DOCUMENTOS DE TRABAJO
3/2018

Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro

Directores
MANUEL LUCAS DURÁN
ÁLVARO DEL BLANCO GARCÍA

Coordinador
ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ

Prólogo
ISAAC MERINO JARA

Raquel Álamo Cerrillo
Elena Isabel Albaladejo Sobolewski
Marina Bisogno
Carmen Botella García-Lastra
Domingo Carbajo Vasco
Antonio Cubero Truyo
Aliuska Duardo Sánchez
José Alberto Ferreras Gutiérrez
Jesús Félix García de Pablos
Elizabeth Gil García
José Ángel Gómez Requena
Marta González Aparicio
Juan Ignacio Gorospe Oviedo
Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois
Álvaro de Juan Ledesma
José Miguel Martín Rodríguez
Luis Alfonso Martínez Giner
Enrique de Miguel Canuto
Alberto Monreal Lasheras
Saturnina Moreno González
Luis Miguel Muleiro Parada
Soraya Rodríguez Losada
Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo
Eduardo Sanz Gadea
Susana Serrano-Gazteluurrutia
María Teresa Soler Roch
Laura Soto Bernabeu
Irune Suberbiola Garbizu
Félix Alberto Vega Borrego
Alfonso Viejo Madrazo
David Vilches de Santos
Alejandro Zubimendi Cavia

GOBIERNO DE ESPAÑA
MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA
Instituto de Estudios Fiscales

© Instituto de Estudios Fiscales

Avda. Cardenal Herrera Oria, 378, 28035-Madrid

I.S.S.N.: 1578-0244
N.I.P.O.: 173-18-005-2

Las opiniones expresadas pueden no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales

ÍNDICE

PRÓLOGO, por Isaac Merino Jara

PRESENTACIÓN, por Manuel Lucas Durán y Álvaro del Blanco García

PARTE PRIMERA

RESIDENCIA FISCAL

Capítulo 1. CAMBIOS EN RELACIÓN CON LA RESIDENCIA FISCAL EN LA PRÓXIMA ACTUALIZACIÓN DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE, por José Alberto Ferreras Gutiérrez

1. Introducción
2. El criterio de la mora en el conflicto de residencia
   - 2.1. Antecedentes
   - 2.2. Los criterios del conflicto de residencia de personas físicas
   - 2.3. El criterio de la mora antes de la actualización de 2017
   - 2.4. Controversia respecto al criterio de la mora
   - 2.5. Actualización del MCOCDE 2017
3. El conflicto de residencia en personas jurídicas
   - 3.1. Estado de situación
   - 3.2. Explicación de la cláusula alternativa
   - 3.3. Motivos para el cambio
   - 3.4. Propuesta incluida en el informe de las Acciones 2 y 6 del Proyecto BEPS
   - 3.5. Análisis de la modificación
   - 3.6. Fórmulas alternativas
4. Conclusión

Bibliografía

Capítulo 2. RESIDENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS: APUNTES DE FUTURO, por Eduardo Sanz Gadea

1. Funciones de la residencia en la actual arquitectura de la fiscalidad internacional sobre los beneficios
   - 1.1. En el Impuesto sobre Sociedades
   - 1.2. En el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
   - 1.3. En los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
2. Funciones de la residencia en el Proyecto BEPS
   - 2.1. Los puntos de conexión de los beneficios de las empresas con las jurisdicciones fiscales

2.2. Las menciones del Proyecto BEPS a la residencia fiscal

2.2.1. La sustitución de la regla dirimente de la sede de dirección efectiva por un acuerdo entre las jurisdicciones fiscales concernidas

2.2.2. La advertencia respecto de la atracción de la residencia fiscal de las sociedades filiales a la jurisdicción fiscal de la sociedad matriz

2.2.3. La declaración de compatibilidad de la tributación de salida con los convenios bilaterales para evitar la doble imposición

2.3. Las sociedades instrumentales en el Proyecto BEPS

3. La residencia en la propuesta para una base imponible común consolidada europea

4. Sistemas que prescinden de la residencia

5. Valoración del Proyecto BEPS

5.1. Efectividad del Proyecto BEPS

5.2. Distorsiones provocadas por el Proyecto BEPS

5.3. Lagunas del Proyecto BEPS

6. Los desafíos y las tensiones del vigente sistema de tributación sobre los beneficios

7. Una propuesta fiscal para aliviar desafíos y tensiones

8. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 3. LA RESIDENCIA COMO PUNTO DE CONEXIÓN EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN. ALGUNAS CUESTIONES A RESOLVER EN EL FUTURO, por María Teresa Soler Roch

1. La sujeción por la renta y patrimonio mundial como condición para la consideración de residente a efectos del convenio

1.1. El requisito del *world wide taxation.* Un supuesto especial: los trabajadores desplazados

1.2. El requisito ante la hipótesis del principio de gravamen único

2. Las situaciones de doble residencia y doble no residencia de las sociedades

2.1. La propuesta del Plan de Acción BEPS

2.2. La posibilidad de doble no residencia

Bibliografía

Capítulo 4. CONFLICTOS DE DOBLE RESIDENCIA FISCAL, por David Vilches de Santos

1. Introducción

2. Definición y conflictos de residencia fiscal

2.1. La concurrencia de los puntos de residencia del artículo 9 LIRPF

2.2. La duración e inflexibilidad del periodo impositivo

2.2.1. Elementos configuradores de la residencia británica. Estudio practico con la residencia en Reino Unido

3. Conclusiones

Capítulo 5. ALGUNAS DISFUNCIONES QUE PASAN DESAPERCIBIDAS EN RELACIÓN CON EL CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL COMO CRITERIO DE SUJECION DE LAS PERSONAS FISICAS, por Elena Isabel Albaladejo Sobolewski

1. Introducción
2. Entrando en materia: las contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social abonadas a trabajadores desplazados a territorio español
3. Posibles escenarios de múltiple imposición jurídica internacional disociada en el tiempo derivados de los cambios de residencia
   - 3.1. Potencial "triple" imposición jurídica internacional disociada en el tiempo en caso de que no exista convenio para evitar la doble imposición entre España y el otro país
   - 3.2. Potencial doble imposición jurídica disociada en el tiempo y mediando un convenio para evitar la doble imposición internacional
   - 3.3. Potencial "triple" imposición jurídica disociada en el tiempo y mediando un convenio para evitar la doble imposición internacional
     - 3.3.1. El caso del Convenio Hispano-Alemán
     - 3.3.2. El caso del Convenio Hispano-Brasileño
     - 3.3.3. El caso del Convenio Hispano-Canadiense
     - 3.3.4. El caso del Convenio Hispano-Noruego
4. La conclusión: a vueltas con una inevitable propuesta de *lege ferenda*

Bibliografía

Capítulo 6. LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE LA PROPUESTA BICCIS COMO COMPLEMENTO O ALTERNATIVA DE LAS NORMAS DE RESIDENCIA FISCAL, por Carmen Botella García-Lastra

1. Introducción
2. Las reglas de localización y reparto
   - 2.1. El factor mano de obra
   - 2.2. El factor activos
   - 2.3. El factor ventas
   - 2.4. Reglas especiales
3. Efectos económicos derivados de la aplicación de la fórmula de reparto
4. Los informes país por país como instrumento para coadyuvar a la localización de los beneficios empresariales allí donde se obtienen
5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 7. LAS CONEXIONES DE LOS SUJETOS ESTABLECIDOS Y NO ESTABLECIDOS EN EL IVA, por Enrique de Miguel Canuto

1. Introducción
2. Reglas de localización
3. Inversión del sujeto pasivo
4. Grupo de entidades
5. Servicios de telecomunicaciones: régimen exterior
6. Servicios de telecomunicaciones: régimen de la Unión
7. Devoluciones a no establecidos
8. Noción de establecido y de no establecido
9. Establecimiento destinatario
10. Operaciones activas
11. Modificaciones por la Directiva 2017/2455

Bibliografía

Capítulo 8. LA RESIDENCIA COMO FORMA DE DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS Y DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS ADQUISICIONES GRATUITAS, por Jesús Félix García de Pablos

1. La residencia como forma de distribución del poder tributario entre los Estados
2. Discriminación por la residencia: residentes y no residentes
3. Discriminación en la normativa española
4. Referencia a la normativa comunitaria
5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 9. IMPACTO DEL ARTÍCULO 7 DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR ESPAÑA: *LIMITATION ON BENEFITS CLAUSES & PRINCIPAL PURPOSE TEST*?, por José Miguel Martín Rodríguez

1. El Instrumento Multilateral como colofón de los trabajos en el seno de la acción 15 de BEPS
2. Las cláusulas de limitación de beneficios en nuestra red de CDIs: el CDI España-Estados Unidos como punto de partida
   - 2.1. Definición y objetivo de las cláusulas de limitación de beneficios
   - 2.2. La cláusula de limitación de beneficios global prevista en el CDI España-Estados Unidos
   - 2.3. Las cláusulas de limitación de beneficios parciales en otros CDIs firmados por España
     - 2.3.1. Cláusula de exclusión

2.3.2. Cláusula de transparencia
2.3.3. Cláusula de buena fe

3. El PPT o norma de propósito principal en los CDIs firmados por España

4. El artículo 7 del Instrumento Multilateral: *Prevention of Treaty Abuse*
4.1. Estructura del artículo 7 del Instrumento Multilateral
4.2. Contenido y ámbito de aplicación del artículo 7 del Instrumento Multilateral
4.2.1. El PPT en el artículo 7
4.2.2. El *discretionary relief* o alivio discrecional
4.2.3. La LoB en el artículo 7

5. Conclusiones. ¿Cómo afectaría a España la ratificación del Instrumento Multilateral y la interconexión entre las medidas?

Bibliografía

Capítulo 10. LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS TITULARES DE CUENTAS FINANCIERAS Y EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN, por Luis Alfonso Martínez Giner

1. Intercambio automático de información sobre cuentas financieras

2. Residencia fiscal de los titulares de cuentas financieras e intercambio automático de información tributaria

Bibliografía

Capítulo 11. LA RESIDENCIA Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO, por Laura Soto Bernabeu

1. Introducción

2. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero
2.1. Contenido de la obligación de información
2.2. Ámbito subjetivo de aplicación
2.3. Régimen sancionador establecido en la Disposición Adicional 18ª LGT

3. Procedimiento de infracción 4330/2014
3.1. Aspectos sobre los que la Comisión Europea manifiesta su intención de profundizar
3.2. Desarrollo y estado actual del procedimiento

4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 12. LOS CONCEPTOS DE RESIDENCIA FISCAL Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: PERSPECTIVA DESDE LA NORMATIVA TRIBUTARIA FORAL VASCA, por Susana Serrano-Gazteluurrutia

1. Introducción

2. Determinaciones conceptuales

2.1. Concepto del domicilio fiscal

2.1.1. Determinación del domicilio fiscal

2.1.2. Obligación de declarar el domicilio fiscal

2.1.3. Otros datos de localización obligatorios

2.1.4. Cuestiones referidas a la residencia fiscal

2.2. Concepto de establecimiento permanente

2.2.1. Concepto de establecimiento permanente en el Concierto Económico

2.2.2. Concepto de establecimiento permanente en la normativa estatal

3. Relevancia conceptual y competencial

3.1. El Plan BEPS

3.2. Unión Europea *vs*. Regímenes fiscales beneficiosos de Estados Miembros

4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 13. LA OBSOLESCENCIA DE LA NOCIÓN DE RESIDENCIA EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES, por Alejandro Zubimendi Cavia

1. Introducción

2. La sujeción fiscal en la tributación internacional. La «territorialización» de la tributación internacional

2.1. *Economic allegiance* como justificación de la imposición

2.2. Los criterios de sujeción tributaria: la sujeción personal y la sujeción real

2.3. La residencia como criterio residual del principio de territorialidad

2.3.1. La progresiva «territorialización» del régimen fiscal internacional

2.3.2. El carácter supletorio de la tributación por razón de residencia

2.3.3. Conclusión: la ausencia de dualidad de residencia y fuente

3. Los criterios de determinación de la residencia fiscal de las personas jurídicas

3.1. Los puntos de conexión formales: el lugar de constitución y la sede social

3.2. Los puntos de conexión fácticos o sustantivos: la sede de dirección efectiva

3.3. Otros criterios: el control accionarial

3.4. Relación entre los distintos puntos de conexión. El caso español como paradigma

4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 14. LA PRUEBA DE LA RESIDENCIA FISCAL PARA PERCEPTORES DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO, por Marta González Aparicio

1. La residencia fiscal en la normativa estatal
   1.1. El criterio de la permanencia
   1.2. El criterio de intereses económicos
   1.3. El criterio familiar
2. El Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y los convenios de doble imposición
3. El Real Decreto 1021/2015 y la obligación de identificar y comunicar la residencia fiscal de los titulares de cuentas financieras
4. Los certificados fiscales como medio de prueba de la residencia fiscal
   4.1. Problemática de las certificaciones de residencia y la admisión de otros medios de prueba de la residencia fiscal: criterios administrativos y jurisprudenciales
      4.1.1. Doctrina administrativa
      4.1.2. Pronunciamientos jurisprudenciales

Bibliografía

PARTE SEGUNDA

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Capítulo 15. APLICABILIDAD DE CRITERIOS CARACTERÍSTICOS DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA A LA REGULACIÓN FUTURA DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y MEJORAS TÉCNICAS EN SU REGULACIÓN ACTUAL, por Antonio Cubero Truyo

1. El reforzamiento de la tributación en la fuente de las rentas de actividades económicas relativizaría los actuales problemas en la determinación de la existencia o no de establecimiento permanente
2. La configuración del régimen tributario del establecimiento permanente en la imposición sobre la renta podría tomar como referencia algunas pautas propias del IVA
   2.1. La atención a las especialidades. Multiplicación de soluciones específicas para cada tipo de supuestos
   2.2. La utilización de los umbrales para la delimitación de los supuestos que requieren soluciones más ajustadas de distribución de la soberanía fiscal
   2.3. La liquidación en un solo país sin perjuicio de la distribución posterior entre los diversos países afectados
3. A la espera de la evolución, propuestas de mejora inmediata en nuestra regulación interna, sin alterar el régimen tributario
   3.1. La ubicación de los establecimientos permanentes en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como sujetos pasivos de dicho impuesto
   3.2. La recepción del establecimiento permanente como punto de conexión en la Ley General Tributaria

Bibliografía

Capítulo 16. LA ECONOMÍA DIGITAL, EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES AUXILIARES O PREPARATORIAS, por Raquel Álamo Cerrillo

1. Introducción
2. Economía digital y evolución del concepto de establecimiento permanente
   2.1. La economía digital
   2.2. Adaptación del concepto de establecimiento permanente
3. Las actividades auxiliares y preparatorias en el marco de la economía digital
   3.1. El establecimiento permanente y las actividades auxiliares o preparatorias
   3.2. Otras medidas de adaptación del concepto de establecimiento permanente
4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 17. LA REFORMA DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: EL ASUNTO EXPO, MILÁN 2015, por Marina Bisogno

1. Introducción
2. El concepto de la estabilidad o permanencia temporal en el asunto de la Exposición de Milán
3. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 18. BEPS AND THE CONCEPT OF PERMANENT ESTABLISHEMENT, IS THIS THE END OF THE STORY?, por Domingo Carbajo Vasco

1. General framework
2. The concept of permanent establishment as a cornerstone of the traditional OECD international tax system
3. Is there a permanent establishment over here?
4. The BEPS Action 7
5. Conclusions

Bibliography

Capítulo 19. EL CONCEPTO DE EPS ARRASTRADO POR LA MAREA BEPS: LA APARICIÓN DE MÚLTIPLES EPS EN EL NUEVO ENTORNO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL, por Álvaro de Juan Ledesma

1. Introducción.
2. ¿Existe un EP?
3. ¿Existe más de un EP?
4. El entorno de la multiplicidad de EP

5. La relevancia de la compensación de pérdidas

6. Conclusión

Bibliografía

Capítulo 20. LA EXCLUSIÓN FRAUDULENTA DEL ESTATUS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, por Aliuska Duardo Sánchez

1. La noción de EP a la luz del MCOCDE y sus comentarios
   1.1. Lugar fijo de negocios
   1.2. El agente dependiente
2. La crisis del concepto de EP
3. El informe BEPS y la exclusión fraudulenta del estatus de EP
   3.1. Exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas
   3.2. Exclusión fraudulenta del estatus de EP acogiéndose a las excepciones específicas contempladas en el apartado 4 del artículo 5 del MCOCDE
   3.3. Otras estrategias para la exclusión fraudulenta del estatus de EP
4. Modificaciones al artículo 5 MCOCDE. El informe final de la Acción 7, Plan BEPS
5. Reflexiones finales.

Bibliografía

Capítulo 21. LAS ÚLTIMAS TENDENCIAS EN EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO PUNTO DE CONEXIÓN: DEL ASUNTO "MCDONALD'S" A LAS PROPUESTAS DEL GRUPO "CÓDIGO DE CONDUCTA", por Elizabeth Gil García

1. Breve introducción
2. El *status* del establecimiento permanente a la luz de la Acción 7 del Plan BEPS
3. Las disparidades en la figura del establecimiento permanente híbrido en relación con terceros Estados
   3.1. Punto de partida: Asunto *McDonald's*
   3.2. Las propuestas del Grupo "Código de Conducta", ¿punto de llegada?
4. Reflexión final

Bibliografía

Capítulo 22. LA ADAPTACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE AL CONTEXTO COMERCIAL DIGITAL: DE LA FIJEZA A LA PRESENCIA VIRTUAL Y ECONÓMICA SIGNIFICATIVA, por José Ángel Gómez Requena y Saturnina Moreno González

1. Introducción: los desafíos de la economía digital para el concepto de establecimiento permanente

2. Reconsideración del requisito de fijeza en el concepto de EP en la era digital: propuestas de l*ege ferenda*
   2.1. Propuesta conservadora: cláusula de fuerza de atracción
   2.2. Propuesta innovadora: presencia virtual y económica significativa
3. Reflexiones finales

Bibliografía

Capítulo 23. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA Y SU EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL, por Juan Ignacio Gorospe Oviedo

1. Introducción
2. El concepto de establecimiento permanente
3. La doctrina de la Administración
4. La postura de los tribunales
5. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 24. LAS OBRAS DE CONSTRUCCIÓN COMO ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES: ASPECTOS CONTROVERTIDOS, por Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois y Félix Alberto Vega Borrego

1. Introducción
2. La modalidad de establecimiento permanente por obras y proyectos de construcción o instalación.
   2.1. Consideraciones previas
   2.2. Obras cualificadas
   2.3. El plazo de ejecución de las obras
   2.4. Fragmentación de las obras y empleo de formas empresariales asociativas
3. La atribución de beneficios al establecimiento permanente por obras y proyectos de construcción o instalación
   3.1. El enfoque autorizado para la atribución de beneficios al establecimiento permanente
   3.2. Actividades atribuibles al establecimiento permanente y localización de la obra
   3.3. La atribución de beneficios en el marco de los contratos *turn-key* o “llave en mano
   3.4. Problemas específicos derivados de la fragmentación de actividades entre distintos contratistas
   3.5. Determinación de la base imponible en la normativa española

Bibliografía

Capítulo 25. PUNTOS DE CONEXIÓN Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA (IVA) *VS*. LA IMPOSICIÓN DIRECTA – ENCUENTROS Y DESENCUENTROS, por Alberto Monreal Lasheras y Alfonso Viejo Madrazo

1. Importancia de la fiscalidad indirecta como elemento enriquecedor del debate
2. Evolución en el ámbito de la imposición indirecta de las reglas sobre lugar de realización del hecho imponible en relación con bienes y servicios
3. Evolución en el ámbito de la imposición indirecta de las reglas sobre establecimiento permanente, jurisprudencia del TJUE y reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo ¿un trabajo inacabado?
4. Establecimiento permanente*:* imposición indirecta vs imposición directa; ¿son o no conceptualmente distintos? ¿deben ser interpretados de manera uniforme? ¿hasta qué punto es deseable la interacción entre ambos?

Bibliografía

Capítulo 26. CONSIDERACIONES ACERCA DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES QUE NO CIERRAN CICLO MERCANTIL, por Luis Miguel Muleiro Parada

1. Introducción
2. El establecimiento permanente y las actividades auxiliares o preparatorias en el MCOCDE
   - 2.1. El tratamiento tributario de las actividades preparatorias o auxiliares
   - 2.2. El Plan BEPS y la necesaria revisión del concepto de establecimiento permanente
3. Los establecimientos que no cierran ciclo mercantil en el IRNR
   - 3.1. Concepto y determinación de la base imponible
   - 3.2. El régimen objetivo de aplicación subsidiaria
   - 3.3. Valoración crítica
4. Conclusiones

Bibliografía

Capítulo 27. REFLEXIONES EN TORNO A LA ECONOMÍA DIGITAL: PROBLEMAS DE CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR TRANSACCIONES DIGITALES E INCONVENIENTES EN EL GRAVAMEN DE LAS MISMAS A LA LUZ DEL INFORME FINAL DE ACCIÓN BEPS, por Soraya Rodríguez Losada

1. Introducción
   - 1.1. Aproximación a los conceptos de economía digital y comercio electrónico
   - 1.2. Clases de comercio electrónico
2. Calificación internacional en presencia de CDI de las rentas obtenidas por transacciones que tengan por objeto el comercio electrónico: la doctrina vertida en los comentarios al MCOCDE como base para elaborar los CDIs
   - 2.1. Aproximaciones generales
   - 2.2. Pagos por el arrendamiento de espacio o por el uso de un ordenador, un servidor o un equipo similar

2.3. Royalties por el uso de copyright o de otro bien intangible similar protegido por Propiedad Industrial, Intelectual o *know-how*

2.4. Beneficios empresariales

2.5. Pagos por prestaciones de servicios a clientes

2.6. Servicios de computación en la nube y pagos por impresión en 3D

3. El reparto del poder tributario en un contexto internacional: la influencia de BEPS en la economía digital

3.1. El Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios

3.2. Las propuestas del Grupo de Expertos de alto nivel sobre la Fiscalidad de la Economía Digital: la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente en la economía digital

3.3. El informe final BEPS de 2015: postura de la OCDE y objetivos en la era post-BEPS

Bibliografía

Capítulo 28. LA PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA Y EL PLAN BEPS: TRAS LAS CONCLUSIONES DEL FINAL REPORT ACTION, por Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

1. Introducción

2. La economía digital en el marco BEPS

3. La incidencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente

3.1. Avance hacia nuevos elementos caracterizadores del establecimiento permamente

3.1.1. La página web y el servidor

3.1.2. Abandono de la propuesta de establecimiento permanente basado en la «presencia digital significativa»

4. El entorno post-BEPS en la economía digital: las conclusiones del informe final BEPS

Bibliografía

Capítulo 29. LA NECESARIA RECONSIDERACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA ERA DE LA ECONOMÍA DIGITAL. ESPECIAL REFERENCIA A LOS SERVICIOS DE JUEGO *ONLINE*, por Irune Suberbiola Garbizu

1. Introducción

2. Artículo 5 del Modelo de Convenio OCDE

3. Propuestas contenidas en BEPS

4. El juego en la era digital

5. Tributación del juego *online*

6. Incidencia de la naturaleza de los tributos sobre el juego a la luz de lo dispuesto en el MCOCDE e incidencia de las propuestas de nueva formulación del concepto de EP en el impuesto sobre actividades de juego

Bibliografía

Prólogo

Hubo un tiempo en el que la fiscalidad internacional era cuestión de unos pocos. Efectivamente, pocos eran los que se dedicaban a su estudio y pocos los contribuyentes afectados por ella. Esos tiempos han pasado y ahora la fiscalidad internacional está muy presente en todos los ámbitos (doctrinal, jurisprudencial…), siendo numerosas las empresas y personas físicas afectadas. La internacionalización de la economía ha alcanzado niveles muy altos. La fiscalidad no puede quedar al margen de ese fenómeno. Los cambios que se están produciendo son muchos y de calado.

Con ese horizonte en octubre de 2016 se celebró en el Instituto de Estudios Fiscales una densa Jornada que llevaba por título *Repensando los conceptos de "residencia" y "establecimiento permanente"*, dirigida por Manuel Lucas Duran y Álvaro del Blanco García. Este libro, que recoge 29 trabajos doctrinales, es fruto de esa Jornada. Si oportuno fue dicho evento tanto o más lo es esta publicación. No hay que esforzarse mucho para recordar algunos de los hitos más significativos que han tenido lugar en 2017 que avalan ese aserto:

- una nueva actualización del MCOCDE (http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm), que, en parte, está influida por el Plan de la OCDE para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan BEPS) , particularmente, Acción 2 (Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos), Acción 6 (Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales), Acción 7 (Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente) y Acción 14 (Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias)

- la Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures-the-ad-hoc-group.htm). Las medidas convencionales incluidas en ella se refieren a los mecanismos híbridos, al abuso de los tratados, al establecimiento permanente y a los procedimientos amistosos, al tiempo que se incluye una disposición facultativa sobre el arbitraje obligatorio y vinculante, teniendo los países la posibilidad de reservarse la aplicación de determinadas cláusulas. España ya ha hecho pública su posición provisional (http://www.minhafp.gob.es/esES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx).

- y diversas normas de la Unión Europea, Recomendación de la Comisión de 28 de enero de 2016 sobre la aplicación de las medidas contra la elusión fiscal; Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior; Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE

en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad; Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, etc.

Los organizadores de la Jornada pretendían que durante la misma se reflexionara, en primer lugar, sobre la debilidad de la *residencia fiscal* como punto de conexión que vincula a los sujetos pasivos con un determinado poder tributario, habida cuenta, por un lado, de la configuración de amplias exenciones por rendimientos obtenidos en el extranjero y, por otro lado, de ciertas vías de planificación fiscal agresiva que han ido tomando carta de naturaleza. Fruto de esta reflexión son los siguientes capítulos del libro:

- Cambios en relación con la residencia fiscal en la próxima actualización del modelo de convenio de la OCDE, José Alberto Ferreras Gutiérrez.
- Residencia de las personas jurídicas: apuntes de futuro, Eduardo Sanz Gadea.
- La residencia como punto de conexión en los convenios de doble imposición. algunas cuestiones a resolver en el futuro, María Teresa Soler Roch.
- Conflictos de doble residencia fiscal, David Vilches de Santos.
- Algunas disfunciones del concepto de residencia fiscal como criterio de sujeción de las personas físicas, que pasan desapercibidas, Elena Isabel Albaladejo Sobolewski.
- Las reglas de localización de la base imponible de la propuesta biccis como complemento o alternativa de las normas de residencia fiscal, Carmen Botella García-Lastra.
- Las conexiones de los sujetos establecidos y no establecidos en el I.V.A., Enrique de Miguel Canuto.
- La residencia como forma de distribución del poder tributario de los estados y de las comunidades autónomas en la tributación de las adquisiciones gratuitas, Jesús Félix García de Pablos.
- Impacto del artículo 7 del instrumento multilateral en los cdi firmados por España: *limitation on benefits clauses & principal purpose test*, José Miguel Martín Rodríguez.
- La residencia fiscal de los titulares de cuentas financieras y el intercambio automático de información, Luis Alfonso Martínez Giner.
- La residencia y el establecimiento permanente como puntos de conexión en la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, Laura Soto Bernabeu.
- Los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente: perspectiva desde la normativa tributaria foral vasca, Susana Serrano-Gazteluurrutia.
- La obsolescencia de la noción de residencia en la tributación de las empresas multinacionales, Alejandro Zubimendi Cavia.

En segundo lugar, los organizadores también pretendían que se debatiera sobre la necesidad de redefinir el *establecimiento permanente* como figura central en la fiscalidad internacional. Naturalmente, tenían *in mente*, entre otras cosas, la reforma en marcha del artículo 5 MCOCDE y la Acción 7 BEPS, así como los establecimientos permanentes derivados de presencia digital significativa (Acción 1 BEPS).

La interpretación que las autoridades españolas venían dando a distintos aspectos de la regulación del establecimiento permanente, respaldada en gran medida por los tribunales, no difiere en exceso de lo que se desprende de la nueva redacción del artículo 5 MCOCDE, de suerte que no cabe esperar que se produzcan grandes giros en su interpretación, más bien lo contrario. Aunque será inevitable, por mucho que la nueva redacción, como hemos dicho, sea prospectiva, que en los asuntos que estén pendientes de resolución, siquiera sea a mayor abundamiento, se traiga a colación, tanto por la Administración como los tribunales, esa nueva redacción del artículo 5 y sus nuevos Comentarios, dudamos que esa "interpretación dinámica" se acepte pacíficamente por los contribuyentes.

Igualmente, los organizadores no perdieron de vista las similitudes y –eventualmente– las diferencias de la figura del establecimiento permanente en la fiscalidad directa y en la fiscalidad indirecta. Es oportuno traer a colación la R.TEAC de 24/05/2017, en la medida en que declara que el artículo 69 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido recoge "un concepto de establecimiento permanente y una relación de supuestos en forma análoga a la de la imposición directa, y más en concreto a la prevista en el Modelo de Convenio Marco de Doble Imposición de la OCDE, lo que no quiere decir que estas normas reguladoras de la imposición directa sean trasladables a la indirecta, esto es, sean de aplicación en el IVA, dado que su ámbito de actuación queda ceñido a la fiscalidad directa. Así nos lo ha recordado el TJCE en la sentencia de 23 de marzo de 2006, asunto C-210/04, FCE Bank (que resolvía la cuestión de si un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios) cuando indica que "en cuanto al Convenio de la OCDE, procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos" (apartado 39). Si bien hemos de precisar que el hecho de que no sea aplicable no impide en absoluto que los criterios interpretativos del Convenio marco de la OCDE puedan tenerse en cuenta, a los meros efectos de ayudar a la interpretación de los términos de la norma y en ningún caso considerados como vinculantes, a la hora de concretar el contenido de nuestro precepto interno de IVA para delimitar aquellos supuestos que sean análogos, siempre y cuando nos ajustemos al concepto de establecimiento permanente de la imposición indirecta adoptado por la Directiva del IVA y la jurisprudencia comunitaria al respecto, así como a los principios inspiradores del sistema común del IVA, puesto que éste es el marco que en ningún caso puede resultar alterado como consecuencia de la interpretación que hagamos del supuesto concreto que examinamos. Esta postura ha sido reiterada por este TEAC en relación con otros supuestos específicos recogidos en el artículo 69.cinco a los efectos de concretar precisamente los elementos configuradores del establecimiento permanente (así, en resoluciones de 4 de junio de 2003, RG

492/2001, de 2 de marzo de 2006, RG 657/2003, y de 15 de febrero de 2007, RG 2045/2005), y así también debe considerarse teniendo en cuenta nuestra jurisprudencia interna (entre otras, sentencia del TS de 15 de octubre de 2009, recurso 10106/2003, y sentencia de la AN de 7 de octubre de 2008, recurso 530/2004)".

No se piense, por último, que el concepto de establecimiento permanente no tiene efectos a nivel interno, porque los tiene en un Estado como el nuestro en el que existen diversos poderes tributarios. Baste recordar a estos efectos la Resolución de 21 de diciembre de 2016, conflicto 93/2016, de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, referida al Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que el artículo 33.10 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra suscrito el 31 de julio de 1990 (Ley 28/1990, de 26 de diciembre) establece que, tratándose de operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España en las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo, corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan. Resultaba fundamental en ese caso, por tanto, determinar si el empresario está o no establecido en España, pues si no lo estuviera y, salvo casos de inversión del sujeto pasivo del impuesto, la competencia correspondería al Estado y, en caso contrario, sería competente la Comunidad Foral de Navarra.

Pues bien, resultado del debate sobre el *establecimiento permanente* son los siguientes capítulos del Documento:

- Aplicabilidad de criterios característicos de la imposición indirecta a la regulación futura de los establecimientos permanentes y mejoras técnicas en su regulación actual, Antonio Cubero Truyo.
- La economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias, Raquel Álamo Cerrillo.
- La reforma del concepto de establecimiento permanente: el asunto expo, Milán 2015, Marina Bisogno.
- El progresivo desarrollo de la acción 7 ('impedir la elusión artificiosa de la condición de establecimiento permanente') del plan BEPS, Juan Calvo Vérgez.
- BEPS and the concept of permanent establishement, is this the end of the story?, Domingo Carbajo Vasco.
- El concepto de EP arrastrado por la marea BEPS: la aparición de múltiples EPs en el nuevo entorno de fiscalidad internacional, Álvaro de Juan Ledesma.
- La exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Aliuska Duardo Sánchez.
- Las últimas tendencias en el establecimiento permanente como punto de conexión: del asunto "McDonald's" a las propuestas del grupo "código de conducta", Elizabeth Gil García.

- La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa, José Ángel Gómez Requena y Saturnina Moreno González.
- El concepto de establecimiento permanente en la imposición directa y su evolución jurisprudencial, Juan Ignacio Gorospe Oviedo.
- Las obras de construcción como establecimientos permanentes: aspectos controvertidos, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de l'Hotellerie-Fallois y Félix Alberto Vega Borrego.
- Puntos de conexión y establecimiento permanente en el ámbito de la imposición indirecta (IVA) vs. la imposición directa – encuentros y desencuentros, Alberto Monreal Lasheras y Alfonso Viejo Madrazo.
- Consideraciones acerca de la tributación de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil, Luis Miguel Muleiro Parada.
- Reflexiones en torno a la economía digital: problemas de calificación de las rentas obtenidas por transacciones digitales e inconvenientes en el gravamen de las mismas a la luz del informe final de acción BEPS, Soraya Rodríguez Losada.
- La presencia digital significativa y el plan BEPS: tras las conclusiones del *final report action*, Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo.
- La necesaria reconsideración del concepto de establecimiento permanente en la era de la economía digital. Especial referencia a los servicios de juego *online*, Irune Suberbiola Garbizu.

En definitiva, la obra reúne un conjunto de reflexiones de extraordinaria valía sobre dos cuestiones de gran actualidad, cuales son la residencia y el establecimiento permanente. El dinamismo de las relaciones económicas de ámbito internacional obliga a que la fiscalidad internacional también lo sea, de ahí lo atinado de análisis como los que se contienen en el libro *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro. Felicito a* Manuel Lucas y Álvaro del Blanco por el éxito de la Jornada y por la monografía, así como a Andrés García Martínez por su labor de coordinación.

Donostia/San Sebastián, 2017

ISAAC MERINO JARA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Presentación

El presente *Documento de Trabajo* tiene su origen en una jornada organizada en el Instituto de Estudios Fiscales el 6 de octubre de 2016 con el título «Repensando los conceptos de "residencia" y "establecimiento permanente" como puntos de conexión de la fiscalidad internacional», en la que participaron prestigiosos ponentes de los distintos ámbitos implicados en la aplicación del Derecho Tributario: Administración Tributaria, Poder Judicial y Abogacía, con una nutrida representación de destacados miembros de la Academia. Se presentaron, además, casi 30 comunicaciones a la jornada, procedentes de los más variados sectores profesionales (Agencia Tributaria, departamentos jurídicos de determinadas empresas multinacionales y profesores de Universidad), las cuales son ahora publicadas en este volumen junto con algunas de las ponencias que tuvieron lugar.

El motivo que nos llevó a diseñar tal jornada tiene que ver con el actual devenir de las circunstancias en la fiscalidad internacional, respecto de lo cual el proyecto BEPS y las directivas antielusión de la Unión Europea –así como las reformas de las leyes tributarias españolas y de países de nuestro entorno– son posiblemente solo la punta del iceberg. Particularmente, se está produciendo lo que con toda seguridad es un cambio de paradigma en la tributación de las empresas multinacionales. Ello merece replantearnos si los conceptos que hasta el momento habían regido las líneas de la fiscalidad de los distintos estados en ámbitos supranacionales siguen aún vigentes o, por el contrario, requieren de notables cambios que los actualicen y hagan de nuevo efectivos.

En efecto, como es sabido, la fiscalidad internacional (e incluso también a nivel interno cuando existen diversos poderes tributarios en un Estado) se basa en el concepto de residencia como punto de conexión más pleno a un determinado territorio. Sin embargo, en un mundo actual cada vez más abierto en el que, por un lado, existen países compitiendo fiscalmente entre ellos para atraer a un mayor número de empresas y, por otro lado, regido por una tecnología que une el sector de ventas con los consumidores sin tantas intermediaciones, se ha desdibujado cada vez más el binomio residencia-territorio como fuente de legitimidad de imposición. Por el contrario, habida cuenta de que la presencia virtual a través de internet es cada vez más significativa, la necesidad de permanencia física en un territorio, aún relevante para las personas físicas, ha cambiado notablemente en entornos empresariales: las decisiones pueden adoptarse en cualquier parte del mundo, incluso de forma colaborativa desde distintos puntos del planeta, de manera que no resulta evidente que el "centro de dirección efectiva" pueda atribuirse a un lugar físico concreto.

En otro orden de cosas, y más allá del punto de conexión de la residencia fiscal también está otro casi tan relevante: la existencia de un lugar fijo de negocios o establecimiento permanente en el

país de destino de las ventas. Ahora bien, cada vez se necesitan menos establecimientos de venta físicos, habida cuenta del colosal escaparate que constituye internet. Consecuentemente, el punto de conexión territorial que supone un establecimiento permanente, que permite gravar el beneficio obtenido en sede local, cada vez pierde más peso. De hecho, las normas aprobadas en el pasado siglo XX en el Modelo de Convenio de la OCDE –y transferido a las normas internas– sobre la accesoriedad de determinadas actividades (como sería el caso de las actividades de almacenaje) han perdido gran parte de su significado. Así ocurre, por ejemplo, cuando para determinadas empresas de venta on-line lo principal (y no accesorio) es la logística de la distribución en cuanto a cercanía del producto al consumidor. Dicho en otras palabras: para algunos negocios, la relevancia del poder de compra del consumidor final puede constituir un nuevo punto de conexión de la fiscalidad directa, del mismo que ocurre con el régimen de ventas a distancia en el ámbito de la imposición indirecta.

Por todo lo anterior, la jornada que tuvo lugar el 6 de octubre de 2016 se planteó como una vía de poner en común tales inquietudes desde distintos sectores profesionales unidos por su interés en relación con las nuevas derivas del Derecho Tributario. Se pretendía, pues, plantear en alto preguntas que vienen murmurándose desde años atrás, con la intención de buscar nuevas soluciones que podrían fijar nuevos esquemas que devuelvan dosis perdidas de justicia tributaria en lo que concierne a la distribución o reparto de las cargas fiscales entre países en entornos supranacionales.

Esperamos, pues, que los trabajos contenidos en las páginas que siguen –cerrados con anterioridad al 6 de octubre de 2016 y que, por tanto, no incluyen referencias a normas o documentos aparecidos después de tal fecha- sirvan para solucionar algunas de las dudas que actualmente plantea la fiscalidad internacional o, cuanto menos, para dibujar una serie de preguntas que aún no han sido definitivamente resueltas. Muchas veces la importancia está, precisamente, en plantear la duda, abrir un nuevo camino que llevará a territorios inexplorados donde podrán acaso albergarse nuevos conocimientos y fructificar nuevas soluciones, hoy ni siquiera imaginadas.

Finalmente, debe hacerse especial mención al Ministerio de Economía y Competitividad, cuyo proyecto “La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad” (DER2015-63533-C4-2-P) financió parcialmente la jornada que dio lugar a este libro. Igual gratitud debemos al Instituto de Estudios Fiscales, el cual permitió realizar en sus instalaciones el evento, financió parte de los gastos de la jornada y se brinda ahora a publicar los resultados de la misma en su prestigiosa editorial.

MANUEL LUCAS DURÁN
Universidad de Alcalá

ÁLVARO DEL BLANCO GARCÍA
Instituto de Estudios Fiscales

PARTE PRIMERA

RESIDENCIA FISCAL

CAPÍTULO 1

CAMBIOS EN RELACIÓN CON LA RESIDENCIA FISCAL EN LA PRÓXIMA ACTUALIZACIÓN DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE (MCOCDE)

JOSÉ ALBERTO FERRERAS GUTIÉRREZ
Dirección General de Tributos

1. INTRODUCCIÓN

Durante el año 2017[1] tendrá lugar una nueva actualización del Modelo de Convenio de la OCDE[2] cuyo borrador ya ha sido hecho público. Dicha actualización tendrá como objetivo primordial incorporar al Modelo de Convenio los resultados de las distintas acciones BEPS que afectan a los Convenios para evitar la doble imposición. No obstante, también se van a incorporar algunas otras cuestiones que no derivan del Proyecto BEPS.

De los cambios previstos se va a hacer referencia a dos que tienen relación con el concepto de residencia fiscal en el ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición:

- la aclaración del criterio de la mora en relación con el conflicto de residencia de personas físicas; y
- la modificación de la regla de resolución del conflicto de residencia de personas distintas de las personas físicas.

2. EL CRITERIO DE LA MORA EN EL CONFLICTO DE RESIDENCIA

2.1. Antecedentes

El apartado 1 del artículo 4 del MCOCDE incorpora el concepto de residente a efectos del Convenio por remisión a la normativa interna de cada uno de los Estados Contratantes.

