

EL CONCEPTO TRIBUTARIO DE «ESTABLECIMIENTO PERMANENTE»

CARLOS GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ

Abogado*

El concepto tributario de «establecimiento permanente»

El concepto tributario de Establecimiento Permanente es una pieza esencial del sistema tributario a la hora de establecer la forma de reparto de la potestad tributaria entre los Estados sobre las rentas empresariales. Al igual que las formas en que se realizan los negocios van cambiando a lo largo del tiempo, el concepto de Establecimiento Permanente va igualmente adaptándose a la realidad de los tiempos. En este artículo analizaremos el concepto actual de Establecimiento Permanente, que parte de nociones clásicas como el lugar fijo de negocios, para adentrarse en nuevos campos como el del comercio electrónico, o nuevos enfoques como el de la cláusula alternativa en la tributación de los servicios.

The tax concept of the permanent establishment

The tax concept of the Permanent Establishment is an essential element in determining which countries may tax business income. Just as business models change over time, the concept of the Permanent Establishment is also being adapted to current trends. In this article, the author analyses the current concept of Permanent Establishment, which began with the classic definition of a fixed place of business and now includes new areas such as e-commerce, or new approaches such as the alternative clause on the taxation of services.

1 - INTRODUCCIÓN AL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El término Establecimiento Permanente es un concepto utilizado exclusivamente en el ámbito tributario con el objeto de establecer el derecho de un Estado a gravar unas determinadas rentas empresariales obtenidas en ese Estado por un no residente.

Así, el concepto de Establecimiento Permanente resulta fundamental a la hora de establecer el sistema de reparto de la potestad tributaria sobre las rentas empresariales entre dos Estados que hayan suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI). Conforme a lo previsto en los CDI suscritos por España, una renta empresarial obtenida por un no residente solo será gravada en España si existe un Establecimiento Permanente situado en España al que atribuir esta renta, de lo contrario, esta renta empresarial no será gravada en España.

Como a continuación veremos, el concepto de Establecimiento Permanente es un concepto complejo, para cuya interpretación resulta preciso acudir a los comentarios al Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (MCDI). En este sentido conviene recordar que las sucesivas versiones de los comentarios al MCDI clarifican las disposiciones de los CDI,

pero en algunos casos también se producen verdaderas modificaciones sustanciales de estos conceptos. Por ello, dado que el concepto de Establecimiento Permanente ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, al analizar un CDI deben de tenerse en cuenta los comentarios al MCDI utilizados al tiempo de su negociación. Igualmente, deben observarse las reservas que pudiera haber hecho España a estos comentarios, dado que ello supondrá la no aceptación por España de la interpretación de los comentarios al MCDI en ese punto y deberá atenderse a la reserva manifestada.

Asimismo, debe observarse que los distintos CDI firmados por España, aún siguiendo el MCDI, sin embargo pueden tener sus propias singularidades que han de ser tenidas en cuenta. Sucede así que en algunos CDI la redacción dada a alguna de sus cláusulas sigue el Modelo de la ONU y por lo tanto los supuestos definidos como Establecimiento Permanente pueden no ser del todo coincidentes con los del MCDI.

También es preciso tener en cuenta que la definición de Establecimiento Permanente contenida en los CDI suscritos por España prevalece sobre la definición que se hace en la normativa interna española, en concreto en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRnR). Así, esta última definición quedará reservada para aquellos casos en los que nos encontremos con países que no hayan suscrito un CDI con España. Quede aquí simplemente apuntado que el término Establecimiento

* Del Área de Derecho Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Valencia).

Permanente contenido en la LIRnR es de una extensión mayor a la del MCDI.

En este artículo nos referiremos al concepto de Establecimiento Permanente contenido en el MCDI. Asimismo, nos referiremos a los comentarios al MCDI del Comité de la OCDE de Asuntos Fiscales recogidos en la última versión consolidada de fecha 22 de julio de 2010.

