

Fiscal

# Teletrabajo y establecimiento permanente

Posibilidad de que una entidad que no es residente fiscal en España, haya contado en nuestro país con un establecimiento permanente durante 2020, en el contexto de las medidas sanitarias que impidieron la movilidad internacional durante la pandemia, valorando también los criterios aplicables cuando éstas se levantaron.

## MARIANA DÍAZ-MORO PARAJA

Socia de Gómez-Acebo & Pombo.

Área fiscal.

## PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña.

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo.

**L**a Dirección General de Tributos, en su consulta vinculante V0066-22, de 18 de enero, analiza la posibilidad de que una entidad, residente fiscal en Reino Unido, haya contado en España con un establecimiento permanente durante 2020 en el contexto de la pandemia y las medidas sanitarias que impedían la movilidad internacional, entrando a valorar también los criterios generalmente aplicables, una vez dichas medidas han desaparecido. En resumen, uno de los trabajadores de esta entidad, residente fiscal también en aquel país, permaneció teletrabajando en territorio español durante más de seis meses de ese año, sin que la empresa le sufragase durante ese tiempo ningún gasto ni remuneración adicional. En este

supuesto concreto, el trabajador, propietario de un inmueble en España que dedicaba principalmente a uso vacacional, quedó temporalmente retenido en nuestro país como consecuencia de la pandemia del COVID-19. Sin embargo, una vez levantadas las medidas sanitarias que impedían su regreso, decidió de manera unilateral y por motivos personales alargar su estancia en España, por lo que terminó permaneciendo más de 183 días en territorio español durante el año natural 2020, realizando la actividad principal de la empresa en remoto, trabajo que en ningún caso implicó la firma de contratos en nombre y por cuenta de la empresa empleadora. Por otra parte, la intención del trabajador de permanecer indefinidamente en la misma situación no fue aceptada por la

entidad, lo que determinó el cese de la relación laboral a principios del año 2021.

En ese contexto, se aborda la existencia de un posible establecimiento permanente en España que exige una remisión al artículo 5 del Convenio entre España y Reino Unido para evitar la doble imposición, precepto conforme al cual dicha circunstancia podría producirse por dos vías diferentes y que son:

- 1) La existencia de un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza todo o parte de su actividad (el denominado *material PE*)

En ese sentido y por referencia a lo dispuesto en el artículo 5.1 del citado Convenio, como a los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, en su versión de 2017 (comentario 6), el hecho de que el lugar donde se realice la actividad en nuestro país sea una vivienda propiedad de un empleado exige concretar si ésta se encuentra «a disposición de la empresa», extremo que ha de analizarse en el contexto de la pandemia en el que se han producido las circunstancias del caso. Por ello, la Dirección General de Tributos invoca los informes emitidos por la OCDE en abril de 2020 y enero de 2021, en los que se ofrecían pautas no vinculantes para abordar los problemas de interpretación que pudieran derivarse de la aplicación de los tratados fiscales como consecuencia del COVID-19.

Pues bien, con arreglo a todo lo anterior concluye que:

- El trabajo realizado por el empleado 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,

considerándose que durante ese tiempo la utilización de la vivienda del empleado en España es discontinuada e incidental. Por tanto, la Dirección General entiende que dicha circunstancia, por sí sola, no crearía un lugar fijo de negocios para la empresa en España.

- Respecto de tiempo que el empleado permaneció en España tras el fin del confinamiento y hasta superar los 183 días durante 2020, han de analizarse las particularidades de tal continuidad para determinar la existencia o no de un establecimiento permanente, ya que se trata de una cuestión de prueba basada en las circunstancias de cada caso. Examinados así los hechos concurrentes en el supuesto analizado —decisión unilateral del trabajador de continuar en España cuando las medidas que impedían abandonar el país han desaparecido; existencia de un lugar que la empresa tiene a disposición del empleado para trabajar presencialmente en Reino Unido; e inexistencia de pago o remuneración alguna al empleado por la utilización de su vivienda para realizar su trabajo—, la Dirección General de Tributos concluye que tales extremos determinan que dicha oficina no está a disposición de la empresa, por lo que no constituye un establecimiento permanente.

Ahora bien, cabría analizar estas circunstancias superada la excepcionalidad de la pandemia y tomando en consideración que la definición de material PE o lugar fijo de negocios que no requiere de la existencia de un derecho legal de uso sobre un inmueble, bastaría con la mera disposición del mismo, con cierto grado de permanencia y desde donde la empresa realice su actividad empresarial total o parcialmente.

- 2) La realización de la actividad en España mediante un agente dependiente, esto es, que actúe por cuenta de la empresa y tenga

y ejerza habitualmente poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa (el denominado *agency PE*).

A estos efectos el centro directivo se remite a lo dispuesto en el artículo 5.5 del Convenio, tomando en consideración el párrafo 32.1 de los Comentarios al artículo 5 del MCOCDE de 2014, aplicable en este caso, y lo establecido al respecto en los aludidos informes de la OCDE.

A estos efectos y tras advertir que el empleado no ha firmado contratos en nombre y por cuenta de la empresa, pero que realiza la actividad de ésta sin que se conozca si puede concluir contratos al respecto, la Dirección General de Tributos concluye que:

- Durante los meses de vigencia de las medidas de salud pública, no se aprecia la suficiente «habitualidad» en el ejercicio de los poderes de los que pudiera disponer el empleado, como para considerar que se trata de un agente dependiente de la empresa.
- Durante el tiempo en el que se alargó la estancia en el país, 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 que habría de probarse.

En definitiva, en este caso el centro directivo no aprecia la existencia de un establecimiento permanente en España respecto al empleado que estuvo retenido en este país durante la crisis COVID-19, por lo que el cambio excepcional y temporal del lugar donde los empleados ejercen su empleo debido a la pandemia no debería crear nuevos establecimientos permanentes para el empleador. Es decir, no cabría entender la existencia de establecimiento permanente cuando concurren circunstancias excepcionales y forzosas, como las que ha dado lugar la crisis sanitaria durante tres meses en España.

No obstante, si dicha estancia se hubiera prolongado, habrían de analizarse los hechos y circunstancias concretos caso por caso, a saber, tratándose de un empleado que no realiza actividades auxiliares o preparatorias, la existencia de un lugar de un lugar de negocios fijo o disponible, o si ostenta poderes que le faculten para concluir contratos con habitualidad.