Para el supuesto en que una persona física tenga la consideración de residente a efectos de la normativa de los dos Estados Contratantes simultáneamente, el apartado 2 del artículo 4 del MCOCDE incorpora una serie de criterios a tener en cuenta de manera que dicha persona física únicamente tenga la condición de residente de uno de los Estados Contratantes.

2.2. Los criterios del conflicto de residencia de personas físicas

El apartado 2 del artículo 4 del MCOCDE señala una serie de criterios que se aplican correlativamente hasta que sea posible determinar a cuál de los dos Estados contratantes le corresponde la residencia fiscal.

---

1 La aprobación de la versión de 2017 del MCOCDE tuvo lugar en noviembre de 2017.

2 OCDE (2014): *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*.

Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes el primer criterio a tener en cuenta será si tuviera una vivienda permanente a su disposición en algún Estado. En caso afirmativo, dicha persona física será considerada residente solamente del Estado donde tenga la vivienda permanente a su disposición.

Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas. Este es el segundo criterio que se denomina centro de intereses vitales.

Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more. Este es el tercer criterio que puede aplicarse de no resolverse el conflicto por los anteriores y es respecto del cual se van a realizar aclaraciones en los Comentarios al artículo 4 del MCOCDE que se van a publicar en la actualización de 2017.

Si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional.

Finalmente, si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

2.3. El criterio de la mora antes de la actualización de 2017

De acuerdo con lo anterior el criterio de la mora se aplica a dos casos diferentes:

- cuando la persona física disponga de una vivienda permanente en ambos Estados contratantes y no sea posible determinar en cuál de ellos tiene el centro de sus intereses vitales; y
- cuando la persona física no disponga de una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes.

En el primer caso, es decir, cuando la persona física disponga de una vivienda permanente en ambos Estados, el hecho de que tenga un domicilio habitual en un Estado y no en otro aparece como la circunstancia que, en caso de duda en cuanto a la localización de su centro de intereses vitales, hará inclinar la balanza del lado del Estado donde permanezca con mayor frecuencia. A tal fin, deben considerarse, no sólo las estancias en la vivienda permanente del Estado de que se trate, sino también las efectuadas en cualquier otro lugar del mismo Estado.

Por otro lado, cuando una persona física no tiene una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes como, por ejemplo, en el caso de que la persona se desplace de un hotel a otro, han de considerarse igualmente todas las estancias en un Estado, sin que sea necesario determinar la razón de las mismas.

Sin embargo, los Comentarios al apartado 1 del artículo 4 del MCOCDE no precisan el período de tiempo al que debe extenderse la comparación. Lo que se señala en dichos Comentarios, concre-

tamente en el Comentario 19[3] es que ha de ser un período lo suficientemente dilatado como para que sea posible determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual así como la periodicidad de las estancias.

2.4. Controversia respecto al criterio de la mora

Existen dos posibles interpretaciones en relación con este criterio[4]. La primera de ellas se refiere a una mera comparación del número de días de presencia en cada Estado durante un período de tiempo, es decir, sería el resultado de analizar el Estado en el que el contribuyente permanece un mayor número de días.

La otra interpretación sería menos automática que una mera comparación del número de días de presencia y requiere analizar dónde vive el contribuyente de manera predominante.

El criterio de la mora *(habitual abode*) se introduce como consecuencia de una propuesta suiza presentada ante del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación Económica Europea en 1957. La propuesta era la siguiente:

> "Si el Estado en que una persona física es domiciliada no puede ser determinado por referencia al apartado 2, entonces el lugar en que tenga su residencia permanente (*continuing abode*) determinará su domicilio. A los efectos de esta disposición, una persona tiene su residencia permanente (*continuing abode*) en un Estado cuando se justifique la conclusión de que no tiene la intención de vivir en ese Estado meramente temporal."[5]

La segunda parte de la propuesta define el concepto de *continuing abode* (que posteriormente se modificó pasando a denominarse como *habitual abode*) exigiendo una intención de no vivir en ese Estado de manera temporal lo cual implica ir más allá de la mera presencia regular.

La versión francesa del MCOCDE *(séjourne de façon habituelle*) en su apartado 17 de los Comentarios al artículo 4 parece apoyar el criterio del cómputo del número de días. Sin embargo, dado que subapartado d) del apartado 2 del artículo 4 se refiere a la posibilidad de se disponga de residencia permanente (*habitual abode*) en ambos Estados o en ninguno de ellos, parece que se debe exigir algo más que un mero cómputo de días.

De todo lo anterior podrían existir diferentes aproximaciones en cuanto a la manera de resolver el conflicto de residencia atendiendo al criterio de la mora. Así, podría interpretarse que el número

---

[3] "In stipulating that in the two situations which it contemplates preference is given to the Contracting State where the individual has an habitual abode, subparagraph b) does not specify over what length of time the comparison must be made. The comparison must cover a sufficient length of time for it to be possible to determine whether the residence in each of the two States is habitual and to determine also the intervals at which the stays take place."

[4] MAISTO, G. (editor) (2010).

[5] "If the State in which an individual is domiciled cannot be determined by reference to paragraph 2, then the place in which he has his continuing abode shall be determinative of his domicile. Fort he purposes of this provision, a person has his continuing abode in the State in which he resides in such a manner as to warrant the conclusión that he does not intend to live in that State merely temporarily".

de días de presencia en un Estado debe exceder claramente el número de días en el otro Estado. Sin embargo, para ello se tendría que clarificar cuál es el período en el que dicho test debe ser aplicado ya que se puede tener en cuenta únicamente el período en el que se produce el conflicto o tener en cuenta un período más amplio.

2.5. Actualización del MCOCDE 2017

Los nuevos Comentarios 19 y 19.1 añaden claridad en relación con la controversia comentada previamente. De esta manera, la aplicación del criterio de la mora requiere la determinación del si la persona física vive habitualmente, en el sentido de vivir de estar presente de manera usual, en uno de los dos Estados y no en el otro durante el período considerado.

Los nuevos comentarios dejan claro que el test no se ve resuelto simplemente determinando en cuál de los dos Estados el contribuyente permanece un mayor número de días durante dicho período. Así, el concepto de la versión francesa *"séjoune de façon habituelle"* que se usa en la versión francesa del subapartado b), ofrece una mayor claridad en cuanto a que se debe tener en cuenta tanto la frecuencia como la duración y regularidad de las estancias establecidas como una rutina de la vida del contribuyente y que sean por tanto más que transitorias.

Se incluye un ejemplo que facilite la comprensión de este criterio: en un período de cinco años, una persona física posee una casa en los dos Estados pero los hechos y circunstancias no permiten la determinación del Estado en que el centro de intereses vitales está situado. Se considera la hipótesis de que dicha persona física trabaja en el Estado A donde vive habitualmente pero visita el Estado B durante dos días al mes así como se coge unas vacaciones de tres semanas una vez al año en las que permanece en el Estado B. Parece claro que en este supuesto la persona física tendrá la residencia permanente en el Estado A y no en el Estado B.

Por otro lado, si en el mismo período de cinco años, la persona física trabaja cortos períodos de tiempo en el Estado A donde regresa quince veces al año para estancias de dos semanas en cada ocasión pero permanece en el Estado B el resto del tiempo parece que en dicho supuesto la persona física tendrá residencia permanente en ambos Estados.

En cuanto al período de tiempo a considerar, aunque el subapartado b) del apartado 2 del artículo 4 no especifica la duración del período de tiempo sí que señala que debe abarcar un período suficientemente amplio que permita valorar la frecuencia, duración y regularidad de las estancias que son parte de la rutina establecida en la vida de la persona física. Es especialmente relevante que en el período elegido no hayan ocurrido cambios relevantes en la vida personal como puede ser una separación o un divorcio.

Por tanto, el período de tiempo a considerar no siempre se corresponderá con el período en el que se produce el conflicto de residencia, especialmente si se produce en período corto de tiempo.

El ejemplo incluido en el Comentario 19.1 al artículo 4 del MCOCDE se refiere al caso de una persona física residente del Estado C que se traslada a trabajar en distintos lugares del Estado D

durante un período de 190 días. Durante este período de 190 días se le considera residente en ambos Estados de acuerdo con las legislaciones internas respectivas. Dicha persona física había vivido en el Estado C durante muchos años antes de trasladarse al Estado D y permanece todo este período en el Estado D antes de regresar al Estado C de nuevo para permanecer en él. En este período de 190 días no dispone de vivienda permanente en ninguno de los dos Estados.

En el ejemplo anterior la utilización apropiada del criterio de la mora exige considerar un período de tiempo superior a 190 días para valorar la frecuencia, duración y regularidad de las estancias que son parte de la rutina establecida en la vida del contribuyente.

3. EL CONFLICTO DE RESIDENCIA EN PERSONAS JURÍDICAS

3.1. Estado de situación

El apartado 3 del artículo 4 del MCOCDE incorpora la regla de resolución del conflicto de residencia de personas no físicas. Así, cuando una persona que no sea una persona física sea residente de los dos Estados contratantes de acuerdo con lo dispuesto en la normativa interna de dichos Estados, este apartado 3 establece que dicha persona será residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

El comentario 24.1 al artículo 4 del MCOCDE incorpora desde 2008 una cláusula alternativa ya que algunos países consideran que el criterio casuístico es el idóneo para solventar estos conflictos:

> "Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona distinta de una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver, por medio de un acuerdo amistoso, el Estado contratante del que deba considerarse residente a dicha persona a los efectos del Convenio, teniendo en cuenta su sede de dirección efectiva, su lugar de constitución y de creación por otros procedimientos, así como cualquier otro factor pertinente. En ausencia de tal acuerdo, esa persona no podrá acogerse a las reducciones o exenciones previstas en el Convenio, salvo en la forma y medida que puedan acordar las autoridades competentes de los Estados contratantes."

3.2. Explicación de la cláusula alternativa

El motivo explicado en el MCOCDE para esta cláusula alternativa es que algunos países consideran que los casos de doble residencia de personas distintas de las personas físicas son bastante infrecuentes, debiendo analizarse de forma casuística. Por ello, algunos países consideran asimismo que este criterio casuístico es el idóneo para solventar las dificultades que pueda plantear la utilización de las tecnologías de la comunicación para determinar la sede de dirección efectiva de una sociedad. Estos países pueden dejar que sean las autoridades competentes quienes decidan sobre la cuestión de la residencia de tales personas, lo que puede hacerse utilizando la cláusula alternativa.

Las autoridades competentes que tengan que aplicar dicha disposición para determinar la residencia de una persona jurídica a los efectos del Convenio tendrán que tener en cuenta diversos factores, tales como dónde se celebran habitualmente las reuniones de su consejo de administración u órgano similar, desde donde realizan habitualmente sus funciones el consejero delgado y los altos ejecutivos, desde donde se realiza la alta gestión cotidiana, donde está situada su oficina central, qué legislación nacional rige su situación jurídica, donde está situada su oficina central, qué legislación nacional rige su situación jurídica, donde están archivados sus documentos contables y si la determinación de que la persona jurídica es residente de uno de los Estados contratantes pero no del otro, a los efectos del Convenio, pudiera implicar el riesgo de una utilización indebida de sus disposiciones.

Los países que consideren que no debería otorgarse a las autoridades competentes la facultad de resolver estos casos de doble residencia sin indicárseles los factores que deben considerar a tal efecto pueden completar la disposición incluyendo la mención a estos u otros factores que consideren pertinentes.

Asimismo, dado que la persona interesada será quien normalmente invoque la aplicación de la disposición a través del mecanismo previsto en el apartado 1 del artículo 25 (procedimiento amistoso), el plazo de presentación de la solicitud será de tres años desde la primera notificación efectuada a esa persona sobre la no adecuación de su imposición al Convenio por considerársele residente de ambos Estados contratantes. Dado que los factores sobre los que deba basarse la decisión no son inmutables en el tiempo, las autoridades competentes que lleguen a un acuerdo amistoso en virtud de dicha disposición deben dejar constancia del plazo cubierto por el mismo.

3.3. Motivos para el cambio

El motivo por el que se propone la modificación del criterio para resolver el conflicto de residencia es que el concepto de sede de dirección efectiva tiene diversas interpretaciones y las dificultades para alcanzar un consenso han causado que la OCDE haya desarrollado el concepto en los Comentarios al MCOCDE.

Por otro lado, la afirmación de que solo es posible un lugar de sede de dirección efectiva a la vez podría no ser cierta en la actualidad dado el nivel de las tecnologías de la comunicación. Además, también es posible que la sede de dirección efectiva no esté situada en ninguno de los Estados contratantes sino en un tercer Estado en el que el contribuyente no esté sujeto a impuestos por razón de domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio similar y, por tanto, el contribuyente no fuera considerado residente de ese tercer Estado.

Así, SANGHAVI[6] señala como ejemplo el supuesto de una sociedad constituida en Holanda cuya sede principal se encuentra en Italia pero cuya sede de dirección efectiva se encuentra en los EEUU. De acuerdo con el Convenio para evitar la doble imposición entre Italia y Holanda será considerado residente de ambos Estados pero el criterio de sede de dirección efectiva no resol-

[6] SANGHAVI, D. (2016).

vería el conflicto de doble residencia a los efectos del Convenio. El hecho de que la sede de dirección efectiva esté situada en EEUU no afectaría a este resultado ya que únicamente las dades constituidas en EEUU tributan por su renta mundial en dicho Estado de acuerdo con su normativa interna.

Es posible que la OCDE haya tenido en cuenta estas cuestiones en la propuesta incluida en los informes del Proyecto BEPS[7].

3.4. Propuesta incluida en el informe de las Acciones 2 y 6 del Proyecto BEPS

Los informes de las Acciones 2 y 6 del Proyecto BEPS señalan que cuando la cláusula alternativa fue debatida varios países consideraban que los supuestos de doble residencia de sociedades estaban vinculados con frecuencia a estrategias de elusión fiscal. Se llegó a la conclusión de que la mejor solución para resolver los casos de doble residencia de personas distintas de las personas físicas era hacerlo caso a caso. Por ese motivo se recomienda sustituir la regla de sede de dirección efectiva por la cláusula alternativa.

Como consecuencia de ese cambio el MCOCDE en su versión de 2017 incorpora dicho cambio así como algunos comentarios modificados respecto del mismo. En relación con la solicitud de aplicación de dicho apartado 3, el Comentario 24.2 al artículo 4 señala que la resolución del apartado 3 normalmente será solicitada por la persona interesada a través del mecanismo previsto en el apartado 1 del artículo 25 (procedimiento amistoso). Dicha solicitud puede realizarse desde el momento en el que sea posible que una persona pueda ser considerada residente de ambos Estados contratantes conforme al apartado 1 del artículo 4 del MCOCDE.

De acuerdo con el requisito de notificación del apartado 1 del artículo 25 del MCOCDE, debería realizarse en cualquier caso en el plazo de tres años desde que esa persona haya recibido la primera notificación de las medidas fiscales tomadas por uno o ambos Estados contratantes en las que se le deniega reducciones o exenciones debido a su condición de doble residente sin que las autoridades competentes hayan intentado previamente establecer un único Estado de la residencia conforme al apartado 3. Las autoridades competentes que reciben la solicitud para la determinación de la residencia de acuerdo con el apartado 3 deberían resolverla sin demora y comunicar su respuesta al contribuyente lo antes posible.

El último inciso de la nueva regla del apartado 3 para resolver el conflicto de personas distintas de las personas físicas establece que, a falta de una decisión por parte de las autoridades competentes, la persona que ostente la condición de doble residente no podrá acogerse a las reducciones o exenciones previstas en el Convenio, salvo en la forma y medida que puedan acordar las autoridades competentes.

Esto no impedirá que el contribuyente sea considerado residente de cada Estado contratante para fines distintos a la concesión de exenciones o reducciones. Esto significará, por ejemplo,

[7] OCDE (2015): Informe final Acción 6, OCDE.

que no se considerará cumplida la condición prevista en el subapartado b) del apartado 2 del artículo 15 respecto de un empleado de dicha persona que sea residente de cualquiera de los Estados contratantes y desarrolle su trabajo en el otro Estado. Del mismo modo, si la persona es una sociedad, tendrá la condición de residente de cada uno de los Estados a los efectos de aplicar el artículo 10 a los dividendos que pague.

No obstante, algunos Estados creen que es preferible abordar los supuestos de doble residencia con una norma basada en la sede de dirección efectiva como la prevista con carácter previo a la actualización. Estos Estados consideran que es posible interpretar esta norma de forma que se evite el abuso de la misma. Para los Estados que compartan este punto de vista y estén de acuerdo en cómo debería interpretarse el concepto de "sede de dirección efectiva" se mantiene la cláusula del MCOCDE en su versión anterior a 2017 como cláusula alternativa.

3.5. Análisis de la modificación

A pesar de las dificultades de aplicación del concepto de sede de dirección efectiva sí que resulta eficiente en un gran número de casos. Incluso cuando no actúa de manera automática, su aplicación es compatible con acudir a un procedimiento amistoso en los casos en que exista desacuerdo sobre el lugar de la sede de dirección efectiva.

En dicho supuesto, de no resolverse el conflicto por aplicación del criterio de sede de dirección efectiva, el contribuyente continuaría siendo residente de los dos Estados de acuerdo con el artículo 4. Así, las reglas de reparto de soberanía contenidas en el Convenio no podrían operar y por tanto podría resultar en una doble imposición no eliminada. No obstante, las autoridades competentes de los Estados Contratantes estarían obligadas a hacer lo posible por resolver el conflicto de acuerdo con la primera parte del apartado 3 del artículo 25 del MCOCDE (procedimiento amistoso):

> "3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso".

Por tanto, dado que el conflicto no resuelto podría suponer una dificultad para la aplicación del Convenio, SANGHAVI considera que quedaría incluido en este apartado y obligaría a los Estados a hacer lo posible por la resolución.

Sin embargo, esta conclusión parece forzada en la medida en que este apartado está previsto para dificultades en la interpretación de algún aspecto general del convenio y no planteado para un contribuyente particular. Además, en principio la obligación de resolver ya estaría cubierta por el apartado 1 del artículo 25 en caso de no llegar a una solución sobre el criterio de sede de dirección efectiva y este apartado 1, caso de tener cláusula de arbitraje, aseguraría una solución mientras que el apartado 3 suele quedar excluido del arbitraje.

Por ello, desde este punto de vista la sustitución de la regla de sede de dirección efectiva por el criterio casuístico del procedimiento amistoso para resolver las posibles ineficiencias podría ser innecesario.

El Modelo de Convenio de EEUU[8] (2016) ya contiene un criterio similar al propuesto por la OCDE ya que considera que una sociedad residente en los dos Estados contratantes no debería considerarse como residente de ninguno de ellos a efectos del Convenio sin hacer referencia al procedimiento amistoso. Parece, por tanto, que el Tesoro americano y la OCDE (aunque esta última adopta una posición algo más razonable) considera que una sociedad residente en dos Estados contratantes siempre es el resultado de una estrategia de planificación fiscal agresiva y que debe ser combatida evitando la eliminación de la doble imposición así como fomentando la incertidumbre y las cargas administrativas para estos supuestos.

Sin embargo, se debería tener en cuenta que hoy en día por el incremento de la movilidad global de las personas físicas no es difícil ser residentes en dos Estados a la vez de buena fe tanto para las propias personas físicas como para las sociedades de cuya dirección efectiva sean responsables.

En consecuencia, las propuestas del Modelo de Convenio de EEUU y de la OCDE combatirán las estrategias de planificación fiscal agresiva que utilicen sociedades residentes en dos Estados Contratantes pero pueden penalizar injustamente a los residentes en dos Estados Contratantes que lo sean de buena fe.

3.6. Fórmulas alternativas

El problema de la doble residencia surge al hacer recaer el concepto a efectos del convenio en el concepto de residencia fiscal de la normativa interna de cada uno de los Estados Contratantes.

Una opción para evitarlo podría ser considerar una definición autónoma a incluir en el Convenio como ya se hizo en los Modelos de la Liga de Naciones de México (1943) y Londres (1946) para definir el término domicilio fiscal. De esta forma se eliminaría el concepto de "sujeto a imposición" y se sustituiría por un punto de conexión. Así, por ejemplo, se podría considerar residente de un Estado Contratante a aquella persona distinta de una persona física que tuviera su sede de dirección efectiva en dicho Estado.

Se puede argumentar que el problema que surge con esta alternativa es que podría darse el caso de que en el Estado en que se considere residente a efectos del Convenio no lo sea a efectos internos y, por tanto, no esté sujeto a tributación por su renta mundial en ese Estado. Sin embargo, se puede analizar el caso siguiente:

Una sociedad constituida en Holanda y que tiene su sede principal en Italia pero en el que la sede de dirección efectiva está en EEUU. Dicha sociedad estará sujeta a imposición de acuerdo con

[8] Modelo de Convenio de EEUU para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta. US treasury. 2016.

la normativa interna en Holanda e Italia por razón del lugar de constitución y su sede principal respectivamente. Como únicamente las sociedades constituidas en EEUU están sujetas a imposición en dicho Estado por su renta mundial, dicha sociedad tributaría en EEUU exclusivamente por las rentas obtenidas en EEUU.

En dicho supuesto, considerando que existiese una definición autónoma de residencia en el Convenio atendiendo a la sede de dirección efectiva, dicha sociedad se consideraría residente a efectos tanto del Convenio entre Holanda y EEUU como del Convenio entre Italia y EEUU por lo que ambos Convenios serían aplicables. Por otro lado, la sociedad no se consideraría residente de ningún Estado Contratante a efectos del convenio entre Italia y Holanda y, por tanto, dicho Convenio no resultaría aplicable.

El artículo 7 del Convenio restringiría el derecho de Holanda de gravar los beneficios empresariales a menos que la sociedad opere mediante un establecimiento permanente en Holanda. Esta situación estaría en línea con la política por la que una sociedad no sería considerada residente de un Estado con el que tenga una conexión puramente formal.

Dado que la sede principal se encuentra en Italia, lo probable es que se dispusiera en ese caso de un establecimiento permanente en Italia y, por tanto, el Convenio entre Italia y EEUU permitiría gravar a Italia por las rentas atribuibles al establecimiento permanente. SANGHAVI considera que en este ejemplo incluso aunque EEUU no gravaría a la sociedad por su renta mundial, la mayor parte de la renta tendría relación con la sede de dirección efectiva y por tanto sería gravada por EEUU. Además, al ser residente de EEUU la sociedad tendría derecho a eliminar la doble imposición de acuerdo con el artículo 23 del Convenio.

De acuerdo con todo lo anterior, SANGHAVI[9] propone una definición autónoma pero con una regla para resolver los conflictos de residencia:

- Una persona distinta de una persona física será residente del Estado Contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva
- Cuando la sede de dirección efectiva no esté situada en un Estado Contratante, las autoridades competentes resolverán la cuestión de mutuo acuerdo
- Cuando no sea posible alcanzar el acuerdo, la renta gravada en cada Estado Contratante será determinada como si las actividades llevadas a cabo por dicha persona en cada Estado Contratante fuesen llevadas a cabo por personas independientes
- No obstante lo anterior, cuando la sede de dirección efectiva no está situada en uno de los Estados Contratantes, la persona no será considerada como residente de ninguno de ellos.

Con esta propuesta se observa que para los supuestos de buena fe en los que la sede de dirección efectiva estuviese dividida o cuando las autoridades competentes no alcanzasen un acuerdo respecto la doble residencia, la soberanía fiscal se distribuiría entre ambos Estados Contratantes de acuerdo con el principio de plena competencia.

---

9 SANGHAVI, D. (2016).

4. CONCLUSIÓN

La aclaración sobre la manera de aplicar el criterio de la mora aportará más luz sobre las dudas que existían a la hora de computar las estancias así como para determinar el período que se debería tener en cuenta.

Sin embargo, la nueva propuesta surgida de BEPS para resolver de manera casuística los conflictos de residencia deja sin resolver algunas cuestiones y opta por el camino más sencillo en lugar de intentar adoptar una propuesta más compleja pero que responda más a la realidad existente.

Bibliografía

Borrador del modelo de la Liga de Naciones (México 1943).

Borrador del modelo de la Liga de Naciones (Londres 1946).

OCDE (2015): Acción 6 Informe final 2015.

OCDE: *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.*

Modelo de Convenio para eliminar la doble imposición de EEUU.

MAISTO, G. (editor) (2010): *Residence of Individuals under Tax treaties and EC Law*, vol. 6 EC and International Tax law Series, IBFD, Amsterdam.

SANGHAVI, D. (2016): "La propuesta de la acción 6 del Proyecto BEPS para resolver el conflicto de residencia: un análisis crítico de los motivos y potenciales alternativas", 70 *Bulletin International Taxation* 9 (2016), Journals IBFD.

CAPÍTULO 2

RESIDENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS APUNTES DE FUTURO*

EDUARDO SANZ GADEA
Inspector Jefe de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes
Agencia Estatal de Administración Tributaria

La presente ponencia da cuenta de la incidencia del proyecto BEPS sobre el sistema de tributación internacional de los beneficios, desde la perspectiva de la residencia fiscal, en cuanto punto de conexión de las actividades económicas con un determinado territorio, esboza una valoración de los efectos que cabe esperar del mismo y, en coherencia con la vocación de futuro que proyecta el lema del seminario, formula una propuesta fiscal, consistente en un impuesto sobre la entidad dominante, cuya finalidad no sería tanto la recaudación cuanto lograr el buen funcionamiento del vigente sistema de tributación internacional sobre los beneficios.

1. FUNCIONES DE LA RESIDENCIA EN LA ACTUAL ARQUITECTURA DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL SOBRE LOS BENEFICIOS

1.1. En el Impuesto sobre Sociedades

La obligación de contribuir por el Impuesto sobre Sociedades está condicionada a la concurrencia de la residencia. Son residentes en territorio español las entidades constituidas de acuerdo con las leyes españolas, las que tengan su domicilio en territorio español y aquellas que tengan su sede de dirección efectiva en dicho territorio por cuanto en el mismo radique *la dirección y control del conjunto de sus actividades*, de manera tal que el legislador español combina criterios formales y sustanciales para definir la residencia de las personas jurídicas.

Mas la residencia, y su reverso, la no residencia, juega otras funciones en el Impuesto sobre Sociedades, señaladamente en el campo de la consolidación fiscal, habida cuenta de que el perímetro de consolidación se construye sobre la base de la residencia y del establecimiento permanente, y también en el campo de las fusiones y operaciones asimiladas, por cuanto el diferimiento en el gravamen de las plusvalías propio de este régimen está condicionado a la persistencia de los derechos de imposición sobre las mismas, y esos derechos se vinculan a la residencia o al establecimiento permanente.

---

* El presente escrito recoge la intervención de su autor en el seminario celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales el día 6 de Octubre de 2016, concerniente al futuro de la noción de residencia fiscal. Con posterioridad al mismo, se han producido algunas novedades que afectan al tema, como es el caso de las dos propuestas de directiva concernientes al sistema CCCTB, esto es, la relativa a la base imponible común del Impuesto sobre Sociedades, y la reguladora de la tributación sobre base imponible consolidada. El presente escrito no aborda las incidencias que pudieran derivarse de las mismas. Con todo, sí procede señalar que su contenido y propósito no se ve afectado por tales desarrollos normativos.

1.2. En el Impuesto sobre la Renta de los No residentes

La obligación de contribuir en el IRNR se fundamenta en la obtención de rentas en territorio español por personas o entidades no residentes en el mismo. La residencia, por tanto, es un elemento determinante de la obligación de contribuir por este impuesto, si bien en sentido negativo. También en sentido positivo, pues la residencia en territorio español del pagador de la renta es un punto de conexión privilegiado de la misma con el territorio español.

Por otra parte, ciertas exenciones están basadas en la residencia en algún Estado miembro de la Unión Europea. Así acontece, entre otros supuestos, respecto de la exención de dividendos percibidos por las entidades matrices europeas de sus filiales residentes en territorio español, la exención de cánones pagados a entidades del grupo residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea o, en fin, la exención de intereses pagados a personas o entidades residentes en algún Estado miembro de la UE.

1.3. En los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición

El acceso a los beneficios de los convenios se reserva, de acuerdo con el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE), a las personas que estén sujetas a imposición por razón de *domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga*, pero no cuando solamente tributen por rentas de fuente local.

En caso de conflicto de doble residencia dirime, de acuerdo con el artículo 4.3 MCOCDE, la *sede de dirección efectiva.* Entendiéndose por tal, de acuerdo con los comentarios al artículo 4.3 del Modelo de Convenio, *el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad,* debiendo considerarse *todos los hechos y circunstancias pertinentes.*

2. FUNCIONES DE LA RESIDENCIA EN EL PROYECTO BEPS

Según la Nota Explicativa del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base imponible y el Traslado de Beneficios (Proyecto BEPS), *mediante la adopción del paquete BEPS* los países partícipes *sentarán las bases de un sistema moderno de fiscalidad internacional conforme al cual los beneficios serán gravados allá donde tiene lugar la actividad económica y la creación de valor.*

Esa declaración, perfectamente precisa en lo que afecta al objetivo del Proyecto BEPS, es notablemente exagerada en la apelación a las bases de la modernidad, por cuanto apunta hacia una radical modificación del sistema de la tributación internacional sobre los beneficios, siendo así que los frutos del Proyecto BEPS no han implicado tal. En efecto, los dos pilares básicos del vigente sistema de tributación internacional sobre los beneficios, esto es, el principio empresa separada y el principio de libre concurrencia, no han sido puestos en cuestión.

2.1. Los puntos de conexión de los beneficios de las empresas con las jurisdicciones fiscales

Así, los beneficios de una entidad tributarán exclusivamente ante la jurisdicción fiscal en cuyo territorio residan, a no ser que realice actividades económicas en el territorio de otra jurisdicción por medio de establecimiento permanente, en cuyo caso tributarán también ante esa jurisdicción por la porción de aquellos imputable al establecimiento permanente (art. 7 MCOCDE).

Además, cuando se hubieren realizado operaciones de carácter vinculado, el beneficio efectivamente obtenido podrá ser corregido para reconducirlo al que se hubiera realizado entre partes independientes (art. 9 MCOCDE).

Véase, por tanto, que el lugar de la residencia es el elemento clave de la relación entre las actividades económicas, con la consecuente creación de valor y obtención del beneficio, y la jurisdicción fiscal competente para recaudar el correspondiente impuesto sobre los beneficios. Se puede afirmar que, excepto por lo que se refiere a la existencia de un establecimiento permanente, el lugar de la residencia fiscal determina el territorio en el que se realiza la actividad económica, se crea el valor, se obtienen los beneficios y, consecuentemente, identifica a la jurisdicción fiscal legitimada para gravarlos.

Pese a la importancia de la residencia en orden a determinar la jurisdicción fiscal competente para gravar los beneficios de las empresas, el Proyecto BEPS tan solo se ha ocupado tangencialmente de la misma, como más adelante se verá.

Por el contrario, el Proyecto BEPS ha reforzado el reconocimiento de la existencia de un establecimiento permanente, señalando un conjunto de modificaciones a realizar en el artículo 5 MC, concerniente a la definición de establecimiento permanente, y en los comentarios correspondientes, con la finalidad de hacer frente a las estrategias empleadas para esquivar el nexo fiscal, mediante el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionistas y estrategias similares, la utilización impropia de las excepciones, la fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas y, en fin, el fraccionamiento de contratos (Acción 7), si bien todo ello no ha implicado un cambio sustancial respecto de la situación previa.

En fin, el Proyecto BEPS ha persistido en la idoneidad del principio de libre concurrencia para hacer frente a los desplazamientos artificiosos de beneficios en el seno de grupos de empresas, y ha fortalecido su aplicación práctica mediante la introducción de un conjunto de modificaciones en las Directrices sobre Precios de Transferencia, en particular, las concernientes al análisis, sustentado en criterios sustanciales, de la asunción de riesgos y funciones (Acciones 8-10).

Se sigue de todo ello que el Proyecto BEPS no ha puesto en pié un nuevo y moderno sistema de tributación internacional sobre los beneficios sino que ha fortalecido el tradicional, por cuanto, en síntesis:

- No ha puesto en cuestión el principio de empresa separada.
- Ha proclamado la idoneidad del principio de libre concurrencia.
- Ha respetado la residencia y el lugar fijo de negocios como puntos de conexión.

2.2. Las menciones del Proyecto BEPS a la residencia fiscal

Como se ha indicado, las menciones del Proyecto BEPS a la residencia fiscal no han sido relevantes, quedando reducidas, básicamente, y sin perjuicio de su consideración como elemento de soporte en otros campos, tales como la transparencia fiscal internacional o las asimetrías híbridas, a las siguientes:

- La sustitución de la regla dirimente de la sede de dirección efectiva por un acuerdo entre las jurisdicciones fiscales concernidas.
- La advertencia respecto de la atracción de la residencia fiscal de las sociedades filiales a la jurisdicción fiscal de la sociedad matriz.
- La declaración de compatibilidad de la denominada tributación de salida con los convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

2.2.1. *La sustitución de la regla dirimente de la sede de dirección efectiva por un acuerdo entre las jurisdicciones fiscales concernidas*

En el informe final de la Acción 6 se indica que los casos de doble residencia pueden envolver una elusión fiscal y que, por ello, lo más idóneo es que las autoridades fiscales competentes resuelvan caso por caso, por medio de un *acuerdo amistoso*, teniendo en cuenta la *sede de dirección efectiva*, el *lugar de constitución o creación* y cualquier otro factor pertinente, a cuyo efecto se propone una nueva redacción del artículo 4.3 MCOCDE.

Los comentarios concernientes a la nueva redacción, sugieren que las autoridades competentes atiendan a un conjunto de factores, como el lugar *donde se celebran habitualmente las reuniones del consejo de administración u órgano similar de la persona, desde donde realizan habitualmente sus funciones el consejero delegado y los altos ejecutivos, desde donde se realiza la alta gestión cotidiana, donde está situada su oficina central, que legislación nacional rige su situación jurídica, donde están archivados sus documentos contables, y si la determinación de que la persona jurídica es residente de uno de los Estados pero no del otro, a los efectos del Convenio, pudiera implicar el riesgo de una utilización indebida de sus disposiciones…*

De esta manera, la regla puramente objetiva de la sede de dirección efectiva, queda sustituida por lo que resulte de un procedimiento amistoso, orientado en la forma expuesta.

En su conjunto, los factores de referencia tienen un contenido material, antes que formal y, también en su conjunto, apuntan más *a la sede principal de dirección o control* que a la *sede de dirección efectiva*, conceptos ambos que, aunque próximos, son distintos a tenor de los comentarios que acompañarán al nuevo precepto del MCOCDE, cuya incorporación propone la Acción 6 del Proyecto BEPS, *relativo al acceso a los beneficios del convenio.* En efecto, el primero se refiere al *lugar donde la persona o personas con mayor rango (por ejemplo el consejo de administración) toman las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para el negocio de la sociedad,* en tanto que el segundo lo hace *al lugar donde se ejercen las responsabilidades del día a día para la dirección de la sociedad (y sus filiales).*

La sede de dirección efectiva queda así relegada, pero solamente en calidad de regla dirimente en el caso de doble residencia. Por tanto, continuará siendo válida como criterio definidor de la residencia, a los efectos de la determinación de la condición de residente, en el sentido del artículo 4.1 MCOCDE.

2.2.2. *La advertencia respecto de la atracción de la residencia fiscal de las sociedades filiales a la jurisdicción fiscal de la sociedad matriz*

La nueva redacción que se propone respecto de los comentarios al artículo 1 MCOCDE, advierte, entre otros aspectos, que puede rechazarse la pretensión de acogerse a los beneficios del convenio a determinadas sociedades *filiales, en concreto aquellas constituidas en paraísos fiscales o que se benefician de regímenes preferenciales perniciosos,...cuando un cuidadoso estudio de los hechos y circunstancias del caso demuestre que la sede de dirección efectiva de la filial no se encuentra en su supuesto Estado de residencia, sino en el Estado de residencia de la sociedad matriz con el fin de hacerla residente de este último Estado a los efectos de la legislación interna...*

La esencia de este párrafo no es tanto negar los beneficios del convenio correspondiente, cuanto recordar la potencialidad del criterio de la sede de dirección efectiva para rechazar las residencias oportunistas. Si la entidad filial tiene su sede de dirección efectiva en la jurisdicción fiscal de la entidad matriz, deberá tributar a la misma.

En orden a la determinación de la sede dirección efectiva, el régimen fiscal de la entidad filial es irrelevante, por más que el texto propuesto pueda incitar a la confusión. Lo relevante es la concurrencia de los hechos determinantes de la sede de dirección efectiva, no la fiscalidad privilegiada, por más que esta última haya podido ser el acicate para la constitución de la entidad filial.

Aunque no se trata de un criterio nuevo, lo cierto es que las administraciones fiscales probablemente hallarán en los nuevos comentarios un respaldo en sus actuaciones de investigación de la residencia fiscal.

2.2.3. *La declaración de compatibilidad de la tributación de salida con los convenios bilaterales para evitar la doble imposición*

En el informe final de la Acción 6 se aborda la tributación de salida desde la perspectiva de su compatibilidad con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, antes que como un instrumento para morigerar el cambio de residencia fiscal por razones fiscales, concluyendo que *en la medida en que la obligación tributaria surja cuando una persona es todavía residente en un Estado y éste aplique el impuesto sin extender su alcance a rentas posteriores al cese de residencia, ninguna disposición del convenio, en particular los artículos 13 y 18, impedirá la aplicación de ese tipo de obligaciones tributarias...*

Es claro, sin embargo, que la tributación de salida encierra un riesgo de doble imposición, en la medida en que el Estado de llegada pretenda gravar la renta derivada de la transmisión de activos que ya existían en el patrimonio de la entidad en el momento de realizar el cambio de resi-

dencia fiscal, para cuya resolución se propone el marco del procedimiento amistoso, en orden a lograr que cada Estado conceda *la desgravación del impuesto exigido por el otro Estado sobre aquella parte de la renta acumulada mientras la persona era residente de ese otro Estado.*

2.3. Las sociedades instrumentales en el Proyecto BEPS

El Proyecto BEPS trata de alinear el lugar de la realización de la actividad económica y de la consecuente creación de valor y generación de beneficios con la jurisdicción fiscal competente para gravar tales beneficios, lo que implica combatir el desplazamiento artificioso de beneficios. Este desplazamiento, habitualmente, requiere el concurso de sociedades puramente instrumentales, que cumplen diversas funciones, las cuales, básicamente, pueden resumirse en dos, a saber, registrar y acumular un beneficio ganado por otra u otras entidades del grupo y conducir ese beneficio hacia determinado destino, sin costes fiscales.

Bien se comprende que este tipo de sociedades disponen de unos medios humanos y materiales entecos, acordes con la función espuria a la que se consagran, y que sus órganos de dirección y administración son poco más que puras marionetas.

En este sentido, un test de residencia basado en criterios materiales podría contribuir a sanear la red de las sociedades con finalidad instrumental. El Proyecto BEPS no ha hecho hincapié en este test, más allá de la advertencia anteriormente mencionada respecto de las entidades filiales.

El Proyecto BEPS ha combatido la utilización de las sociedades instrumentales por dos vías. Por una parte, ha endurecido las condiciones de acceso a los beneficios de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, enriqueciendo la panoplia de normas que tratan de poner un dique al denominado mercadeo de convenios y, en fin, disipando las dudas que pudieran existir respecto de la aplicación de las normas antiabuso de carácter interno cuando media un convenio bilateral para eliminar la doble imposición (Acción 6), y por otra, recomendando la introducción en las legislaciones internas de normas sobre transparencia fiscal internacional (Acción 3).

Ahora bien, si determinadas legislaciones nacionales construyen la residencia fiscal exclusivamente sobre criterios formales, como puede ser la ley que rige la constitución, o el domicilio social si el mismo no se vincula a elementos materiales, parece claro que están facilitando la ubicación de sociedades puramente instrumentales a las que desviar rentas realmente ganadas por otras entidades del grupo, ya sea mediante precios de transferencia, pago de cánones, intereses y otras rentas o, en fin, mediante la imputación artificiosa de operaciones. En este sentido, una recomendación de construcción de la residencia fiscal mediante criterios materiales hubiera ayudado a sanear el sistema de tributación internacional sobre los beneficios.

El criterio material por excelencia es la sede de dirección efectiva, la cual ha venido siendo definida, a efectos de aplicar el artículo 4.3 MCOCDE, como *el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad.*

3. LA RESIDENCIA EN LA PROPUESTA PARA UNA BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA EUROPEA

Como se ha expuesto anteriormente, la residencia es un elemento esencial en la configuración del vigente sistema de tributación internacional sobre los beneficios. Frente a ese sistema, surge otro, ya experimentado en relación con los impuestos estatales sobre los beneficios de los Estados Unidos de América del Norte y de Canadá, fundamentado en la distribución del beneficio del grupo de empresas, esto es, del beneficio consolidado, entre las distintas entidades y establecimientos permanentes que en aquel se integran, mediante una fórmula de reparto predeterminada, en la medida en que tal beneficio responda a operaciones ejecutadas en común por aquellas entidades.

En 2011, la Comisión de la Unión Europea propuso la implantación del referido sistema, a cuyo efecto presentó una propuesta de directiva del Consejo*, relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades.* En esta propuesta, la residencia, junto al establecimiento permanente juega, de una parte, el papel de definir el perímetro del grupo de empresas, y de otra, el de especificar los derechos de imposición de las distintas jurisdicciones fiscales europeas concernidas.