Finalmente debemos advertir que el concepto de Establecimiento Permanente que a continuación se examina incide exclusivamente sobre la imposición directa y que por consiguiente, no coincide plenamente con el concepto de Establecimiento Permanente que se utiliza a efectos del IVA.

2 · LA DEFINICIÓN GENERAL DEL CONCEPTO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En el apartado 1 del artículo 5 del MCDI se establece una definición general de lo que es un Establecimiento Permanente. De esta forma, un Establecimiento Permanente se define como aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad.

Tal y como se señala en los comentarios al MCDI, existen las siguientes tres notas que han de darse en la definición general del Establecimiento Permanente: (i) la existencia de un «lugar de negocios», (ii) este lugar de negocios debe ser «fijo» y, (iii) a través de este lugar de negocios deben «llevarse a cabo las actividades de la empresa». A continuación pasamos a analizar cada una de estas tres notas características de la definición general.

2.1 · La existencia de un lugar de negocios «*place of business*»

El Comité de la OCDE de Asuntos Fiscales considera que el término «*place of business*» incluye cualquier local o instalaciones que sean utilizados para la realización de la actividad económica de la empresa, ya sean utilizadas o no en exclusividad para este fin. Téngase en cuenta que para que exista un lugar de negocios bastaría con que hubiese un espacio disponible para el desarrollo de la actividad.

En este sentido, es indiferente si la utilización de los locales se realiza como propietario o como arrendatario de los mismos. Es más, no sería ni siquiera precisa la existencia de ningún derecho legal de uso sobre el espacio utilizado para que

pueda llegar a entenderse que existe un Establecimiento Permanente, dado que como acabamos de señalar, lo verdaderamente relevante será la efectiva y mera disposición de un determinado espacio físico para el desarrollo de la actividad.

El término «*place of business*» es por tanto un término que puede abarcar diversidad de posibilidades, desde las clásicas oficinas, hasta espacios como sería el ubicado en un centro de negocios. También se incluirá en este término el espacio que pudiera ser cedido por una empresa a otra de su grupo que fuera no residente para el desarrollo de la actividad de esta última, aunque esta cesión fuese gratuita y no estuviese formalizada en ningún contrato.

2.2 · El lugar de negocios debe ser fijo «*fixed*»

La nota de fijeza que exige la definición de Establecimiento Permanente ha ido evolucionando y flexibilizándose con el tiempo, de tal forma que actualmente no se requiere necesariamente de un anclaje físico a un lugar concreto del territorio, y se admite en cambio cierta movilidad del lugar de negocios, pasando a tener una mayor relevancia el hecho de que se produzca un cierto grado de permanencia en el tiempo en el territorio del Estado.

Por otro lado, lo relevante para determinar si existe o no un Establecimiento Permanente es la finalidad con la que se estableció el lugar de negocios. Si desde un inicio fue un lugar de negocios de carácter temporal, entonces no estaremos ante un Establecimiento Permanente. Por el contrario, si se estableció con una finalidad de permanencia, entonces sí habrá Establecimiento Permanente desde el inicio, y ello aunque posteriormente los acontecimientos pudieran haber supuesto una vida corta del Establecimiento Permanente. Del mismo modo, si inicialmente la intención era que el lugar de negocios tuviera una duración temporal, pero posteriormente se mantiene durante un largo periodo de tiempo, entonces nos hallaremos igualmente ante un Establecimiento Permanente. En este caso, la consideración de Establecimiento Permanente habrá que hacerla de forma retrospectiva.

Mayores problemas pueden plantearse con las actividades de comercio electrónico. En este sentido, los comentarios al MCDI vienen a considerar que una «*web site*», como combinación de un software y datos electrónicos, no es algo tangible y por lo tanto no puede ser considerado como un lugar fijo de negocios. Por el contrario, un servidor, en el que la

«web site» es almacenada y a través del cual es accesible, es un equipo, y como tal sí tiene presencia física, por lo que el lugar donde se encuentre situado sí podría constituir un lugar de negocios fijo.

