

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

**NUM-CONSULTA** V0066-18

**ORGANO** SG FISCALIDAD INTERNACIONAL

**FECHA-SALIDA** 17/01/2018

**NORMATIVA** CDI HISPANO-IRLANDÉS ART 5

**DESCRIPCION-HECHOS** La consultante es una sociedad de responsabilidad limitada registrada en Irlanda cuya actividad principal consiste en la negociación electrónica y algorítmica de productos financieros (trading) a nivel internacional en mercados financieros. Se entiende por negociación algorítmica la negociación de instrumentos financieros en la que un algoritmo informático determina automáticamente los distintos parámetros de las órdenes (si la orden va a ejecutarse o no, el momento, el precio, la cantidad, cómo va a gestionarse después de su presentación), con limitada o nula intervención humana. Dentro de la negociación algorítmica se encuadra, como un subapartado de la misma, la conocida como negociación de baja latencia, que se caracteriza por la existencia de una infraestructura destinada a minimizar las latencias de la red y otro tipo, un sistema de iniciación, generación, encaminamiento o ejecución de las órdenes sin intervención humana, y elevadas tasas de mensajes intradía. En este contexto, y para reducir la latencia de sus operaciones, la consultante se plantea utilizar un servidor en territorio español que se localizaría muy próximo a los mercados donde realizaría sus operaciones de negociación.

**CUESTION-PLANTEADA** Posibilidad de que el **servidor en España constituya un establecimiento permanente.**

**CONTESTACION-COMPLETA** Dado que lo que se plantea es la posible existencia de un establecimiento permanente en España de una entidad residente en Irlanda, será de aplicación el Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994 ("Boletín Oficial del Estado" de 27 de diciembre de 1994).

El artículo 7.1 del Convenio hispano-irlandés (en adelante, el CDI) señala, en relación a los beneficios empresariales, lo siguiente:

"1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

(...).".

Por tanto, es fundamental determinar si existe o no establecimiento permanente en España porque, en caso de existir éste, las rentas obtenidas por la entidad consultante en España podrían someterse a imposición no sólo en Irlanda, sino también en España, aunque en este caso únicamente en la medida en que se considere imputable al establecimiento permanente.

El artículo 5 del CDI se refiere al concepto de "establecimiento permanente":

"1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente", comprende, en particular:

- a) Las sedes de dirección;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres;

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si 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 del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios resultante de este ejercicio combinado conserve su carácter auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2 de este artículo, cuando una persona (distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al que será de aplicación el apartado 7 de este artículo) actúe por cuenta de una empresa, y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de todas 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 de este artículo 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 establecimiento permanente, con arreglo a las disposiciones de ese apartado.

6. Una persona que realice en un Estado contratante actividades de exploración del fondo y subsuelo marinos o de explotación de sus recursos naturales, o actividades complementarias o auxiliares de las anteriores, se considerará que realiza dichas actividades mediante un establecimiento permanente situado en este Estado. No obstante, esta disposición no será aplicable cuando tales actividades se realicen en el otro Estado contratante por un período que no exceda de treinta días.

7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese otro Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que tales personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

8. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades en ese otro Estado (ya sea mediante establecimiento permanente o de otra forma), no convierte por sí solo a cualquiera de esas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”

De acuerdo con la definición de establecimiento permanente recogida en el artículo 5 del CDI, la entidad consultante podría tener un establecimiento permanente en España por dos vías distintas:

- por disponer en España de un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realice toda o parte de su actividad; o

- por actuar en España mediante un agente que actúe por cuenta de la empresa y ostente y ejerza habitualmente poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa.

En relación con la posibilidad de que un lugar fijo de negocios constituya un establecimiento permanente hay que tener en cuenta el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE), según el cual:

“2. El apartado 1 da una definición general de la expresión “establecimiento permanente” que contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; esto es, un situs diferente, un “lugar fijo de negocios”. El apartado define la expresión “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"; esto es, 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, normalmente, 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."

Por otro lado, el párrafo 4 determina cuándo se considera que una empresa tiene a su disposición un determinado espacio. Así, dispone:

"4. La expresión "lugar de negocios" abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. (...) Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa."