En este sentido, el artículo 6 de dicha propuesta estableció como criterios para fijar la residencia, *el domicilio social, lugar de constitución o lugar de administración efectiva,* prevaleciendo este último en caso de conflicto[10].

Por tanto, la residencia, así como la definición de establecimiento permanente, contenida en el artículo 5 de la referida propuesta, son elementos básicos del sistema de base imponible común consolidada europea.

La residencia o el establecimiento permanente vinculan la actividad económica a una determinada jurisdicción fiscal, la cual será la competente para gravar el correspondiente beneficio, al modo en como acontece en el sistema que deriva del MCOCDE. La diferencia estriba en que el importe del beneficio no se mide a través del registro contable de las operaciones realizadas sino mediante una fórmula de reparto predeterminada, en donde intervienen los factores ventas, activos, número de empleados, y remuneración del factor trabajo. Pero de ahí no se sigue que la competencia para gravar se otorgue a la jurisdicción fiscal en la que se realizan las ventas, o en la que se ubican los activos o en la que se hallen los empleados, pues dicha competencia se atribuye, exclusivamente, a la jurisdicción fiscal de la residencia o del establecimiento permanente, eso sí, modulada cuantitativamente por el valor de las magnitudes mencionadas imputables a la entidad jurídica o al establecimiento permanente.

Por el contrario, el principio de libre concurrencia pasa a tener un papel más discreto o residual, pues la consolidación frustra, por sí sola, los desplazamientos artificiosos de beneficios entre sociedades del grupo de empresas basados en la distorsión de dicho principio o, por mejor decir,

[10] En términos similares se pronuncia el artículo 4 de la nueva propuesta de directiva relativa a la base imponible común consolidada.

los hace fiscalmente irrelevantes, en la medida en que el beneficio del grupo o beneficio consolidado no se ve afectado por tal distorsión. No obstante, habida cuenta de que el perímetro del grupo de empresas es exclusivamente europeo, el principio de libre concurrencia continuará aplicándose plenamente respecto de las operaciones vinculadas extraeuropeas.

Por tanto, en un hipotético contexto de implantación mundial del sistema de base imponible consolidada distribuida mediante fórmula de reparto predeterminada, toda la arquitectura normativa en la que se resuelve el principio de libre competencia, con sus extremas dificultades de aplicación, y sus inciertos resultados, devendría prescindible. No es un mérito menor.

Inversamente, las normas sobre la residencia de las entidades jurídicas y las concernientes a la definición del establecimiento permanente, continuarían siendo necesarias.

4. SISTEMAS QUE PRESCINDEN DE LA RESIDENCIA

El Proyecto BEPS tiene como finalidad que los beneficios tributen ante la jurisdicción fiscal en la que se realiza la actividad económica. En el sistema de tributación internacional de los beneficios actualmente vigente, la residencia o el establecimiento permanente definen el lugar donde se realiza la actividad económica y, por ende, la jurisdicción fiscal competente para gravar. A su vez, el criterio más utilizado para concretar el lugar de la residencia es la sede de dirección efectiva, en el sentido antes expuesto. Por tanto, es el lugar donde se adoptan las decisiones de dirección de la empresa el que determina el lugar donde se realizan las actividades económicas y la competencia para gravar el beneficio derivado de las mismas.

Ahora bien, la realidad enseña que la actividad económica, en cuanto actividad humana que tiene por objeto producir bienes y servicios para el mercado, se descompone en un abanico de operaciones las cuales, a su vez, pueden dispersarse por una pluralidad de territorios y, por ende, de jurisdicciones fiscales.

Sobre la base de esa realidad, algunos autores han formulado propuestas alternativas para designar la jurisdicción fiscal competente para gravar los beneficios:

- Territorio donde se realizan las ventas[11] por cuanto son las ventas las que determinan la obtención del beneficio.
- Territorio donde se realizan las operaciones que dan lugar a los costes de producción, respecto del beneficio rutinario, y el exceso de beneficio sería gravado a nivel comunitario[12].
- Territorio donde es posible identificar el nexo económico más fuerte tomando en consideración, entre otros factores, los activos y los empleados[13].

---

[11] DEVEREUX, M. y DE LA FERIA, R. (2014).

[12] BELLINGWOUT, J. W. (2015).

[13] Alternativa recogida en el documento para opinión y debate de la OCDE *The Impact of the communications revolution on the aplication of place of effective management as a tie breaker rule*.

El Proyecto BEPS no ha debatido las propuestas precedentes. La adopción de alguna de ellas, en particular la del territorio en el que se realizan las ventas, sí hubiera supuesto una modificación radical del vigente sistema internacional de tributación sobre los beneficios.

Más allá de que los aspectos técnicos y de aplicación de las referidas propuestas puedan ofrecer incertidumbres y dificultades, lo cierto es que su instauración hubiera supuesto una redistribución de los ingresos fiscales entre las distintas jurisdicciones fiscales realmente importante. Hubiera supuesto el tránsito de los derechos de imposición desde las jurisdicciones fiscales en donde se toman las decisiones empresariales cruciales o de gestión y dirección más importantes, a aquellas otras en las que se realizan las ventas, se ubican los activos o se emplea la mano de obra.

Seguramente, este cambio drástico no hubiera sido aceptable para los países donde tienen su sede las entidades dominantes de los principales grupos multinacionales. Por tanto, ni tan siquiera a título de debate ha entrado en la agenda del Proyecto BEPS.

5. VALORACIÓN DEL PROYECTO BEPS

5.1. Efectividad del Proyecto BEPS

Es difícil evaluar la efectividad del Proyecto BEPS y su congruencia con ciertos principios de la imposición. Varias son las razones:

– En su conjunto, las medidas propuestas forman un sólido repertorio de instrumentos a disposición de las administraciones fiscales en orden a frustrar los desplazamientos artificiosos de beneficios, de manera tal que su correcta aplicación debiera dar los frutos apetecidos. Sin embargo, es previsible que no todos los países adopten la totalidad de las medidas, considerando que el compromiso político versa exclusivamente sobre las que han sido consideradas como estándares mínimos, ya sean nuevos o preexistentes remodelados. Así, medidas tan significativas como la limitación a la deducción de intereses, las asimetrías híbridas, y la transparencia fiscal internacional, podrán no ser implementadas. Ahora bien, la efectividad de dichas medidas depende, en gran parte, de su aplicación simultánea por las diversas jurisdicciones fiscales.

– La piedra angular para evitar los desplazamientos artificiosos de beneficios es la rigurosa aplicación del principio de libre competencia. En efecto, tras todo desplazamiento artificioso de beneficios entre entidades del mismo grupo de empresas late una deficiente aplicación de dicho principio, entendido en su sentido más amplio posible, esto es, no constreñido exclusivamente al mandato de la valoración por el valor normal de mercado, sino comprendiendo también la evaluación de la congruencia de las operaciones vinculadas con las que se hubieran realizado entre partes independientes. Ahora bien, el ejercicio de aplicación del principio de libre competencia está plagado de dificultades, pues las operaciones vinculadas son, a menudo, complejas, máxime cuando en las mismas, explícita o implícitamente, están presentes activos intangibles.

– Aun cuando los regímenes preferenciales pudieran ser eficazmente rechazados o desmantelados, y los regímenes fiscales preferenciales admisibles construidos bajo el criterio de la doctrina del nexo, de forma tal que no fueran aliciente para el desplazamiento artificioso de los beneficios, la competencia fiscal mediante la disminución radical del tipo de gravamen quedaría en pié.

5.2. Distorsiones provocadas por el Proyecto BEPS

Por otra parte, el Proyecto BEPS puede provocar algunos efectos indeseados:

– Algunas de las medidas propuestas, como la limitación a la deducción de intereses, además de no ser totalmente eficaces para evitar el desplazamiento artificioso de beneficios, son contrarias al modelo tradicional de tributación sobre los beneficios, que busca la capacidad económica en el principio del neto, al tiempo que incuban un supuesto de doble imposición cuya superación no está contemplada por los actuales convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

– Las medidas relativas a la limitación de beneficios de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, así como las normas para evitar el mal uso de los mismos, aun cuando pueden morigerar el desplazamiento artificioso de beneficios, no están dirigidas primordialmente a tal objeto, al tiempo que pueden motivar excesos de imposición.

5.3. Lagunas del Proyecto BEPS

El Proyecto BEPS no ha entrado en algunos campos propicios al desplazamiento artificioso de beneficios:

– Los instrumentos financieros derivados, concertados en mercados organizados por diferentes entidades del grupo de empresas tomando posiciones contrapuestas, ofrecen un cauce amplio para los desplazamientos aleatorios de beneficios, de muy difícil control para las administraciones fiscales.

– La comunicación arbitraria de pérdidas entre las entidades del grupo de empresas, o la imputación igualmente arbitraria de pérdidas derivadas de la transmisión de la participación sobre entidades del grupo, también pueden ser cauces de desplazamiento artificioso de beneficios.

6. LOS DESAFÍOS Y LAS TENSIONES DEL VIGENTE SISTEMA DE TRIBUTACIÓN SOBRE LOS BENEFICIOS

El balance del proyecto BEPS es, sin duda, positivo, pero de ahí a pregonar que abre la puerta a una nueva era de la fiscalidad internacional superadora de las deficiencias del vigente sistema de tributación internacional sobre los beneficios hay un trecho muy grande. Los desafíos a los que se enfrenta ese sistema no han sido conjurados por los frutos del proyecto BEPS. Estos desafíos son de índole política y técnica.

De índole política:

– La crítica a los fundamentos de equidad del propio sistema. En efecto, el actual sistema de tributación internacional sobre los beneficios es generoso con las jurisdicciones fiscales en las que se ubica la residencia de las entidades jurídicas o se ubican los establecimientos permanentes, pero cicatero con las jurisdicciones fiscales en las que se realizan las ventas o se adquieren los aprovisionamientos. A grandes rasgos, beneficia a los países exportadores de capitales.

– La caída de las retenciones sobre los intereses y los cánones va en la misma línea. Sin embargo, es sobradamente conocido que el repliegue de las retenciones ha facilitado las operaciones de desplazamiento artificioso de los beneficios. Véase, por ejemplo, el conflicto de los gastos financieros en nuestro país, totalmente impensable en presencia de retenciones sobre los intereses.

De índole técnica:

– La dificultad de hacer operativo un elemento esencial de su funcionamiento, esto es, el principio de libre concurrencia, ante la práctica ausencia de comparables, excepto en sectores muy específicos, como pueden ser el financiero o el de comercio con materias primas.

– La dificultad de concretar los supuestos de hecho determinantes de la existencia de un lugar fijo de negocios constitutivo de un establecimiento permanente.

Añádase a ello que el referido sistema provoca dos tensiones:

– Entre los grupos multinacionales y las jurisdicciones fiscales.

– Entre las jurisdicciones fiscales, ávidas de ingresos fiscales, lo que provoca doble imposición, o ávidas de atraer inversiones, actividades u operaciones intragrupo, lo que provoca supuestos de no imposición.

7. UNA PROPUESTA FISCAL PARA ALIVIAR DESAFÍOS Y TENSIONES

La técnica tributaria ofrece un remedio que alivia las tensiones y morigera ciertos desafíos. Este remedio consistiría en un impuesto sobre el beneficio consolidado a cargo de la entidad dominante, respecto del que los impuestos sobre los beneficios satisfechos por las entidades dependientes y por la propia dominante, tendrían la consideración de créditos de impuesto.

En tal caso, el sistema de tributación internacional sobre los beneficios quedaría configurado de la siguiente manera:

– Las entidades dependientes y los establecimientos permanentes tributarían sobre sus respectivos resultados, según el sistema actualmente establecido, ante sus respectivas jurisdicciones fiscales, de acuerdo con su residencia o ubicación. Los impuestos sobre los beneficios pagados ante cada jurisdicción fiscal tendrían la consideración de créditos fisca-

les a favor de la entidad dominante, aplicables contra la deuda del impuesto sobre el beneficio consolidado, mediante el método de imputación ordinaria.

– La entidad dominante tributaría sobre su resultado, según el sistema actualmente establecido, ante su jurisdicción fiscal, de acuerdo con su residencia. El impuesto sobre los beneficios pagado tendría la consideración de crédito fiscal, en los mismos términos que los relativos a las entidades dependientes.

– La entidad dominante estaría sujeta, además, a un impuesto sobre los beneficios consolidados. La deuda tributaria resultante se minoraría en el importe de los créditos fiscales mencionados, sin derecho a devolución.

El tipo de gravamen de ese impuesto debería ser igual o inferior al que corresponde a la tributación individual de la entidad dominante. Una pauta aceptable sería fijarlo según los criterios propios de las normas sobre transparencia fiscal internacional (en España 25%/0.75).

La recaudación que cabría esperar de este impuesto depende de la tributación efectiva de las entidades que conforman el grupo de empresas. Bajo la hipótesis de una convergencia de las normas de determinación de la base imponible y de los tipos de gravamen, la recaudación tendería a ser nula. Inversamente crecería en presencia de bases imponibles trufadas de ventajas fiscales o tipos de gravamen anormalmente bajos. También crecería en presencia de desviaciones artificiosas de beneficios por motivos fiscales.

Un sistema de tributación así construido aliviaría, cuando no resolvería, buena parte de los problemas a los que se ha enfrentado el proyecto BEPS, por cuanto frustraría las ventajas fiscales derivadas del desplazamiento artificial de los beneficios, debido al impacto de la tributación de la entidad dominante sobre el resultado consolidado. En efecto, el resultado consolidado neutraliza, por su propia esencia, los efectos de los desplazamientos artificiosos de los beneficios.

Y lo haría sin alterar los principios del sistema vigente. En efecto, el punto de conexión de la actividad económica, y por ende del beneficio, con el territorio de la jurisdicción fiscal continuaría siendo la residencia y el establecimiento permanente, y el principio de libre competencia sería aplicable en relación con las operaciones de carácter vinculado.

La ventaja del sistema que se propone, respecto del actualmente vigente, consiste en que el principio de libre competencia se aplicaría en un contexto libre de tensiones, por cuanto la realización de operaciones entre empresas asociadas por valor distinto al de mercado no produciría disminución alguna en el importe de la carga tributaria total del grupo imputable a la imposición sobre los beneficios. Lo propio cabe decir de la determinación de la existencia de un establecimiento permanente y de los resultados al mismo imputables.

En este escenario, las entidades que integran el grupo serían las primeras interesadas en llevar una política consistente y trasparente de precios de transferencia así como de reconocimiento de la existencia de un establecimiento permanente. Al mismo tiempo, es de esperar que las distintas administraciones fiscales puedan realizar el control de los precios de trans-

ferencia con mayor facilidad y, sobretodo, en la confianza de que no se tropezarán con maniobras de desplazamiento artificioso de los beneficios por motivos fiscales.

Un sistema así concebido estimularía la desaparición de los regímenes fiscales preferenciales, pues su aprovechamiento no menguaría la carga fiscal total del grupo y, por la misma razón, desalentaría la competición fiscal mediante disminuciones agresivas del tipo de gravamen.

También estimularía la distribución equilibrada de los gastos financieros satisfechos a terceros entre las distintas entidades que forman el grupo, haría ineficaces las asimetrías híbridas y, en fin, la colocación de activos financieros e intangibles en entidades sujetas a un régimen fiscal preferencial.

El efecto práctico del sistema que se propone sería, idealmente, exactamente igual al que se derivaría del actualmente vigente, reforzado con las medidas del proyecto BEPS, depurado del impacto del desplazamiento artificioso de los beneficios. Ahora bien, en lugar de alcanzarse ese efecto por el camino tortuoso de las normas antiabuso que propone el proyecto BEPS, lo hace mediante un expediente único, y mucho más eficaz, a saber, la consolidación. Un expediente, por otra parte, bien conocido por las administraciones fiscales de los países de la OCDE y el G/20, pues buena parte de ellos autorizan la consolidación fiscal, al menos con perímetro nacional. Ahora bien, la técnica de la consolidación es inmune a las fronteras, excepto por lo que se refiere a la conversión en la divisa funcional. Por otra parte, las normas contables vigentes en los referidos países obligan a la presentación de cuentas consolidadas, las cuales, precisamente, muestran la verdadera situación patrimonial financiera y de resultados del grupo y, por ende, son las más adecuadas para fundamentar la imposición sobre el beneficio.

El buen funcionamiento del sistema esbozado podría ser frustrado confiriendo la condición de sociedad dominante a una entidad puramente instrumental constituida en el territorio de una jurisdicción fiscal permisiva, eventualmente en un paraíso fiscal, lo cual podría lograrse mediante una operación societaria, sea de canje de valores o de fusión, entre otras.

Sin embargo, este riesgo es remoto debido al impacto negativo que tendría sobre la reputación del grupo. Por otra parte, podría ser contrarrestado mediante normas sobre la residencia basadas en criterios materiales.

El sistema sugerido no afectaría a la política fiscal que los distintos países pretendieran realizar mediante el Impuesto sobre Sociedades, excepto por lo que se refiere a la de atracción de inversiones mediante disminución del tipo de gravamen o concesión de incentivos fiscales pues, como se ha indicado, el impuesto sobre el beneficio consolidado aumenta su impacto recaudatorio cuando lo hacen las ventajas fiscales establecidas por otros países.

Ahora bien, antes que perturbar las iniciativas de política fiscal, abre espacios de libertad para las mismas, en particular pondría un cierto freno a la política desenfrenada de descenso de los tipos de gravamen.

El sistema sugerido bebe en las fuentes de la filosofía de la neutralidad en la exportación de capitales y, por lo tanto, abandona el principio de neutralidad en la importación de capitales. Ahora bien, en un contexto de mercados globalmente interconectados, la pluralidad de mercados, escenario en el que sustenta el referido principio, ha dejado de ser una realidad.

8. CONCLUSIONES

Primera. La residencia, junto con el establecimiento permanente, determina la conexión de las rentas obtenidas por las entidades jurídicas con el territorio de las distintas jurisdicciones fiscales, de acuerdo con los criterios internacionalmente reconocidos, tal y como están plasmados en el Modelo de Convenio de la OCDE.

La residencia, el establecimiento permanente, y el principio de libre competencia, son los elementos que configuran el sistema de tributación internacional sobre los beneficios.

Segunda. Respecto de la residencia, el Proyecto BEPS ha efectuado unas leves llamadas de atención sobre la conveniencia de aplicar con rigor los criterios vigentes, a los efectos de atraer la residencia de las entidades filiales al territorio donde resida la entidad matriz, al tiempo que propone resolver los casos de doble residencia mediante acuerdos entre las jurisdicciones fiscales afectadas.

Por el contrario, los otros dos elementos del sistema de tributación internacional sobre los beneficios, esto es, el establecimiento permanente y el principio de libre competencia, han recibido amplia atención.

Tercera. El Proyecto BEPS no se ha ocupado de debatir las posibles alternativas al vigente sistema de tributación internacional sobre los beneficios, como pueden ser la tributación en destino o la tributación sobre base consolidada.

Cuarta. Las positivas aportaciones del Proyecto BEPS no serán suficientes para procurar un correcto y fluido funcionamiento del sistema de tributación internacional sobre los beneficios, básicamente debido a que no incide sobre las tensiones que, precisamente, dicho sistema provoca.

Quinta. El establecimiento de un tributo, a cargo de la entidad dominante, sobre el beneficio consolidado, resolvería buena parte de los problemas a los que se ha enfrentado el proyecto BEPS, al tiempo que aliviaría las mencionadas tensiones.

Bibliografía

BELLINGWOUT, J. W. (2015): *Blueprint for a New Common Consolidated Tax Base*.

DEVEREUX, M. y DE LA FERIA, R. (2014): *Designing and Implementing a destination-based corporation tax*.

OCDE: *The Impact of the communications revolution on the aplication of place of effective management as a tie breaker rule*.

CAPÍTULO 3

LA RESIDENCIA COMO PUNTO DE CONEXIÓN EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN. ALGUNAS CUESTIONES A RESOLVER EN EL FUTURO

MARÍA TERESA SOLER ROCH
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

1. LA SUJECIÓN POR LA RENTA Y PATRIMONIO MUNDIAL COMO CONDICIÓN PARA LA CONSIDERACIÓN DE RESIDENTE A EFECTOS DEL CONVENIO

1.1. El requisito del *world wide taxation*. un supuesto especial: los trabajadores desplazados

El artículo 4.1 del MCOCDE (*OECD MC*), al remitir la condición de residente a efectos del Convenio a las leyes del Estado en base a criterios como domicilio, residencia, sede de dirección efectiva o cualquier otro de similar naturaleza, añadió en 1977, un inciso según el cual:

> "This term, however does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or from capital situated therein".

El mismo inciso incluye el artículo 4.1 del *UN MC* (2011) y el artículo 4.1 del *US MC* (2016); en este último no se menciona el *"capital"*, pero se incluye "*or of income attributable to a PE in that State".*

El Comentario al MCOCDE sobre este el contenido y alcance de este requisito es impreciso y parece referir su objetivo a excluir del acceso al Convenio a los supuestos de tributación exclusivamente territorial. Lo más llamativo, sin embargo, es que condiciona el concepto de residente a una circunstancia que no depende de la posición de la persona en relación con el Estado, sino al contenido de su posición jurídica como contribuyente (*liable to tax*); en definitiva, a lo que generalmente se ha considerado como efecto y no como condición de ser considerado residente.

La exigencia sin embargo, es lógica, si se analiza desde la perspectiva tradicional de la finalidad de los Convenios de doble imposición que, como su propio nombre indica, es evitar la doble imposición (jurídica) que se produce, precisamente por el principio del gravamen sobre la renta (y capital) mundial, derecho que se reconoce en principio, al Estado de residencia. Dicho de otro modo: si no hay *world wide taxation*, no hay riesgo de doble imposición y por tanto, carece de sentido el amparo del Convenio.

Ello no obstante, es procedente plantear algunas cuestiones interpretativas en relación con esta exigencia del inciso final del artículo 4.1 del MCOCDE.

Ante todo, es importante abogar por una interpretación coherente de la expresión *"liable to tax"* en el sentido de sujeción al impuesto (*potential tax liability),* excluyendo situaciones de exención

(*effective tax liability*) ya que de otro modo, cualquier exención sobre la renta (o el capital) de fuente extranjera obtenida por los residentes (incluso el propio método de exención como medio de corrección de la doble imposición), impediría la aplicación del Convenio, lo cual es evidentemente una interpretación *ad absurdum* y por tanto, rechazable.

Es cierto que la exención de las rentas (o el capital) de fuente extranjera en el Estado de residencia (por ejemplo en España: las rentas del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o los dividendos, ganancias de capital y rentas de establecimientos permanentes en el Impuesto sobre Sociedades) implica un riesgo de doble no imposición; pero la solución a este problema no debe venir por una interpretación inapropiada del último inciso del artículo 4.1 del Convenio, sino por otras vías, algunas de las cuales – sobre todo frente al riesgo de doble no imposición económica – han venido por la vía del *BEPS*, la Directiva matrices/filiales o las propias cautelas de la normativa interna (por ejemplo: los artículos 15 y 21 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades).

En definitiva: el principio de gravamen de la renta mundial que, de acuerdo con aquel inciso, se requiere para la condición de residente a efectos del Convenio, debe considerarse cumplido por las normas de sujeción al impuesto, con independencia de la tributación efectiva que luego recaiga sobre los residentes.

Ahora bien, ¿qué ocurre si, en relación con determinados residentes, las normas de sujeción al impuesto se apartan de aquel principio y dicha sujeción se aplica con un criterio de estricta territorialidad? Este es el caso, en la legislación española, del régimen especial de los trabajadores desplazados, regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, como es sabido, básicamente consiste en que sin perder la condición de residentes en España, sus rentas son gravadas de acuerdo con las normas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, lo cual implica, que tributan sólo por las rentas obtenidas en este territorio; en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, ese mismo precepto establece que tributarán en este impuesto por obligación real, es decir, sólo por los bienes y derechos situados o que puedan ejercerse en España (circunstancia que, en otro orden de cosas, perjudica la recaudación de la Comunidad Autónoma donde residan).

Aunque tras la reforma del artículo 93.2 b) de la Ley en 2014, en el caso de las rentas del trabajo se incluyen también las obtenidas en el extranjero, el problema subsiste, no obstante, en relación con otras rentas como dividendos, intereses, o ganancias de capital que son, precisamente, las que pueden resultar más favorecidas por el ámbito de protección del Convenio, protección que podría denegar el Estado de la fuente por considerar que el Convenio no es aplicable al no darse las condiciones del segundo inciso del artículo 4.1.

Al no tributar estos contribuyentes por su renta y patrimonio mundial, en una interpretación literal, parece evidente que los postulados de aquel inciso no se cumplen del todo en este caso, aunque probablemente en una interpretación teleológica y a pesar de la indefinición de los Comentarios a este respecto, podría mantenerse que el inciso no estaba destinado a este tipo de supuestos. En cualquier caso, tratándose de un régimen opcional, deberán estudiarse las cir-

cunstancias del caso, advirtiendo al contribuyente que, si obtiene rentas de fuente extranjera procedentes de un Estado que tenga con España un Convenio de doble imposición cuyo artículo 4.1 contenga aquel inciso, el Estado de la fuente podría entender que dicho Convenio no es aplicable.

1.2. EL REQUISITO ANTE LA HIPÓTESIS DEL PRINCIPIO DE GRAVAMEN ÚNICO

En otro orden de cosas, podemos plantearnos qué sentido tendría el inciso comentado en un futuro horizonte (aun incierto, pero no imposible) bajo el imperio del principio de gravamen único (*single tax principle*), según el cual la renta debería gravarse sólo una sola vez y en un solo Estado, con lo que se evitaría la doble imposición, pero también la doble no imposición.

Es éste un principio controvertido, como refleja el debate en la literatura sobre todo norteamericana[14] (ROSENBLOOM, AVI-YONAH, SHAVIRO) y la polémica ha vuelto de la mano del *BEPS,* en el que algunos autores han querido ver su influencia. Ciertamente hay destellos de la idea "pagar al menos un impuesto", como medio de contrarrestar las situaciones de doble no imposición, sobre todo en relación con la Acción 2 (híbridos) y también con la declaración propuesta para el Preámbulo del Convenio por la Acción 6 (abuso de Convenio).

No obstante, hay que hacer dos precisiones:

En el caso de los híbridos, el supuesto es de doble no imposición económica (gasto deducible por un contribuyente/ingreso no computable por otro contribuyente). Las reglas de conexión (*linking rules*) primaria y defensiva (gasto no deducible si el ingreso está exento o inclusión no aplicable si el gasto es deducible) propuestas en el Informe Final de la Acción 2, garantizan la tributación efectiva al menos en un Estado.

En cuanto a la doble no imposición jurídica, más allá de la declaración en el Preámbulo del Convenio propuesta en el Informe Final de la Acción 6, dirigida a evitar la doble no o reducida imposición se considere uno de los objetivos del Convenio[15], el medio de garantizar un gravamen único efectivo es el introducir cláusulas de sujeción (*switch over clause*). Esta es la propuesta (pendiente de discusión) formulada en el citado Informe de la Acción 6, mediante una redacción alternativa de los artículos 11, 12 y 21 del MCOCDE que permitiría al Estado de la fuente gravar las rentas que disfrutaran en el Estado de residencia de un "régimen fiscal especial". Una cláusula de este tipo contiene el artículo 12.1 del *US MC* (2016) que exceptúa en estos casos la regla general de tributación exclusiva de los cánones en residencia; si bien no se considerarían regímenes fiscales especiales los que cumplieran con el requisito de actividad sustancial, por ejemplo: los regímenes de *Patent Box* acordes con el enfoque del nexo (*nexus approach*). En el ámbito de la Unión Europea, la propuesta de la Directiva antiabuso incluyó una cláusula análoga que

---

[14] ROSENBLOOM, D, (2000). AVI-YONAH, D. (2015). SHAVIRO, D. (2015).

[15] De acuerdo con esta propuesta, los Estados firmantes del Convenio declararían: "Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasión or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining relief provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States)".

finalmente no prosperó, lo que en mi opinión debe considerarse una decisión acertada, porque no es competencia de la Unión condicionar de modo imperativo el *Treaty making power* de los Estados miembros.

En cualquier caso, este tipo de cláusulas que garantizan la tributación efectiva al menos en un Estado, suponen una aproximación al principio de gravamen único, aunque todavía no pueda decirse que éste sea el nuevo principio rector de la Fiscalidad Internacional. En definitiva: no puede decirse que el proyecto *BEPS* instaure con carácter general el principio de gravamen único en un solo Estado; el criterio de este proyecto es, como mucho, aplicar este criterio en algunos casos como medio para evitar la doble no imposición.

No obstante, de alguna manera, aunque imperfecta y no coordinada, un principio de este tipo ya está operando en la actualidad por dos vías:

La primera, en el caso de los Convenios de doble imposición, a través de las reglas de tributación exclusiva (por ejemplo: los artículos 12.1, 13.5 o 18 del MCOCDE), aunque en algunos casos se mitigan las consecuencias de la tributación exclusiva, bien directamente en el Convenio, o mediante normas internas, por razones diversas: *switch over clause* para corregir la doble no (o baja) imposición (ej.: artículo 12.1 *US MC*), tributación compartida (ej.; las pensiones en el Convenio vigente entre Alemania y España, siguiendo una de las opciones sugeridas en los Comentarios al MCOCDE) por tratarse de una renta diferida y considerar injusto que el Estado de origen no la pueda gravar y, también por esta misma razón, los impuestos de salida (en este caso, mediante norma interna, para evitar las consecuencias del artículo 13.5), aunque este tipo de impuesto pueda ser controvertido por otras razones.

La segunda, mediante normas internas que establecen la exención de rentas de fuente extranjera (en España, rentas del trabajo, dividendos, ganancias de capital y rentas de establecimiento permanente en determinadas condiciones). En estos casos, se trata de una política fiscal deliberada destinada a fomentar la inversión española en el extranjero, también adoptada en otros Estados (régimen de *participation exemption*) y que rompe con el principio *CEN* (neutralidad en la exportación de capitales). El objetivo básico, en el caso de los dividendos y ganancias de capital, es corregir la doble imposición de dividendos intersocietarios (objetivo compartido en su día por la Directiva matrices/filiales en el ámbito de la Unión Europea), aunque según algunos autores, podía tener un efecto incentivo añadido de desimposición. Las medidas recientes, tanto en la Directiva, tienden a mitigar este último objetivo y a evitar los híbridos (artículo 21 LIS)

No obstante, los ejemplos anteriores en relación con el principio de gravamen único, son situaciones intermedias que no reflejan la exigencia básica de dicho principio que, por ahora, sigue siendo un "futurible": garantizar que la Fiscalidad Internacional se basa en este principio, supone que todos los Estados, mediante Convenios y leyes internas, se comprometan a la tributación efectiva de la renta (y el capital) sólo una vez y en un solo Estado (sea éste fuente o residencia), lo cual pasa, no sólo por una redistribución del poder tributario en los Convenios de doble imposición, decidiendo qué rentas se gravarían en residencia y cuáles en fuente, sino que las normas de atribución dejen de ser dispositivas y pasen a ser imperativas (*"shall be taxed"* en lugar de

"may be taxed"). El principio es sin duda controvertido, y requeriría un nivel de consenso y coordinación ahora mismo impensable (incluso con el efecto *BEPS*), por lo que su implantación puede considerarse hoy por hoy lejana, aunque algún autor entiende que "este principio está viniendo para quedarse".

Si esta hipótesis cristalizara, enlazando con nuestro tema – el último inciso del artículo 4.1 – es evidente que una implantación efectiva de este principio, supondría la derogación del gravamen de la renta mundial en el Estado de residencia y por tanto, haría innecesario mantener el último inciso de este precepto.

2. LAS SITUACIONES DE DOBLE RESIDENCIA Y DOBLE NO RESIDENCIA DE LAS SOCIEDADES

2.1. La propuesta del Plan de Acción *BEPS*

La dualidad constitución vs. sede de dirección efectiva ha propiciado conductas de planificación fiscal agresiva con efecto *BEPS* (ejemplo *Apple*). El tema es tratado en la Acción 2 del Plan de Acción de la OCDE (sobre híbridos) y el Informe Final de la Acción 6 contiene a este respecto (*dual residence)* una propuesta de modificación del artículo 4.3 del MCOCDE (*tie-breaker rule* para determinar la residencia de una sociedad) cuyo tenor literal sería el siguiente:

> "Where by reasons of the provisions in paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authority of the Contracting States shall endeavour *to determine by mutual agreement* the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for purposes of the Convention, having regard its place of effective management, *the place where it is incorporated or otherwise constituted or any other relevant factors.* In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States".

En la propuesta de Comentario que, en su caso, acompañaría al artículo 4.3, el Informe Final de la Acción 2, se justifica este cambio por entender, en coherencia con la Acción 6, que los supuestos de doble residencia de sociedades deben resolverse caso a caso, mejor que mediante la aplicación del actual criterio de la sede de dirección efectiva. También advierte que el texto propuesto no pretende resolver todos los posibles casos de doble residencia que puedan tener efecto *BEPS*; así, no será aplicable en los casos en que no haya Convenio aplicable, pero tampoco en aquellos que puedan ser resolverse mediante la aplicación de normas antiabuso internas.

La determinación de la residencia de las sociedades en conflictos de doble residencia, de cara a su posible reforma, plantea algunas cuestiones.

La primera es si debería revisarse el artículo 4 MCOCDE en cuanto a la actual flexibilidad que supone la remisión a distintos criterios que, en última instancia, van a depender de la legislación interna, y ésta es una de las causas del conflicto (ej.: caso *APPLE,* constitución el Irlanda cuya legislación emplea la sede de dirección efectiva y sede de dirección efectiva en Estados Unidos, cuya legislación aplica el criterio de constitución).

¿No sería preferible – sobre todo en el caso de las sociedades – establecer un único criterio que evitara aquellas situaciones? En caso de que se optara por esta solución (por ejemplo: sede de dirección efectiva, como criterio único y no sólo como *tie breaker rule*, sería necesario que el Modelo de Convenio, bien en el texto articulado o en los Comentarios, fijara el contenido del concepto en base a criterios precisos y bien definidos, y la resolución de conflictos en relación con este tema. No parece que sea éste el criterio seguido por la Acción 2 del *BEPS*, que mantendría el artículo 4.1 en su actual redacción (dependencia de la legislación interna) y traslada la resolución del conflicto al ámbito del 4.3 *(tie breaker rule).*

La segunda cuestión es que, precisamente, esta propuesta no creo que sea la más acertada, básicamente por dos razones:

La primera, porque abandona la aplicación de un criterio automático (sede de dirección efectiva), desplazando la resolución del conflicto a un procedimiento amistoso (*MAP*) entre ambos Estados: No niego que quizás sea una solución más equilibrada para los distintos intereses en juego y que sirva para reducir el riesgo de *tax arbitrage*, pero debe tenerse en cuenta que la regulación y aplicación práctica del procedimiento amistoso, aparte de su escasa utilización, concentrada en algunos Estados, es todavía deficiente.

Desde esta perspectiva, es discutible que el recurso al procedimiento amistoso sea la solución más idónea, teniendo en cuenta las propuestas del Informe Final de la Acción 14 del proyecto *BEPS*, bastante decepcionantes, que se limitan a fijar unos "mínimos estándares" (buena fe, resolución en tiempo y acceso del contribuyente) y un compromiso de 20 Estados (entre ellos España) de incluir el arbitraje obligatorio. En resumen, no grandes novedades respecto de la actual regulación del MCOCDE, lejos del arbitraje regulado en el *US MC* y más lejos todavía de establecer un auténtico arbitraje internacional. Aun en los supuestos en que se aplique el arbitraje, éste seguirá siendo solo una fase final del procedimiento amistoso y no un auténtico arbitraje en el que el contribuyente pueda instar directamente la resolución del conflicto ante un Tribunal arbitral, en la línea del sistema *ISDS (Investor State Dispute Settlement)*de los Acuerdos bilaterales de inversión. Ello, sin contar –salvo en el caso de Estados Unidos y Canadá – la escasa extensión de la cláusula de arbitraje, incluso en aquellos Estados que se han comprometido a ello (España sólo la tiene en los Convenios con Estados Unidos, Reino Unido y Suiza) y el hecho de que la mayoría de los supuestos sean conflictos relacionados con el ajuste bilateral por precios de transferencia.

La segunda, que la propuesta elimina la sede de dirección efectiva como único criterio de desempate, situando este criterio en paridad con el de la constitución u otros similares. Como ya he dicho, esta propuesta puede tener la doble ventaja de dar mayor flexibilidad a la hora de solucionar el conflicto y reducir los riesgos de *tax arbitrage* por parte de los contribuyentes (sobre todo los grupos multinacionales), pero se ha perdido la certeza que proporcionaba el automatismo de aquel criterio, con el consiguiente riesgo para la seguridad jurídica.

Ello por no mencionar eventuales riesgos colaterales, que pudieran derivarse de un acuerdo. En el caso hipotético de que afectara a un Estado miembro de la Unión Europea y dicho acuerdo

pudiera ser considerado por la Comisión como una solución favorable al contribuyente y en tal sentido, una especie de *tax ruling* contrario a la prohibición de ayudas de Estado; parece improbable, pero no imposible si se tiene en cuenta el caso *McDonald's* en relación con la interpretación del concepto de establecimiento permanente en Luxemburgo. La mayoría de estos conflictos se han centrado en los Acuerdos relativos a los precios de transferencia (*APA*s), lo cual ya ha motivado una declaración formal (publicada el 22 de agosto de 2016) en la que el Tesoro de Estados Unidos ha mostrado su desacuerdo con las decisiones de la Comisión que, en su opinión, ignoran las reglas establecidas en las Guías de la OCDE y los consensos alcanzados en el desarrollo del proyecto *BEPS*, vulnerando además el principio de seguridad jurídica y confianza legítima (sobre todo, al exigir la recuperación retroactiva de la ayuda declarada ilegal).

2.2. La posibilidad de doble no residencia

La posibilidad de *doble no residencia* es un supuesto no expresamente contemplado por el Informe Final de la Acción 2, aunque en realidad es el reverso de los conflictos de doble residencia que, en este caso una doble no (o reducida) imposición, que es precisamente una de las situaciones que pretende combatir el proyecto *BEPS*, hasta el punto de proponer (en el Informe Final de la Acción 6) que se declara expresamente como uno de los objetivos del Convenio.

La utilización de la residencia como instrumento de planificación fiscal aprovechando las diferencias de criterio al respecto en dos Estados diferentes es uno de los supuestos tradicionales de *tax arbitrage*. Como ejemplo, me referiré a uno de los casos más recientes y de mayor repercusión mediática del conflicto entre la Comisión y las algunas Multinacionales a cuenta de los *tax rulings* considerados ayudas de Estado ilegales: el caso *Apple* (SA 38373 contra Irlanda).

En un trabajo publicado en 2014[16] Antony TING ya describió los cinco instrumentos de la estructura fiscal de este grupo que permitían conseguir un resultado de doble no imposición y el primero de estos elementos consistía, precisamente, en aprovechar los distintos criterios de residencia establecidos respectivamente en Estados Unidos, constitución de la sociedad *(incorporation)* e Irlanda, sede de dirección efectiva *(place of effective management*).

Sobre este tema, el razonamiento de la Comisión en el caso SA 38373 (según la versión en español de la nota de prensa de 30 de agosto de 2016) es el siguiente:

> "Como consecuencia de las resoluciones fiscales (*tax rulings*), la mayor parte de los beneficios por ventas de *Apple Sales International (ASI)* se distribuyeron a su "administración central" (*head office*), aunque esta última no dispusiese de capacidad operativa para hacerse cargo y gestionar las actividades de distribución ni, de hecho, ninguna otra actividad esencial...Las únicas actividades que podrían vincularse a la "administración central" son las decisiones, todas ellas de alcance limitado, adoptadas por sus consejeros (muchos de los cuales trabajaban simultáneamente a tiempo completo para *Apple Inc.* en calidad de ejecutivos) en materia de distribución de dividendos, medidas administrativas y gestión de la tesorería."

[16] TING, A. (2014).

No se explica donde se sitúa esta "administración central" aunque parece claro que se trata de directivos de la matriz *Apple Inc.* en Estados Unidos. Tampoco se explica del todo cómo opera el traslado de beneficios obtenidos por *ASI* a la "administración central" (la versión española de la nota de prensa se refiere a "intereses"). Por otra parte, la razón de la baja tributación en Irlanda responde al hecho de que al ser *ASI* una sociedad no residente, los beneficios que obtienen las filiales y ramas operativas del grupo se general fuera de Irlanda y por tanto, de acuerdo con la legislación irlandesa, no tributan en este país.

Volviendo a nuestro tema, la pregunta es hasta qué punto la propuesta resultante del Plan de Acción *BEPS* relativa a la modificación del artículo 4.3 del MCOCDE, es suficiente para contrarrestar este tipo de situaciones en el futuro. Como hemos visto, la redacción propuesta responde a la fórmula de criterio único (*single factor*), por lo que el riesgo de doble no residencia (como el del caso *Apple)* seguirá existiendo y los conflictos que eventualmente se planteen deberán resolverse mediante procedimiento amistoso. Pero debe tenerse en cuenta que el conflicto que puede provocar la aplicación de aquel precepto se plantea cuando los dos Estados firmantes del Convenio reclaman para sí la condición de residente del contribuyente; si lo que ocurre – como en el caso de *ASI* – es que ambos Estados consideran a la sociedad como no residente, la situación potencial de doble no (o reducida) imposición como consecuencia de dicha situación, seguirá ofreciendo posibilidades de *tax arbitrage*.