Esta diferenciación entre la «web site» y el servidor en el que la «web site» se encuentra alojada y utilizada es importante, dado que es habitual que la entidad que gestiona el servidor sea distinta de la que realiza la actividad empresarial a través de su «web site». Así, en aquellos casos en que el servidor no está a disposición de la empresa titular de la «web site» ésta no tendría un Establecimiento Permanente. Por el contrario, en aquellos supuestos en que la empresa que desarrolla su actividad a través de la «web site» tuviese el servidor a su disposición, el lugar donde éste estuviese situado podría constituir un Establecimiento Permanente.

Finalmente debe tenerse en cuenta que aunque España inicialmente realizó una reserva a los comentarios del MCDI de 2003 relativos al comercio electrónico, sin embargo estas reservas han sido retiradas del actual MCDI de 2010, de tal forma que los comentarios al MCDI sobre esta cuestión deben considerarse actualmente de aplicación para España a la hora de establecer la existencia, o no, de un Establecimiento Permanente.

2.3 · Las actividades de la empresa se llevan a cabo a través del lugar fijo de negocios

Esta nota característica del Establecimiento Permanente exige que el espacio físico del lugar de negocios sea efectivamente utilizado para el desarrollo de una actividad empresarial.

La cuestión de si una determinada actividad se realiza en el marco de una empresa se ha interpretado siempre conforme a las disposiciones de la legislación interna de los Estados contratantes, lo cual, en ocasiones, podría plantear problemas cuando no resulte coincidente esta calificación para ambos Estados.

No obstante lo anterior, a continuación señalamos algunos criterios establecidos en los comentarios al MCDI para identificar cuando en un lugar de negocios se desarrolla una actividad empresarial. Así por ejemplo la actividad no tiene por qué ser «productiva». Asimismo, la actividad tampoco tiene que producirse de forma ininterrumpida, aunque sí debe producirse con regularidad, dado que el Establecimiento Permanente requiere de cierta permanencia como ya se ha visto.

Por otro lado, por ejemplo, un inmueble en alquiler no constituye por sí mismo el lugar donde se desarrolla la actividad, sino que se trata del activo con el que se desarrolla la actividad de alquiler y por lo tanto no constituye un Establecimiento Permanente.

Asimismo, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE considera como actividad empresarial la cesión de la propiedad tangible o intangible. Así, en la medida en que esta actividad se realice a través de un lugar fijo, estaremos en presencia de un Establecimiento Permanente.

Finalmente, hay que tener en cuenta que actualmente en el concepto de actividad empresarial deben entenderse incluidas las actividades profesionales liberales u otras actividades de carácter independiente.

3 · EL LISTADO EJEMPLIFICATIVO DE POSIBLES ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

El apartado 2 del artículo 5 del MCDI establece la siguiente lista, no exhaustiva, de ejemplos de Establecimientos Permanentes: las sedes de dirección, las oficinas, las fábricas, los talleres, y las minas, los pozos de petróleo y de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Se trata de supuestos que pueden considerarse *prima facie* como constitutivos de un Establecimiento Permanente, sin embargo su consideración como tales dependerá de, si además, se dan las notas de la definición general del artículo 5.1 del MCDI que acabamos de ver en el punto anterior. Así, las expresiones «sucursal» o «taller», etc., solo serán un Establecimiento Permanente si se encuentran incluidos en la definición general de Establecimiento Permanente.

4 · LAS OBRAS DE CONSTRUCCIÓN, INSTALACIÓN O MONTAJE

El MCDI establece en su cláusula 5.3 que las obras de construcción, instalación o montaje solo constituyen un Establecimiento Permanente si su duración es superior a doce meses. Se trata por tanto de un supuesto particular, en el que el grado de permanencia exigido a un Establecimiento Permanente es concretado con un periodo mínimo de duración de la obra.