Expuestas hasta el momento las reglas generales, debe tenerse en cuenta que los propios Comentarios contienen una serie de disposiciones que bajo la rúbrica de "comercio electrónico" tratan de dar respuesta a la problemática específica que plantea el concepto de establecimiento permanente en el contexto de comercio electrónico, como sucede en el caso que se somete a consulta. En este sentido se consideran relevantes, a los efectos que aquí interesan, los siguientes párrafos:

"42.1 Se ha discutido si el mero uso de equipos informáticos en un país en las operaciones de comercio electrónico podría ser constitutivo de un establecimiento permanente. Ello plantea una serie de cuestiones relativas a las disposiciones de este artículo.

42.2 Si bien la ubicación de un equipo automatizado operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza (véase más adelante), ha de distinguirse entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias, y los datos y aplicaciones informáticas –software– que se utilizan o se almacenan en ese equipo. Por ejemplo, un ciber sitio que sea una combinación de aplicaciones informáticas –software– y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible. Por lo tanto, un ciber sitio no tiene una localización que constituya un "lugar de negocio", ya que en lo que respecta a las aplicaciones informáticas –software– y a los datos contenidos en ella no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos (véase el párrafo 2 anterior). Por otra parte, el servidor que almacena el ciber sitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un "lugar fijo de negocios" de la empresa que explota el servidor.

42.3 La diferencia entre un ciber sitio y el servidor, donde este se almacena y se usa, es importante, ya que la empresa operadora del servidor puede ser diferente de la empresa que desarrolla la actividad mercantil a través del citado ciber sitio. Por ejemplo, es común que un proveedor de servicios de Internet (PSI) –Internet Service Provider– hospede el ciber sitio mediante el cual opera una empresa. Aunque los honorarios pagados al PSI en virtud de dichos acuerdos puedan basarse en la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar las aplicaciones informáticas –software– y los datos requeridos por el ciber sitio, estos contratos ordinariamente no implican que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa (véase el párrafo 4 anterior) incluso si la empresa mencionada anteriormente ha podido elegir el servidor donde se hospeda su ciber sitio y la localización de este último. En tal caso la empresa no posee ni siquiera presencia física en esa ubicación, ya que el ciber sitio no se considera un bien tangible. En estos casos, la empresa no puede ser obligada a adquirir previamente un lugar de negocio en virtud de ese acuerdo de suministro. Sin embargo, si una empresa que desempeña su negocio a través de un ciber sitio dispone de un servidor, por ejemplo, tiene en propiedad o en alquiler ese servidor, donde almacena y desde donde utiliza el ciber sitio, el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente de la empresa si se cumplen los demás requisitos del precepto.

42.4 El equipo informático en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo. En el caso de un servidor lo que es importante no es la posibilidad de que se mueva, sino que de hecho se haga. Para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, habrá de estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo en las condiciones del apartado 1.

42.5 Otra cuestión es si el negocio de una empresa puede considerarse íntegra o parcialmente desempeñado en una ubicación donde la empresa tenga a su disposición un equipo informático, por ejemplo, un servidor. Ha de examinarse caso por caso la cuestión de si una empresa realiza su actividad mercantil total o parcialmente a través del susodicho equipo, teniendo en consideración si, por la existencia de tal equipo, se puede afirmar que la empresa tiene instalaciones a su disposición para poder operar.

42.6 Cuando una empresa explota el equipo informático desde una determinada ubicación, puede que se dé un establecimiento permanente aunque en dicho lugar no se necesite personal para tal actividad. La presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar cuando no se necesita de hecho ese personal para realizar ahí sus actividades. Esta conclusión afecta al comercio electrónico en la misma medida que a otras actividades en las que el equipo opera automáticamente, por ejemplo, un equipo de extracción automática usado en la explotación de recursos naturales.

42.7 Otra cuestión se refiere al hecho de que no se considere la existencia de establecimiento permanente cuando se restrinjan las operaciones de comercio electrónico, llevadas a cabo a través de un equipo informático localizado en un determinado lugar de un país, a actividades preparatorias o auxiliares contempladas en el apartado 4. Se ha de examinar caso por caso la cuestión de si las actividades específicas realizadas en tal ubicación entran en el ámbito de aplicación del apartado 4 teniendo en consideración las diversas funciones realizadas por la empresa por medio del susodicho equipo. Ejemplos de actividades que serían consideradas como preparatorias o auxiliares serían:

- proporcionar un enlace de comunicación –parecido a una línea telefónica– entre suministradores y clientes;
- hacer publicidad de las mercancías y servicios;
- transmitir información a través de un “servidor-espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones;
- recoger datos de mercado para las empresas;
- ofrecer información.