Bibliografía

AVI-YONAH, D. (2015): *Who Invented the Single Tax Principle,* University of Michigan Law School Scholarship Repository.

ROSENBLOOM, D. (2000): "International Tax Arbitrage", *53 Taz Law Review*.

SHAVIRO, D. (2015): *The Two Faces of the Single Tax Principle,* New York University Law and Economic Working Papers, 12.

TING, A. (2014): "iTax-Apple International Tax Structure and the double non taxation issue", *British Tax Review,* 1/2014.

CAPÍTULO 4

CONFLICTOS DE DOBLE RESIDENCIA FISCAL

DAVID VILCHES DE SANTOS
Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. INTRODUCCIÓN

A pesar de la proliferación en los últimos tiempos de una normativa cada vez más consensuada, existen materias, como la de la residencia fiscal donde la potestad regulatoria sigue sien eminentemente nacional. Ni la suscripción cada vez más numerosa de Convenios de Doble Imposición ni los Informes publicados tras BEPS (del inglés «Base Erosion and Profit Shifting», en español «Erosión de la base imponible y traslado de beneficios») han servido para cambiar esta realidad.

La necesidad de la existencia de una mayor cooperación internacional en la legislación y lucha contra el fraude fiscal, reconocida por el propio G20 y la OCDE, han supuesto un cambio de mentalidad en lo que a la residencia concierne. De este modo, el perfil de residente en un Estado, y consecuentemente, su perfil de contribuyente sigue estando en manos de la voluntad de cada uno de los países.

Los puntos de atracción de la residencia así como la duración del periodo impositivo serán las principales herramientas que los Estados usaran para configurar el régimen de residencia. Sin embargo el empleo de estos instrumentos de modo particular por cada jurisdicción conducirá frecuentemente a supuestos en los que una misma persona sea considerada residente en varios países. En estos casos queda la posibilidad de acudir a los remedios recogidos en los tratados internacionales, que en ocasiones, como se verá no se muestran del todo útiles.

2. DEFINICIÓN Y CONFLICTOS DE RESIDENCIA FISCAL

Expuesta la idea sobre la ausencia de coordinación internacional, veamos no obstante qué tipo de regulación nos ofrecen los diversos instrumentos trasnacionales.

Así, retomando el pulso sobre los Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI), es especialmente útil el estudio del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, MCOCDE). A diferencia de un CDI en concreto que fruto de la negociación entre dos jurisdicciones recogerá múltiples aspectos particulares, el MCOCDE, al aunar los elementos comunes de todo CDI permite un estudio general y más efectivo. No obstante, se advierte que cuando estemos ante un caso concreto deberemos acudir al CDI en cuestión, pues nos ofrecerá la solución individualizada necesaria.

El MCOCDE permite, en primer lugar que los Estados cuenten con un paradigma de regulación que reducirá diferencias y unificará criterios dentro de la negociación previa a la suscripción del Convenio. Pero además, para el caso doctrinal que ahora nos ocupa, también supone partir de su

regulación general y abstracta, pudiendo con ello trasladar las conclusiones que alcancemos a cada caso en concreto.

Yendo, por tanto, al MCOCDE nos encontramos que, como se empezó indicando, el concepto de residencia fiscal así como cuando un individuo debe ser considerado residente se regula mediante una remisión directa a la norma interna de los países en juego.

> "ARTÍCULO 4 RESIDENTE
>
> 1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo".

A diferencia de otras materas también contempladas por el instrumento internacional, el consenso no alcanza a la de residencia. Cierto es que se enumeran algunos puntos de atracción de la residencia: *domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.* Sin embargo, si nos detenemos en estos puntos se pueden alcanzar dos conclusiones:

- Los factores propuestos por el MCOCDE como configuradores de la residencia podrían ser catalogados de algo pobres, por cuando son una mera enumeración básica. Por ejemplo, podemos preguntarnos qué debe entenderse por domicilio: fiscal, social, civil...

  Es más, de los enumerados, sólo el de sede de dirección efectiva parece aplicable a las personas jurídicas.

- En su mayoría son coincidentes con lo empleados por cada jurisdicción a la hora de considerar residente a un sujeto, careciendo de cualquier aspecto novedoso.

Sin embargo, a pesar de todo, el imperativo a la regulación nacional de cada país en esta materia es evidente.

Sorprende la ausencia de cesión en lo que a la residencia fiscal se refiere. Ni siquiera la predisposición a la cooperación y colaboración que prima en los instrumentos internacionales y, especialmente, en los CDI ha conseguido destruir este axioma.

Es precisamente esta ausencia de cesión de soberanía de los Estados a la hora de determinar qué debe entenderse por residente la que puede dar lugar, entre otros, a ciertos conflictos de residencia que como se tratará en el presente escrito podrían superarse si existiese una cierta flexibilidad normativa.

Destaca el comportamiento adoptado por los CDI por cuanto supone un elemento generador de conflictos. Evitando la definición de residencia y dejándolo en manos de los Estados, no consigue otra cosa que los intereses de cada Estado prevalezcan. Es precisamente en este pantanoso lugar, generado por la cierta vaguedad convencional, donde aparecen los propios CDI como

herramientas de resolución gracias a las normas especificas de resolución de conflictos de residencia que todo tratado incorpora. Podríamos decir que estamos ante una suerte de autoalimentación.

Dejando de lado estas cuestiones, más propias de la Teoría de la Hacienda Pública, y retomando el objeto del estudio, se hace necesario precisar que, eminentemente, los conflictos residenciales que serán analizados en este estudio se harán desde el enfoque del contribuyente persona física.

Tal es así por una doble razón, en primer lugar, al concentrarnos en personas físicas se consigue incorporar al análisis el componente del movimiento residencial. El contribuyente individuo puede mudarse de una jurisdicción a otra siendo estos movimientos los principales generadores de los conflictos que ahora nos atañen.

El segundo de los motivos para tratar únicamente personas físicas es el de evitar que estructuras societarias, planificaciones fiscales o cualquier otro tipo de mecanismo empleado por personas jurídicas para forzar su residencia altere las pretendidas conclusiones. En estas situaciones, y sin querer generalizar, la existencia de posibles conflictos de residencia suele deberse más al empleo deseado de las herramientas que el legislador ofrece al contribuyente que a la ausencia de consenso internacional en materia de residencia.

Estas herramientas deben entenderse tanto en un sentido positivo, por ejemplo la existencia de puntos de conexión fácilmente distraibles, como en un sentido negativo, lagunas normativas donde no llega a cerrarse el total de los puntos de conexión sobre residencia.

Una vez puntualizado que la persona física será nuestra principal materia de examen, pasamos a los litigios de residencia. Para ello partimos del mandato contenido en el artículo 4 del MCOCDE y hacemos referencia a la legislación española en materia de residencia fiscal de personas físicas.

El artículo 5 del 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 (en adelante, TRLIRNR o LIRNR) establece que tendrán la condición de contribuyentes del impuesto que regula:

> "1. Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 del TRLIRNR, que obtengan rentas en el mismo, y que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
>
> 2. Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.2. de la LIRPF.
>
> 3. (...)"

Vemos como la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sigue una estructura que nos es común, pues es empleada por el resto de impuestos directos del ordenamiento tributario español: será contribuyente, principalmente, aquellos que reúnan la condición de residente. Residencia y contribuyente aparecen vinculados.

En un mismo grado podemos apreciar como para cada uno de los puntos definitorios del contribuyente no residente se hace mención expresa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El empleo del régimen de residencia configurado en la Ley 35/2006, sobre el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, es una constante para el legislador del Impuesto sobre No Residentes, veamos el artículo 6 LIRNR:

> "Artículo 6. Residencia en territorio español.
>
> La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo".

En conclusión, la condición de contribuyente del Impuesto sobre No Residentes se supedita a la condición de residente, si bien, para determinar esta ultima la Ley fuerza a acudir al articulo 9 de la Ley 35/2006, donde obviamente se trata la cualidad de residente fiscal en el territorio español.

> "Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.
>
> 1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:
>
> a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.
>
> Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.
>
> b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
>
> Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél".

Basta puntualizar, sin entrar en profundidad, que son tres los factores que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) emplea a la hora de condicionar a una persona física como residente, y por ende, no sujeto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (CV1089 de la Dirección General de Tributos de 14 de abril de 2014, sobre el juego de ambos impuestos):

- *Permanencia.* Será la estancia en territorio español por un periodo superior a la mitad del año natural la que arrastre a un sujeto a adquirir la condición de residente fiscal.
- *Centro de intereses económicos.* A diferencia de lo que sucede en el artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dedicado a la residencia en territorio autonómico, el artículo 9 ni aporta definición ni interpretación sobre qué debemos entender por *núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos*.
- *Centro de intereses vitales*. Encarnado en la residencia de cónyuge no separado legalmente e hijos menores de aquel que se pretende considerar residente. Quizá el punto de arraigo más débil toda vez que el legislador lo configura como una presunción *iuris tantum*.

Junto a estos factores, la residencia de una persona física se terminar de completar con dos figuras adicionales. Estas figuras, que de normal revisten importancia, lo son más para nuestro presente trabajo toda vez que el mismo se va a dividir en dos aparatados distintos en línea con estas precisiones.

Se trata, por un lado, del juego de concurrencia de los factores sobre residencia fiscal: ¿es necesario que concurran varios puntos de conexión en aras de considerar residente a un individuo?, ¿existe un orden preferencial entre ellos?

La segunda de las cuestiones es la relativa a la duración del periodo impositivo. Una vez que un sujeto es considerado residente, ¿lo es por toda la duración del periodo impositivo o puede fraccionarse en función de la verdadera estancia en territorio español?

2.1. La concurrencia de los puntos de residencia del artículo 9 LIRPF

La cuestión es fácil de abordar, si bien las consecuencias de la misma serán más difíciles de gestionar: será suficiente con que concurra cualquier de los supuestos atrayentes del artículo 9 LIRPF para entender que el sujeto es residente fiscal en territorio español.

Con esta configuración, no sólo se da respuesta a la cuestión sobre si es necesario que confluyan varios factores residenciales en un mismo tiempo sino que se cierra el régimen de preferencias. Pues se elimina cualquier referencia a una posible superioridad respecto otro, siendo las circunstancias de cada caso las que determinen cual es el punto a emplear.

La posibilidad de acudir indistintamente a cualquiera de los factores de determinación de la residencia fiscal no solo debe ser interpretada como una mera dotación a la administración tributaria de efectivos para la atracción de la residencia fiscal sino que, ante todo, debe ser entendida como un auténtico ejercicio de la soberanía nacional. Mediante un amplio abanico de supuestos en los que la persona física pasa a ser calificada como residente se consigue extender el perímetro de sujeción, evidenciando, como se indicó anteriormente, una nula cesión de potestad fiscal en esta materia.

Cabe añadir que la retención de soberanía es universal pues se proyecta para cualquier estado o jurisdicción, sin que sea precisa su consideración de paraíso fiscal. Es más, para este último caso

la atracción es mayor, introduciendo el legislador figuras que permitan incluso atraer la tributación cuando el sujeto en esas zonas de reducida tributación. Basta como ejemplo, para el caso de personas físicas la conocida *cuarentena fiscal* recogida en el artículo 8.2 LIRPF. Si bien es más representativo, pues afecta directamente a la residencia, el supuesto recogido en el artículo 8.3 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades donde se introduce la presunción de residencia en España para aquellas entidades que residiendo en un paraíso fiscal localizan sus principales activos o derechos en España.

Partiendo de estas premisas, la clase de conflictos derivados de la aplicación taxativa de los puntos del artículo 9 LIRPF serán, eminentemente, de naturaleza positiva, generando casos de doble residencia. La fuerza atractiva del precepto chocara de pleno con la soberanía de la otra jurisdicción. El resultado será el nacimiento de situaciones donde una persona física es residente fiscal en dos jurisdicciones distintas por el mismo periodo de tiempo.

Claro está que podríamos encontrar supuestos contrarios, es decir, aquellos en los que el contribuyente no es residente fiscal en ningún país, si bien serán menos habituales, pues reflejarían un vacío de soberanía nacional, que como acabamos de observar está alejado de los pretendido por los Estados.

Algunos ejemplos ilustraran lo comentado:

> "Supongamos una persona física, M, que tiene una vivienda permanente en Portugal, donde viven su mujer y sus hijos. La principal fuente de rentas de M, para el mismo periodo impositivo, es la renta que deriva del alquiler de un complejo industrial situado en Málaga.
>
> Bajo estos condicionantes, el señor M es residente en Portugal, siendo probable que cuente con un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades portuguesas que lo acrediten. Sin embargo, por el mismo plazo de tiempo, será considerado residente en territorio español, pues atendiendo a sus fuentes de ingresos nos encontramos con que su principal corriente proviene de las rentas españolas.
>
> A pesar de disponer de titulo suficiente como para acreditar su residencia fiscal en Portugal, la fuerza del punto de conexión que hemos identificado como centro de intereses económicos nos permite atraer la residencia fiscal a territorio español, toda vez que el núcleo o base principal de su economía sita en España.
>
> No podemos olvidar que el certificado fiscal es un título que prueba que para las autoridades fiscales emisoras el sujeto es considerado residente. Pues bien, a pesar de ello, el factor del centro de intereses económicos es plenamente aplicable.
>
> En conclusión, ambos Estados reclamarán a M para la sujeción a su impuesto personal".

Convendrá el lector que la existencia de doble imposición puede darse en casos de lo más variado posible, debido a la amplitud de los puntos de conexión. Del mismo modo que se habrá percatado que la existencia de doble residencia, con las consecuencias negativas que pueden derivar para el contribuyente , debe analizarse con dos premisas complementarias:

– el periodo impositivo será el mismo para las jurisdicciones en conflicto, o al menos una parte del mismo será coincidente. Un mayor detalle sobre este aspecto lo reservamos para el siguiente punto de la exposición,

– las jurisdicciones donde el individuo es residente, y por ende contribuyente, gravan la renta mundial, traduciéndose esta doble residencia en una doble imposición. De lo contrario, de gravar únicamente rentas territoriales, podríamos estar en un plano hipotético donde la múltiple residencia no supusiese múltiple tributación.

Desde la óptica por la que la doble residencia se identifica con doble tributación, cabria plantearse si la figura de la deducción por doble imposición internacional es una solución válida para este problema. Si la doble residencia trae causa en la regulación interna de cada Estado podría ser que acudiendo a esa misma regulación nacional tuviésemos la solución.

La articulación general de esta figura consiste en permitir la deducción de la carga impositiva soportada en el país donde el sujeto no es residente cuando las rentas obtenidas en el país extranjero se integran en la base imponible del Estado donde es residente. Con carácter habitual, es el Estado de residencia el que regular y permite su aplicación.

Sin embargo, es la propia finalidad pretendida por este beneficio la que aflora la imposibilidad de su aplicación para los supuestos de doble residencia pues para este fin adolece de serias dificultades técnicas. La deducción pretende la sustracción del impuesto pagado por el contribuyente en la jurisdicción donde no se es residente. Ahora bien, ante una persona física residente simultáneamente en sendos países ¿qué Estado debe permitir la aplicación de esta figura? Para ambos el sujeto es residente, ¿deberían permitir su aplicación ambos territorios dando lugar a un bucle cuando se trate de cuantificar la carga impositiva definitiva soportada en el extranjero?

Pero es más, la deducción por doble imposición se basa en el presupuesto de que el impuesto soportado en el extranjero es el que corresponde a un sujeto que es tratado como no residente en el extranjero. Sin embargo, un doble residente nunca será gravado por ese concepto, ya que es calificado residente en todo lugar. Esta realidad no solo supone una complicación sino que afecta directamente a la esencia misma de la deducción, que pretende restar el menor de los impuestos pagados por el sujeto, partiendo del hecho de que el impuesto en el extranjero, al ser el de no residentes, tiene tipos impositivos inferiores.

Posiblemente la insuficiencia recién expuesta de la deducción por doble imposición internacional como instrumento para solucionar los conflictos residenciales radique en el momento liquidatario en el que ésta se proyecta: su aplicación es posterior a la consideración de residente del sujeto. Una vez que el sujeto es residente y, consecuentemente contribuyente, integrará en su base imponible la totalidad de la renta mundial, y posteriormente aparecerá el mecanismo para evitar la doble imposición. Observamos que la calificación del sujeto como residente es previa, e incluso independiente, de la existencia de múltiple imposición.

Como ya se anticipó, cuando se trató la autoalimentación de los CDI, éstos a pesar de no contener normativa definitoria de la residencia, si que incorpora una norma específica para resolver la

cuestión de doble residencia. Así, los convenios relacionarán ciertos criterios para dirimir los conflictos de doble residencia que pudieran suscitarse entre los Estados firmantes del tratado. Concretamente, para el caso de la persona física, el MCOCDE contiene las siguientes clausulas (conocidas como *tie-breaker* rules):

> "ARTÍCULO 4 RESIDENTE
>
> 2. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:
>
> a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
>
> b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;
>
> c) si morara en ambos Estados , o no lo hiciera en ninguno de ellos , se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
>
> d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo".

Al igual que para el caso de los puntos de conexión del articulo 9 LIRPF, merece la pena alguna puntualización sobre los criterios de resolución del MCOCDE. Primero, la aplicación de las clausulas suministradas por el texto convencional debe respetar el orden fijado en el artículo, de modo que no podrá emplearse un criterio dirimente sino es porque el anterior no permite zanjar el debate residencial. En segundo lugar, destaca el carácter residual dado al procedimiento amistoso, al que, en un plano teórico únicamente se acudirá cuando el resto de criterios no hubiesen permitido la resolución del conflicto residencial.

Apuntar que uno de los objetivos perseguidos por BEPS que afecta a la materia de residencia está directamente relacionado con estos criterios de resolución de conflictos, si bien para el caso de personas jurídicas.

El Informe Final de la Acción 6 incluye recomendaciones para clausulas anti-abuso especificas de entre las que destaca la sustitución del *tie-breaker rule* de la sede de dirección efectiva como elemento dirimente de la doble residencia de las entidades por acuerdo mutuo de autoridades competentes caso por caso. Se potencia con ello el papel del procedimiento amistoso.

2.2. La duración e inflexibilidad del periodo impositivo

La segunda de las precisiones sobre residencia apuntada anteriormente es la referida a la ordenación normativa del periodo impositivo. Esta duración se presenta como un elemento más que configura la reglamentación nacional sobre residencia fiscal.

Mientras el conflicto de doble residencia expuesto en el punto anterior puede tildarse de paradigmático, existen otro tipo de conflictos sobre materia residencial que, siendo menos frecuentes, dan lugar a las mismas distorsiones.

Así es, a diferencia del debate residencial generado por la fuerza absorbente de los puntos de conexión del articulo 9 LIRPF, pueden darse otras ocasiones donde el verdadero foco generador de la doble residencia es la duración del periodo impositivo impuesta por el legislador en la norma nacional.

Evidentemente, la consideración de residente de la persona física debe estar debidamente sustentada en alguno de los factores de residencia contemplados en la norma interna. Sin embargo, superada esta cuestión, será la configuración dada a la duración del periodo impositivo la que determine el periodo de tiempo por el que el residente es contribuyente.

Como es normal, al depender la cuestión de residencia de los deseos nacionales existirán casos en los que el la condición de residente se extienda en el tiempo de tal manera que existan solapamientos con la residencia en otros Estados.

Por lo que a la duración de periodo impositivo en España se refiere, son los artículos 12 y 13 de la LIRPF los que configuran el régimen jurídico de los aspectos temporales del Impuesto: el periodo impositivo y el devengo del impuesto, restando el artículo 14 para la regulación del fenómeno de la imputación temporal de las rentas. Sobre el periodo impositivo el norma se nos presenta inflexible, coincidirá con el año natural y tan sólo el fallecimiento permitirá su reducción, devengándose el Impuesto el ultimo día de ese año:

> "Artículo 12. Regla general.
>
> 1. El período impositivo será el año natural.
>
> 2. El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente.
>
> Artículo 13. Período impositivo inferior al año natural.
>
> 1. El período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre.
>
> 2. En tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento".

El periodo impositivo del IRPF coincidirá con el año natural, sin que la norma nacional contemple posibilidad de fraccionamiento o reducción. Queda patente, por tanto, la animadversión del legislador español hacia la posible división del periodo impositivo.

Ahora bien, la postura del legislador sobre el periodo impositivo y su indivisibilidad no queda en una esfera interna, pues también se proyecta en el ámbito internacional gracias a las manidas Observaciones a los Comentarios del MCOCDE, en el siguiente sentido:

> "OBSERVACIONES A LOS COMENTARIOS AL ARTÍCULO 4.
>
> 26. En España, debido al hecho de que, conforme a su Derecho interno, el año fiscal coincide con el año civil y no es posible concluir el período impositivo por motivo del cambio de residencia del contribuyente, no se podrá proceder conforme al párrafo10 de los Comentarios al artículo 4. En tal caso, se requerirá un procedimiento amistoso para determinar la fecha a partir de la cual el contribuyente tendrá la consideración de residente de uno de los Estados contratantes".

En contra de la definición dada en el mismo MCOCDE para el concepto de observación:

> "Observaciones generales al Convenio Modelo
>
> 27. El Convenio Modelo trata, cuando ello es posible, de establecer una regla única para cada caso. Sobre ciertos puntos, sin embargo, se ha estimado necesario permitir cierta flexibilidad, compatible con la aplicación eficiente del Modelo de Convenio. Se ha permitido a los países miembros cierta libertad, (...)"

Donde prima un espíritu integrador y aperturista, el uso hecho por el legislador español parece posicionarse un plano radicalmente distinto. Sin entrar en consideraciones mayores, el empleo de esta figura como altavoz internacional supone manifestar tajantemente la coincidencia de periodo tributario con el periodo natural, apostando para el caso de que existan problemas de residencia motivados por ello por el último de los criterios dirimentes.

De nuevo haremos uso de varios ejemplos en aras de dar una visión práctica, si bien antes de los mismos es conveniente traer a colación unas breves notas configuradoras del régimen de residencia del Reino Unido. Con esta reseña se pretenden dos motivos, por un lado conseguir una cómoda comprensión de los ejemplos, pues en ellos se emplearán estas reglas y, por otro lado, exponer las principales características de su sistema de residencia fiscal caracterizado por el dinamismo.

2.2.1. *Elementos configuradores de la residencia británica. Estudio práctico con la residencia en Reino Unido*

Las notas básicas sobre el estatus de residente en Reino Unido pueden resumirse en las siguientes:

– *Puntos de conexión*. Se considera automáticamente residente en Reino Unido si se da alguna de las siguientes circunstancias:

- Haber estado 183 días o mas del ejercicio fiscal en Reino Unido.
- Su única vivienda está sita en Reino Unido y haber pasado en ella, al menos, 30 días del año fiscal.
- Haber trabajado por tiempo completo en Reino Unido por un plazo de 365 días sin una ausencia significativa del territorio británico.

Para los puntos segundo y tercero la norma desarrolla definiciones precisas así como requisitos complementarios que deben cumplirse.

– *Periodo impositivo.* 6 de abril al 5 de abril del siguiente año.

– *Condición de residente ante entradas o salidas de Reino Unido.* Cuando se pasa a vivir o se abandona el Reino Unido el año fiscal de divide en dos partes – una parte como residente y otra parte como no residente.

La partición del periodo impositivo (*split tax year*) en dos se produce de modo automático sin que sea necesario reclamarlo por parte del sujeto afectado.

A pesar del automatismo, la partición del año fiscal depende de que concurran ciertas circunstancias, las cuales están resumidas en 8 casos. En ellos se desarrollan posibles situaciones de movimiento transfronterizo y las repercusiones que tiene de cara a la posible fragmentación del periodo impositivo. Es decir, la división del periodo legal será automática siempre que se esté en alguno de los casos que la propia norma recoge.

Por último, se introduce una regla de prudencia: no procederá la partición del ejercicio fiscal si la estancia en el extranjero que inicialmente lo motivo tiene una duración inferior al año fiscal y se vuelve a Reino Unido.

– *Casos registrados sobre división del periodo impositivo.* Hay ocho conjuntos de circunstancias donde puede darse la partición para un año fiscal concreto.

Tres de estos casos cubren situaciones donde se abandona el Reino Unido durante el periodo impositivo, mientras que los casos del número cuatro al ocho abarcan las contingencias que se derivan de la llegada al Reino Unido una vez iniciado el año fiscal.

La misma norma sobre residencia anglosajona va más allá fijando una sistema de preferencia para los casos en los que un mismo contribuyente caiga en varios casos simultáneamente.

La relación de casos es la siguiente:

1. Inicio de trabajo a tiempo completo en el extranjero.
2. Cónyuge o determinadas personas unidas por relación afectiva inician un trabajo a tiempo completo en el extranjero.

3. Dejar de tener la vivienda habitual en Reino Unido abandonando Reino Unido para vivir en el extranjero.

4. Pasar a tener una vivienda habitual en Reino Unido.

5. Empezar un trabajo a tiempo completo en Reino Unido.

6. Terminar un trabajo a tiempo completo que se ejercía en el extranjero y por el que se dejó de ser considerado residente conforme el Caso 1.

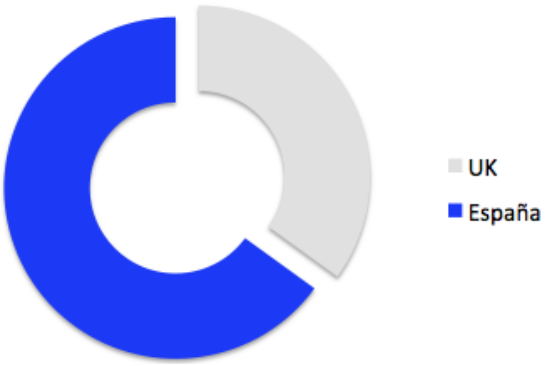
7. Cónyuge o determinadas personas unidas por relación afectiva cesan el trabajo a tiempo completo ejercido en el extranjero y por el que perdieron la condición de residente conforme el caso 2.

8. Pasar a tener una vivienda en Reino Unido.

Anotadas las principales características que delimitan la residencia fiscal en Reino Unido pasamos a contemplar algunos los ejemplos.

Una persona física W residente a efectos fiscales hasta mediados del mes de octubre en Reino Unido. traslada su residencia a España, con intención de permanencia definitiva en éste último país.

Este traslado se ve acompañado con un importante incremento de los ingresos de la persona física, siendo uno de los motivos que justifican dicho traslado. En un modo gráfico:



Siguiendo un orden cronológico,

- Periodo comprendido desde 1 de enero hasta 6 de abril: Debido a la existencia de periodo impositivo partido, este periodo está incluido en el ejercicio fiscal que inicio el año anterior.

  W será considerado residente en Reino Unido por el periodo impositivo que empezó el 5 de abril del año anterior hasta el 6 de abril de este periodo.

Periodo comprendido desde 7 de abril hasta mediados de octubre: Antes de la mudanza, para la Administración tributaria inglesa W es considerado residente, ya no sólo porque lo eran en periodo impositivos anteriores sin que aparentemente se hubiese producido un cambio significativo si no porque hasta el momento del traslado W permaneció más de 183 días en territorio inglés.

Ahora bien, a mediados de octubre W concurre en uno de los casos que permiten la partición del periodo impositivo, concretamente el primero de ellos: inicio de un trabajo a tiempo completo en el extranjero. Podría entenderse que concurre algún caso más, como puede ser el caso 3: dejar de tener la vivienda habitual en Reino Unido sin embargo como se anticipo en caso de concurrencia de varios casos existe un orden preferencial. En este supuesto prima el caso 1 sobre el 3.

En cualquier caso, el contribuyente W deja de ser considerado residente británico por el abandono de Reino Unido.

Periodo comprendido desde mediados de octubre en adelante: De acuerdo con los factores de determinación de la residencia en Reino Unido el sujeto pierde la condición de residente por mor del traslado de su vivienda con vocación de permanencia.

Este tratamiento podría asimilarse al pretendido por nuestro ordenamiento jurídico cuando regula el abandono de la condición de residente motivada por el traslado al extranjero con vocación de permanencia en el artículo 14.3 LIRPF. Desgraciadamente las similitudes cesan en cuanto se atiende al contenido del precepto pues no trata la posible fragmentación del periodo impositivo si no que contiene un régimen de opción para que el contribuyente elija el modo que mas le conviene a la hora de imputar la totalidad de las rentas pendientes de incluir en la base imponible.

Retomando la cuestión sobre la residencia de W, se trata de una persona física cuya residencia en territorio español es inferior a 183 días, con lo que la aplicación del punto de conexión de la permanencia no es viable. Sin embargo, sí que localiza su centro de intereses económicos en España, toda vez que la renta ganada por el lapso comprendido desde su llegada hasta final de año es superior a la que ganó en territorio británico. En suma, es el segundo de los puntos de conexión del artículo 9 LIRPF el que conduce a la consideración de residente fiscal de W en España.

Hasta ahora, en un marco hipotético, el juego ofrecido por los puntos de conexión se nos presentaría perfectamente complementario, pues a partir del momento en el que el sujeto dejase de ser residente en Reino Unido pasaría a serlo en España. El problema es que la mera existencia del centro de intereses económicos por el plazo acotado desde octubre hasta diciembre conlleva que se entienda residente por la totalidad del periodo impositivo, que para el caso de España, se corresponde con el año natural.

Ante la instrumentación flexible que ofrece el split fiscal year, el estatismo que tiñe el ejercicio fiscal español provoca el nacimiento de una doble residencia que, en nuestro caso, además afecta a dos periodos impositivos distintos al tener como fecha de inicio para la autoridad británica el 6 de abril.

Veamos el caso idéntico pero invirtiendo los países de origen y destino.

Una persona física A reside en España durante 9 meses, trasladándose de modo definitivo en octubre a Reino Unido.

En este caso, A adquiere la naturaleza de residente fiscal en España por mor del primero de los criterios del artículo 9 LIRPF relativo a la permanencia. Su estancia en territorio español por el año analizado es superior a los 183 días, siendo por ello, a juicio del legislador, suficiente como para ejercer la soberanía fiscal sobre A por todo el periodo impositivo, desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre.

Al margen del tratamiento español se posiciona el ordenamiento británico pues entre el manejo de sus puntos de conexión y la posibilidad de partir el periodo impositivo, nos encontraremos que A pasa a ser residente a los ojos del Estado Reino Unido desde su mudanza hasta el 5 de abril del año siguiente.

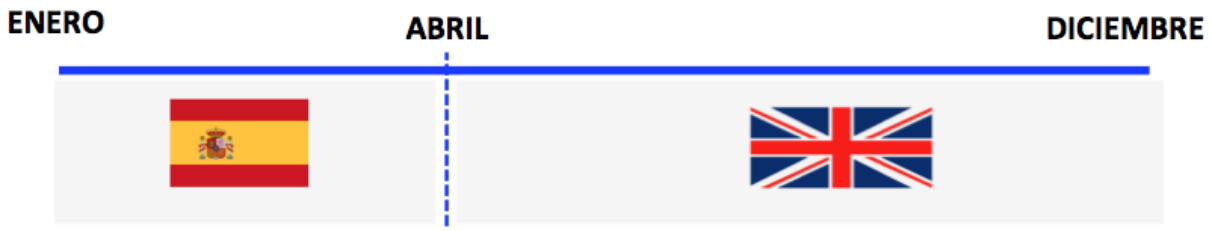
Efectivamente, dentro de los casos que autorizan una división del periodo año fiscal son aplicables los casos 4 y 5. Su concurrencia es solucionada en este caso por el legislador británico dando mayor relevancia a aquel que permita considerar una fecha de ejercicio fraccionado anterior.

Observamos como gracias a adaptabilidad de la norma inglesa se vuelve a producir doble residencia pero únicamente por aquel tiempo que va desde el traslado definitivo a Reino Unido hasta el 31 de diciembre. A diferencia del caso anterior, respecto del cual únicamente se altera el orden de los países en juego, el solapamiento de residencia se concentra en unos pocos meses, generando una incidencia fiscal mucho menor.

Hasta ahora los diversos ejemplos que se han ido poniendo de manifiesto han sido en lo que hemos catalogado "sentido positivo", pues los postulados normativos de ambas jurisdicciones atraen la residencia de la misma persona física por periodos de tiempo coincidentes. Sin embargo, la vis atractiva ocasionada por la identificación de la residencia con el año natural puede suscitar supuestos de nula residencia, es decir, aquellos de "sentido negativo" en donde la persona física no reside en jurisdicción alguna. Posibles no residencias mundiales.

En esta ocasión:

Una persona física K reside tan solo los primeros cuatro meses del año en España, momento en el que decide mudarse con carácter definitivo a Reino Unido.



Sustituyendo el análisis cronológico antes empleado por uno geográfico:

- España. Por el periodo de cuatro meses iniciales pasados en tierras españolas K no puede ser considerado residente fiscal en España. Evidentemente, el factor permanencia no es de aplicación desde el momento que únicamente ha permanecido cuatro meses del total del periodo impositivo.

  En igual grado, hemos de suponer que el traslado a Reino Unido se ve acompañado con una localización en dicho territorio de su centro de intereses económicos.

Para cerrar todas las opciones, supongamos que el sujeto K no contrajo matrimonio, con lo que los lazos familiares no permiten residenciarle en territorio español.

- Reino Unido. En consonancia con los principios que rigen la materia residencial en Reino Unido, K pasará a ser considerado residente, y por ende contribuyente del impuesto sobre la renta, por el plazo que va desde su mudanza en adelante. La adquisición de la residencia británica no tiene efectos retroactivos, de modo que ésta empezara a computarse desde la fecha que establezca el caso aplicable de los ocho estudiados y que, normalmente, será la fecha que permita abarcar mayor número de días.

  Sin embargo, la reiterada elasticidad de la normativa británica afecta igualmente a los cuatro primeros meses. Por dicho plazo el sujeto K va a ser catalogado no residente a los efectos del fisco de Reino Unido pues no hay punto de conexión alguno que permita considerar lo contrario.

- Conclusión. Mientras en los ejemplos iniciales la duración del periodo impositivo daba lugar a supuestos de doble residencia por plazos de tiempo en los que los lazos del contribuyente con España eran nulos, en este último supuesto ocurre lo contrario. Ante la imposibilidad de adaptar el año fiscal español a la verdadera estancia nos quedamos con ciertos plazos en los que el sujeto mudado es tratado como no residente, recibiendo el mismo tratamiento por ese plazo en el país de destino.

3. CONCLUSIONES

La ausencia de una mayor predisposición internacional a la hora de fijar las bases que configuren la residencia fiscal conduce irremediablemente a una regulación nacional. El empuje que provoca esta situación es aprovechado por los Estados, no sólo para cubrir esta laguna normativa, sino también para tratar de proyectar su soberanía fiscal.

El régimen de residencia fiscal regulado por los diversos Estados tiene como denominador común el deseo de tratar de atraer la residencia en el mayor número de casos posibles. En el caso de España, el legislador consigue este fin mediante el uso de dos herramientas distintas:

– Puntos de conexión absorbentes. Especialmente para el identificado como centro de intereses económicos donde la ausencia de una definición expresa potencia su fuerza atractiva.

– Inflexibilidad del periodo impositivo. La disposición del año fiscal como indivisible conduce a que para todos aquellos casos en los que el sujeto sea residente lo deba ser por todo el año natural, con independencia de que pudiera ser que por parte de ese plazo no residiese en territorio español.

  Al estirar la condición de residente, la potencialidad de supuestos de doble residencia se incrementa multiplicando las situaciones de conflicto.

Las solución a esta situación únicamente puede pasar por una mayor maleabilidad por parte de los Estados cediendo parte de la soberanía fiscal.

La existencia de una norma específica de resolución en los CDI es insuficiente, toda vez que las administraciones tributarias cuando concurren los presupuestos de hecho para entender doble residencia no suelen hacer uso de la misma. Generalmente optaran por someter a tributación al sujeto entendido como residente, y tras ello acudir al procedimiento amistoso como medio de solución.

En el caso de España, parece que las soluciones deberían pasar por una mayor concreción en la definición de centro de intereses económicos así como introducir la posibilidad de dividir el periodo impositivo. Respecto lo primero, podría tomarse como ejemplo el mencionado artículo 72 LIRPF, pues contiene una definición de centro de intereses en función de la ponderación de ciertos tipos de rentas más estáticas respecto el total de la base imponible.

Sobre el periodo impositivo, condicionar la duración del mismo a la existencia de hitos que marcaran una verdadera intención de residencia conseguiría dotar la flexibilidad necesaria.

Teniendo en cuenta el panorama actual donde la frecuencia con la que las personas físicas cambian de residencia es cada vez mayor, sería recomendable que la regulación nacional de la misma no supusiera un obstáculo a la libre circulación consiguiendo la fiscalidad un resultado no deseado.

CAPÍTULO 5

ALGUNAS DISFUNCIONES QUE PASAN DESAPERCIBIDAS EN RELACIÓN CON EL CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL COMO CRITERIO DE SUJECION DE LAS PERSONAS FÍSICAS

ELENA ISABEL ALBALADEJO SOBOLEWSKI
Abogada en ejercicio por cuenta propia
Estudiante de doctorado de la Universidad de Valencia
Cátedra Jean Monnet Eux Tax law and Policy

1. INTRODUCCIÓN

La configuración de la residencia fiscal, sobre la que se asienta el criterio de sujeción personal, o por renta mundial, en la mayoría de los Ordenamientos, cobra especial relevancia (sobre todo, pero no solamente) si tenemos en cuenta que a fecha de hoy, en mayor o menor medida, todo contribuyente interactuará en algún momento de su existencia con dos o más ordenamientos jurídico-tributarios y por ende con dos o más conceptos de residencia fiscal.

Ello es susceptible de generar conflictos de intereses entre Estados, cuando hay una renta gravable de por medio, que pueden acabar, en un procedimiento amistoso en términos del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)[1], en el mejor de los casos, o en una doble imposición o doble no imposición jurídica y económica, en caso de que no exista Convenio entre los Estados implicados.

Por ende, lo relevante del concepto de residencia fiscal en este supuesto cuyo estudio se propone, no es aquel en sí, sino su relación con el criterio de sujeción personal.

La configuración del concepto de residencia fiscal, como criterio delimitador la intensidad (criterio de sujeción personal o criterio de sujeción real) con la que un territorio puede ejercer su potestad recaudatoria sobre un individuo (persona física o jurídica), debe encontrarse diseñado de forma que produzca las menores disfunciones posibles en su convivencia con otros sistemas jurídico tributarios.

Si bien, existen infinidad de supuestos para ilustrar las asimetrías que pueden derivar del mero concepto de residencia fiscal, el presente estudio se centra en analizar una de las disfunciones derivadas de la consecuencia de la residencia fiscal: el criterio de sujeción personal que aplicado a determinados contribuyentes persona física, puede derivar en asimetrías impositivas.

[1] OCDE (2012): *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. Nótese que en fecha 20 de agosto de 2014 la OCDE publicó la versión condensada actualizada del citado Modelo de Convenio.

Del mismo modo, se pretende poner en duda la idoneidad de la propia imposibilidad de desvincular la residencia fiscal del criterio de sujeción personal.

Así, en las siguientes líneas se tratarán las distintas disfunciones que pueden producirse, en concreto, con respecto al abono de determinados rendimientos del trabajo en especie a los contribuyentes persona física que se encuentren acogidos, en el momento de su percepción, al conocido como régimen de trabajadores desplazados a territorio español, contemplado en el artículo 93 de nuestra Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF).

Se ha escogido como tema de análisis el indicado por no haber sido todavía explotado por la doctrina y porque en función de las circunstancias que concurran en el caso concreto, puede producirse tanto una doble, o incluso triple, imposición jurídica y económica, como todo lo contrario: una doble no imposición. Y todo ello debido únicamente al concepto de residencia fiscal que opere en cada momento.

Así, mientras que los contribuyentes "genéricos" del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se consideran como residentes fiscales en territorio español a todos los efectos, existe otro colectivo que en el que, si bien sus integrantes siguen siendo considerados como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (y por ende residentes fiscales, al menos conforme a la normativa interna española) tributan por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, esto es: aquellos contribuyentes que se encuentran acogidos al régimen de trabajadores desplazados a territorio español (también conocidos como impatriados).

En el caso del abono de determinados rendimientos en especie, en concreto de aportaciones empresariales a planes de previsión social, aquellos contribuyentes que tributen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español, podrán aplicar, si bien con limitaciones, una reducción en su base imponible por dichas aportaciones, tras imputárselas como rendimiento del trabajo, mientras que aquellos que tributen por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes por estar acogidos el régimen de trabajadores desplazados, habrán de imputarse dichos rendimientos en especie sin posibilidad de aplicarse una reducción en base imponible[2].