No obstante, hay CDI que establecen una duración distinta a la del MCDI. Así, sirva como botón de

muestra el CDI suscrito entre España y Brasil que establece una duración mínima de seis meses, o el CDI suscrito con Hungría que incrementa esta duración hasta los veinticuatro meses. También conviene señalar que la legislación interna española fija en seis meses la duración de la obra, aunque este plazo solo aplicaría a empresas residentes en países con los que España no hubiese suscrito un CDI.

Téngase en cuenta que el concepto de obras de construcción abarca no solo las referidas a edificaciones, sino también a la construcción de carreteras, puentes o canales, o al tendido de instalaciones como los gaseoductos.

5 · LUGARES EXPRESAMENTE EXCLUIDOS DEL CONCEPTO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE POR REALIZARSE EN ELLOS ACTIVIDADES AUXILIARES O PREPARATORIAS

El MCDI enumera determinados supuestos en los que a pesar de ser auténticos lugares fijos, y en los que se desarrolla parte de la actividad de la empresa, sin embargo se han querido excluir expresamente de la consideración de Establecimiento Permanente por entenderse que tienen una reducida influencia en el desarrollo de la actividad empresarial de la entidad.

En este sentido, el apartado 4 del artículo 5 del MCDI dice que la expresión Establecimiento Permanente no incluye los siguientes supuestos:

- (i) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa. Este supuesto contempla el caso en que una empresa utiliza instalaciones para almacenar, exponer o entregar sus propios productos.
- (ii) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas. En este supuesto se establece que no constituye un Establecimiento Permanente el stock de mercancía en sí mismo.
- (iii) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa. Este supuesto contempla el caso en que el stock de mercancías de una empresa es transformado por otra por cuenta de la primera.

En este precepto pueden incluirse determinados contratos de maquila en la medida en que

exista una auxiliaridad de los servicios prestados. En este sentido resulta ilustrativa la consulta de la Dirección General de Tributos V1305-09 en la que considera que las actividades de maquila realizadas por una sociedad española que fabrica productos para una sociedad belga, no constituye un Establecimiento Permanente en la medida en que la sociedad española solo realice la fabricación por encargo de la sociedad belga, mientras que esta última entidad sea quien da las instrucciones y mantiene la propiedad de la materia prima y de los productos terminados. De esta forma la entidad española se limita a asumir únicamente los riesgos derivados de la fabricación y no asume otras funciones y riesgos de la sociedad belga.

(iv) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.

(v) 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.

(vi) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

Por consiguiente, la cláusula 4 del artículo 5 del MCDI supone una verdadera excepción a la definición general de Establecimiento Permanente contenida en el apartado 1. Sin embargo, dado que las notas que excluyen su consideración como Establecimiento Permanente son las de auxiliaridad y preparatoriedad, estas notas no son siempre fáciles de establecer con claridad y el criterio de las autoridades fiscales a la hora de aplicar el CDI puede variar según el país del que se trate.

Por último, debe de tenerse en cuenta que muchos CDI han seguido en este punto el Modelo ONU (1999) que omite en los apartados a) y b) el término «entregas», de forma que un almacén en el que se produzcan entregas de mercancías sí tendría la consideración de Establecimiento Permanente. Así sucede por ejemplo en los CDI suscritos por España con China o con Argentina, entre otros.

6 · EL AGENTE DEPENDIENTE

El supuesto del agente dependiente es un caso excepcional en el que se presume que una empresa tiene un Establecimiento Permanente en un Estado a pesar de no contar con un lugar fijo de negocios en dicho Estado, si bajo determinadas condiciones hay una persona que actúa por su cuenta.

El apartado 5 del artículo 5 del MCDI establece que cuando una persona, distinta de un agente independiente, al que nos referiremos en el apartado siguiente, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculden 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.

No obstante, si dichas actividades son de carácter auxiliar o preparatorio, y de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la existencia de un Establecimiento Permanente de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 del artículo 5 del MCDI, entonces tampoco se considerará que esa empresa tiene un Establecimiento Permanente.