42.8 Sin embargo, cuando tales funciones constituyen en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de esta última se desempeñan a través de un equipo informático, estas deberían ir más allá de las actividades contempladas por el apartado 4 y si el equipo constituyera un lugar fijo de negocio de la empresa, tal como se analiza en los párrafos 42.2 a 42.6 anteriores, existiría un establecimiento permanente.

42.9 Lo que constituye funciones básicas de una empresa en particular depende de la naturaleza del negocio que esta realiza. Por ejemplo, el negocio de algunos PSI estriba en explotar sus propios servidores con el propósito de hospedar ciber sitios u otras aplicaciones – applications– de otras empresas. Para estos PSI la explotación de sus servidores consistente en proporcionar servicios a sus clientes es una parte esencial de su actividad comercial y no puede considerarse preparatoria o auxiliar. Un ejemplo distinto es el de una empresa comercial (a veces denominada e-tailer en inglés) que lleva a cabo el negocio de venta de productos a través de Internet. En ese caso, tal empresa no se dedica a explotar servidores y el mero hecho de que pueda hacerlo desde una determinada ubicación no es suficiente para considerar que las actividades realizadas desde esa última sean distintas de las preparatorias o auxiliares. Lo que ha de hacerse en tal caso es estudiar la naturaleza de las actividades realizadas en esa ubicación en función de la naturaleza del negocio desarrollado por la empresa. Si estas actividades son meramente preparatorias o auxiliares en el negocio de la venta de productos por Internet (por ejemplo, la ubicación se utiliza, como es a menudo el caso, para manejar un servidor que hospeda un ciber sitio sólo de publicidad, presentación de catálogos de productos o de información a clientes potenciales), se aplicará el apartado 4 y la ubicación no constituirá un establecimiento permanente. Por el contrario, si las funciones típicas relativas a una venta se efectúan desde esa ubicación (por ejemplo, la firma de un contrato con un cliente, el proceso de pago y entrega de los productos se realizan automáticamente a través del equipo ubicado allí), tales actividades no podrán ser consideradas como exclusivamente preparatorias o auxiliares.

42.10 Un último tema es si el apartado 5 puede llevar a considerar un PSI como constitutivo de un establecimiento permanente. Como ya se ha advertido, es frecuente que un PSI hospede ciber sitios de otras empresas bajo sus propios servidores de Internet. La cuestión que se puede suscitar es si el apartado 5 puede llevar a considerar a ese PSI como constitutivo de establecimientos permanentes de las empresas que ejerzan el comercio electrónico a través de ciber sitios manejados por servidores propiedad –y explotados por– estos PSI. Aunque se pueda dar el caso en circunstancias inusuales, el apartado 5 no será generalmente aplicable porque los PSI no se constituirán en agente de las empresas a las que pertenecen los ciber sitios porque carecen de la autoridad para establecer contratos en nombre de esas empresas y no firmarán tales contratos regularmente; o bien porque estos se constituirán como agentes

independientes que actúan en el giro ordinario de su negocio, como se hace evidente por el hecho de que albergan los ciber sitios de muchas empresas diferentes. Es también evidente que, como el ciber sitio por medio del cual una empresa lleva a cabo su negocio no es en sí mismo una "persona" tal como se define en el artículo 3, no es aplicable el apartado 5 porque no se puede considerar que exista establecimiento permanente en virtud de que el ciber sitio fuera un agente de la empresa en los términos que se regulan en ese apartado."

De los comentarios al MCOCDE anteriormente citados se pueden extraer una serie de conclusiones respecto de los requisitos que habrían de cumplirse para que un servidor pueda ser constitutivo de un establecimiento permanente:

- que pueda ser considerado como un "lugar": un servidor, en la medida en que es un equipo informático con una ubicación física (a diferencia por ejemplo de un ciber sitio, combinación de software y datos electrónicos que se almacena en un servidor, que no es un bien tangible), cumple el requisito de poder ser considerado un "lugar";

- que pueda ser considerado como "fijo": un servidor también cumplirá dicho requisito en la medida en que esté ubicado en un mismo lugar, sin moverse de hecho del mismo, durante un período de tiempo lo suficientemente amplio;

- que la empresa realice parte de su actividad mercantil a través de ese servidor, debiendo destacarse que la presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar, como por otro lado ya establece la regla general;

- que se pueda considerar que dicho servidor está "a su disposición": cómo se entendería sin duda, por ejemplo, si el servidor es de su propiedad o disfruta de él en régimen de arrendamiento (a diferencia del caso en que simplemente utilice los servicios de hospedaje de software y datos que le facilite un proveedor de servicios de Internet);

- y que la actividad desarrollada a través de dicho servidor no sea de carácter meramente preparatoria o auxiliar, sino que a través de él se realiza las funciones principales (core business).