En ambos casos, si entre el momento de la tributación por las aportaciones y el de la tributación por las pensiones que se perciban ha mediado un cambio de residencia fiscal hacia otro país, es posible que en el primer caso se produzca una doble no imposición, dependiendo del tratamiento fiscal de las pensiones percibidas en el país de destino (existen países que prevén regímenes que las eximen de tributación) y en los que, además, el Estado de la fuente no se ha reservado potestad tributaria alguna.

---

[2] Así lo anticipaba CORDÓN EZQUERRO, T. (2005), al recomendar que no se efectúen aportaciones a estos sistemas a favor de un "impatriado", so pena de que éste tenga que hacer frente a una doble imposición (página 60).

Disponible online:

http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_825_81-96__360DA07D015B9C617827F4A7D4C14CFF.pdf, fecha de consulta: 1 de agosto de 2016.

Sensu contrario, en el caso de la percepción de dichos rendimientos en especie por parte de un contribuyente "impatriado", en el momento de su atribución tributará por ellos como rendimientos en especie sin posibilidad de aplicar reducción alguna en su base imponible y luego, en el momento de la percepción de la prestación tributará con gran seguridad, como perceptor de un rendimiento del trabajo, produciéndose por ende una doble imposición jurídica disociada en el tiempo.

Además, si entre el momento de percibir las contribuciones como rendimientos en especie y el momento de percibir la pensión ha mediado un cambio de residencia hacia un país con el que España tenga suscrito un Convenio para Evitar la Doble Imposición que prevea la tributación compartida (Estado de la fuente – Estado de residencia), se producirá una triple imposición jurídica disociada en el tiempo (cuyo efecto podrá llegar a ser neutralizado, o no, por la aplicación de una deducción para evitar la doble imposición).

Así: 1) gravamen en el Estado de la fuente, en este caso España, tanto al atribuírsele la aportación al contribuyente, como al percibir el rendimiento derivado de la misma y 2) gravamen en el Estado de la residencia en el momento de percibir el rendimiento.

Estas situaciones, que pareciendo de laboratorio son en demasía frecuentes, parecen pasar desapercibidas, pero no por ello ameritan ser olvidadas por la justicia tributaria. Al contrario, junto con muchas otras, conllevan que se haga necesario repensar si el concepto de residencia fiscal como punto de conexión tal y como se encuentra diseñado en nuestro Ordenamiento es correcto.

En la siguientes líneas, se pondrá de manifiesto un supuesto de doble imposición jurídica disociada en el tiempo, que puede ser de orden nacional, internacional, o mixto (entiéndase por ello no ya una doble, sino una "triple" imposición que se produce a la vez tanto en un mismo Estado - territorio de la fuente de renta-, como en dos Estados a la vez –Estado de la fuente y Estado de residencia-) y que pivota sobre la aplicación del concepto de residencia fiscal que opere en cada momento temporal.

Así, en el primer caso, el mismo contribuyente será gravado dos veces por la misma renta en el mismo territorio; en el segundo supuesto, el mismo contribuyente será gravado dos veces por la misma renta en países distintos y, en el tercer caso, el contribuyente será gravado por la misma renta, dos veces en el Estado de la fuente pero de manera disociada en el tiempo y una vez más en el Estado de la residencia.

Además, ha de tenerse en cuenta que dicha situación no se verá corregida por los Convenios para Evitar la Doble Imposición internacional que tiene suscritos nuestro país.

2. ENTRANDO EN MATERIA: LAS CONTRIBUCIONES EMPRESARIALES A LOS SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL ABONADAS A TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL

El artículo 93.2 de la LIRPF refiere que "la aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el tex-

to refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente".

Y, si se acude al artículo 25.1 del 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, se observa que el mismo reza que "la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen", por tanto no son de aplicación las reducciones a la base imponible previstas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Pues bien, en el asunto que nos ocupa, cobra relevancia una reducción concreta: la reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social del artículo 51 de la LIRPF[3].

Este aspecto, que parece baladí, cobra especial relevancia si se tiene en cuenta que cuando dichas contribuciones son efectuadas en el seno de una relación laboral y por parte del empleador, las mismas tienen el carácter de rendimiento de trabajo en especie.

El artículo 17.1.e) de la LIRPF viene a confirmar que dichas aportaciones constituyen un rendimiento del trabajo al prever que "se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas <...> Se incluirán, en particular <...> las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo".

---

[3] Al respecto de la imposibilidad de aplicar la citada reducción en el caso de los contribuyentes acogidos al régimen de trabajadores desplazados a territorio español, no puede dejarse de traer a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada en el Asunto C80/94 (*Wielockx*) que en su apartado 27 refiere que "una norma adoptada por un Estado miembro que permite a las personas residentes en dicho Estado deducir de los rendimientos imponibles los rendimientos derivados de la actividad empresarial afectados a la constitución de una reserva para la vejez, pero que deniega esta ventaja a los sujetos pasivos comunitarios que, aunque residan en otro Estado miembro, obtienen en el primer Estado la totalidad o la cuasitotalidad de sus rendimientos, no puede justificarse por el hecho de que las rentas periódicas que el sujeto pasivo no residente perciba posteriormente de la reserva para la vejez, no se graven en dicho Estado, sino en el Estado de residencia, —con el que dicho Estado ha celebrado un Convenio fiscal bilateral para evitar la doble imposición—, aun cuando la generalización de la ventaja no permita garantizar, en el sistema tributario vigente en el primer Estado, una correspondencia estricta entre el carácter deducible de los importes destinados a la reserva para la vejez y el carácter imponible de los importes que se retiran de dicha reserva. Tal discriminación es, por tanto, contraria al artículo 52 del Tratado".

Por lo que, se entiende que dicha restricción en la aplicación de reducciones podría igualmente ser susceptible de ser considerada como contraria al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Y, aunque exceda del estricto ámbito del presente estudio, no puede dejarse de poner de manifiesto lo anterior.

Y el artículo 42.1 del mismo texto viene a confirmar que constituye un rendimiento en especie al promulgar que "constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda".

Por tanto, en el momento en el que el contribuyente sujeto al régimen de trabajadores desplazados a territorio español perciba dichos rendimientos, habrá de tributar por ellos en concepto de rendimiento en especie, sin posibilidad de aplicar reducción alguna en su base imponible.

Y por otro lado, en el momento de recibir la prestación derivada de dicho plan, si dicho contribuyente sigue siendo residente en territorio español, tributando previsiblemente por el IRPF, volverá a ser gravado por dicho Impuesto, dado que el ya citado artículo 17 de la LIRPF prevé en su apartado 2.2ª que "en todo caso se considerarán rendimientos del trabajo <…> las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo".

Por tanto, en ese supuesto se produciría un supuesto de doble imposición jurídica de orden nacional y disociada en el tiempo[4].

Pero, tampoco puede olvidarse que aún en el hipotético caso de que el referido contribuyente ya no tuviese la consideración de residente a efectos fiscales en territorio español en el momento de percibir la pensión, todo apunta a que el mismo tributaría igualmente por dichos rendimientos, produciéndose por tanto una doble imposición jurídica de orden internacional e igualmente disociada en el tiempo.

3. POSIBLES ESCENARIOS DE MÚLTIPLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL DISOCIADA EN EL TIEMPO DERIVADOS DE LOS CAMBIOS DE RESIDENCIA

3.1. Potencial "triple" imposición jurídica internacional disociada en el tiempo en caso de que no exista convenio para evitar la doble imposición entre España y el otro país

En el caso de que España –Estado de la fuente- no tuviese firmado un Convenio para Evitar la Doble Imposición con el Estado de la residencia en el momento de percibir la pensión, se aplicará sin mayor complicación el artículo 13.1.c) de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en adelante LIRNR) que prevé que "se consideran obtenidos en territorio español <…> los rendimientos del trabajo, cuando deriven directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada en territorio español, en conexión con el artículo 24.1 del mismo texto que refiere que con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe ínte-

[4] Salvo, claro está, que su volumen de rentas le exima de tributación en una de las ocasiones, o en ambas, en base a las reglas del Impuesto.

gro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas <...>". Y de este modo, el contribuyente en cuestión quedará sujeto a tributación por dichos rendimientos en España, por considerarse obtenidos en este territorio.

Y así, si el Estado de la residencia, tiene configurado su sistema tributario en base a la regla del criterio de sujeción personal (el cual permite gravan las rentas del contribuyente por el mero hecho de ostentar la residencia fiscal en el territorio, con independencia del lugar en el que se hayan generado dichas rentas), previsiblemente volverá a gravar la renta, materializada en forma de pensión.

Y aunque dicho país permitiere la aplicación de una deducción para evitar la doble imposición, la misma, en principio, a lo sumo tan sólo alcanzaría a la retención en la fuente soportada en España al percibir la pensión, pero no a la tributación en concepto de rendimientos del trabajo en especie que soportó el contribuyente al atribuírsele las contribuciones al plan estando acogido al régimen de trabajadores desplazados a territorio español.

Por lo tanto, en este supuesto, en el mejor de los casos, el contribuyente tributaría:

En primer lugar, en concepto de rendimientos del trabajo sin posibilidad de aplicar una reducción en su base imponible a la hora de serle atribuidas las contribuciones al plan de pensiones como rendimientos del trabajo en especie.

En segundo lugar, en concepto de rendimientos del trabajo sujetos a retención en la fuente (España) en el momento de percibir la pensión, pudiendo, previsiblemente, aplicar una deducción para evitar la Doble Imposición en su Estado de residencia.

Ahora bien, incluso en este caso y dependiendo del método de eliminación de la Doble Imposición Internacional que rigiese en el Estado de la residencia, el contribuyente no podría eliminar en su totalidad el efecto pernicioso de la Doble Imposición internacional soportada por su parte, sino sólo la soportada en el segundo momento, esto es, en el momento de percibir la pensión derivada de las aportaciones al plan del que la misma derivase.

Así, el contribuyente sólo lograría eliminar totalmente el potencial efecto pernicioso de una doble imposición sobre las pensiones percibidas en el caso de que rigiese el método de exención plena (el Estado en cuestión renuncia en su totalidad a gravar las rentas que ya han soportado un gravamen en el extranjero); el de imputación íntegra (el Estado de residencia grava las rentas que ya han estado sujetas a tributación pero permite una deducción por el importe total del Impuesto extranjero soportado) o si el tipo de gravamen de dicho Estado de residencia fuese superior al soportado en el Estado de la fuente, si se rigiese por el método de imputación ordinaria.

Pues, si por el contrario en dicho Estado rigiese el método de exención con progresividad (el Estado renuncia a someter directamente a gravamen las rentas que ya han tributado en el extranjero, pero tiene en cuenta su cuantía para determinar el tipo de gravamen que le corresponde soportar al contribuyente sobre el resto de rentas) o el método de imputación ordinaria y el tipo de gravamen soportado en el Estado de la fuente (en este caso España), fuese superior al tipo de

gravamen a aplicar en el Estado de residencia, el contribuyente en cuestión, no lograría eliminar en su totalidad la triple imposición soportada.

3.2. Potencial doble imposición jurídica disociada en el tiempo y mediando un convenio para evitar la doble imposición internacional

Si bien, también puede acaecer que en el momento de la percepción de la pensión, el contribuyente en cuestión ostente la condición de residente fiscal en un país con el que España tenga firmado un Convenio para Evitar la Doble Imposición territorio español en cuyo caso, en base a las reglas previstas en el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, tributará en el Estado de residencia.

Así, el artículo 18 del citado Modelo de Convenio refiere que *sin perjuicio de los dispuesto en el apartado 2 del artículo 19* (pensiones derivadas de un empleo ejercido en la función pública)*, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un trabajo dependiente anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado*.

Y si se acude a los comentarios del Modelo de Convenio a dicho artículo, se observa que al describir el ámbito objetivo del artículo reza que "el artículo resulta aplicable con independencia del tratamiento tributario del plan bajo el cual se realizan las contribuciones correspondientes; de modo que un pago proveniente de un plan de pensiones que no tuviera derecho a desgravación alguna, tendría a pesar de todo naturaleza de pensión o remuneración similar <...>".

Así, en efecto, los rendimientos derivados de los planes de pensiones entrarían dentro del ámbito objetivo de aplicación del artículo 18 del Modelo de Convenio y en principio tributarían en el Estado de la residencia, produciéndose con mucha probabilidad una doble imposición económica diferida en el tiempo (tributación en España en el momento de la atribución de las contribuciones como rendimientos del trabajo en especie sin posibilidad de aplicar una reducción en la base imponible y tributación en el estado de la residencia en el momento de percibir dichas pensiones) al igual que en el supuesto plasmado más arriba.

Por tanto, en el caso de que el Estado de residencia del contribuyente hubiese firmado un Convenio para Evitar la Doble Imposición internacional con España y siguiese el articulado del Modelo de Convenio precitado, podría darse una doble imposición jurídica internacional disociada en el tiempo y plenamente "amparada" por el Convenio.

3.3. Potencial "triple" imposición jurídica disociada en el tiempo y mediando un convenio para evitar la doble imposición internacional

Si se acude a un estudio global de todos los Convenios que a fecha de hoy[5] tiene suscritos España, puede observarse que existen algunos en los que se prevé la tributación compartida con el Estado de la Fuente para las pensiones.

[5] Junio de 2016.

3.3.1. *El caso del Convenio Hispano-Alemán*

El Convenio suscrito con Alemania[6], en su artículo 17.2 prevé que

> "<...>los pagos efectuados de acuerdo con la legislación sobre seguros sociales de un Estado contratante pueden someterse a imposición también en ese Estado en virtud de su normativa interna cuando el hecho que genere del derecho a percibir la renta se produzca a partir del 31 de diciembre de 2014. El impuesto así exigido no excederá del 5% del importe bruto de los pagos cuando el hecho que genere el derecho a percibir la renta se produzca entre el 1 de enero de 2015 y el 31 de diciembre de 2029, Si el hecho determinativo de la percepción se produjera a partir del 1 de enero de 2030, inclusive, el impuesto así exigido no excederá del 10 por ciento del importe bruto de los pagos".

El apartado 2 (el anterior) se aplica igualmente a otros pagos recibidos a partir del 31 de diciembre de 2014 cuando:

a) En el caso de Alemania,

   i. Se generen por razón de aportaciones incentivadas no integradas en la renta sujeta a imposición percibida por razón del empleo en ese Estado, que fueran fiscalmente deducibles o que de algún otro modo hayan estado incentivadas por el Estado y;

   ii. Las aportaciones se hayan realizado durante un periodo superior a 12 años.

b) En el caso de España, se basen en aportaciones realizadas que no hubieran estado integradas en la renta sujeta a imposición en ese Estado o que fueran fiscalmente deducibles, y que se hayan realizado durante más de 12 años.

Por tanto, en el Convenio suscrito entre España y Alemania, se prevé que el Estado de la Fuente pueda retener un parte de su potestad tributaria con respecto a dichos rendimientos que se hayan beneficiado de una carga tributaria reducida o inexistente en el momento de su generación.

Ahora bien, en este caso, cabría la duda de si España podría mantener una parte de su potestad tributaria sobre las pensiones que nos ocupan aún en el caso de que proviniesen de anteriores contribuciones a planes de pensiones que hubiesen tributado en sede del contribuyente como rendimientos del trabajo sin posibilidad de aplicar reducción alguna en la base imponible. Ello así, porque el artículo del Convenio refiere "que fueran fiscalmente deducibles" y no "que hayan sido efectivamente deducidas", dado que, en el régimen de tributación general del IRPF dichas aportaciones sí que son deducibles.

Por otro lado, también podría darse el caso de que, en caso de que el contribuyente hubiese tributado por el régimen del IRPF normal en el momento de atribuírsele las contribuciones a planes

---

[6] Instrumento de Ratificación del Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011.

Disponible en http://www.agenciatributaria.es, fecha de consulta 1 de agosto de 2016.

de pensiones, pero no hubiese podido reducir su base imponible en la totalidad de las contribuciones atribuidas, por exceder los límites permitidos en el artículo 52 de la LIRPF[7].

De este modo, si se atiende al criterio de interpretación teleológico o en virtud de la finalidad de la norma, se podría entender que se preserve la potestad tributaria del Estado de la fuente, únicamente en los casos en los que el contribuyente se haya beneficiado de una reducción efectiva y no potencial en su base imponible, pues al fin y al cabo, la finalidad del Convenio es evitar la Doble Imposición Internacional y no fomentar la doble no imposición.

Así, en principio, en el caso hispano-alemán no se produciría más que una doble imposición jurídica disociada en el tiempo (en España en el momento de atribuirse las contribuciones el contribuyente acogido al régimen de trabajadores desplazados a territorio español y en el momento de percibir la pensión en el Estado alemán de ser éste su estado de residencia a efectos fiscales en dicho momento), pero no una "triple imposición", dado que en España no se produciría (según la interpretación que del Convenio Hispano-Alemán hacen estas letras) una retención en la fuente en el momento del abono de las pensiones.

3.3.2. *El caso del Convenio Hispano-Brasileño*

Por otro lado, el Convenio suscrito entre España y Brasil[8], prevé en su artículo 18, que "sin perjuicio de las disposiciones del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones similares que no excedan de un importe equivalente a US$ 3.000 en el año natural, pagadas a un residente de un Estado contratante, podrán someterse a imposición solamente en este Estado. La parte que exceda de aquel límite puede someterse a imposición en ambos Estados contratantes".

De este modo, en el caso que venimos analizando, los rendimientos derivados de planes de pensiones de fuente española tributarían en este país aunque el preceptor no tuviese su residencia

---

[7] "1. Como límite máximo conjunto para las reducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51 de esta Ley, se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

8.000 euros anuales.

Además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa".

2. Los partícipes, mutualistas o asegurados que hubieran efectuado aportaciones a los sistemas de previsión social a que se refiere el artículo 51 de esta Ley, podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas incluyendo, en su caso, las aportaciones del promotor o las realizadas por la empresa que les hubiesen sido imputadas, que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite porcentual establecido en el apartado 1 anterior. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones y contribuciones que excedan de los límites máximos previstos en el apartado 6 del artículo 51".

[8] Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Estado Español y la República Federativa del Brasil para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, hecho en Brasilia el 14 de noviembre de 1974. ("Boletín Oficial del Estado" de 31 de diciembre de 1975.)

Disponible en http://www.agenciatributaria.es, fecha de consulta 1 de agosto de 2016.

fiscal en territorio español, siempre que los importes percibidos con carácter anual superasen los 3.000 dólares americanos (3.266,10€[9]).

De modo que, en este supuesto, sí que se produciría una la triple imposición jurídica disociada en el tiempo que se viene poniendo de manifiesto.

3.3.3. *El caso del Convenio Hispano-Canadiense*

El Convenio suscrito entre España y Canadá[10] prevé en su artículo 18.2 que

> "las pensiones procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en el Estado de donde provienen y según la legislación de este Estado. En todo caso, para los pagos periódicos de una pensión, el impuesto así establecido no puede exceder de la menor de las dos cantidades siguientes:
>
> a) 15 por 100 del importe bruto del pago, o
>
> b) El porcentaje calculado en función del importe del impuesto que el beneficiario debiera pagar al año, si hubiera sido residente del Estado contratante de donde proviene el pago, tomando en cuenta el total de las pensiones percibidas en tal período".

Por ende, en este caso, también se prevé la tributación compartida (Estado de la fuente – Estado de residencia), que podría conllevar la triple imposición disociada en el tiempo que se ha venido refiriendo.

3.3.4. *El caso del Convenio Hispano-Noruego*

Por otro lado, el artículo 18 del Convenio firmado entre España y Noruega[11], prevé igualmente que "las pensiones y remuneraciones análogas, y las anualidades procedentes de un Estado contratante, así como las pensiones y otros pagos previstos en el régimen de Seguridad Social de dicho Estado, pagadas a un residente del otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado".

---

[9] Según el tipo de cambio publicado en la resolución de 31 de diciembre de 2015, del Banco de España, por la que se publican los cambios del euro correspondientes al día 31 de diciembre de 2015, publicados por el Banco Central Europeo, que tendrán la consideración de cambios oficiales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre la Introducción del Euro.

Disponible online: https://www.boe.es/boe/dias/2016/01/05/pdfs/BOE-A-2016-113.pdf, fecha de consulta 02 de julio de 2016.

[10] Instrumento de Ratificación de 10 de abril de 1978 del Convenio entre España y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Ottawa el 23 de noviembre de 1976. ("Boletín Oficial del Estado" de 6 de febrero de 1981).

Disponible en http://www.agenciatributaria.es, fecha de consulta 1 de agosto de 2016.

[11] Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y el Reino de Noruega para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 6 de octubre de 1999. ("Boletín Oficial del Estado" de 10 de enero de 2001).

Disponible en http://www.agenciatributaria.es, fecha de consulta 1 de agosto de 2016.

Habiendo de llegarse en este supuesto a la misma conclusión que en el anterior.

De este modo, se puede afirmar con certeza que en el caso de pensiones percibidas por no residentes derivadas de planes de pensiones de fuente española cuyas contribuciones fueron recibidas por contribuyentes acogidos al régimen de trabajadores desplazados a territorio español, en todo caso, existirá una doble imposición jurídica disociada en dos fases temporales (recepción de las contribuciones o generación del derecho a percibir la correspondiente pensión posteriormente y recepción de la propia pensión como tal una vez acaecida la contingencia cubierta, que normalmente viene a ser la jubilación) aunque sea de forma parcial e, inclusive, una triple imposición jurídica, mediando un Convenio para Evitar la Doble Imposición, debido a que existirán supuestos en los que España conservará una parte de su potestad tributaria sobre dichos rendimientos, sin que se prevea la aplicación de ninguna exención sobre los mismos.

4. LA CONCLUSIÓN: A VUELTAS CON UNA INEVITABLE PROPUESTA DE *LEGE FERENDA*

Pecaría este estudio de excesivamente reduccionista, si sus líneas osaran afirmar, como colofón, que el único problema que entraña el concepto de residencia fiscal español tal y como se encuentra diseñado, es que dependiendo de los distintos regímenes fiscales que se apliquen, puede conllevar una doble o triple imposición o una doble no imposición.

Por todos es sabido que el propio concepto de residencia fiscal, que en su construcción impide fraccionar el ejercicio fiscal y disociarlo del año natural, plantea incontables problemas cuando los contribuyentes se relacionan en un mismo año natural con otro ordenamiento jurídico – tributario que sí permite disociar el ejercicio fiscal del natural. Siendo este, quizás, una de las principales disfunciones que la práctica confiesa.

Si bien, en esta ocasión, quizás por ser más peculiar, se ha considerado más interesante reparar en el tema expuesto.

Así, ni que decir cabe que parece de recibo que el legislador habría de repensar el concepto de residencia fiscal tal y como se encuentra estructurado en nuestro Ordenamiento.

Pero, además, tampoco parece incoherente proponer que también se repiensen las consecuencias que, aunque fruto de la globalización, están anudadas al concepto de residencia fiscal. Y es que, cuando dicho concepto se gestó, la globalización era un término más bien exótico.

Y no se propone sólo que se repiense a nivel nacional, sino por parte de todos y cada uno de los Estados que anuden el criterio de sujeción personal al concepto de residencia fiscal, para evitar situaciones jurídicamente asimétricas, como son la doble o triple imposición o la doble no imposición.

A la luz de la problemática que se ha expuesto, quizás cupiere establecer una modificación en los Convenios para Evitar la Doble Imposición que tenga suscritos España de suerte que determinen que cuando se prevea la tributación compartida de dichas rendimientos, cuando las apor-

taciones hayan tributado sin posibilidad de aplicar ninguna reducción por ellas, queden exentas en territorio español en el momento de percibir las pensiones[12].

Se entiende que ello es perfectamente posible, dado que en caso alguno afectaría a la soberanía tributaria del otro estado firmante en cuestión y sería más acorde con los más estrictos términos de la justifica tributaria.

No obstante, si se tiene en cuenta que la exención que a dichos efectos se aplica en nuestro sistema tributario interno y al amparo del artículo 23.A del Modelo de Convenio, es la exención con progresividad, se seguiría igualmente produciendo una suerte de triple imposición, si bien, más tenue, pero no por ello más jurídicamente admisible. Y ello en el mejor de los casos (en caso de que existiera un Convenio que aplicar en el supuesto concreto).

Por ende, lo que se plantea como posible solución a asimetrías de este tipo, es que el criterio de sujeción personal podría ir anudado no al concepto de residencia fiscal, sino ser establecido renta por renta y en función de si la misma ha tributado o no (con la debida acreditación, se entiende) en el Estado de la fuente.

¿Sería la configuración de esta medida excesivamente complicada desde el punto de vista técnico?; ¿Alteraría en exceso la potestad recaudatoria de los Estados de residencia?; ¿Es la estricta justicia una justificación suficiente para plantear este cambio?

Son las preguntas que se atreven a lanzar estas letras, justo antes de acabar su recorrido.

Bibliografía

Cordón Ezquerro, T. (2005): "Régimen fiscal de los impatriados y expatriados", *Revista ICE, Nuevas tendencias de economía y fiscalidad internacional,* número 825. Disponible online: http://www.revistasice.com/CachePDF/ICE_825_81-96__360DA07D015B9C617827F4A7D4C14CFF.pdf, fecha de consulta: 1 de agosto de 2016.

OCDE (2012): *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012.

[12] De hecho, en este sentido se pronuncia la Comunicación de la Comisión al Conejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social de 19 de abril de 2001, relativo a la eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistema de empleo, al referir en su apartado 6.3 (coexistencia de regímenes diferentes) que "en la medida en que la aplicación por parte de los Estados miembros de normas fiscales divergentes crea obstáculos injustificados a las libertades fundamentales establecidas en el Tratado, mencionadas anteriormente, tales obstáculos deben ser eliminados", por lo que plantear una eliminación de las disfunciones observadas no es una idea exótica de estas líneas.

CAPÍTULO 6

LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE LA PROPUESTA BICCIS COMO COMPLEMENTO O ALTERNATIVA DE LAS NORMAS DE RESIDENCIA FISCAL

CARMEN BOTELLA GARCÍA-LASTRA
Inspectora de Hacienda del Estado
Doctora en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid

Los desajustes originados en el Derecho Tributario por causa de la globalización han restado operatividad a la aplicación del criterio de la residencia fiscal como mecanismo para atribuir la recaudación por el impuesto sobre sociedades en los grandes grupos multinacionales con base en dicho criterio, de ahí que haya que acercar los impuestos allí donde se crea el valor, lo que se puede conseguir reforzando los criterios definitorios de la existencia de un establecimiento permanente y estableciendo unas reglas precisas de localización de las operaciones que permitan situar la tributación allí donde se crea el valor.

A estos efectos, la Propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) presentada por la Comisión de la Unión Europea con fecha 18 de marzo de 2011[1], cuyo relanzamiento se ha propuesto la Comisión con el máximo interés, pues lo considera un proyecto necesario para conseguir un sistema tributario más justo, plantea la distribución de la base imponible común consolidada de los grupos acogidos a dicho sistema con arreglo a una fórmula de reparto en la que se ponderaría el peso de la mano de obra, los activos y las ventas de cada una de las entidades del grupo con el fin de repartir, de acuerdo con el peso de dichos factores, la base imponible del grupo entre las mismas.

Resulta, por ello, de interés analizar la solución planteada en dicha Propuesta y reflexionar si esos criterios y principios pudieran ser aplicables como complementarios o, en su caso, alternativos a los criterios de determinación de la residencia.

1. INTRODUCCIÓN

La globalización ha originado grandes desajustes en el Derecho Tributario Internacional. El principio de sujeción a los impuestos personales sobre la renta en función de la residencia fiscal del contribuyente, sobre todo en las grandes corporaciones, está resultando poco operativo por la enorme movilidad de los factores de producción y por la facilidad de constituir filiales y establecimientos permanentes en jurisdicciones de baja o nula fiscalidad. Los criterios para atribuir la residencia de unos y otros países difieren, se contradicen y, en ocasiones, crean incoherencias que hacen que un mismo sujeto sea residente en dos sitios a la vez o no sea residente en ninguno.

[1] COM (2011) 121 final.

Al respecto, SERRANO ANTÓN (2006)[2] ahondando en los problemas que plantea en la práctica el fenómeno de la globalización, advierte que la planificación fiscal que caracteriza a las situaciones derivadas del contexto de la globalización, da lugar a la transferencia de residencia a jurisdicciones más favorables, lo que unido a las reflexiones del TJUE sobre la cada vez más inoperante distinción entre residentes y no residentes en un contexto comunitario que puede también trasladarse al ámbito de las personas jurídicas[3], conduce a una convergencia de la tributación entre residentes y no residentes. Al respecto, indica que, "en un mundo globalizado como el actual, la aplicación del principio de residencia parece poco realista, entendida como modo de localización de personas, ya que reduce la realidad a una sola dimensión, cuando es posible encontrar situaciones de pluri-residencia, mientras que el principio de territorialidad reconoce la pluri-localización de las rentas, actividades y bienes."

De ahí que, como se indica en el Plan BEPS, haya que acercar los impuestos allí donde se crea el valor, lo que se puede conseguir reforzando los criterios definitorios tanto de las reglas para atribuir la residencia fiscal, como la existencia de un establecimiento permanente y estableciendo unas disposiciones precisas de localización de las operaciones que permitan acercar la tributación allí donde se crea el valor.

A estos efectos, la Propuesta de Directiva relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) presentada por la Comisión de la Unión Europea con fecha 18 de marzo de 2011[4], cuyo relanzamiento se ha propuesto la Comisión con el máximo interés, pues lo considera un proyecto necesario para conseguir un sistema tributario más justo, plantea la distribución de la base imponible común consolidada de los grupos acogidos a dicho sistema con arreglo a una fórmula de reparto en la que se ponderaría el peso de la mano de obra, los activos y las ventas de cada una de las entidades del grupo con el fin de repartir la base imponible del grupo entre las entidades integrantes del mismo.

El carácter facultativo con el que se concibió la aplicación de ese régimen y las pérdidas recaudatorias que su aprobación podría acarrear han dificultado la aprobación global del proyecto, por lo que la Comisión de la Unión Europea ha avanzado su intención de avanzar paso a paso, siendo el primero de ellos el de establecer unas reglas comunes para hacer frente a la planificación agresiva[5] y dar una respuesta común de los Estados miembros a las medidas planteadas en el Plan BEPS.

En todo caso, la Comisión ha decidido dar un paso al frente y ha presentado un Plan de Acción para conseguir un sistema de imposición justo y eficaz con el objetivo, entre otros, de restablecer la relación entre la imposición y el lugar donde se ejerce la actividad económica. También el in-

---

[2] Véase SERRANO ANTÓN (2006).

[3] El autor citado hace referencia en este punto, p. 27/36, a la Sentencia 270/1983 que, sobre la base del concepto de sede social, edificó la doctrina de la no discriminación para las personas jurídicas

[4] COM (2011) 121 final

[5] Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, también denominada ATAD, por sus siglas en inglés.

forme del Parlamento Europeo a la Directiva ATA[6] ha incidido en la necesidad de regular con seriedad estas materias.

En este contexto, pensamos que la aplicación de los criterios de reparto contenidos en la Propuesta BICCIS podría contribuir a la consecución de ese objetivo, sin perjuicio de que presenten también serios inconvenientes que serán objeto de examen.

2. LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN Y REPARTO

El capítulo XIV de la Propuesta de la Comisión, dedicado a la distribución de la Base Imponible Consolidada, plantea un novedoso sistema para distribuir la base imponible común entre los miembros del grupo mediante una fórmula de reparto con la que se determina la cuota parte de cada miembro del grupo a la que, una vez efectuados los ajustes pertinentes, se aplica el tipo impositivo nacional de cada uno de los miembros del grupo y se minora, en su caso, con las deducciones de ámbito nacional previstas en el artículo 76.

Aunque existen diversas alternativas determinar el método de reparto[7], la fórmula tradicional es el método más conocido y el aplicado en los Estados Unidos y Canadá si bien en dichos Estados se emplea para determinar la renta obtenida por una entidad en los diferentes Estados federados en los que opera. EEUU emplea tres factores, mano de obra, capital y ventas, si bien con distinta configuración en los Estados federados, mientras que Canadá emplea sólo dos factores, ventas y trabajo.

No obstante, según la normativa estadounidense, para tener derecho a gravar a una entidad que opera en diversos Estados federales se requiere cumplir dos condiciones:

a) Que exista una conexión entre el Estado y la actividad que genera renta.

b) Cada Estado solo puede gravar la parte de renta que razonablemente se ha generado en su territorio.

La aplicación del sistema estadounidense ha dado lugar a numerosos contenciosos. Otros sistemas similares de distribución y reparto se emplean en Alemania y Suiza.

A la hora de plantearse la introducción del mecanismo de reparto en el ámbito de la Propuesta BICCIS y configurar los factores que integran la fórmula de reparto, los estudios previos realizados al efecto consideraron la posibilidad de emplear macro factores, como el valor añadido de

---

[6] La Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 8 de junio de 2016, sobre la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior (COM(2016)0026, tras reconocer, en su enmienda primera, la importancia de adoptar una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades con una clave de reparto justa y apropiada como auténtico punto de inflexión en la lucha contra las estrategias artificiales de BEPS, propone, entre otras medidas, que los Estados miembros apliquen tanto en la legislación vigente como en los convenios bilaterales una definición común de establecimiento permanente.

[7] Véase AGÚNDEZ GARCÍA, A. (2006).

cada país a efectos del IVA o el PIB, en cuyo caso podría distribuirse la base imponible entre todos los Estados en base a su respectiva cuota de IVA o de PIB, mientras que si el reparto estuviera basado en micro factores, resultaría necesario proceder a la localización de los mismos en cada territorio, estableciendo un nexo entre la actividad de cada entidad del grupo en un país y el derecho de ese país a gravar esa renta.

Por ello, como señala AGÚNDEZ GARCÍA (2006)[8] la elección de los factores es decisiva para otorgar a los Estados miembros el derecho a gravar la parte de base imponible que le sea atribuida, de forma que si los factores que se definan no se encuentran situados en su territorio, aún cuando la entidad obtenga bases imponibles positivas, no tendrá derecho a gravar esas rentas. De ahí que, no nos cabe ninguna duda, que la determinación y aplicación de esas fórmulas de reparto será fuente de controversias en las diferentes jurisdicciones tributarias que se vean afectadas por ese método de reparto de la base imponible.

Con todo, la determinación de los factores, que conduce a la localización de la renta ganada, puede no conducir a determinar la verdadera fuente de producción de la misma, de ahí que se tenga en cuenta la capacidad de generar renta en lugar de apreciar solo la renta efectivamente ganada en cada territorio.

Al respecto, el documento elaborado por los servicios de la Comisión[9] aprecia un importante inconveniente en la utilización de macro factores como método para el reparto de la BICCIS en cuanto que desliga la actividad de las entidades en cada uno de los Estados miembros con el pago del Impuesto sobre Sociedades y se convierte, en la práctica, en una retribución al desarrollo de cada uno de los Estados miembros, de suerte que cuanto mayor sería su PIB mayor sería la cuota de la BICCIS que obtendrían.

Este planteamiento no es, sin embargo, tan extraño ya que el informe MIRRLESS (2013)[10] consideró la posibilidad de aplicar en el largo plazo un impuesto sobre el flujo de fondos basado en destino, aplicado como un gravamen del valor añadido, tipo consumo y es que buena parte de los autores españoles que analizaron el contenido del referido informe coincidieron en poner de manifiesto que las dificultades que plantea el impuesto de Sociedades al distorsionar el comportamiento empresarial se podrían suavizar o incluso eliminar utilizando base alternativas a la del impuesto convencional: alterando lo que se grava y, con más inconvenientes, donde se grava, en origen o en destino[11].

En el ámbito de la BICCIS, por tratarse de grupos fiscales, se tiene que determinar primero la renta atribuible al grupo fiscal por la suma algebraica de las bases imponibles de las entidades integradas en el mismo y, después, atribuir esa renta entre las entidades del grupo que hayan

---

8 Véase AGÚNDEZ GARCÍA, A. (2006): p. 30.

9 Comisión de la Unión Europea: Impact assessment accompanying document to the Proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 16.03.2011, SEC(2011) 315 final.

10 MIRRLEES, J. (2013).

11 Una síntesis de esas opiniones puede verse EN ALBI IBÁÑEZ, E. (2014), p. 185.

obtenido bases imponibles positivas aplicando una fórmula compuesta por tres factores, mano de obra, capital y ventas, de igual ponderación cada uno de ellos.

De esta forma, la contribución de cada sociedad que obtenga bases imponibles positivas se determina multiplicando la suma de los factores que le corresponden por la base imponible consolidada del grupo. Aunque se supone que los factores intentan determinar la contribución de los elementos que la integran en la base imponible del grupo, en la medida en que su determinación es producto de reglas convencionales, no tiene por que reflejar esa contribución. Ejemplos prácticos demuestran que una sociedad miembro del grupo con elevado volumen de ventas, empleados y activos, cuya base imponible es irrelevante en comparación con la obtenida por otras sociedades del grupo con factores inferiores, podría tener que realizar una contribución superior para el pago del Impuesto sobre Sociedades del grupo que otras entidades que hubieran obtenido bases imponibles de superior importe, lo que distorsiona la finalidad del impuesto sobre sociedades que, aunque grava la renta del grupo, la distribuye entre sus miembros con criterios que no guardan proporción con la renta que dicha entidad obtuvo sino con el resultado de la aplicación de los factores que se le atribuyen.

La aplicación de la fórmula de reparto sustituye al sistema de de precios de transferencia[12] y altera las consecuencias de la tributación de la renta mundial en función de la residencia por cuanto que la renta que se atribuye no ha sido originariamente obtenida por la entidad a la que se asignan tales factores, por lo que se producen dos cesiones de renta; de las entidades del grupo al grupo en su conjunto para la determinación de la renta global y del grupo a las filiales para su gravamen final en sede de las entidades miembros en función del resultado de la aplicación de la fórmula.

La primera cesión, de la renta de cada una de las entidades al grupo, es completamente necesaria para determinar la base imponible consolidada común; la segunda es asimismo necesaria, en la medida en que se quiere atribuir el importe del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la renta obtenida por el grupo a las entidades que lo integran y hayan obtenido bases imponibles positivas[13], de forma que los Estados miembros en los que residen tales entidades se beneficien de la recaudación del Impuesto sobre Sociedades aplicable a las mismas, una vez hecho el reparto, conforme al tipo impositivo vigente en cada uno de dichos Estados miembros.

De esta forma, vemos como en relación a los grupos fiscales, que no tienen residencia fiscal propia, dado que la residencia solo se predica de las entidades que los integran, la aplicación de la fórmula de reparto determina el Estado que tiene derecho a la percepción del Impuesto sobre Sociedades con arreglo a los criterios resultantes de la aplicación de dicha fórmula en lugar de

---

[12] Solo en lo que a las operaciones realizadas entre entidades del mismo grupo fiscal en cuanto que son objeto de eliminación a efectos de la consolidación.

[13] Véase AGÚNDEZ GARCÍA, A. (2006): que analiza diversos métodos posibles de aplicación de la fórmula de reparto, se advierte que, en alguno de ellos, la renta obtenida por el grupo se distribuye exclusivamente en atención al resultado de la aplicación de la fórmula, sin que resulte un requisito necesario el que la entidad que reúna los factores tenga base imponible positiva, lo que también tiene su lógica, pues se podría invalidar el resultado de la aplicación de fórmula recargando los gastos y costes de las entidades que tuvieran más trabajadores, activos y mayores ventas.

con arreglo a los criterios que determinan la residencia fiscal, ya que la renta que es objeto de reparto, al resultar de la suma de las bases imponibles de las entidades del grupo ha perdido toda conexión con la entidad o entidades de procedencia.

Según lo previsto en el artículo 86, la base imponible del grupo se distribuye entre sus miembros en cada ejercicio aplicando una fórmula en la que se computan tres factores, ventas, mano de obra y activos, con igual ponderación cada uno de ellos.

El citado precepto establece lo siguiente:

> "1. La base imponible consolidada se repartirá entre los miembros del grupo en cada ejercicio fiscal aplicando una fórmula de distribución. Para determinar la cuota parte de un miembro A del grupo, la fórmula adoptará la forma siguiente, teniendo la misma ponderación los factores ventas, mano de obra y activos:

$$\text{Cuota parte A} = \left(\frac{1}{3} \frac{Ventas^{A}}{Ventas^{Grupo}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Salarios}^{A}}{\text{Salarios}^{Grupo}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Nº}\, asalariados^{A}}{\text{Nº}\, asalariados^{Grupo}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Activos}^{A}}{\text{Activos}^{Grupo}} \right) * \text{Base}imponible consol.$$

> 2. La base imponible consolidada del grupo se distribuirá únicamente cuando sea positiva.
>
> 3. Los cálculos para distribuir la base imponible consolidada se efectuarán al final del ejercicio fiscal del grupo.
>
> 4. Un periodo de 15 días o más de un mes natural se considerará un mes completo."

