acerca de la posibilidad y consecuencias de que Dell LTD o Dell France ejercieran algunas funciones o asumieran algunos riesgos susceptibles de atribución de beneficios
- Asumen como bueno el presunto análisis funcional realizado por la Inspección
- Asumen que Dell Spain lo hacía todo, ignorando por completo la estructura formal de la cadena de suministro
- Se echa de menos un estricto análisis funcional, según requiere el art. 7 MCOCDE.

Comentarios finales (I)

- Crítica al enfoque de Hacienda (y por extensión a nuestros Tribunales, que lo bendicen):
 - La interpretación tan forzada del concepto de EP se debe al inadecuado uso como norma anti-abuso del art. 5.5 MCOCDE
 - Existen otros medios legales mucho más adecuados para contrarrestar el desvío de bases imponibles mediante reestructuraciones de negocio (abusivas o no):
 - Precios de transferencia
 - Arts. 13, 15 y 16 LGT
- *Apdo. 18 de los Borradores OCDE sobre Art. 5 (Oct. 2011 y Oct. 2012)*
- El efecto perverso de la interpretación unilateral de los CDI
- *Estoppel* y *acquiescencia*: principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica



Comentarios finales (II)

- Crítica al enfoque de nuestros Tribunales en casos sobre Fiscalidad Internacional:
 - *Test de olor*: hacer justicia Vs. aplicación del derecho
 - La recurrente referencia a los Comentarios OCDE
 - Por lo general, incompleta
 - Frecuentemente con un enfoque *dinámico* excesivo
 - ¿Sesgo político-sociológico; o falta de conocimiento especializado?
 - La inseguridad jurídica es cada vez mayor
 - ¿Derecho? Tributario → ¿¿¿Derecho??? Tributario Internacional

Muchas gracias

**Departamento de Fiscalidad Internacional
Montero Aramburu Abogados**

Esta presentación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional. No se debe actuar basándose en dicha información sin recibir un asesoramiento previo de un profesional. Montero Aramburu SLP, sus socios, empleados y profesionales no aceptan ni asumen ninguna responsabilidad respecto de las consecuencias de que alguien actúe, se abstenga de hacerlo o tome cualquier decisión basándose en la información expuesta.

© 2016 Montero Aramburu SLP. Derechos de propiedad reservados.

www.montero-aramburu.com

MADRID | SEVILLA | LAS PALMAS DE GRAN CANARIA | SANTA CRUZ DE TENERIFE | CÓRDOBA | HUELVA