Por lo tanto, las notas que han de darse en la figura del agente dependiente han de ser, por un lado, tener poderes para concluir contratos en nombre de la empresa y, por otro, que exista una habitualidad para poder obligar a la empresa. Evidentemente, los contratos han de estar relacionados con la actividad empresarial de la empresa. Asimismo, quedaría por ejemplo fuera de esta definición aquella persona con un poder especial para concluir un determinado contrato al no darse la necesaria habitualidad.

La expresión «*facultad para concluir contratos en nombre de la empresa*» no debe interpretarse en un sentido literal. De esta forma, en el supuesto en que nos encontremos con una persona que tiene la capacidad de negociar todos los aspectos de un contrato, en principio estaríamos en presencia de un agente dependiente y en consecuencia ante un Establecimiento Permanente, y ello aunque finalmente el contrato fuese firmado por otra persona distinta de la empresa, e incluso en el domicilio de esta.

En los comentarios al MCDI se pone como ejemplo de agente dependiente, por tener capacidad suficiente para concluir contratos en nombre de la empresa, a aquel que solicita y recibe (pero formal-

mente no concluye) pedidos que son enviados directamente a un almacén desde donde las mercancías son enviadas y donde la empresa no residente aprueba de forma rutinaria estas operaciones.

Por otro lado, el Tribunal Supremo en sentencia de 25 de febrero 2009, considera que una entidad no residente con inmuebles alquilados en España, sin presencia física en España, pero que la gestión de sus inmuebles es realizada por un tercero residente en España con poderes para firmar los contratos de arrendamiento y otros servicios, tiene un Establecimiento Permanente.

Para que exista un agente dependiente no es preciso que exista una relación laboral, es más, la condición de agente dependiente puede recaer en una entidad y no necesariamente en una persona física.

También podría darse el supuesto de que una sociedad filial tuviera la condición de Establecimiento Permanente de su casa matriz por actividades que realice por cuenta de esta en el país en el que la filial esté establecida, de tal forma que el Establecimiento Permanente tribute de forma independiente a la propia filial. Para ello sería preciso que existiese una dependencia organizativa, jurídica y económica de la filial con respecto de la matriz.

Finalmente cabe apuntar que los comentarios al MCDI aclaran que el agente dependiente no tiene por qué ser residente del Estado del Establecimiento Permanente, ni tiene que tener un lugar fijo de negocios en dicho Estado.

7 · EL AGENTE INDEPENDIENTE

Se considera que una empresa no 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.

Esta previsión se incluye en la cláusula 6 del artículo 5 del MCDI que viene a delimitar negativamente el concepto de Establecimiento Permanente.

Así, un comisionista que actúa por cuenta de otra empresa extranjera tendrá la consideración de agente independiente siempre que esta persona sea independiente tanto jurídica como económicamente de dicha empresa y se considere que está actuando en el ejercicio normal de su actividad cuando actúa por cuenta de aquella empresa.

Por el contrario, cuando la actividad comercial que desarrolla esta persona por cuenta de la empresa esté sujeta a instrucciones precisas o a un control comprensivo de toda la actividad, ese agente no podrá considerarse que es independiente. Es un rasgo típico del agente independiente que sea responsable del resultado de su trabajo, y no lo es, el hecho de que exista un control significativo sobre la forma en cómo desempeña su trabajo. Otro criterio importante a tener en cuenta a la hora de valorar si nos encontramos ante un agente independiente es determinar si los riesgos de la actividad son soportados por el agente o por la empresa a la que representa. En el primer caso estaríamos ante una nota característica del agente independiente, mientras que no así en el segundo.

Finalmente, en relación con la dependencia legal, debe tenerse en cuenta que el control que una sociedad matriz realiza sobre su filial en su condición de socio no resulta relevante para determinar el grado de dependencia. Este punto es desarrollado en el MCDI en el apartado siguiente.