Al respecto, el Considerando 21 de la Propuesta indica:

> "Conviene que la fórmula de distribución de la base imponible consolidada incluya tres factores a los que se atribuya la misma ponderación (mano de obra, activos y ventas). El factor mano de obra debe calcularse en función de los salarios y el número de asalariados (cada elemento debe suponer el 50%). El factor activos debe abarcar el inmovilizado material en su conjunto, El inmovilizado intangible y el financiero deben quedar excluidos de la fórmula debido a su carácter fluctuante y al riesgo de que eludan el régimen. Mediante la aplicación de estos factores, se tienen en cuenta de forma apropiada los intereses del Estado miembro de origen, Por último es preciso tener en cuenta las ventas a fin de garantizar una participación equitativa del Estado miembro de destino. Dichos factores y ponderaciones deberían contribuir a garantizar que los beneficios se gravan en el lugar en que se han generado. Como excepción al principio general, cuando el resultado de la distribución no represente de forma equitativa el alcance de la actividad empresarial, una cláusula de salvaguardia prevé la aplicación de un método alternativo."

En lo que se refiere ya a la determinación de cada uno de esos tres factores, mano de obra, capital y trabajo, la Propuesta BICCIS en sus artículos 86 y siguientes sigue el criterio de definir primero los elementos que componen cada factor y, después, la forma de determinar la localización del mismo o de cada uno de los elementos que lo integran, lo que en el texto se denomina "asignación". Al respecto, BOTELLA GARCÍA-LASTRA (2016)[14] advierte que se trata de una localización, en

[14] BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. (2016): p. 521.

alguna forma, convencional por lo que resulta más exacto asignar tales factores a un Estado que hablar de donde se encuentran localizados tales factores, lo que desencadenará, sin duda, de una parte, controversias entre las Administraciones tributarias para que a sus respectivos Estados se les asigne el mayor número de factores y, en todo caso, los factores más relevantes y, de otra, tensiones entre las entidades miembros del grupo, al objeto de que los factores se asignen a aquellos Estados cuyos tipos impositivos nacionales sean más reducidos.

Interesa analizar, a continuación, la regulación de cada uno de estos factores y las cuestiones que plantean.

2.1. El factor mano de obra

La determinación del factor mano de obra es la suma de dos factores, el número de asalariados y el importe total de los salarios satisfechos, de esta forma se intenta contrapesar el resultado de la aplicación de la fórmula en las sociedades que emplean mano de obra intensiva y en las que emplean mano de obra cualificada.

Existe, sin embargo, una preponderancia de conceptos de hecho en detrimento de las situaciones jurídicas, así:

a) Aun cuando los asalariados se incluyen en el factor mano de obra del miembro del grupo que les remunera, cuando ejercen su actividad laboral bajo el control y la responsabilidad de un miembro del grupo distinto del que les remunera, dichos asalariados y el importe de los salarios que les corresponda se incluyen en el factor mano de obra de la entidad bajo cuyo control se encuentran.

b) Se consideran asalariados las personas que, aunque no sean empleadas directamente por un miembro del grupo, realicen funciones similares.

c) El término salarios incluye las remuneraciones, gratificaciones y demás tipos de compensación a los trabajadores, incluidos los costes de pensiones y de seguridad social a cargo del empleador.

d) Estos costes se valoran por el importe de los gastos que han sido considerados deducibles en un ejercicio fiscal.

El cómputo de este factor tiene un límite cuantitativo y es que el monto de los gastos de personal se valora por el importe de estos gastos que sean deducibles fiscalmente para el empleador en un ejercicio fiscal.

El empleo de este factor ha sido visto, en los estudios sobre el tema, como un impuesto al trabajo, si bien en la medida en que el Impuesto sobre Sociedades intenta recuperar los costes incurridos por el Estado en el que la sociedad desarrolla sus servicios, no cabe duda que los costes derivados del empleo de mano de obra son superiores a los restantes.

De otra parte, aunque parece un factor de fácil localización, se podría manipular mediante el empleo de subcontratas, empresas de empleo temporal o la ubicación de los trabajadores en territorios fronterizos. En todo caso, suscita gran preocupación que, como consecuencia del empleo de este factor, se pudieran trasladar fuera de la Unión Europea grandes masas de trabajadores y es que, salvo en el caso de la ventas a distancia que más adelante se comentará, no hay ninguna regla prevista para el supuesto de que la mano de obra en cuestión no se encuentre situada en la Unión Europea.

2.2. El factor activos

Este factor pretende determinar la contribución del capital en la cuenta de resultados de una entidad y se determina por el valor medio de todos los elementos del inmovilizado material, poseídos y objeto de arrendamiento o arrendamiento financiero por un miembro del grupo, como numerador, y el valor medio de todos los elementos del inmovilizado material poseídos u objeto de arrendamiento por el grupo, como denominador.

Aunque, en principio, solo se incluyen los elementos del inmovilizado material, cuando una entidad lleve cinco años o más perteneciendo al grupo, en su factor de activos se incluirá también el importe total de los costes en que haya incurrido con fines de investigación, desarrollo, marketing y publicidad durante los seis años anteriores a su entrada en el grupo. Nada se dice, en cambio, de las marcas y nombres comerciales ni de los derechos de propiedad industrial e intelectual, ni tampoco del fondo de comercio o clientela que, en la medida en que estuvieran activados, deberían, en nuestra opinión, incluirse.

En el inmovilizado material se incluyen también los activos financieros y como tales se consideran las acciones en empresas vinculadas, los préstamos a empresas con las que la sociedad esté vinculada en virtud de participaciones, las inversiones en inmovilizado, otros préstamos y las acciones propias en la medida en que la legislación nacional autorice su publicación en el balance. Ahora bien, en el caso de las entidades financieras, es decir, aquellas consideradas como entidades financieras o cuyos activos financieros representen más del 80% del total de sus activos, para determinar su factor de activos solo se incluye el 10% de sus activos financieros.

Según lo previsto, en el artículo 93, estos activos se asignan al propietario económico de los mismos y, en su defecto, a su propietario legal. En el caso de que el propietario económico no haga uso efectivo de un activo, se incluirá en el factor del miembro del grupo que lo utilice de manera efectiva.

Como vemos, aunque parece que esta apreciación se basa en evidencias, la experiencia pone de manifiesto que en el ámbito tributario la apreciación de los hechos, sobre todo cuando es decisiva para la cuantificación del impuesto a pagar, no resulta siempre fácil de dilucidar.

El valor de los activos, por regla general, se determina por su valor fiscal, lo que puede plantear discriminaciones en función de la rotación de los activos necesaria para el ejercicio de la actividad. No obstante, una valoración de mercado de los activos al cierre del ejercicio, haría excesivamente difícil la aplicación de este factor.

2.3. El factor ventas

El factor ventas es un factor de peso que podría determinar que la recaudación del Impuesto sobre Sociedades recayera en las entidades operativas del grupo. Los estudios realizados por la Comisión, a los que luego nos referiremos, demuestran que la reducción del peso de este factor o su sustitución por el de ventas en origen podría influir de forma importante en la situación de los ingresos tributarios de los Estados miembros.

Para su determinación, al igual que ocurre con los otros dos factores, se incluirán en el numerador las ventas de cada de una de las entidades del grupo y en el denominador el total de ventas de grupo.

Ahora bien, la asignación de las ventas se realiza en destino y, por tanto, se atribuyen al miembro del grupo situado en el Estado miembro de destino de un envío o transporte de bienes dirigido a la persona que los haya adquirido. Si no es posible identificar ese lugar, según el artículo 96.1 de la Propuesta BICCIS, se atribuirán al miembro del grupo situado en el Estado miembro de la última ubicación identificable de los bienes.

Según lo previsto en el mencionado precepto, las prestaciones de servicios se incluirán en el factor ventas de la entidad miembro del grupo situada en el Estado miembro en el que tenga lugar materialmente la prestación de los servicios. Cuando se incluyan en el factor ventas, los ingresos exentos y los intereses, dividendos y cánones se atribuirán al beneficiario. En el supuesto de que en el Estado miembro en el que se entreguen los bienes o se presten los servicios no esté situado ningún miembro del grupo o si los bienes se entregan o los servicios se prestan en un tercer país, las ventas se incluirán en el factor ventas de todos los miembros del grupo proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.

Finalmente, si en el Estado miembro en el que se entreguen los bienes o se presten los servicios está situado más de un miembro del grupo, las ventas se incluirán en el factor ventas de todos los miembros del grupo situados en ese Estado miembro proporcionalmente a sus factores mano de obra y activos.

La aplicación de este precepto no parece fácil, por cuanto que la determinación del lugar de prestación material o efectiva de los servicios no es nada fácil por la desmaterialización de bienes y servicios por su carácter intangible, lo que requiere de reglas adicionales acerca de donde se deben considerar que se ha realizado la entrega de bienes o el lugar en el que se prestan los servicios, lo que aproxima el Impuesto sobre Sociedades al IVA, en el que la localización de estos lugares constituye una parte esencial y cada vez más compleja de la normativa de ese impuesto. De ahí que en nuestro trabajo anteriormente mencionado[15] pensamos que podría ser útil servirse a estos efectos de las reglas previstas para la localización del IVA.

Esta circunstancia nos permite incidir en lo que constituye el objeto de la presente comunicación: los problemas e incoherencias derivados de la aplicación del criterio de la residencia fiscal como

[15] BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. (2016): *La armonización de la base imponible* ..., cit. p. 534.

base para la atribución de rentas al Estado de residencia, conducen a que, cada vez sea más necesario, establecer unos criterios de localización de las rentas que integran la base imponible del impuesto de sociedades.

En definitiva, este factor que parece sencillo en su configuración inicial, presenta unas dificultades de aplicación grandísimas y el resultado de su aplicación podría no estar justificado y es que no es lo mismo distribuir la renta obtenida por una misma entidad entre las distintas jurisdicciones de un mismo Estado como se hace en los Estados Unidos de América, en las provincias canadienses o en los cantones suizos, que distribuir la base imponible del grupo entre los distintos miembros del mismo situados en diferentes Estados miembros que aplicarán sus respectivos tipos impositivos, lo que introduce nuevos elementos de distorsión en su aplicación como veremos más adelante cuando analicemos los efectos económicos que se podrían derivar de la aplicación de la referida fórmula de reparto.

2.4. Reglas especiales

Los factores descritos no son adecuados para medir la contribución a los beneficios del grupo de todo tipo de sociedades, dado que no todas las actividades requieren de la contribución de los mismos elementos para su puesta en marcha, de ahí que se prevean reglas especiales para determinados tipos de entidades a las que los factores previstos en la Propuesta de Directiva posiblemente no resulten adecuados.

De esta forma, existen reglas especiales para las entidades financieras, las empresas de seguros, las ventas de petróleo y gas y el transporte marítimo o por vías navegables interiores, así como para el transporte aéreo en los artículos 98 a 101, respectivamente.

En lo que se refiere a las entidades financieras y a las empresas de seguros, la particularidad consiste en que su factor activos incluiría el 10% del valor de sus activos financieros, excluidas las participaciones y las acciones propias. En cuanto a las entidades aseguradoras, en su factor ventas se incluirá un 10% de todas las primas imputadas al ejercicio netas de reaseguro, el rendimiento de inversiones y otros ingresos por comisiones.

En cuanto a las entidades dedicadas a la prospección o producción de petróleo o gas, la especialidad consiste en que se atribuyen al miembro del grupo situado en el Estado miembro en el que se realiza la extracción del petróleo o gas y, si ningún miembro del grupo estuviera situado en dicho Estado o si la prospección o extracción se llevaran a cabo en un tercer país, las ventas se atribuirían al miembro del grupo que realiza esa actividad de prospección o extracción, a diferencia de lo que sucede con la asignación de las restantes ventas que, en tales casos, distribuyen entre todos los miembros del grupo en la misma proporción en que se encuentren los restantes factores.

Por último, las empresas dedicadas al transporte marítimo o por vías navegables interiores son excluidas de la aplicación de la fórmula de reparto dado que suelen disfrutar de regímenes privilegiados de tributación que perderían si aplicaran la fórmula de reparto como las demás entidades.

3. EFECTOS ECONÓMICOS DERIVADOS DE LA APLICACIÓN DE LA FÓRMULA DE REPARTO

Sobre los efectos económicos derivados de la posible implantación de la BICCIS se han realizado diversos estudios, tanto por parte de la Comisión[16], como por parte de grandes consultoras y diversos autores. A los efectos de este trabajo, interesa hacer referencia a las consideraciones realizadas acerca de los efectos que la distribución de la BICCIS tendría con arreglo a la fórmula de reparto a la que acabamos de referirnos, cuestión que se encuentra muy ligada a la influencia que los diferentes tipos de gravamen del impuesto de sociedades en los Estados miembros pueden tener en la aplicación de ese régimen.

Al respecto, en el informe de la Comisión se realiza un ejercicio de simulación que parte del examen de 750 grupos industriales multinacionales y de 2.073 grupos financieros llegando a la conclusión de que el impacto de la aplicación conjunta de la consolidación y la fórmula de reparto en el periodo 2002-2004 comportaría una minoración de las bases imponibles de los grupos industriales objeto de examen en torno al 2,8 y el 2,9%, mientras que en los grupos financieros esa minoración estaría en torno al 2,6%. En materia de grupos industriales, los países más beneficiados por la aplicación de la fórmula serían Alemania y Francia, mientras que Holanda, Dinamarca, Austria y Bélgica verían como se reduciría su recaudación por el impuesto de sociedades como consecuencia de la aplicación de la fórmula. En lo que se refiere a los grupos financieros, los países que mayores incrementos obtendrían por la aplicación de la fórmula serían Alemania, Francia y Reino Unido, mientras que Suecia y Bélgica podrían verse afectadas por reducciones significativas. Tanto en un caso como en otro, los estudios reflejan que España podría verse beneficiada por la aplicación de la fórmula toda vez que las bases imponibles declaradas en nuestro país no reflejan suficientemente su peso económico.

Según el informe de ERNST & YOUNG (2011)[17], alrededor de 24.000 contribuyentes que se acogieran al régimen podrían tener que hacer frente a un mayor pago de impuestos estimado en 2.500 millones de euros lo que, en nuestra opinión, en la medida en que el régimen sea facultativo, no parece viable pues ninguna empresa que vea incrementados sus costes tributarios de forma significativa aplicaría ese régimen de manera voluntaria. Del estudio de FARGAS (2010)[18] en el que se realizan diversas simulaciones, se destaca que el grupo se encontraría en situación de equilibrio cuando tiene un resultado 0 por la compensación de los bases imponibles positivas de unas entidades con las bases imponibles negativas de otras, lo que no originaría tributación alguna y, por tanto, no habría lugar a la aplicación de la fórmula de reparto en cuanto que no habría nada que repartir.

De esta forma, si las filiales con pérdidas están situadas en países con tipos impositivos bajos y las filiales con beneficios en Estados con tipos altos, el rendimiento es mayor que si las pérdidas se obtuvieran en países con tipos impositivos altos, por cuanto que se compensarían con benefi-

[16] Comisión de la Unión Europea: Impact assessment accompanying document to the Proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 16.03.2011, SEC(2011) 315 final.

[17] ERNST & YOUNG (2011).

[18] FARGAS, L. M. (2010).

cios sujetos a tipos más bajos. Por ello, el autor citado considera que el impacto negativo en la recaudación de la BICCIS, en cuanto que su aplicación fuera facultativa, sería muy superior al que se derivaría de la compensación de bases imponibles negativas, como consecuencia de la aplicación de la fórmula de reparto que supone el trasvase de la recaudación por el impuesto sobre sociedades de unos Estados a otros.

Este trasvase tendría dos componentes; de un lado, se primaría a los Estados con mayor peso en la producción y en la actividad económica en cuanto que las entidades situadas en dichos Estados tendrían los factores de mayor peso en la aplicación de la fórmula de reparto si bien, de otro, en la medida en que dichos Estados suelen tener los tipos impositivos más altos, dado que tienen mayores necesidades presupuestarias que cubrir, se podrían producir trasvases de personal y de activos a Estados con tipos impositivos más bajos de forma que las pérdidas que pudieran obtener, al afrontar mayores costes, produjeran una mayor rentabilidad al grupo compensándose con beneficios obtenidos en países con tipos impositivos más altos.

Por ello, en nuestro trabajo[19] anteriormente mencionado nos atrevíamos a proponer que los Estados que apliquen el régimen BICCIS se comprometan a aplicar un tipo uniforme de gravamen a las entidades que se acojan al régimen al objeto de no introducir nuevos elementos de planificación en la aplicación de la fórmula.

A modo de resumen de lo anteriormente indicado, podemos señalar que las consecuencias que se derivarían de la aplicación de la fórmula serían positivas en la medida en que tiendan a reflejar la contribución que en los resultados de un grupo consolidado se realiza en cada país si bien, por el juego de los tipos impositivos y del carácter facultativo del régimen, de forma que solo lo aplicarían aquellas entidades que obtuvieran ventajas tributarias significativas, este efecto positivo se podría ver neutralizado e incluso invertido pudiendo afectar a la localización de los factores productivos.

4. LOS INFORMES PAÍS POR PAÍS COMO INSTRUMENTO PARA COADYUVAR A LA LOCALIZACIÓN DE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES ALLÍ DONDE SE OBTIENEN

La Directiva 2016/881, de 25 de mayo, del Consejo[20], que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad se enmarca dentro de la acción 13 del Plan BEPS y de las conclusiones del Consejo Europeo de 22 de mayo de 2013 en el que se solicitó una ampliación del intercambio automático de información a escala mundial y de la Unión para combatir el fraude fiscal, la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva. El considerando cuarto de esa Directiva es muy claro al ligar esa iniciativa con la adecuada localización de los beneficios empresariales allí donde se obtienen, pues al respecto, advierte:

---

[19] BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. (2016), p. 665.

[20] 3.6.2016 L 146/8 Diario Oficial de la Unión Europea.

> "El aumento de la transparencia respecto de las autoridades tributarias podría servir de acicate para que los «grupos de empresas multinacionales» abandonen ciertas prácticas y paguen la cuota impositiva que les corresponde en el país en que se obtienen los beneficios. Por lo tanto, potenciar la transparencia de los «grupos de empresas multinacionales» es una parte esencial de la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios".

De esta forma, se consigue la aplicación uniforme de la acción 13 del Plan BEPS en el ámbito de la Unión Europea y se fortalecen los contenidos de la Directiva 2011/16/UE al ampliar los supuestos de intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, contribuyendo así al desarrollo del estándar internacional de intercambio de información en los informes país por país, tal como se discutió y acordó en el seno de la OCDE. De esta forma, los Estados miembros comparten información en formatos específicos utilizando un canal de comunicación específico.

Por lo que se refiere al intercambio de información entre los Estados miembros, la Directiva 2011/16/UE del Consejo ya contemplaba la obligatoriedad del intercambio automático de información en una serie de ámbitos. El intercambio automático obligatorio de los informes país por país entre los Estados miembros debe incluir en cada caso la comunicación de un conjunto definido de datos básicos que sea accesible para aquellos Estados miembros en los que, atendiendo a los datos del informe país por país, una o varias entidades del «grupo de empresas multinacionales» tengan su residencia a efectos fiscales o estén sujetas al pago de impuestos en relación con la actividad económica desarrollada a través de un establecimiento permanente de un «grupo de empresas multinacionales».

En el informe país por país, los «grupos de empresas multinacionales» deben facilitar cada año y para cada territorio fiscal en el que operen el importe de sus ingresos, los beneficios antes del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta pagado y devengado. Los «grupos de empresas multinacionales» han de notificar igualmente el número de empleados, el capital declarado, los resultados no distribuidos y los activos materiales en cada territorio fiscal. Por último, los «grupos de empresas multinacionales» deben identificar a cada entidad del grupo que opere en un determinado territorio fiscal e indicar las actividades económicas que ejerce cada entidad. Como vemos, el contenido de esos informes guarda bastante relación con los factores definidos a efectos de la aplicación de la fórmula y que han sido objeto de examen anteriormente.

Ahora bien no solo se debe facilitar esa información al Estado de residencia de las entidades matrices con un volumen de operaciones igual o superior a 750 millones de euros, sino que el intercambio automático obligatorio de los informes país por país entre los Estados miembros debe incluir en cada caso la comunicación de un conjunto definido de datos básicos que sea accesible para aquellos Estados miembros en los que, atendiendo a los datos del informe país por país, una o varias entidades del «grupo de empresas multinacionales» tengan su residencia a efectos fiscales o estén sujetas al pago de impuestos en relación con la actividad económica desarrollada a través de un establecimiento permanente de un «grupo de empresas multinacionales».

De esta forma, gracias al intercambio automático de información, cada Estado miembro puede disponer de una información normalizada a través de un formulario estándar y consistente no solo de las actividades que una o varias entidades de un grupo multinacional realizan en su territorio, sino también de las que se realizan en otros Estados miembros de la Unión Europea y, en su caso, en otros Estados miembros de la OCDE en cuanto que dicho procedimiento de intercambio de información multilateral se ponga en marcha[21].

En nuestro país, esas obligaciones se han introducido en virtud de lo previsto en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. El capítulo V recoge la principal novedad de ese Reglamento al incorporar modificaciones sustanciales en relación con las entidades y las operaciones vinculadas. Según indica su Exposición de Motivos:

> "En el momento actual, resulta absolutamente esencial hacerse eco de las conclusiones que se vienen adoptando en el denominado Plan de acción «BEPS», esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se elabora en el ámbito de la OCDE, y en concreto en relación con la acción 13 relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. Precisamente, en base a ello, se introduce como novedad la información país por país, encontrando cobertura legal en la disposición final décima de la Ley del Impuesto y en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como instrumento que permita evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios. Esta información será exigible a partir de 2016, en los términos y condiciones que se han fijado en la OCDE."

En nuestra opinión, ese nuevo instrumento no solo puede servir para evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia, sino que también puede servir, como resultado de la apreciación de la existencia de esos riesgos, para contribuir a una mejor localización de los beneficios en el lugar en el que se generan y, en su caso, verificar la sustancia de los establecimientos permanentes declarados o no declarados o de las casas centrales de los mismos, permitiendo una respuesta coordinada de todos los Estados miembros implicados.

En el contexto de la aprobación de la BICCIS, cuya puesta en marcha por etapas ya ha sido anunciada por la Comisión de la Unión Europea, en el que la aprobación de la consolidación fiscal[22] quedaría para una etapa ulterior, siendo un objetivo prioritario la determinación de una base imponible armonizada común, estas nuevas obligaciones de información cobran más sentido pues facilitarían la comprobación de forma uniforme por todos los Estados miembros de los resultados de la aplicación de la fórmula de reparto y permitirían solventar buena parte de los contenciosos que entre las Administraciones tributarias interesadas se podrían suscitar con motivo

[21] España, junto con otros 30 Estados miembros de la OCDE, ha firmado ese convenio multilateral en París el 27 de enero de 2016 y su aplicación se hará efectiva a partir de 2017 en coordinación con la OCDE según se indica en nota de prensa del Ministerio de Economía y Hacienda del mismo día de la firma de ese Convenio.

[22] Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), COM (2016) 683 final, 2016/0336 (CNS) de 25.10.2016.

de la determinación de los factores aplicables a las entidades integradas en grupos multinacionales que apliquen el régimen.

De ahí que, en nuestra opinión, en la nueva Propuesta revisada de la BICCIS, su aplicación no pueda dejarse en manos de las entidades la aplicación del régimen, por lo que pensamos que una posible opción sería la de aplicar el régimen de forma obligatoria para las entidades que, previamente, se encuentran obligadas a suministrar las informaciones previstas en la Directiva 2016/881/UE de 25 de mayo. A este respecto, recordamos la tesis sustentada por la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT), de la que forman parte personas muy relevantes, como el Premio Nobel de Economía Joseph STIGLITZ, que aboga por qué los Estados rechacen "el artificio de que las filiales y sucursales de las multinacionales son entidades independientes con derecho a un régimen tributario aparte. En lugar de ello, se debe reconocer que las multinacionales actúan como una entidad única que lleva a cabo sus negocios a escala internacional."

La aplicación del régimen de consolidación fiscal con carácter obligatorio, sería un punto intermedio entre dicha tesis y el carácter facultativo de la aplicación del régimen que, en el contexto actual, no tiene sentido, en nuestra opinión, en cuanto solo serviría para acentuar las desigualdades existentes ya que, con toda lógica, solo aplicarían dicho régimen aquellas entidades que obtuvieran sustanciales reducciones impositivas a consecuencia del mismo.

5. CONCLUSIONES

De lo expuesto podemos obtener una serie de conclusiones:

Primera. La globalización ha afectado profundamente al impuesto sobre sociedades y a la localización de las rentas que deben integrar la base imponible del mismo. Las lagunas y contradicciones existentes entre los distintos sistemas nacionales y el papel político que los Estados atribuyen a ese impuesto como motor para la localización de inversiones ha acentuado esas divergencias y contradicciones por lo que se ha llegado a la conclusión, no sin esfuerzo, de que los trabajos deben reorientarse en pro de superar esas discrepancias al objeto de conseguir que los Estados y, en definitiva, sus ciudadanos, obtenga una contraprestación justa de los recursos que se dedican al buen funcionamiento de las entidades instaladas en su territorio.

Segunda. La base imponible consolidada común y la fórmula de reparto prevista en la misma puede ser un punto de partida a considerar seriamente para lograr un reparto más o menos equitativo de los beneficios objeto de gravamen en el contexto de dicho régimen, sin perjuicio de reconocer que puede abrir una nueva fuente de contenciosos como consecuencia de la localización de los factores si bien, en nuestra opinión, un rodaje previo del intercambio de información automático de las materias contempladas en la Directiva 2016/881/UE de 25 de mayo podría suavizar ese negativo efecto.

Tercera. Tales reglas, en el ámbito de la BICCIS, funcionarían como alternativa a las reglas para determinar la residencia, en cuanto punto de referencia para atribuir el derecho a gravar deter-

minadas rentas, ya que, como anteriormente hemos comentado, los grupos fiscales carecen de residencia fiscal propia.

Cuarta. En todo caso, las previsiones contempladas en esa Directiva pueden servir como complemento a las reglas que determinan la residencia, en cuanto que podrían afectar a la validez de la residencia fiscal declarada si se pone de manifiesto su falta de sustancia.

Bibliografía

AGÚNDEZ GARCÍA, A. (2006): "The Delineation an Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multijurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options", European Commission, *Taxation Papers*, *Working paper,* nº 9.

ALBI IBÁÑEZ, E. (2014): "Informe Mirrlees y España: impuesto sobre sociedades", en la obra colectiva coordinada por J. Viñuela Díaz, *Opciones para una reforma del sistema tributario español,* Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid.

BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. (2016): *La armonización de la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades y su incidencia en el sistema tributario español*, Thomson Reuters Aranzadi. Pamplona.

CALDERÓN CARRERO, J. M. (2003): "El intercambio de información entre Administraciones Tributarias como instrumento de control fiscal en una economía globalizada", en la obra colectiva dirigida y coordinada por J. A. Rodríguez Ondarza y A. Fernández Prieto, *Fiscalidad y Planificación Fiscal Internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

CALDERÓN CARRERO, J. M. (2006): "La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI", *Documentos de trabajo,* Instituto de Estudios Fiscales, nº. 20.

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (2011): Impact assessment accompanying document to the Proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 16.03.2011, SEC(2011) 315 final.

DOMÍNGUEZ BARRERO, F. y LÓPEZ LABORDA, J. (2008): "Consolidación y reparto de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: Consecuencias para España", *Papeles de Trabajo,* Instituto de Estudios Fiscales, nº 24.

ERNST & YOUNG. (2011): *A study if the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers*.

FARGAS, L. M. (2010): "Consequences of the implementation of the CCCTB Regime on EU Member States Tax Collection: Will CCCTB have a Dramatic or Only a Severe Effect on Public Finances?", *Intertax* Volume 38, Issue.

GRAU RUIZ, M. A. (2014): "Country-by-Country Reporting: The Primary Concerns Raised by a Dynamic Approach", *Bulletin for International Taxation*, vol 68, nº. 10.

HELLERSTEIN, W. (2012): "Tax Planning under the CCCTB's Formulary Apportionment Provisions: The Good, the Bad and the Ugly", en la obra colectiva coordinada por D. Weber, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, vol. 35, Wolters Kluwer Law&Business.

MIRLEES, J. (2013): *Diseño de un sistema tributario óptimo. Informe Mirrlees.* Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid. Introducción y traducción de J. Viñuela Díaz.

RUSSO, A. (2012): "Common Consolidated Corporate Tax Base: The Sharing Mechanism, Some General Considerations", en la obra colectiva coordinada por D. Weber, *CCCTB Selected Issues*, Eucotax, Series on European International Taxation, vol. 35, Wolters Kluwer Law&Business.

SERRANO ANTÓN F. (2006): "Reformulación de los principios de sujeción fiscal", *Documentos de trabajo,* nº 18/06. Instituto de Estudios Fiscales.

CAPÍTULO 7

LAS CONEXIONES DE LOS SUJETOS ESTABLECIDOS Y NO ESTABLECIDOS EN EL IVA*

ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valencia

1. INTRODUCCIÓN

En el IVA debe estudiarse quién es considerado persona no establecida en el territorio y qué consecuencias tiene para el impuesto. Al respecto hemos de distinguir entre el Estado de establecimiento del operador y el Estado de localización de la operación. Cuando concurre la diferenciación nos encontramos ante una persona no establecida en el Estado de la imposición.

¿Qué consecuencias tiene la condición de establecido o de no establecido? Esta condición es relevante, nuclearmente, para las reglas de localización del hecho imponible, para la inversión del sujeto pasivo y en relación con las devoluciones a no establecidos. Además, tiene un papel central en relación con el régimen de grupo de entidades y con los regímenes de servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión y prestados por vía electrónica.

El análisis de estas últimas normas, relativas a regímenes especiales, revela que también se abre paso en el Derecho positivo la distinción entre los no establecidos en el territorio nacional y los no establecidos en el territorio de la Unión.

La ubicación de la sede de la actividad de la empresa, la existencia o no de establecimiento permanente y el lugar del domicilio de la empresa son factores determinantes de la actuación en calidad de no establecido en un determinado territorio y del conjunto normativo que le es propio.

No existe una correspondencia entre la distinción personas establecidas y personas no establecidas en la imposición sobre el valor añadido y la distinción, a los efectos de la imposición sobre la renta, entre personas residentes y personas no residentes. La confusión de unas nociones con otras puede abrir la puerta a prácticas defraudatorias.

2. REGLAS DE LOCALIZACIÓN

Las reglas de localización del hecho imponible son decisivas en la definición territorial del impuesto (*locus regit actum)*. Abordamos las reglas generales sobre lugar de realización de las prestaciones de servicios (artículo 69.I) las prestaciones de servicios, como regla general en de-

* Este trabajo se realiza en el marco del Proyecto Prometeo 2013/054 "La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos".

fecto de regla específica, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario que actúe como tal y radique en el territorio nacional la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual[1] con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

El destinatario nunca integra el elemento subjetivo del hecho imponible prestación de servicios, si bien, que el destinatario tenga la condición de empresario, en cuanto relevante para las reglas de localización del impuesto, es un elemento que puede integrar el elemento espacial del hecho imponible y, por otra parte, en sí, no prejuzga si se producirá o no en tal supuesto la inversión del sujeto pasivo.

2.º Cuando el prestador de los servicios sea un empresario y la sede de su actividad o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto y el destinatario no sea un empresario actuando como tal, esto es, sea un particular.

Ahora bien, delimitando negativamente, para catorce servicios enumerados, como excepción, no se entenderán realizados en el territorio nacional los servicios prestados por empresario establecido en territorio nacional, cuando el destinatario que no sea un empresario actuando como tal esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión, como en el Reino Unido[2]. En estos catorce supuestos la presencia de un no establecido en la Unión es relevante para la delimitación negativa de la localización del hecho imponible.

Vemos que la normativa actual sobre reglas generales de localización de servicios acude a la noción de empresario establecido en territorio nacional, en unos casos empresario-operador, en otros casos empresario-destinatario. Y en determinados supuestos distingue entre personas establecidas en la Unión y personas establecidas en un Estado tercero.

Respecto a los servicios de telecomunicaciones[3] en sentido amplio, se entienden prestados en territorio español[4] los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, o prestados por vía electrónica, cuando el destinatario no sea un empresario actuando como tal, siempre

---

[1] Esta regla de localización es aplicable incluso en el caso de que el prestador y el destinatario sean personas no establecidas en territorio español (artículo 84.I,2º, a), a´).

[2] Con la salvedad del caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla

[3] *Ut infra* V y VI Servicios de telecomunicaciones.

[4] Por territorio español claro está que nos referimos al territorio español a los efectos del impuesto sobre el valor añadido , dejando pues fuera a las islas Canarias, Ceuta y Melilla (artículo 3).

que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto[5].

A los solos efectos de los puntos de conexión del artículo 69 de la Ley las personas jurídicas que no actúen como empresarios, como pueden serlo un Ayuntamiento o determinados fideicomisos, siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del impuesto suministrado por la Administración española, se reputarán empresarios actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados[6]. Son pues considerados, por asimilación, empresarios-destinatarios de los servicios.

Según la jurisprudencia del Tribunal de la Unión, en el caso *Welmory*[7], disponer de un establecimiento permanente destinatario en un Estado exige tener allí la infraestructura necesaria que permita recibir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad prestadora sujeto pasivo y utilizarlas para su actividad económica.

3. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

Hemos de distinguir entre el Estado de establecimiento del empresario operador y el Estado de localización de la operación, que será el Estado de la imposición. De su mano llega el supuesto tradicional de "inversión" del sujeto pasivo.

En el contexto del hecho imponible entrega de bienes y prestaciones de servicios[8], en primer lugar, según el Artículo 84.I, 2º, a), serán sujetos pasivos del impuesto los empresarios para quienes se realicen las operaciones sujetas, cuando tales operaciones sean efectuadas por personas, físicas o jurídicas, no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. Es el supuesto tradicional de inversión del sujeto pasivo.

El enunciado es un empresario operador que no está establecido en territorio nacional. El es el realizador del hecho imponible. La operación puede ser tanto una entrega de bien como una prestación de servicio. La norma da cabida a quien está establecido en un Estado tercero y a quien está establecido en un distinto Estado de la Unión.

Sin embargo, como delimitación negativa, no se producirá la inversión del sujeto pasivo, "volviendo" a la regla general del empresario prestador, en los siguientes casos:

---

5 Artículo 70.I, 4º y 8º.

6 Artículo 5.IV,2.

7 *Ut infra* X. Establecimiento destinatario.

8 Aclarar que en casos de transporte y entrega de un bien de un Estado comunitario a otro que no devengue una adquisición intracomunitaria entonces nos podemos encontrar con una entrega de bienes en el Estado de destino efectuada por empresario no establecido en territorio nacional.

a') cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto[9]. Como vemos, la condición de no establecido es relevante también si concurre en el empresario destinatario del servicio,

b') cuando se trate de las "compras a distancia" transfronterizas a que se refiere el artículo 68, apartado tres de la Ley, incluyendo las compras a distancia de bienes objeto de impuestos especiales, a que refiere el apartado cinco[10] del mismo precepto,

c') cuando se trate de exportaciones de bienes que estén exentas, con carácter pleno, según lo previsto en el artículo 21. 1.º y 2.º[11], o bien de las entregas intracomunitarias de bienes que estén exentas según el artículo 25 de la Ley. En las operaciones exentas no tiene objeto la inversión del sujeto pasivo, porque no hay una cuota en juego.

En segundo lugar, por mímesis, se produce la inversión del sujeto pasivo cuando las personas jurídicas que no actúen como empresarios son destinatarias de operaciones realizadas por empresarios que no están establecidos en territorio nacional, en tres grupos de casos:

1º Operaciones triangulares (artículo 26.3) cuando la persona jurídica reciba la entrega subsiguiente a la adquisición intracomunitaria, habiendo comunicado su NIF.-IVA comunitario.

2º Casos en que la persona jurídica sea destinataria de servicios prestados realizados en territorio español (artículo 84.I.3º).

3º Casos en que la persona jurídica sea destinataria de entregas gas y electricidad, en los supuestos de conexión artículo 68.VII, habiendo comunicado su NIF-IVA al operador.

En los supuestos distintos a estos tres grupos de casos la persona jurídica que no actúa como empresario y sea destinataria de operaciones efectuadas por empresarios que no estén establecidos en territorio español no resultara sujeto pasivo por inversión, sino que sujeto pasivo será la empresa no establecida operadora.

En suma, en estos supuestos de inversión del sujeto pasivo se destaca acudir a la noción de empresario no establecido en territorio nacional, mencionándose al empresario-operador y también al empresario-destinatario y comprendiendo al establecido en un Estado tercero y al establecido en un distinto Estado de la Unión.

Aclarar que en el campo de las adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes también podemos encontrarnos con la actuación de un sujeto pasivo no establecido en territorio nacional, aun cuando en esos campos no puede jugar la inversión del sujeto pasivo. Porque sujeto pasivo en esos hechos imponibles ya lo es quien recibe el bien.

---

[9] Excepción de la excepción: salvo cuando se trate de prestaciones de servicios, con destinatario empresario , comprendidas en el artículo 69.I,1 de la Ley. La excepción de la excepción nos "devuelve" a la regla general.

[10] Esta mención es solo aclaratoria, porque en los supuestos del artículo 68.III y V, sobre compras a distancia, no se realiza en España el hecho imponible entrega de bien. Se trata de una compra en España, no de una venta en España.

[11] En el artículo 21.2º de la Ley se explicita el supuesto de entrega de bien expedido fuera de la Unión, por adquirente no establecido en territorio nacional. Como hemos visto no habrá inversión del sujeto pasivo.

4. GRUPO DE ENTIDADES

Respecto a la composición del grupo empresarial a los efectos del régimen especial en el IVA[12] se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, siempre que concurra la condición de que las sedes de actividad o establecimientos permanentes de todas y cada una de las entidades radiquen en el territorio español. Ningún empresario podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.

Se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

1º Que la empresa tenga personalidad jurídica propia. Como supuesto asimilado, los establecimientos permanentes ubicados en el territorio español podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos, siempre que se cumplan las restantes condiciones previstas[13]. Esta solución supone la "subjetivización" del establecimiento permanente cabecera del grupo a los efectos del régimen.

2º Que la empresa tenga el *control efectivo* sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o bien en los derechos de voto de las mismas. Esta participación debe mantenerse durante todo el año natural.

3º Que la entidad no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio del Estado de la imposición que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

Se añade que las sociedades mercantiles aunque no actúen como empresarios, podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los restantes requisitos. Luego desprendemos que no podrán serlo las sociedades civiles con objeto mercantil. Anotamos que no hay una norma simétrica para las entidades dependientes.

Como entidad dependiente será calificada aquella que, siendo un empresario distinto de la entidad dominante, se encuentre establecida en el territorio del Estado de la imposición y en la que la entidad dominante posea una participación que le permita ejercer un "control efectivo" sobre ella.

En ningún caso un establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del impuesto podrá constituir por sí mismo una entidad dependiente. Deberá, pues, integrarse en el grupo la sociedad extranjera como tal y no el establecimiento permanente en sí o bien deberá la sociedad tener su sede de actividad en territorio español.

Las entidades sobre las que se adquiera una participación que permita un "control efectivo" sobre ellas se integrarán en el grupo de entidades con efectos desde el año natural siguiente al de la adquisición de la participación. En el caso de entidades de nueva creación, la integración se

---

[12] Artículo 163.V de la Ley del IVA.

[13] El supuesto típico será un establecimiento permanente-sede de dirección de la empresa.

producirá desde el momento de su constitución, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo.

Las entidades dependientes que pierdan tal condición, como lo traería la pérdida de la cualidad de establecida, quedarán excluidas del régimen de grupo de entidades con efecto desde el período de liquidación en que se produzca tal circunstancia[14].

La entidad dominante es responsable de la obligación de comunicar a la Administración la relación de entidades del grupo que aplican el régimen especial, identificando las entidades que motiven cualquier alteración en su composición respecto a la del año anterior. Esta información debe ser comunicada durante el mes de diciembre de cada año natural respecto al siguiente[15].

En suma, la norma, respecto a la composición del grupo de entidades, acude a la noción de establecido en territorio español, que se exige a las entidades dependientes y a la entidad o establecimiento cabecera del grupo. El grupo de entidades es un grupo de sociedades establecidas en territorio español. Su condición de establecidas en territorio nacional es un elemento esencial.

5. SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES: REGIMEN EXTERIOR

En el campo de las telecomunicaciones, con fundamento en la Directiva 2008/8, la Ley 28/2014 ha introducido el régimen especial de los servicios de telecomunicaciones, en sentido amplio, prestados por proveedores establecidos en Estados terceros ("régimen exterior a la Unión") y también el régimen especial de servicios de telecomunicaciones por empresarios establecidos en un Estado de la Unión distinto al Estado de consumo ("régimen de la Unión"). En su contenido ambos regímenes siguen el modelo del anterior régimen especial de servicios electrónicos. Se trata de servicios cuyos destinatarios son personas que actúan como particulares. Ambos regímenes son opcionales para el sujeto pasivo.

Respecto al "Régimen exterior", los empresarios no establecidos en la Unión, que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario, actuando como tal, y que estén establecidas en la Unión o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse a este régimen especial[16].

El régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios en el ámbito de las telecomunicaciones que deban entenderse realizadas en la Unión, porque el destinatario es un particular que se encuentra establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en territorio nacional, de acuerdo con el artículo 70.I,4º y 8º de la Ley, o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros.

Se considera "empresario no establecido en la Unión " a todo empresario que tenga la sede de su actividad económica fuera de la Unión y no posea un establecimiento permanente en el territorio

[14] Artículo 163.V de la Ley.