De acuerdo con el escrito de consulta, la consultante, para reducir la latencia de sus operaciones, se plantea hacer uso de un servidor en territorio español que se localizaría en un lugar próximo a la plataforma de contratación española, cerca del mercado de valores objetivo. De esta forma, podría llevar a cabo su actividad de trading reduciendo el tiempo de comunicación entre los servidores, operando con mayor agilidad y rapidez. También indica la consultante que todo el capital intelectual, los riesgos de gestión, de cobertura, de financiación etc., se mantendrá en Irlanda. Los algoritmos se controlarán de forma remota desde Irlanda y en España no contará con personal.

En la medida en que el servidor en territorio español utilizado por la consultante cumpla con todos los requisitos analizados habría que concluir que dicho servidor sería constitutivo de un establecimiento permanente en España, si bien no se facilita en el escrito de consulta toda la información necesaria para poder efectuar dicha calificación.

Por un lado, no plantea duda el hecho de que el servidor constituiría un lugar, que sería fijo y que a través de él se desarrollaría parte de la actividad mercantil de la empresa (siendo irrelevante la inexistencia de personal). Sin embargo, podría plantear más dudas si se cumplen los requisitos de disponibilidad y, en caso afirmativo, si la actividad resultante podría ser calificada como meramente preparatoria o auxiliar.

Por lo que respecta a la "disposición" del servidor por la consultante, habrá que atenerse a los hechos y circunstancias de cada caso, para lo que pueden ser especialmente relevantes los términos del acuerdo entre la empresa no residente y la empresa propietaria/operadora del servidor. Así, a título de ejemplo, algunos elementos cuya concurrencia podría permitir concluir que la empresa dispone de un establecimiento permanente podrían ser: que la empresa disponga del servidor en régimen de propiedad o arrendamiento; que pueda usar el servidor discrecionalmente; que sea ella la encargada de contratar el servicio de mantenimiento del servidor o del pago de los gastos inherentes al mismo; que tenga derecho de acceso al espacio físico en que el servidor haya sido instalado, o un derecho de inspección del mismo; que la empresa haya impuesto restricciones contractuales a la capacidad de disponer del servidor por parte de la empresa propietaria/operadora, más allá de las estrictamente necesarias para asegurar la provisión estable de los servicios y la protección de los programas, parámetros u otros datos almacenados en el servidor; que disponga de facultad para impedir la reutilización del servidor para otros fines por parte de la empresa propietaria/operadora una vez borrados completamente los programas, parámetros u otros datos.

Finalmente, y suponiendo que conforme a lo anterior se determinara que existe un lugar fijo de negocios a disposición de la empresa, el mismo podría no constituir, aun así, un establecimiento permanente, en la medida en que a través de él únicamente se desarrollaran actividades de carácter preparatorio o auxiliar, y no aquellas que constituyen su negocio principal en línea con

lo señalado en el apartado 4 del artículo 5 del convenio hispano-irlandés. Como indican los comentarios a ese apartado, el criterio decisivo para distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen es si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa, debiendo estudiar separadamente cada caso. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar.

Según se indica en el escrito de consulta, la actividad principal de la consultante es el "trading" o negociación de productos derivados en los mercados de valores y derivados europeos. En la medida en la que pudiera considerarse que las actividades del servidor constituyen una parte esencial y significativa de la actividad de la consultante, el servidor tendría la consideración de establecimiento permanente, ya que, la actividad desarrollada en España no podría considerarse como preparatoria o auxiliar.

De cualquier forma, para poder calificar adecuadamente esa presencia sería necesario realizar un análisis funcional y factual de la actividad de la consultante en España para el que no es competente este Centro Directivo.

Realizado el análisis sobre la posible existencia de un lugar fijo de negocios, debe descartarse por lo demás la posibilidad de que exista un agente dependiente puesto que, según los datos que se ofrecen en la consulta, no parece que se haga uso de un proveedor de servicios de Internet al que, en su caso, se pudiera considerar como tal.

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.