8 · LA CLÁUSULA MATRIZ-FILIAL

El apartado 7 del artículo 5 del MCDI establece una cláusula de cierre por medio de la cual se clarifica que 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 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.

Así, el mero hecho de que una sociedad matriz controle el capital e incluso la actividad económica de su filial de otro Estado no convierte a esta última en un Establecimiento Permanente de la primera. Esto se basa en el principio de que a efectos fiscales, la filial es una entidad legal independiente.

No obstante, como ya vimos anteriormente, podría darse el caso de que una sociedad matriz tuviera un Establecimiento Permanente en el Estado de residencia de su filial si esta pusiera a disposición de su matriz un lugar fijo de negocios desde donde la matriz desarrollase su actividad.

Asimismo, también podría darse el caso de que una filial pueda llegar a constituir un Establecimiento Permanente de su matriz en la medida en que la filial posea y ejerza habitualmente la autoridad o

poder para concluir contratos en nombre de la matriz.

En todo caso, los supuestos de existencia de un Establecimiento Permanente han de fundamentarse en alguno de los supuestos que hemos visto en los apartados 1 a 5 del artículo 5 del MCDI y no por la mera relación jurídica matriz-filial.

9 · LA CLÁUSULA ALTERNATIVA DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS

Con motivo de que varios Estados no estaban conformes con que los servicios solo pudiesen ser gravados en el territorio donde se prestaban si estos eran atribuidos a un Establecimiento Permanente radicado en dicho territorio, varios Estados propusieron que se modificase el artículo 5 del MCDI a fin de dar una mayor potestad tributaria a los países de la fuente en las prestaciones de servicios.

Así, el Comité de la OCDE de Asuntos Fiscales decidió introducir en los comentarios al MCDI de 2008 la posibilidad de que aquellos países que no estuviesen conforme con la redacción actual de la cláusula 5 del MCDI, pudiesen optar por introducir una cláusula alternativa en los CDI que suscribiesen que afectase a la prestación de servicios que se realicen de una forma continuada en el tiempo.

Se trata de unos comentarios al MCDI incluidos en los párrafos 42.11 a 42.48. El párrafo 42.23 recoge esta cláusula alternativa que pretende gravar como si fuera un Establecimiento Permanente cierta presencia física de personas en un Estado en el que desarrollan un servicio, sin que exista un lugar fijo de negocios.

Así, esta cláusula alternativa permite gravar como Establecimiento Permanente el supuesto en el que una persona física esté presente en el otro Estado por un periodo o periodos que excedan en su conjunto los 183 días en cualquier periodo de doce meses, y más del 50% de la actividad de esa empresa durante ese periodo o periodos se corresponda con servicios prestados en ese Estado a través de esa persona física. Es decir, se establece un nuevo supuesto de Establecimiento Permanente vinculado a una cierta presencia física y un determinado volumen de actividad.

También se permite gravar como Establecimiento Permanente supuestos en los que una empresa preste servicios en otro Estado por un periodo o periodos que excedan de forma conjunta de 183

días en cualquier periodo de 12 meses, y estos servicios sean prestados en relación con el mismo proyecto o un proyecto vinculado a través de una o más personas físicas que están presentes y prestan sus servicios en el otro Estado.

Habrà que ver si España decide incorporar esta nueva cláusula alternativa en los CDI que suscriba. De momento habrá que apuntar que son muchos los problemas de interpretación que suscita esta nueva cláusula alternativa. Algunos de estos proble-

mas son abordados en los comentarios al MCDI. Sin embargo, entendemos que el principal problema que planteará esta cláusula será de orden práctico, dado que no será sencillo acreditar si se producen las circunstancias que permitirían gravar esa actividad como un Establecimiento Permanente, en especial, la justificación de la permanencia efectiva del personal, la determinación de la facturación imputada al servicio, o la identificación del proyecto, entre otros.