[15] Artículo 163.IX de la Ley.

[16] Artículo 163.XVIII .

de la Unión, ni tampoco tenga la obligación, por otro motivo, de tener un número de identificación en la Unión, según el artículo 164.I,2º de la Ley española o sus correspondientes en las legislaciones de otros Estados miembros.

Se entiende por "Estado miembro de identificación", el Estado miembro por el que haya optado el empresario no establecido en la Unión para declarar el inicio de sus actividades económicas en este régimen como tal empresario en el territorio de la Unión.

El empresario prestador del servicio que ha optado por el régimen se obliga a presentar e ingresar una sola autoliquidación ante el "Estado de identificación", autoliquidación que contenga las cuotas devengadas durante el periodo en todos y cada uno de los Estados de consumo, esto es , en donde ha prestado servicios. Sin embargo, el derecho a deducir las cuotas soportadas habrá de ejercerse, por separado , ante cada Estado de consumo mediante solicitud de devolución con base en las normas sobre devoluciones a personas no establecidas.

6. SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES: REGIMEN DE LA UNIÓN

Respecto al "Régimen de la Unión" relativo a las telecomunicaciones, podrán acogerse a este régimen especial los empresarios establecidos en la Unión pero no establecidos en el Estado de consumo que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario actuando como tal y que estén establecidas en un Estado de la Unión o tengan en él su domicilio o residencia habitual[17].

El régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios en el ámbito de las telecomunicaciones que deban entenderse efectuadas en la Unión, de acuerdo el artículo 70.I, 4º y 8º de la Ley, o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados, siempre que se presten en un Estado miembro distinto a aquel en el que el empresario tenga establecida la sede de su actividad o tenga un establecimiento permanente.

Se considerará "empresario no establecido en el Estado miembro de consumo" a todo empresario que tenga establecida la sede de su actividad en el territorio de la Unión o que posea en ella un establecimiento permanente, pero que no tenga establecida dicha sede en el territorio del Estado de consumo ni posea en él un establecimiento permanente.

Se considerará "Estado de identificación" al Estado miembro en el que el empresario tenga establecida la sede de su actividad. Cuando el empresario no tenga establecida la sede de su actividad en la Unión, se atenderá al único Estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente. En caso de tener establecimientos permanentes en varios Estados de la Unión, al Estado por el que opte el empresario de entre los Estados en que disponga de un establecimiento permanente. En este último caso, la opción por un Estado vinculará al empresario en tanto no sea revocada, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

[17] Artículo 163.XXI.

Cuando el empresario tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados de la Unión distintos de España, desde los que preste los servicios en el campo del régimen especial, deberá incluir además en la autoliquidación, la información exigida correspondiente a cada establecimiento permanente, identificado con su número de identificación individual del impuesto o el número de referencia fiscal de dicho establecimiento, y desglosada por cada Estado de consumo.

En suma, cobra fuerza la distinción entre no establecido en el territorio nacional y no establecido en el territorio de la Unión, porque esa diferenciación en este campo de las telecomunicaciones es configuradora del régimen especial a que la empresa operadora puede acogerse.

7. DEVOLUCIONES A NO ESTABLECIDOS

En el Estado del establecimiento el sujeto pasivo deduce las cuotas soportadas de las cuotas repercutidas en entregas de bienes o prestaciones de servicios que realiza en el interior del país. Presupuesto de la deducción es entregar bienes o prestar servicios en el interior del país que devenguen el impuesto. El no establecido si no ha repercutido cuotas en el interior del país entonces no puede deducir las cuotas soportadas en el interior del país. De ahí el procedimiento de devolución de cuotas a no establecidos.

Hemos de distinguir entre las personas establecidas en la Unión en distinto Estado al español (artículo 119) y las personas establecidas en un Estado tercero, que por tanto, no están establecidas en la Unión (artículo 119 bis). Aun cuando existe una notable cercanía entre unas y otras reglas no podemos desconocer las diferencias que se dan.

A) Devoluciones a empresarios *establecidos en la Unión* en Estado distinto al Estado español.

Los empresarios no establecidos en el territorio español pero establecidos en otro Estado de la Unión, podrán solicitar la devolución de las cuotas del impuesto que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones[18] de bienes o servicios realizadas en territorio nacional.

La Directiva nº 2008/9 exige que durante el período de devolución, no hayan tenido en el Estado de devolución, la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente desde el que se hayan realizado operaciones económicas, o, en caso de no existir dicha sede o establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual.

Se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, a estos efectos, los empresarios que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud de devolución.

Los empresarios que soliciten las devoluciones, además de estar establecidos en otro Estado de la Unión, deberán reunir las condiciones siguientes durante el periodo al que se refiera su solicitud de devolución:

[18] En el caso de adquisiciones intracomunitarias efectuadas por no establecidos la consecuencia prevista es la exención de la operación (artículo 26).

1.° no haber realizado en el territorio español entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas distintas de las que se relacionan a continuación:

a) entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los destinatarios resulten sujetos pasivos por inversión, de acuerdo con el artículo 84.I,2º,3º [personas jurídicas], 4º [gas y electricidad] de la Ley. En los casos de inversión el que entrega no repercute,

b) servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos según los artículos 21 [exportaciones] 23 [áreas exentas], 24 [regímenes aduaneros y fiscales] y 64 [servicios relacionados con importaciones] de la Ley. En la exención no hay repercusión.

2.° no ser los propios solicitantes destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios, durante ese tiempo, respecto de las cuales tengan la condición de sujetos pasivos por inversión, según el artículo 84 .I, 2º y 3º de la Ley. Pues si los operadores lo hubieran sido entonces no habrían soportado cuota alguna.

En relación con la deducción debe concurrir:

1.º destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios recibidos en el territorio español a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir según la normativa vigente en el Estado del establecimiento y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado;

2.º cumplir con las condiciones y limitaciones establecidos en la normativa española, Capítulo I del Título VIII de la Ley del IVA, para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los recogidos en los artículos 95 [afectación a la actividad] y 96 [exclusiones de deducción].

En la determinación del importe a devolver se aplicarán las reglas de la prorrata especial, recogidas en el artículo 106 de la Ley española, teniéndose en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado del establecimiento y, en segundo lugar, según lo dispuesto en la Ley española.

En el campo de las “compras a distancia” transfronterizas localizadas en territorio español si el vendedor a distancia está establecido en otro Estado de la Unión y no alcanza el umbral de ventas anual señalado, puede darse lugar a devoluciones a empresario no establecido, el vendedor a distancia, por cuotas soportadas en territorio español .

En el terreno de las “operaciones triangulares” puede darse lugar a devoluciones a favor del empresario no establecido “triangulador”, que efectúa una adquisición intracomunitaria, con transporte del bien y ulterior entrega subsiguiente en territorio español, por razón de las cuotas soportadas en España.

B) Devoluciones a empresarios establecidos en *Estados terceros*

Los empresarios no establecidos en ningún Estado de la Unión, que realicen operaciones en España, podrán solicitar la devolución de las cuotas del impuesto que hayan soportado por las ad-

quisiciones o importaciones[19] de bienes o adquisiciones de servicios realizadas en territorio español, cuando concurran las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de la Ley con las dos especialidades que se indican a continuación:

1.º los solicitantes deberán nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el territorio español, que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que será responsable solidario en caso de devolución improcedente. La Hacienda Pública podrá exigir al representante caución suficiente a estos efectos,

2.º los solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios establecidos en el territorio español. El reconocimiento de la existencia de la reciprocidad de trato se efectuará por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.

Por excepción, cualquier empresario no establecido podrá obtener la devolución de las cuotas del impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a: – El suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos – Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto. En estos casos no se exige el representante ni la reciprocidad.

C) Servicios de telecomunicaciones

En sede de los regímenes especiales relativos a los servicios de telecomunicaciones en sentido amplio, hemos de distinguir el régimen exterior del régimen de la Unión.

Respecto al "Régimen exterior", los empresarios acogidos a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos que deba entenderse realizada en el *Estado de consumo*, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado de consumo en desarrollo de la Directiva nº 86/560, del Consejo, en los términos que prevé el artículo 368 de la Directiva del IVA nº 2006/112.

El procedimiento para el ejercicio de este derecho en España será el previsto en el artículo 119 bis de la Ley española, si bien en este caso no se exigirá que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios establecidos en el territorio de aplicación del

[19] En el supuesto de adquisiciones intracomunitarias efectuadas por personas no establecidas la consecuencia es la exención de la operación (artículo 26).

impuesto. Los empresarios que se acojan a este procedimiento tampoco estarán obligados a nombrar representante ante la Administración a estos efectos.

Respecto al "Régimen de la Unión", los empresarios que se acojan a este régimen especial, tendrán derecho a la devolución de las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos que deban entenderse realizadas en el *Estado de consumo*[20], conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado de consumo en desarrollo de la Directiva nº 2008/9, del Consejo, en los términos que prevé el artículo 369 undecies de la Directiva del IVA nº 2006/112.

En caso de que sea España el Estado de consumo, los empresarios establecidos en la Unión que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio español, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 de la Ley española.

8. NOCIÓN DE ESTABLECIDO Y DE NO ESTABLECIDO

En primer lugar, noción de sujeto pasivo establecido en territorio nacional: se considerarán sujetos pasivos *establecidos* en el territorio de aplicación del impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto. Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores materiales y elementos humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar entregas o servicios en el mercado[21].

La redacción original decía "aunque no realicen las operaciones desde dicho establecimiento", sin embargo, la redacción es modificada por Ley nº 2/2010, surtiendo efectos el 1 de enero de 2010, explicando la Exposición de motivos que "la modificación que la Directiva 2008/8/CE realiza en el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE, obliga a revisar el artículo 84.2 de la Ley, suprimiendo la denominada *vis atractiva* de los establecimientos permanentes. El nuevo artículo 84.2 sustituye tal regla por una nueva más flexible basada en la intervención del establecimiento permanente en la operación para la cual se quiere determinar quién es su sujeto pasivo".

En segundo lugar, la normativa distingue entre sede de actividad y establecimiento permanente. La distinción presupone la existencia de sub-organizaciones dentro de la misma empresa.

---

[20] Estado de consumo es el lugar en donde el empresario prestador efectúa la prestación del servicio al destinatario. Debe ser un Estado de la Unión.

[21] Artículo 84.II .

Se entenderá por sede de la actividad económica, el lugar en el que los empresarios centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial. La interpretación sistemática conduce a distinguir en este contexto entre "gestión", que sería la organización de la actividad empresarial y "dirección" que supondría señalar los objetivos estratégicos de la empresa.

Se entiende por establecimiento permanente, como noción general, cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios realicen actividades empresariales. En cuanto a los supuestos particulares, cabe agruparlos, por afinidad, del siguiente modo:

1º los centros de trabajo: sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas. También las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales (letra b) y las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias (letra d);

2º actividades preparatorias o de apoyo: los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios (letra f) y las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías (letra e);

3º las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo;

4º las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses;

5º los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título;

6º la sede de dirección de la empresa, que, separadamente considerada, habrá de distinguirse de la sede de actividad de la empresa.

Cabe distinguir entre el establecimiento permanente-operador y el establecimiento permanente-destinatario. Al establecimiento permanente destinatario no se le exige ordenar sus factores materiales y elementos humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios en el mercado, ni integrar un sujeto que sea considerado establecido en el territorio nacional.

En tercer lugar, desprendemos, a *sensu contrario*, que será considerado sujeto pasivo *no establecido* en territorio nacional aquel empresario que no tenga en territorio nacional ni su sede de actividad, ni su domicilio, ni un establecimiento permanente que ordene sus factores materiales y elementos humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios en el mercado (las "tres negaciones").

Deducimos que la empresa extranjera que solamente tiene en territorio nacional la sede de dirección, o un almacén o un centro de compras, en rigor, en principio, deberá ser considerada no establecida en territorio nacional. Siempre que se llegue a que el establecimiento permanente no ordena sus factores materiales y elementos humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios en el mercado entonces tendremos un establecimiento de un sujeto no establecido.

Concluimos que un establecimiento permanente en unos casos visibilizará a una empresa establecida y en otros casos un establecimiento permanente visibilizará a una empresa no establecida en territorio nacional. Dos supuestos a evitar confundir.

9. ESTABLECIMIENTO DESTINATARIO

En el *caso Welmory*[22], resuelto por sentencia TJUE de 16 de octubre de 2014, se discute si una sociedad chipriota, cuya actividad es la gestión del sistema de pujas electrónicas junto a la emisión y venta de los derechos de puja, dispone o no de un establecimiento permanente en Polonia, a los efectos de la localización de los servicios que a ella son prestados.

En el marco del artículo 44 de la Directiva IVA, en la actualidad, el lugar de realización de las prestaciones de servicios se determina en función del sujeto pasivo destinatario de los servicios y no del sujeto pasivo prestador de tales servicios. Se deberá por ello determinar el concepto de establecimiento permanente desde la óptica del sujeto pasivo destinatario[23].

De la jurisprudencia del Tribunal (sentencia del caso *Planzer Luxembourg*, causa C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54), en la que se basa directamente la redacción del artículo 11 del Reglamento de ejecución[24], se puede deducir que en un establecimiento permanente debe darse un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en cuanto a medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que le sean prestados para las necesidades propias de la actividad del establecimiento.

Para que, en el presente caso pueda considerarse que dispone de un establecimiento permanente a los efectos del artículo 44 de la Directiva IVA, entiende el Tribunal que la sociedad chipriota debe disponer en Polonia, por lo menos, de una estructura caracterizada por un grado suficiente de permanencia, que sea apta, en términos de medios humanos y técnicos, para permitirle recibir en Polonia los servicios que le son prestados por la sociedad polaca y utilizarlos para los fines de su actividad, esto es, la gestión del sistema de pujas electrónicas , así como la emisión y venta de los derechos de puja o *bids.*

No es decisivo que una actividad económica, consistente en gestionar un sistema de pujas electrónicas que supone, por una parte, poner a disposición de la sociedad polaca un sitio de subastas en Internet y, por otra parte, la emisión y venta de *bids* a los clientes en Polonia, pueda ser ejercida sin necesidad de una estructura humana y material efectiva sobre el territorio polaco. A pesar de su peculiar naturaleza, dicha actividad requiere, por lo menos, una estructura adecuada en cuanto a medios humanos y técnicos, tales como equipos informáticos, servidores y programas informáticos adaptados.

---

[22] Sentencia de TJUE de 16 de octubre de 2.014, caso *Welmory*, causa C-605/12 (Polonia).

[23] Ap. nº 57.

[24] Reglamento de ejecución nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo, de la Directiva IVA (DOUE L 77 de 23.03.2011).

La sociedad polaca alegó que la infraestructura que pone a disposición de la sociedad chipriota no permite a esta última recibir ni utilizar, para su actividad económica, los servicios que le son prestados por la sociedad polaca. Según esta última, los medios humanos y técnicos necesarios para la actividad económica ejercida por la sociedad chipriota, como los servidores informáticos, los programas informáticos, el servicio informático así como el sistema para celebrar contratos con los consumidores y para percibir los ingresos de éstos, están situados fuera del territorio polaco.

Estos elementos de hecho no fueron comprobados en el proceso principal. Por ello, corresponderá al juez nacional comprobar tales elementos para determinar si la sociedad chipriota dispone en Polonia de los medios humanos y técnicos necesarios para recibir los servicios prestados por la sociedad polaca y utilizarlos para la gestión y el mantenimiento del sitio de subastas en Internet así como para la emisión y comercialización de los derechos de puja o *bids*.

Si los hechos alegados por la sociedad polaca fueran exactos, el juez remitente estaría obligado a concluir que la sociedad chipriota no dispone de un establecimiento permanente en Polonia, por no tener allí la *infraestructura necesaria* que le permitiría recibir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca y utilizarlas para su actividad económica.

No es relevante para determinar si la sociedad chipriota dispone de un establecimiento permanente en Polonia que las actividades de las dos sociedades, vinculadas por un contrato de colaboración, formen un conjunto económico y que sus resultados beneficien esencialmente a los consumidores en Polonia. Además, es conveniente distinguir las prestaciones de servicios realizadas por la sociedad polaca a la sociedad chipriota de aquellas que la empresa chipriota realiza a los consumidores en Polonia. Se trata de prestaciones de servicios distintas que están sometidas a regímenes de IVA diferentes.

En conclusión , un primer sujeto pasivo que ha establecido la sede de su actividad en un Estado, que disfruta de servicios prestados por un segundo sujeto pasivo establecido en otro Estado, dispone de un «establecimiento permanente» en el otro Estado, en el sentido del artículo 44 de la Directiva IVA, a efectos de determinar el lugar de imposición de estos servicios, si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y ser una estructura apta, en cuanto a medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica, lo que corresponde constatar al juez remitente.

El caso *Welmory*, en que se analiza la cuestión de un establecimiento permanente destinatario, suscita la pregunta de si un establecimiento permanente receptor de un servicio puede constituirse como tal en el propio acto de recepción del servicio, por consistir éste en tener a disposición una determinada infraestructura comercial. El juez comunitario no lo excluye, si bien la conclusión en el caso queda a cargo del juez nacional.

10. OPERACIONES ACTIVAS

En el *caso Daimler*[25], resuelto por sentencia del TJUE de 25 de octubre de 2012, la *Skatteverket*, Administración tributaria de Suecia, había denegado la solicitud de devolución en calidad de no establecido presentada por Daimler, sociedad establecida en Alemania, por entender que ésta disponía de un establecimiento permanente en Suecia.

El juez remitente pregunta si un sujeto pasivo del IVA establecido en un Estado que sólo realiza en otro Estado pruebas técnicas o trabajos de investigación, excluyendo operaciones imponibles, tiene en ese otro Estado un «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas», en el sentido de la Octava Directiva y de la Directiva 2008/09, sobre devoluciones a no establecidos[26]. Dicho enunciado exige dos requisitos acumulativos, la existencia de un establecimiento permanente y la realización de «operaciones» desde el mismo.

Según la *Skatteverket*, Administración tributaria, de la jurisprudencia del Tribunal de la Unión se desprende que un establecimiento permanente es aquel que posee tal grado de autonomía que le hace apto para poner en el mercado bienes o servicios a partir del mismo, sin que se requiera, en cambio, que en el establecimiento se realicen efectivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios[27].

Debe precisarse que, en las sentencias invocadas por la Administración, el Tribunal de la Unión interpretó el concepto de «establecimiento permanente» o de «sede de la actividad económica» con relación a operaciones gravadas, a los efectos de la determinación del lugar de imposición de dichas operaciones. Mientras que en el presente caso la cuestión es si las operaciones gravadas deben haberse realizado efectivamente en el Estado de devolución, o si es suficiente la mera aptitud para realizar tales operaciones, a efectos de la exclusión del derecho a la devolución del IVA, que es una cuestión metodológicamente distinta.

Efectivamente, en la sentencia de 16 de julio de 2.009, caso *Comisión/Italia*[28], el Tribunal de la Unión declaró que la expresión «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas», contenida en la Octava Directiva y, actualmente, en la Directiva 2008/9, debe ser interpretado de manera que ha de considerarse como sujeto pasivo "no residente" [no establecido] a quien no posee en el Estado en cuestión un establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones sujetas a gravamen con carácter general.

Así pues, la existencia de *operaciones activas* o transacciones efectivas (*verkliga transaktione*) en el Estado de la imposición constituye el factor clave para excluir acudir a la Octava Directiva.

---

[25] Sentencia de TJUE de 25 de octubre de 2.012, causa C-318/11, caso *Daimler* y *Widex- Skatteverket* (Suecia).

[26] Apartado nº 31.

[27] Puede verse sentencias de 4 de julio de 1985, caso *Berkholz*, causa 168/84; de 2 de mayo de 1996, caso *Faaborg-Gelting Linien*, causa C-231/94; de 17 de julio de 1997, caso *ARO Lease*, causa C-190/95; de 20 de febrero de 1997, caso *DFDS*, causa C-260/9; de 7 de mayo de 1998, caso *Lease Plan*, causa C-390/96 y de 28 junio de 2007, caso *Planzer Luxembourg*, causa C-73/06.

[28] Apartados nº 31 y 32.

El Tribunal declaró asimismo que la expresión «operaciones», que figura en el inciso «desde el que se realizan operaciones económicas», sólo puede referirse a operaciones económicas por las que se repercute el IVA.

Se desprende que, a efectos de la exclusión del derecho a la devolución, debe comprobarse la realización efectiva de operaciones imponibles a partir del establecimiento permanente en el Estado de presentación de la solicitud de devolución, no siendo bastante la mera aptitud del establecimiento para realizar tales operaciones económicas.

En el caso presente en el ámbito de sus actividades de realización de pruebas técnicas y de investigación, las empresas interesadas, en el territorio del Estado de la devolución, no han llevado a cabo operaciones imponibles por las que se deba repercutir el IVA. En consecuencia, debe reconocerse el derecho a la devolución del IVA soportado, sin que sea necesario examinar además si las empresas disponen de un «establecimiento permanente» a los efectos de las disposiciones en examen , porque los dos requisitos para la aplicación del criterio del «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas» son acumulativos.

Según señala la Comisión, esta interpretación es conforme con la finalidad de las Directivas aplicables, que es permitir al sujeto pasivo obtener la devolución del IVA soportado cuando, a falta de operaciones imponibles activas en el Estado de devolución, no podría deducirse este IVA soportado de ninguna cantidad debida en concepto de IVA repercutido. En efecto, el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Octava Directiva, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado, reconocido a su favor por la Directiva sobre el IVA (Sentencia del caso *Planzer Luxembourg*, causa C-73/06, apartado 35).

Debe recordarse que la Octava Directiva y la Directiva 2008/9 supeditan el derecho a la devolución del IVA a la inexistencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que se tengan por efectuadas en el Estado de devolución, en los supuestos en que el sujeto no tiene en ese Estado ni la sede de su actividad ni un establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones, ni tampoco, en su defecto, su domicilio o residencia habitual.

Así pues, la realización efectiva de operaciones imponibles en el Estado de devolución deviene requisito común de la exclusión del derecho a devolución, tanto si el sujeto pasivo que solicita la devolución tiene un establecimiento permanente en ese Estado como si carece de él.

En conclusión, no puede considerarse que un sujeto pasivo del IVA establecido en un Estado y que únicamente realiza en otro Estado pruebas técnicas o trabajos de investigación, con exclusión de operaciones imponibles, por las que se deba repercutir el IVA tiene en ese otro Estado un «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas», en el sentido de la Octava Directiva y de la Directiva 2008/09, sobre devolución del impuesto.

11. MODIFICACIONES POR LA DIRECTIVA 2017/2455

La Directiva 2017/2455 ha introducido modificaciones en relación con los servicios de telecomunicaciones.

Por una parte, respecto a la *localización* de los servicios de telecomunicaciones, con efectos uno de enero de 2019, solo como regla de partida, el lugar de prestación de los servicios de telecomunicaciones prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo será aquel en el que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente.

Se introduce ahora a modo de supuesto de exclusión que la regla de localización enunciada no será aplicable cuando concurran cumulativamente las tres circunstancias siguientes: 1ª que el proveedor esté establecido o, a falta de establecimiento, tenga su domicilio permanente o residencia habitual en un solo Estado miembro y 2ª los servicios sean prestados a personas que no sean sujetos pasivos, con domicilio permanente o residencia habitual o establecidas en un Estado miembro distinto del Estado del proveedor y 3ª que el importe total de los suministros al destinatario que no es sujeto pasivo, en el curso del año civil corriente no supere los 10.000 euros, ni tampoco haya superado esa cantidad en el curso del año civil precedente.

Cuando, en el curso de un año civil, se haya superado el umbral de suministros, pasará a aplicarse el criterio general de localización, con gravamen en el Estado de destino, a partir de dicho momento. Ello supondrá, de ordinario, el cambio de Estado de la imposición.

La Exposición de motivos da como justificación del cambio el objetivo de reducir la carga que supone para las microempresas establecidas en un Estado que presten tales servicios ocasionalmente a otros Estados, tener que cumplir con obligaciones en materia de IVA en Estados distintos al Estado de establecimiento. Por ello, se establecerse un umbral a escala comunitaria que, de no ser rebasado por dichas prestaciones, implicará que estas sigan estando sujetas a IVA en su Estado de establecimiento.

Como vemos, la Directiva instaura una ordenación dual en la tributación de los servicios de telecomunicaciones, que, en unos casos tributaran en destino y, en otros casos, tributaran en origen, en el Estado de establecimiento del prestador. La superación del umbral cuantitativo traerá el cambio de Estado de imposición. La regla de localización es aplicable tanto a quienes han optado por el régimen especial de telecomunicaciones como a los que no tributen en régimen especial.

Por otra parte, la Directiva 2017/2455 modifica la noción de *no establecido* a los efectos del régimen de telecomunicaciones de empresarios establecidos en Estados terceros ("régimen exterior"). La Exposición de motivos dice que los sujetos pasivos no establecidos en la Unión pero con una inscripción a efectos del IVA en un Estado miembro, por ejemplo porque realizan ocasionalmente transacciones sujetas al IVA en dicho Estado, no pueden utilizar ni el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en la Unión ni el régimen para los sujetos pasivos establecidos en la Unión. En consecuencia, se debe autorizar a estos sujetos pasivos a utilizar el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión.

En tal sentido, con efectos uno de enero de 2019, la Directiva suprime la tercera negación, componente acumulativa de la noción de no establecido a los efectos del régimen especial, "que no esté obligado por otro motivo a estar identificado a efectos del IVA" (anterior artículo 358 bis). En tal sentido es definido para el futuro "sujeto pasivo no establecido en la Comunidad", a los efectos del régimen especial de telecomunicaciones, como todo sujeto pasivo que no haya situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad ni posea en él un establecimiento permanente".

Bibliografía

BAS SORIA, J. (2015a): *El IVA en las operaciones internacionales: mercancías y servicios*, Madrid.

BAS SORIA, J.(2015b): "El establecimiento permanente como lugar de localización de los servicios en el IVA", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 382.

CALVO VÉRGEZ, J. (2015): "Los nuevos regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión, de televisión y a los prestados por vía electrónica y sus reglas de localización en el IVA", *Gaceta fiscal*, nº 353.

CALVO VÉRGEZ, J. (2016): "Requisitos necesarios para la obtención de la devolución del IVA por parte de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto", *Unión Europea Aranzadi*, nº 3.

CUBERO TRUYO, A. (2015): "El IVA", en *Curso de Derecho tributario. Parte especial* (Pérez Royo, F., dir.), 9ª ed., Madrid.

CUBERO TRUYO, A. y LUQUE CORTELLA, A. (2016): *Los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA,* Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. (2013): *Derecho fiscal internacional*, 2ª ed., Madrid-Barcelona-Buenos aires-Sao Paulo.

MIGUEL CANUTO, E. DE (2012): "El destinatario de la operación como sujeto pasivo en el IVA", *Revista de información fiscal*, nº 110.

MIGUEL CANUTO, E. DE (2013): "Devoluciones de IVA a no establecidos en territorio nacional", *Quincena fiscal,* 4.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. (1994): *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Madrid.

RAMÍREZ GÓMEZ, S. (2014): *Lecciones de fiscalidad internacional*, Madrid.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.(2015): "Impuesto sobre el valor añadido" en *Manual de Derecho tributario. Parte especial* (Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo, dirs.), 12ª ed., Madrid.

VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2016): "Impuesto sobre el Valor Añadido III" en *Derecho tributario. Parte especial* (Merino Jara, dir.), 5ª ed., Madrid.

CAPÍTULO 8

LA RESIDENCIA COMO FORMA DE DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS Y DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS ADQUISICIONES GRATUITAS

JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS
Doctor en Derecho y Profesor de la UNED

1. LA RESIDENCIA COMO FORMA DE DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO ENTRE LOS ESTADOS

La soberanía política de los Estados se proyecta también en el ámbito tributario, la cual sirve de base para obligar a los ciudadanos al pago de los tributos. No obstante, el nexo entre poder tributario y soberanía ha entrado en crisis[1], al constituir el fundamento del poder ejercido por el Estado dentro de sus fronteras, dada la internacionalización de las relaciones económicas entre los Estados, y la pretensión de gravamen de las rentas obtenidas por no residentes, que necesariamente supone la proyección hacia el exterior del poder tributario.

Centro de la creciente internacionalización de las economías de los distintos Estados que conforman la Comunidad Internacional en una situación de globalización económica, el factor fiscal puede constituirse en un instrumento que utilizan los distintos Estados[2], para mantener su eficacia competitiva desde el punto de vista fiscal. En este sentido, si el poder tributario de un Estado para establecer impuestos es una consecuencia de su soberanía, esta capacidad se ve limitada en relación con personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en el extranjero. Restricciones determinadas por acuerdos internacionales, básicamente los Convenios para evitar la doble imposición internacional, y las normas internas de los propios Estados, a través de los criterios de conexión material (ejercicio de actividad económica, establecimiento permanente), o subjetivas que expresan su conexión con el hecho imponible[3] (nacionalidad, residencia). El poder tributario de un Estado, como conjunto de competencias constitucionales y potestades administrativas de que gozan los entes territoriales para establecer su sistema de ingresos, se circunscribe en general, dado el ámbito espacial de las normas tributarias, a las personas físicas o jurídicas que posean su nacionalidad, a personas y objetos situados en su territorio, y a hechos producidos en él.

Si en el campo de la imposición directa, la nacionalidad permite a un Estado someter a gravamen a sus ciudadanos incluso cuando residan en otros Estados. Sin embargo, el artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) prohíbe cualquier tipo de discriminación basa-

---

1 RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1976), págs. 213 y sgts.

2 UCKMAR, V. (1994), págs. 507 y sgts.

3 VAN RAAD, K. (1986), pág. 19.

da en la nacionalidad de los ciudadanos de la Unión Europea, que aparece corroborada expresamente respecto a la libre circulación de trabajadores (artículo 45 del TFUE), de establecimiento (artículo 49 del TFUE), como a la prestación de servicios (artículo 56 del TFUE). Prohibición que debe aplicarse a las sociedades, artículo 54 del Tratado Funcionamiento de la Unión Europea, constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad, quedando equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros. No obstante, el principio de la nacionalidad, que supone que las leyes tributarias se aplicarán a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad[4] de un determinado país, fuere cual fuere el lugar donde residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieran sus rentas, ha sido abandonado a favor del criterio de la residencia, matizado por el de territorialidad.

Al haberse desechado el anterior criterio de imposición, los Estados se atienen a una conexión territorial sobre la que basar su derecho a someter a tributación a personas y bienes, bien por la residencia, el ejercicio de una actividad económica o la titularidad de un inmueble dentro del territorio del propio Estado.

La residencia dentro del territorio de un Estado, ha sido reconocida como el requisito válido bajo el Derecho internacional para la tributación y para que la renta obtenida pueda ser sometida a gravamen independientemente del lugar donde se obtenga. En relación con las personas jurídicas, este requisito se basa en dos tipos de conexiones, el lugar de su constitución y el lugar donde se lleva a cabo la dirección efectiva de las actividades económicas. Aunque el efecto de las medidas anti-abuso ha conseguido que se imponga la sede de dirección efectiva de las sociedades, como criterio prevalente. Por lo que las compañías que ejercen una actividad económica, son sometidas a tributación en el país de residencia, salvo cuando realizan actividades empresariales a través de un establecimiento permanente[5], actividades empresariales de bienes inmuebles en el extranjero[6], la tenencia de acciones de empresas extranjeras y los préstamos y licencias a extranjeros[7]. Finalmente, si la persona no residente *ejerce una actividad económica* o la *titularidad de un inmueble* dentro del territorio del propio Estado, puede ser sometida a gravamen en el mismo.

Reparto del poder tributario en la fiscalidad internacional: los Principios de renta mundial y de territorialidad

Las leyes tributarias establecen los puntos de conexión para someter a gravamen una manifestación de riqueza o a un contribuyente que muestra una relación tributaria con su territorio[8]. Los

---

[4] Vigente en E.U.A, Cuba y Filipinas. España tienen en cuenta la nacionalidad y sometidos a la renta mundial, por la deslocalización de la residencia a paraísos fiscales, y los miembros de misiones diplomáticas y consulares, por razón de su empleo o cargo oficial, art. 9.2 y 3. Ley 35/2006.

[5] Artículos 7.1 y 7 del MCOCDE.

[6] Artículos 7.6 y 7 del MCOCDE.

[7] Artículos 10, 11 y 12 del MCOCDE.

[8] SAINZ DE BUJANDA, F. (1993), pág. 121.

posibles principios de sujeción a las leyes emanadas de la organización estatal son el principio personal y el territorial; personal: la residencia del obligado tributario en su territorio; o territorial y objetivo: las rentas producidas en su territorio. El primer punto de conexión habilita a la tributación de la renta mundial (*World Wide Income Taxation*), sometiendo a gravamen las rentas producidas en el extranjero donde se extiende la soberanía fiscal, lo que requiere que la persona se encuentre en una determinada relación con el Estado que pretende gravar dicha renta global (en función de circunstancias tales como la permanencia en el territorio del Estado durante un determinado número de años del período del año fiscal, la posesión en aquel territorio de una vivienda de carácter permanente o la existencia en el mismo de un centro de intereses vitales ya sean familiares, sociales o económicos), evitándose el fraude; mientras que el criterio territorial (real) (*Source Income Taxation*), limita dicha soberanía a las rentas producidas en su territorio, basado en la riqueza en sí misma considerada, en defecto del anterior.

La práctica internacional incorpora el principio de residencia efectiva, para gravar la renta mundial de aquellas personas que residen en su territorio[9], neutralizado con el método de exención para evitar la doble imposición, ya que el método de imputación o de crédito fiscal requiere la información para conocer el gravamen a que se sometió la renta el Estado donde se generó la misma; este principio constituye en la actualidad el criterio de sujeción a los tributos de naturaleza personal[10]. La residencia implica una relación estable con el Estado donde es residente, un vínculo de hecho de la persona y su medio social, participando en la economía del país de modo análogo a como lo hacen sus nacionales, ello permite al contribuyente residente usar la infraestructura del Estado y disfruta de su protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, sobre la base de todo ello se justifica el gravamen por renta mundial, participando en la financiación de las actuaciones públicas (ciudadanía fiscal). Lo que ha determinado que se abandonaran el resto de criterios de sujeción personal, la nacionalidad y el domicilio, evitándose los inconvenientes del exceso formalismo propios de éstos.

En el Derecho tributario español, el artículo 11 de la Ley General Tributaria determina los criterios de residencia y de territorialidad como criterios de sujeción de las normas tributarias, constituyendo los vínculos necesarios para la efectiva aplicación de los tributos a los contribuyentes. Una relación estable con el mismo da lugar a la aplicación del principio de residencia (lo permite una gestión tributaria eficaz, además de suponer un consumo de servicios públicos, lo que justifica econonómicamente el tributo[11]), mientras que una relación esporádica está ligada a la aplicación del principio de la fuente, de territorialidad.

El criterio de la residencia es el seguido en la Ley que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como impuesto personal, sometiendo a gravamen a los residentes en España por todo el patrimonio adquirido, independientemente del lugar de obtención del mismo. Y subsidiariamente, el criterio de territorialidad o del principio de la fuente, que sólo somete a gravamen los bienes situados en nuestro país para los ciudadanos no residentes.

---

9 SAINZ DE BUJANDA, F. (1995), págs. 404 y sgts.

10 CORTÉS DOMINGUEZ, M. (1985), pág. 205.

11 CALVO ORTEGA, R. (2004), pág. 34.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no tiene en cuenta la nacionalidad y la residencia del causante para determinar el sometimiento a la legislación española en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones[12], sometiendo a gravamen al ciudadano beneficiario residente por la renta mundial y al no residente por la adquisición de riqueza radica en territorio español (arts. 6 y 7 de la Ley 29/1987). Lo que ha sido criticado por la doctrina al haberse elegido la residencia de causahabiente y del donatario en vez de la residencia del causante o del donante, criterio mayoritario en derecho comparado, como criterio para distinguir entre sujetos por obligación personal o real. Al mismo tiempo que se lograría la concordancia con el artículo 9.8 del Código Civil que establece que "la sucesión por causa de muerte se regirá por la ley nacional del causante en el momento del fallecimiento, cualquiera que sean la naturaleza de los bienes y el país donde se encuentren". Así como que el artículo 10.7 del Código Civil señala que "las donaciones se regirán, en todo caso, por la ley nacional del donante". Sin embargo, el principio de personalidad que prima en aquellas materias en las que prima la consideración individualizada del ciudadano, es decir, aquéllas que constituyen lo que podría definirse como su "estatuto jurídico esencial", recogido en el artículo 9 del Código Civil, frente al carácter territorial de las normas fiscales, por cuanto los tributos únicamente son exigibles cuando existe una conexión entre el presupuesto de hecho y el territorio del Estado que los ha establecido.

Mientras que la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, en materia de distribución territorial del citado impuesto, cede el rendimiento del gravamen de los sujetos pasivos residentes en España (causante o causahabientes), y toma a la residencia habitual del causante o donatario como punto de conexión en la cesión de dicho tributo a las Comunidades Autónomas. Dicha Ley cede el rendimiento del impuesto respecto a los ciudadanos residentes en su Territorio, es decir, cuando el causante o el donatario son residentes en el mismo[13].

No obstante, los criterios de sujeción mencionados pueden ser fuente de discriminación. Posible discriminación, respecto a la que hay que tener en cuenta la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).; en este sentido dicho Tribunal en el asunto *España/Comisión* [STJCE, de 6 de octubre de 2009 (C-153/08), ECLI:EU:C:2009:618], ha declarado la infracción del Estado español de la libertad comunitaria de prestación de servicios, al eximir de impuestos los premios de obtenidos por participar en las loterías y juegos organizados en dicho Estado por determinados organismos públicos y entidades establecidos en al mismo y que ejercen actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro, sin aplicar la misma exención a los premios organizados por organismos y entidades establecidos en otro Estado miembro de la Unión Europea que ejercen actividades del mismo tipo.

Igualmente, en el asunto *España/Comisión* [STJCE, de 6 de octubre de 2009 (C-562/07)] ECLI:EU:C:2009:614], el TJCE ha declarado la infracción, de la normativa fiscal española sobre el IRPF, de la libre circulación de capitales comunitaria, al tratar de manera diferente a los residen-

[12] ALONSO MURILLO, F. (2007), pág. 68.

[13] BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L. (2001), págs. 197 a 199.

tes y no residentes, ya que los primeros estaban sometidos a gravamen al tipo fijo del 15% respecto de las ganancias patrimoniales con período de generación superior a un año, mientras que los no residentes estaban sometidos al tipo del 35%.

2. DISCRIMINACIÓN POR LA RESIDENCIA: RESIDENTES Y NO RESIDENTES

En los ordenamientos internos de los distintos países podemos encontrar una diferencia de trato entre residentes, que tributan por la renta mundial, pero a los que se aplican ciertos beneficios, deducciones e incentivos fiscales, y los *no residentes,* ya que se aplica generalmente un tipo fijo proporcional sobre su renta bruta (dado el conocimiento parcial de su verdadera capacidad económica por la Administración tributaria). Pero esta afirmación ha sido puesta en tela de juicio por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea[14], con relación a la función a desempeñar por el principio de residencia fiscal en la fiscalidad internacional, especialmente con relación a la distinta tributación de residentes y no residentes por el Impuesto sobre la Renta, así como respecto al alcance territorial de los beneficios fiscales previstos en las distintas normativas internas, como puede ser el impuesto sobre adquisiciones gratuitas, junto al ámbito de aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional y las cláusulas antiabuso de carácter interno.

El resultado de la jurisprudencia de dicho Tribunal ha sido la adaptación de la imposición directa de los Estados miembros[15] a esa jurisprudencia, fenómeno que ha denominado, *armonización negativa*[16]*,* a través del principio de no discriminación, directa (por la nacionalidad) o indirecta.

El TJUE tiene varias referencias expresas al principio de no-discriminación, en función de la nacionalidad, como un derecho ejercitable por los ciudadanos como los casos de que una norma interna reguladora de impuestos directos, regidos por el criterio de residencia, discriminen a los nacionales de otros Estados miembros[17], además de consagrarse la libertad de establecimiento y de circulación.

La prohibición de un trato fiscal discriminatorio supone que los Estados miembros de la UE no pueden tratar a los extranjeros (ciudadanos de otros Estados miembros de la UE) o a los ciudadanos no residentes de un modo menos favorable que a sus propios ciudadanos[18] o residentes en dichos Estados. Este principio ha sido aplicado ampliamente por el TJUE prohibiendo la discriminación directa sobre la base de la nacionalidad (artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) o sobre la residencia, sino también sobre cualquier forma de discriminación que produzca el mismo resultado, es decir, la denominada *discriminación indirecta*[19]*.*

---

[14] GARCÍA PRATS, A. (2003), págs. 61 y sgts.

[15] Los argumentos esgrimidos por los Estados para defender su normativa interna: son la falta de armonización en la imposición directa, el riesgo de evasión fiscal, la dificultad que tiene la Administración para obtener información y la coherencia del sistema fiscal.

[16] La eficacia de las sentencias del TJCE no se limita a la jurisdicción nacional afectada por aquella, sino que tienen validez general para el resto de los Estados miembros y sus ciudadanos.

[17] GARCÍA PRATS, A. (1998). MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (2001).

[18] Contenido similar al del artículo 24 MCOCDE dedicado a la no discriminación a no residentes.

[19] SERRANO ANTÓN, F. (2006), pág. 25.

Esta formulación del TJUE comienza con la sentencia *Biehl* [STJUE, 26 de octubre de 1995 (C-175/88, ECLI:EU:C:1990:186], continuando en la *Gerritse* [STJUE de 12 de junio de 2003 (C-234/01, ECLI:EU:C:2003:340)], si bien aceptando la exclusión de determinados beneficios respecto de los no residentes que obtienen una pequeña renta en el país"[20].

Para el citado Tribunal la discriminación consiste en la aplicación de diferentes leyes en situaciones similares, como señaló en el asunto *Schumacker* [STJUE de 14 de febrero de 1995 (C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31), apartados 36-38][21]. El problema es la comparabilidad de las situaciones de los residentes y no residentes para determinar si se encuentran en una situación comparable. Normalmente dicha situación no es comparable, salvo en determinados supuestos, como un residente, que obtiene la mayoría de sus rentas en otro Estado, con lo que éste no debería aplicarle las condiciones de tributación (mínimos exentos o beneficios fiscales).

La comparación entre situaciones ha venido determinada, en muchos casos, de la mano de la importancia de la cuantía obtenida del Estado en que se desarrolla la actividad, dejando determinadas razones de justicia tributaria, que exigirían la aplicación de la personalización del Impuesto al no residente en determinadas circunstancias, como ahora veremos con relación a la no aplicación a los no residentes de los mínimos personales en la imposición sobre adquisiciones gratuitas. El TJUE parte de la afirmación de que la situación de residentes y no residentes no es similar, como regla general, dado que se presentan diferencias objetivas importantes, salvo residentes y no residentes realizando la misma actividad se encuentran objetivamente en la misma situación fiscal[22]; y, es precisamente por ello, por lo que el principio de no discriminación del TFUE, no impide a que los Estados diseñen su propio sistema fiscal en atención a la residencia de los contribuyentes.

Este control de la discriminación indirecta en base a la residencia basado en los datos reales derivados del lugar y la forma de obtención de la renta, puede ser criticable ya que se realiza una total separación entre la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de manera que un contribuyente que produce toda su renta en un Estado de la UE podría estar utilizando los servicios públicos de un tercer Estado donde reside y al que nada aporta. Además para determinar la posible discriminación al comparar la capacidad contributiva de dos contribuyentes, se ha de estudiar las normas fiscales del Estado de la fuente de la renta y el de residencia, situación complicada ante la ausencia de armonización de la imposición directa que determine con claridad supuestos discriminatorios.

Por último, en la sentencia *Aascher* [STUCE de 27 de junio de 1996 (C-107/94), ECLI:EU:C:1996:251], donde el no residente es tratado como residente si produce la mayoría de las rentas en el otro Estado, pareciendo que se llega a una solución intermedia derivada del principio de no discriminación y la tributación basada en la residencia, que puede ser aceptada en el caso del método de exención para evitar la doble imposición, pero plantea problemas para los países que usan el método de imputación.

---

[20] FALCÓN Y TELLA, R. (2001), pág. 59.

[21] STJCE, *Finanzamt Kóln-Altstadt v. Ronald Schumacker*, C-279/93, apartado 30.

[22] STJCE, *Wielockx*, C-80/04, apartado 20 y STJCE, *Schumacker*, c-279/93, apartados 36-38.

En este sentido, la concurrencia de los poderes financieros de los distintos Estados integrantes de la Comunidad Internacional da lugar a la aparición de problemas como la evasión fiscal internacional y la doble imposición internacional, derivada del reparto del poder tributario de los Estados sobre este gravamen. Doble imposición internacional, ya que un mismo bien puede resultar sujeto a dos o más países por una misma causa[23], respecto a un mismo contribuyente. Doble imposición generada por la adopción de diferentes criterios de sujeción a su soberanía fiscal por los Estados (país de la fuente o país de origen de las rentas-criterio real-, o personal o universal) o por la elección por dichos Estados de manifestaciones distintas dentro del mismo criterio, como pasamos a estudiar.

En relación con este último problema, la cercana sentencia del TJUE en el asunto *Block* [STJUE de 12 de febrero de 2009 (C-67/08, ECLI:EU:C:2009:92), apartado 28 a 35], respecto a la no deducción en Alemania del impuesto sobre sucesiones pagado en España por el capital mobiliario depositado en instituciones financieras situadas en nuestro país (obligación real), cuando el causante residía en Alemania (obligación personal) y este Estado considera que los derechos de crédito están situados en el país del acreedor (del causante, residente en Alemania), no ha apreciado la existencia de una doble imposición. Ya que esta desventaja fiscal se deriva del ejercicio paralelo por los dos Estados miembros de que se trata de su potestad tributaria, de manera que Alemania opta por someter a gravamen los créditos cuando el acreedor reside en dicho Estado, mientras que España opta por someterlos cuando el deudor está establecido en dicho Estado miembro, apartado 28 de dicha sentencia. Por lo que, FALCÓN Y TELLA se muestra partidario que los cuentas bancarias deben considerarse situadas en el país de residencia del causante y no el lugar donde esté situada la entidad financiera[24].

Para el TJUE, si bien los convenios para evitar la doble imposición, como los previstos en el antiguo artículo 293 del TCE, sirven para atenuar o eliminar los efectos negativos para el funcionamiento del mercado interior que se derivan de la coexistencia de sistemas tributarios, asuntos *Kerckhaert y Morres* [STJUE de 14 de noviembre de 2006 (C-513/04, ECLI:EU:C:2006:713), apartado 20] y *Columbus Container Services* [STJUE de 6 de diciembre de 2007 (C-298/05, ECLI:EU:C:2006:618, apartado 43). Sin embargo, al no existir en Derecho Comunitario criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad Europea, ni se ha adoptado ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición. *Vid*. *Kerckhaert y Morres,* apartado 22*, y Columbus Container Services, apartado 45.* Los Estados miembros no tienen obligación de adoptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad tributaria[25]*. Vid*. asunto *Block,* apartado 31.

---

[23] BORRAS DOMÍNGUEZ, A. (1974), pág. 20.

[24] FALCÓN Y TELLA, R. (2008), pág. 10.

[25] Y ello, aunque la legislación alemana prevea un mejor trato cuando el causante sea residente en el extranjero, porque para el TJCE esta medida también constituye una prolongación de su potestad tributaria (*Block,* apartado 34);

Finalmente, sólo en una situación ha sido aceptado por el TJUE, como justificación a un trato discriminatorio, el argumento de mantener una cierta coherencia fiscal en el sistema impositivo, caso *Bachmann* [STJUE 28 de enero de 1992 (C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35)]. Este argumento fue reformulado después en el asunto *Wielockx* [STJUE de 11 de agosto de 1995 (C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271)], al señalar la coherencia fiscal debía ser contrastada en un nivel superior en relación con el nacional, incluyendo en esta afirmación los propios tratados internacionales que hayan sido firmados por los Estados.

3. DISCRIMINACIÓN EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA

La disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), ha resuelto parcialmente la problemática de la tributación de las adquisiciones gratuitas por ciudadanos no residentes en España. Veamos la problemática.

a) *Reducciones personales mortis causa*

La Ley estatal 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reconocía al ciudadano no residente el derecho a las reducciones personales estatales *mortis causa*, de acuerdo con su edad y su situación familiar, no así a las reducciones autonómicas (art. 20.4 de la Ley 29/1987), estableciendo una clara discriminación hacia los ciudadanos no residentes, frente a la exención de los residentes (en la mayoría de Comunidades), ya que aquéllos debían conformarse con la aplicación de unas minúsculas reducciones estatales. La disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, ha permitido al ciudadano no residente, residente en un país de la Unión Europea o fuera de ella, beneficiarse de los beneficios fiscales autonómicos cuando el causante hubiera sido residente en la Unión Europea. Por tanto, cuando, cuando el causante fuera residente en un país fuera de la Unión Europea, los herederos residentes o no residentes en España, no pueden aplicar la normativa autonómica, aunque el causante tuviera la mayoría de bienes en nuestro país.

Por el contrario, si el causante fuera residente en una Comunidad, solamente los contribuyentes residentes en España y los residentes en un Estado de la Unión Europea pueden disfrutar de los beneficios autonómicos. Por tanto, los ciudadanos no residentes en un Estado de la Unión Europea se ven discriminados, respecto al otro grupo de contribuyentes, lo que infringiría el principio de igualdad a que se refiere el artículo 14 de la Constitución Española.

Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional como señala la sentencia del TC 200/2001[26], y "requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de

---

Cuando el Tratado no garantiza a un ciudadano de la Unión que el traslado de su residencia a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación, ya que las disparidades fiscales entre las legislaciones de los Estados miembros puede hacer que dicho traslado ser más o menos ventajoso para el ciudadano. *Vid*. asuntos *Lindfors* [STJCE de 15 de julio de 2004 (C-365/02, Rec.p.I.7183, apartado 34], y *Schempp* [STJCE de 12 de julio de 2005 (C-403/03, Rec.p.I.6421), apartado 45].

[26] STC 200/2001, de 4 de octubre, FJ 5.

la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10) y, de otro, que las situaciones que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, *homogéneas o equiparables*, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SSTC 148/1986, de 25 de noviembre, FJ 6; 29/1987, de 6 de marzo, FJ 5; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3), ha de determinarse si existe una diferencia de trato.

En este caso, parece evidente, que existe una diferencia de trato en la norma fiscal, entre ciudadanos residentes en un país de la Unión Europea y no residentes en ella, por lo que debemos valorar si se encuentran en situaciones comparables, y en caso afirmativo, si esta diferenciación deriva de un motivo razonable en la tributación de las adquisiciones gratuitas, y si sus consecuencias son adecuadas y proporcionadas al fin pretendido.

Pues bien, el caso de un causante residente en una Comunidad Autónoma, la diferencia entre un descendiente que resida en una Comunidad, o en un país de la Unión Europea, y la de otro heredero (también descendiente) que no resida en dichos territorios, con relación a una misma herencia y causante (con residencia en una Comunidad), en orden al pago del Impuesto sobre Sucesiones, debe considerarse objetivamente comparable.

En segundo término, hay que estudiar si este trato discriminatorio estaría justificado en una finalidad objetiva y razonable que lo legitime desde el punto de vista constitucional. Sería admisible, en este sentido, que la cualidad o condición de no residente pudiera justificar, desde la perspectiva del art. 31.1 CE, un trato dispar, por el cumplimiento de un objetivo constitucional (la protección a la familia, art. 39 CE), o derivado de que las situaciones del ciudadano residente y no residente no sean situaciones objetivamente comparables, debido a que el ciudadano no residente es sometido a gravamen por obligación real, respeto a los bienes del causante existentes en España, mientras que los sujetos pasivos residentes soportarán el gravamen de todos los bienes, cualquiera que sea el Estado en que estén situados. Sin embargo, la normativa española reconoce en este caso al ciudadano no residente en España, pero residente en otro país de la Unión Europea, el derecho a disfrutar de los beneficios autonómicos.

La protección constitucional de la familia se encuentra en el catálogo de derechos sociales, así el artículo 39.1 de la CE hace una mención expresa a que la protección de la familia se debe desarrollar en el plano social, económico y jurídico. La familia es un elemento de asistencia mutua, un factor de equilibrio que no puede desconocerse en la organización de los Estados, al mismo tiempo que constituye una fuente de solidaridad social e intergeneracional, y transmisora de bienes. La protección de la familia como objetivo de la política social pública se inscribe en el ámbito general de la *denominada política de protección social.* Esta política puede dividirse en ayudas económicas a las familias[27], las medidas de conciliación de la vida familiar y laboral[28], a la educación infantil, y las medidas fiscales.

[27] Ayudas económicas por hijo a cargo; por nacimiento, adopción o acogimiento de hijos.

[28] Permisos de maternidad y de paternidad, reducción de jornada laboral o excedencia.

Medidas fiscales que también deberían tener en cuenta el parentesco con relación al ciudadano no residente en España o en la Unión Europea, que se ve privado del acceso a los beneficios fiscales autonómicos. La protección a la familia del causante, el favorecimiento de la neutralidad del impuesto en las herencias directas de padres a hijos, es aplicable a todos los descendientes con independencia de su residencia. Por tanto, no existe una justificación a esta discriminación, ya que no hay razón de política social, en general, o de protección a la familia, que legitime una diferencia de trato en función de la residencia, que pueda legitimar la diferencia de trato ente herederos del mismo padre y de la misma herencia, en base a la residencia del heredero, como señala el Tribunal Constitucional en la sentencia de 18 de marzo de 2015. Por tanto, dicha discriminación a los ciudadanos no residentes en la Unión Europea sería contraria al principio constitucional de igualdad a que hacen referencia los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española.

b) *Reducciones personales y objetivas intervivos*

En el caso de adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier acto gratuito e *intervivos*, los contribuyentes residentes en España y los contribuyentes no residentes en España, pero residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, tienen derecho a disfrutar de los beneficios fiscales establecidos por la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma donde radican los referidos bienes inmuebles.

Por tanto, de nuevo, los ciudadanos no residentes en una país de la Unión Europea no pueden beneficiarse de las medidas fiscales aprobadas por las Comunidades Autónomas, cuando son donatarios de bienes inmuebles situados en España.

La negación absoluta a que los ciudadanos no residentes parece injustificada, una desproporción evidente, ya que el objetivo constitucional de protección a la familia a que hace referencia el artículo 39 de la CE, debe ser aplicado en cierta forma a los ciudadanos no residentes.

Además en estos casos, como he señalado anteriormente, la capacidad económica es la misma, no estando justificada una discriminación contraria al artículo 31 de la CE, o que infrinja la libre circulación de las personas o su libertad de establecimiento. Las situaciones son iguales objetivamente comparadas, por lo que establecido un beneficio fiscal para los ciudadanos residentes en una Comunidad o en la Unión Europea, en base al cumplimiento de un objetivo constitucional o una política sectorial, social o económica (aplicable a residentes y no residentes), aquél debería ser igualmente aplicable a los ciudadanos residentes en un tercer Estado por la misma causa.

Igualmente, la no aplicación al ciudadano no residente en la Unión Europea de la reducción por la donación de dinero para la compra de la *vivienda habitual* del donatario[29], o la donación de la propia vivienda con idéntica cualidad, supone una infracción del acceso del ciudadano no residente a una vivienda y a que hace referencia el artículo 47 de la CE, así como a su libre establecimiento en nuestro país. Finalmente, respecto a la *donación de dinero para la adquisición o la creación de una empresa*[30], se priva al ciudadano no residente del ejercicio de la libre empresa en condiciones de igualdad (art. 38 de la CE), así como se infringiría la libertad de establecimiento en nuestro país (art. 139.2 de la CE).

---

[29] Andalucía; Asturias; Baleares; Canarias; Cataluña; Extremadura; Galicia; La Rioja; Murcia.

[30] Baleares y Murcia.

Por último, en el caso de adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier acto gratuito e *intervivos*, los contribuyentes residentes en España y los contribuyentes no residentes en España, pero residentes en un Estado miembro de la Unión Europea, tienen derecho a la aplicación de la normativa autonómica. Mientras que el ciudadano no residente en la Unión Europea, se le priva de la aplicación de dicha normativa, de forma injustificada, como antes se ha señalado.

c) *Reducciones objetivas estatales y autonómicas mortis causa*

En el caso de adquisición de bienes por herencia o cualquier otro título sucesorio, si el causante es un residente en una Comunidad Autónoma, los ciudadanos no residentes en España ni en un país de la Unión Europea, no pueden disfrutar se los beneficios fiscales autonómicos, debiendo limitarse a aplicar la normativa estatal.

El artículo 20.2 de la Ley del 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, permite a los ciudadanos no residentes disfrutar de las reducciones estatales por la transmisión de la empresa familiar, de la vivienda, de la adquisición de un seguro de vida o de bienes culturales. Sin embargo, aquéllos no pueden disfrutar de las reducciones autonómicas previstas en determinados supuestos, antes citados.

En este sentido, en cuanto a reducción por *seguro de vida,* una medida que tiene como objetivo el fomento de esa forma de ahorro por parte del causante. No existiría motivo aparente para discriminar al heredero que no resida en España y que, por tanto, éste debería tener acceso a dicho beneficio autonómico, al serle de aplicación el objetivo pretendido con dicha medida.

Por otra parte, con relación a los beneficios fiscales relacionados con la *transmisión de la vivienda habitual del causante*, determinadas Comunidades han incrementado la reducción estatal aumentando el importe de la reducción

Con esta *reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante*, se prima esta forma de ahorro, al no ser necesario que el adquirente tenga allí su vivienda habitual; en base a lo cual no existiría incompatibilidad para su aplicación al ciudadano no residente, cuando el objetivo constitucional de acceso a la vivienda a que hace referencia el artículo 47 de la CE podría también serles de aplicación, en el caso que opten por establecer su residencia en España. Por otra parte, el mandato constitucional de proteger el patrimonio cultural (art. 46 de la CE) es predicable a los titulares del mismo y no residentes en la Unión Europea, por lo que la no aplicación de los beneficios fiscales autonómicos a éstos, sería una medida arbitraria.

Sobre el acceso a los beneficios fiscales autonómicos con relación a la *adquisición de la empresa familiar*, los ciudadanos no residentes se ven privados injustificadamente de la reducción del plazo de mantenimiento del valor de la empresa individual, negocio, o participaciones sociales, establecido con carácter general a 5 años, y de la ampliación del porcentaje de reducción del 95% previsto en la normativa estatal. La norma no tiene una justificación objetiva y razonable, ya que si la medida fiscal tiene una justificación que la legitime del punto de vista tributario, como puede ser la política sectorial o económica, en este caso el de garantizar la supervivencia de la

empresa familiar (art. 38 de la CE), así como la protección de la familia (art. 39 de la CE), esta justificación es aplicable al ciudadano no residente. De manera que aunque las Comunidades sean competentes para adoptar una medida de este tipo, ello no debería entrar en contradicción con la libertad constitucional de establecimiento, al privarse a los ciudadanos no residentes del acceso a dichos beneficios fiscales. Además, cuando el causante es un no residente no puede éste cumplir los requisitos con respecto al porcentaje de rendimientos sometidos al Impuesto sobre la Renta para la aplicación del beneficio fiscal a la transmisión de la empresa familiar.

Finalmente, las Comunidades han establecido, como reducciones propias, una serie de medidas fiscales a favor de la supervivencia de las explotaciones agrarias o forestales, beneficios que deberían ser de aplicación al ciudadano no residente, ya que el objetivo constitucional pretendido, la supervivencia de la empresa familiar, la protección del medio ambiente, también es de aplicación cuando la adquisición de dichos bienes sea realizada por un residente en otro Estado. Igualmente respecto a la adquisición de suelo rústico protegido, fincas de dedicación forestal o del patrimonio natural, de espacios protegidos. Dicha discriminación hacia los ciudadanos no residentes, no estaría justificada si la política sectorial o económica que se trata de conseguir, ni está avalada en base a la necesaria residencia del causahabiente en nuestro país.

d) *Reducciones estatales a la transmisión de la empresa familiar y de bienes culturales (art. 20.6 y 7 de la Ley 29/1987)*

En efecto, el apartado 4 del artículo 20 de la citada Ley 29/1987, establece que en el supuesto de obligación real de contribuir, es decir, los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en España por las adquisiciones de bienes y derechos situados en España, estos ciudadanos no residentes solamente tendrían derecho a la aplicación de las reducciones personales del apartado 2 del citado artículo 20 (respecto de las adquisiciones *mortis causa*), por lo que no tendrían derecho a la aplicación de las reducciones estatales e *intervivos* por la adquisición de la empresa familiar o de bienes culturales, previstas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, apartados 6 y 7, lo que constituiría una restricción de la libertad de establecimiento en el primer caso, asunto *Geurts Vogten* [STJUE de 27 de octubre de 2007 (C-464/05, EU:C:2007:631)], y de la libre circulación de capitales en el segundo, al poder disuadir o mantener las inversiones en nuestro país. Sin perjuicio, de los ciudadanos no residentes en España, residentes en un país de la Unión Europea, pueden aplicar las correspondientes reducciones autonómicas.

Desde el punto de vista constitucional, a diferencia de las adquisiciones *mortis causa*, donde el heredero residente es gravado por la herencia mundial, mientras que el no residente por los bienes situados en España; en las adquisiciones *inter vivos* la base imponible de los sujetos pasivos por obligación personal o real es la misma, representando la misma capacidad económica, lo que determina que ambas situaciones sean objetivamente comparables sin duda (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4[31]). Si dicha capacidad es idéntica, debemos estudiar si esta medida infringe

[31] En el mismo sentido, 150/1990, 4 de octubre, FJ 9; 22/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14.

igualmente el principio de igualdad tributaria. Así y tomando como punto de análisis el diferente trato dispensado por el artículo 20.4 de la Ley 29/1987 respecto de la transmisión "*inter vivos* de la empresa familiar o de bienes culturales", apartados 6 y 7 del mismo artículo, conforme a la condición de residentes o no residentes en España, hay que decir en primer lugar, que nos encontramos ante una medida que sólo beneficia a los residentes en territorio español y no así a los no residentes, sujetos igualmente al citado Impuesto por obligación real.

Es decir, estamos en presencia de una medida que introduce una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, FJ 10). Y, en segundo lugar, que los términos de comparación deben considerarse homogéneos, pues se trata en todos los supuestos de personas que manifiestan una idéntica capacidad económica por la adquisición de la empresa familiar (o de bienes culturales), sujeta al derecho tributario español, cuya única diferencia es la cualidad con la que se presentan ante la Administración tributaria, por obligación personal o real: como residentes en España o como no residentes en España, siéndolo en un país miembro de la Unión Europea[32] o en otro país.

Si estamos en presencia de situaciones equiparables (como es este caso al representar para el residente y no residente la misma capacidad contributiva), que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía a la que se hizo referencia con anterioridad: la de la *razonabilidad* -en el reparto de las cargas públicas- (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8) y la de la *proporcionalidad* de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida (STC 76/1990, antes citada, FJ 9). Es indudable que la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del art. 31.1 CE un trato dispar, en principio, pues para el TC el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales. Igualmente, ningún reparo podría oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravadas de forma distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes, cuando se encuentren en una situación diferente o exista una causa que lo justifique. Si, como es el caso, nos encontramos con categorías de personas en la misma situación, esta medida no supera el requisito de *razonabilidad*, ya que existe un trato diferente sin una justificación objetiva y razonable. Si la medida fiscal ahora analizada, a la transmisión *inter vivos* de la empresa familiar, tiene su justificación que la legitime desde el punto de vista tributario (al igual que la referente a los bienes culturales), como una política sectorial -social o económica-, cual podría ser la de facilitar la transmisión de la citada empresa y garantizar su supervivencia de acuerdo con el artículo 39 de la CE[33], que exige a los poderes públicos la protección de la familia, y garantizar la libertad de empresa dentro de la economía de mercado, artículo 38 de la CE (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3). Esta finalidad razonable, perseguida por la norma controvertida, cuando se dirige a ejecutar, además, un mandato comunitario, existe cuando la adquisición de la empresa familiar corresponda a un ciudadano no residente en España.

---

[32] Sentencia 96/2002, de 25 de abril de 2002. F.J 8.

[33] Art. 39.1 de la CE: Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia.

Conforme a lo expuesto, hay que precisar que la norma impugnada no posee una finalidad razonable y, en consecuencia, se muestra desprovista de fundamento, por lo que, desde esta perspectiva, puede calificársela de arbitraria, es decir, contraria al principio de igualdad tributaria; ya que la finalidad del mantenimiento de la empresa familiar o de la protección a la familia, es indistintamente aplicable a los residentes y a los no residentes (SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2; 111/1983, de 2 de octubre, FJ 10; y 225/1993, de 8 de julio, FJ.3.b), cuando además se ha reconocido dicha reducción en las transmisiones *mortis causa*.

Sin que sea válido -como se ha señalado anteriormente- el elemento diferenciador adoptado por el legislador, a saber, la no residencia. Esta podría tenerse en cuenta, cuando el Estado de residencia tiene en cuenta la totalidad de las rentas que recibe una persona en un determinado período, ya que aquél el más autorizado para determinar la capacidad económica individual atendiendo a las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo. Pero esto no se produce en el caso estudiado, una donación, donde la Ley 29/1987 no reconoce para ésta la aplicación de reducciones, ni integra la totalidad de las adquisiciones de una persona. Si la capacidad económica que se toma en consideración en una donación es la misma para residentes y no residentes, al mismo tiempo que no se tienen en cuenta las circunstancias personales, hay que concluir que la medida adoptada infringe principio de igualdad consagrado en el artículo 31 de la CE. Cuando, además, la residencia en España no es necesaria para el ejercicio de una actividad, que puede ser desarrollada a través de un tercero.

Si la medida tributaria establece una diferenciación no razonable, ni adecuada a la finalidad perseguida, ya que la supervivencia de la empresa familiar es predicable, tanto si el beneficiario de la adquisición sea o no residente en nuestro país. Por otra parte, el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto no supera el juicio de constitucionalidad con relación a la discriminación de los no residentes y el análisis de sus consecuencias, de sus consecuencias tributarias en este caso, que no son adecuadas por ser no sólo contradictorias con la propia finalidad de la reducción, y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos diferenciar el tratamiento tributario. Y, además, consecuencias desproporcionadas, al igual que señaló el TC en la sentencia 96/2002, de 25 de abril, para el caso de la discriminación de los residentes en territorio común que se les excluía de los beneficios fiscales que se concede a los no residentes, que consideró una discriminación no justificada[34], ya que frente a la práctica exención para el residente, se establece la plena sujeción para el no residente, que como señala la sentencia del TC 96/2002, colocaría así a estos últimos (no residentes) en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria. Además dicha medida infringe claramente la libertad de establecimiento garantizada constitucionalmente en el artículo 139.2 de la CE (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 3), así como de residencia y circulación del artículo 19 de la CE, ya que se dificulta el establecimiento de un ciudadano español no residente en España.

Inconstitucionalidad también predicable respecto a la reducción del apartado 7 del artículo 20 de la LISD, ya que la protección del patrimonio es exigible de acuerdo con el artículo 46 de la CE,

[34] STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, Apartado 9.

tanto al residente como al no residente, por lo cual esta discriminación resultaría injustificada y, por tanto, arbitraria. Ya que, la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, establece una serie de deberes a los propietarios y titulares (artículo 36, entre otros), con independencia de su residencia.

En este sentido, el Tribunal Constitucional en sentencia de fecha, 18 de marzo de 2015, declaró la inconstitucionalidad de la normativa autonómica, ya que la residencia constituía un elemento de diferenciación no justificado, que contravenía el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución Española, y determinaba un reparto de las cargas públicas carente de justificación y contrario al sistema tributario justo previsto en el artículo 31.1 de nuestro texto constitucional, por lo que el Tribunal Constitucional concluyó que el artículo 12.bis.a) de la Ley 13/1997, de la Comunidad Valenciana, era inconstitucional en la media en que se excluía de la aplicación de la bonificación a los herederos no residentes en dicha Comunidad a la fecha del devengo.

4. REFERENCIA A LA NORMATIVA COMUNITARIA

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 3 de septiembre de 2014, asunto *España/Comisión* (C-127/12), puso de manifiesto que la normativa española sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establecía una clara discriminación hacia los ciudadanos no residentes. En efecto, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones[35], señalaba que la base liquidable, la cuota y la deuda tributaria vendrían determinadas por la aplicación de las reducciones, la tarifa y las deducciones establecidas por las Comunidades Autónomas para los sujetos pasivos residentes y, en caso de no ser de aplicación de la normativa autonómica, será de aplicación la normativa estatal[36]. Es decir, en este último supuesto, los contribuyentes no residentes no tendrán derecho a los beneficios fiscales autonómicos, al igual que en cualquier caso cuando el causante no sea residente o respecto a las donaciones de bienes inmuebles en el extranjero.

La reciente reforma permite aplicar la normativa autonómica cuando el causante fuera residente en la Unión Europea, con intendencia de la residencia de los herederos, o cuando el causante sea residente en una Comunidad Autónoma[37], aplicándose en el primer caso la normativa autonómica donde estén situados la mayoría de los bienes, y en el segundo la normativa de la Comunidad de residencia del causante, siempre que el heredero lo sea en un país de la Unión Europea. Mientras que en el supuesto de donación de bienes inmuebles situados en España, se aplicará la normativa de la Comunidad donde están situados, y si fueran muebles, la normativa de la Comunidad Autónoma donde hubieran estado situados un mayor número de días.

---

[35] Boletín Oficial del Estado nº 303, del día 19 de diciembre de 1987.

[36] Artículo 20 de la Ley 29/1987, LISD.

[37] Se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha, 3 de septiembre de 2014, asunto *España/Comisión* (C-127/12), hace referencia a la legislación estatal, sin embargo el contenido de la misma es directamente aplicable a la normativa autonómica sobre tributación de las adquisiciones gratuitas. Los beneficios autonómicos de carácter objetivo *mortis causa* se refieren fundamentalmente a la transmisión de la vivienda habitual del causante, de la empresa familiar, de explotaciones agrícolas o forestales y de un bien integrado en el patrimonio cultural. En estos casos queda afectada la libre circulación de capitales cuando se limita el disfrute de los beneficios fiscales respecto de los bienes situados en España o en una Comunidad, asunto *Jäger*, [STJUE de 17 de enero de 2008 (C-256/06) ECLI:EU:C:2008:20, apartado 31], cuando no se ha contravenido la libertad de establecimiento, una diferencia de trato discriminatoria para LÓPEZ DÍAZ[38]. Conclusión aplicable respecto de los beneficios autonómicos *inter vivos*.

Por otra parte, algunas Comunidades Autónomas condicionan la aplicación de dichos beneficios a que la empresa individual o negocio profesional esté situado en una Comunidad o para la adquisición de participaciones sociales de una entidad que tenga su domicilio social en la Comunidad correspondiente. Lo cual infringiría la libre circulación de capitales o la libertad de establecimiento, asunto *Van Hilten-van Heijden* [STJUE de 23 de febrero de 2006(C-513/03) ECLI:EU:C:2006:131, apartado 44].

Respecto de la libertad de establecimiento y la normativa comunitaria, es necesario estudiar diversas cuestiones relativas a la normativa autonómica que condicionan la aplicación de un beneficio fiscal y que requieren la necesaria reforma.

a) *Requisito del ejercicio de una actividad económica en la propia Comunidad y su mantenimiento en la misma durante un plazo después de la transmisión lucrativa*

Aquellas Comunidades que condicionan la aplicación de la reducción correspondiente a que la empresa individual, negocio o entidad estén situados en el territorio de una comunidad, infringirían la libertad de establecimiento del causante, ya que las consideraciones fiscales pueden ser tenidas en cuenta por éste a la hora de su ejercicio en otro Estado miembro, al disuadir el establecimiento en otro Estado, es decir una restricción de salida prohibida por el derecho comunitario. Restricción, además, no justificada por el objetivo pretendido, ya que la supervivencia de la pequeña y mediana empresa se puede realizar ejerciendo la actividad en otro Estado miembro, asunto *Geurts Vogten,* apartado 27, antes citada. Igual consideración hay que realizar respecto de aquellas Comunidades que condicionan la aplicación del beneficio fiscal por la adquisición de la empresa o de participación en entidades, a que éstas ejerzan su actividad económica en su territorio, lo que igualmente infringiría el derecho de establecimiento del causante, ya que dicha medida fiscal no puede discriminar según donde una entidad o empresa realice su actividad, contrate los trabajadores, o en función del lugar de su sede, asunto *Alemania/Comisión* [STJUE de 23 de octubre de 2007 (C-112/05, Rec.p.I-895), apartado 13].

---

[38] LÓPEZ DÍAZ. A:: "La amenaza del derecho comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el impuesto sobre sucesiones y donaciones", *Quincena Fiscal*, nº 9, págs. 73 y 74.

Por otra parte, algunas Comunidades condicionan el beneficio fiscal al mantenimiento de la actividad económica o la situación de la empresa o entidad durante un determinado plazo en su territorio. Dicha medida implicaría una infracción de la libertad de establecimiento, una restricción de salida que puede ser tenida en cuenta por el causante a la hora de realizar sus inversiones y disuadir a éste del ejercicio de su actividad económica en un tercer Estado, asunto *Geurts Vogten,* apartado 14.

b) *Que el domicilio fiscal de la empresa individual o el domicilio social y/o fiscal se encuentre en la propia Comunidad Autónoma en el momento de la transmisión lucrativa*

Las Comunidades que limitan la aplicación de los beneficios fiscales por la transmisión de la empresa individual a que ésta esté situada o tenga su domicilio fiscal en su territorio, también infringirían la libertad de establecimiento del causante, al disuadir su establecimiento en otro Estado miembro, mediante la creación de empresas o establecimientos. También en la normativa autonómica se exige que las sociedades tengan el domicilio fiscal y/o social dentro de la propia Comunidad para que la transmisión de sus participaciones goce del beneficio fiscal, lo que igualmente afectaría a la libertad de establecimiento del causante cuando detente una influencia efectiva, asunto *N* [STJUE de 7 de septiembre de 2006 (C-471/04. EU:C:2006:525), apartado 28].

Dicha diferencia contravendría la libertad de establecimiento, ya que ésta prohíbe las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o del domicilio social por los que se refiere a las sociedades, asunto *Baxter y otros* [STJUE de 8 de julio de 1999 (C-254/97, EU:C:1999:368), apartado 10].

c) *Mantenimiento del domicilio social y fiscal en la propia Comunidad Autónoma durante un plazo después de la transmisión*

Determinadas Comunidades condicionan el beneficio tributario al mantenimiento del domicilio fiscal y/o social de la entidad en la propia Comunidad durante un plazo después de la transmisión, por lo que su traslado a otro Estado, como señala RUIZ ALMENDRAL, determina un auténtico impuesto de salida que contravendría el derecho comunitario[39]. Circunstancia que puede ser tenida en cuenta por el causante a la hora de ejercer su libertad de establecimiento, cuando dicha libertad se opone a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado de uno de sus nacionales, en este caso de personas o entidades domiciliadas en una Comunidad, asunto *Geurts Vogten,* apartado 15.

Cuando dicha medida no puede justificarse en el cumplimiento de un objetivo comunitario, la supervivencia de las empresas familiares, ya que dicha supervivencia puede realizarse aunque la entidad ejerza su actividad o se establezca en otro Estado, con el cambio de domicilio fiscal. Por otra parte, dicha medida no puede justificar la restricción de una libertad fundamental por razones de interés general, como pueden ser la coherencia de un sistema tributario, el reparto de las potestades tributarias, el temor a la evasión fiscal o el principio de territorialidad, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* [STJUE de 13 de marzo de 2007 (C-524/04, EU:C:2007:161), apartado 64].

[39] RUIZ ALMENDRAL, V. (2008), pág. 55.

En realidad, debe calificarse esta medida como el establecimiento de un mero *control fiscal* no amparado por la normativa comunitaria, ya que aunque la Directiva 77/799/CEE no se aplica al Impuesto sobre Sucesiones, sin embargo como señaló el TJUE, asunto *Geurts Vogten apartado 28,* sobre la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, no se puede denegar con carácter absoluto las ventajas fiscales, ya que las autoridades tributarias pueden solicitar a los propios sujetos pasivos afectados que presenten las pruebas que consideren necesarias para garantizar plenamente la aplicación de dichas ventajas.

5. CONCLUSIONES

1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava las adquisiciones gratuitas de riqueza, una figura existente en la mayoría de sistemas tributarios al afectar la redistribución de la renta y la riqueza, y gravar una clara manifestación de capacidad contributiva.

2. La tributación de las adquisiciones gratuitas en España ha quedado afectada por la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Constitucional. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia, de 3 de septiembre de 2014, asunto *España/Comisión* (C-127/12), consideró una restricción de capitales la diferencia de trato fiscal al no aplicarse la normativa autonómica en el caso de sucesiones y donaciones, cuando el causante, heredero o donatario no es residente en España. E igualmente, al limitarse los beneficios fiscales autonómicos a los bienes sitos en territorio español en el caso de las donaciones.

3. La disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), ha resuelto parcialmente la problemática de la tributación de las adquisiciones gratuitas por ciudadanos no residentes en España.

4. La sentencia del Tribunal Constitucional nº 60/2015, de 18 de marzo, ha declarado la inconstitucionalidad de la antigua redacción del artículo 12.bis.a) de la Ley de la Comunidad Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, en materia de tributos cedidos, por cuando limitaba el beneficio fiscal a los sujetos pasivos que "tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana".

5. La actual regulación discrimina a los ciudadanos no residentes en la Unión Europea, que no pueden disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos en determinados supuestos.

6. Debe permitirse a los ciudadanos no residentes a aplicar las reducciones objetivas prevista en los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987.

7. Es necesario afrontar la reforma integral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España.

8. La aplicación de un beneficio fiscal autonómico condicionado a la residencia en una Comunidad Autónoma, puede resultar inconstitucional.

Bibliografía

ALONSO MURILLO, F. (2007): "Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones: Sentencia van Hilten-van der Heijden", *Noticias de la Unión Europea*, nº 269.

BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L. (2001): *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex nova, Valladolid.

BORRAS, A. (1974): *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CALVO ORTEGA, R. (2004): *Ordenamiento Tributario, en la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid.

CORTÉS DOMINGUEZ, M. (1985): *El ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R. (2001): "Tendencias actuales en los criterios de sujeción al Tributo: hacia la territorialidad*", Crónica Tributaria,* núm. 100.

FALCÓN Y TELLA, R. (2008): "La herencia de la Sra. Block y la STJCE de 12 de febrero de 2009: la necesidad de modificar los criterios de sujeción al ISD por obligación real", *Quincena Fiscal*, Nº-7.

GARCÍA PRATS, A. (1998): *Imposición directa, no discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid.

GARCÍA PRATS, A. (2003): "La Jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la LIRNR (de la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario*", REDF*, núm. 117.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (2001): *Imposición directa y no Discriminación*, Edersa, Madrid.

RAAD, K. VAN (1986): *Non Discrimination in internacional Tax Law*, Kluver, Deventer.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1976): *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

RUIZ ALMENDRAL, V. (2008): "Entre a discriminación y armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario", *CEF-Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 307.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1993): *Lecciones de Derecho financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 10ª edición.

SAINZ DE BUJANDA, F. (1995): "Análisis Jurídico del hecho imponible", en *Hacienda y Derecho*, vol. IV, IEP, Madrid, 1995.

SERRANO ANTÓN, F. (2006): "Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal", *Documentos de Trabajo*, nº 18/06, Instituto de Estudios Fiscales.

UCKMAR, V. (1994): "Verso a l´unificazione del Diritto tributario", en *Il Diritto dei nuovi mondi*, director, G. Visintini, Cedam, Padova.

CAPÍTULO 9

IMPACTO DEL ARTÍCULO 7 DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR ESPAÑA: *LIMITATION ON BENEFITS CLAUSES & PRINCIPAL PURPOSE TEST*

JOSÉ MIGUEL MARTÍN RODRÍGUEZ
Profesor Ayudante Doctor
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

1. EL INSTRUMENTO MULTILATERAL COMO COLOFÓN DE LOS TRABAJOS EN EL SENO DE LA ACCIÓN 15 DE BEPS

Pocos años después de la publicación del primer Informe de la OCDE sobre BEPS en febrero de 2013 *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, hemos comenzado a observar resultados tangibles de esta ambiciosa iniciativa. La infinidad de trabajos que se han ocupado ya del Plan de Acción y sus 15 acciones así como del recientemente iniciado proceso de implantación de sus resultados nos invita a no ahondar en mayores detalles sobre los aspectos generales del Plan BEPS.

Por el mismo motivo, consideramos que la mejor aportación que podemos realizar es el análisis de un aspecto muy concreto. Así, en este trabajo examinaremos el posible impacto del Instrumento Multilateral (MLI por sus siglas en inglés), colofón de la Acción 15 del Plan, publicado el pasado 24 de noviembre de 2016, sobre los CDIs firmados por España. Más concretamente, nos centraremos en las eventuales repercusiones del artículo 7 MLI en que se recogen las medidas antiabuso necesarias para alcanzar el estándar mínimo previsto en la Acción 6 sobre prevención de la utilización indebida de convenio: un test de propósito principal (*Principal Purpose Test*, en adelante PPT) y una versión simplificada o detallada de una cláusula de limitación de beneficios (L*imitation on Benefit Clauses* o *LoB clauses*, en adelante simplemente LoB).

Antes de ahondar en la regulación de estas medidas antiabuso consideramos oportuno realizar una serie de precisiones sobre la naturaleza y estructura del novedoso MLI.

La Acción 15 del Plan BEPS referente a la aprobación de un MLI ha sido entendida desde un principio como una medida transversal necesaria para la implantación de medidas desarrolladas en el resto de trabajos que exigieran la modificación de los CDIs como tratados bilaterales. El MLI implica un nuevo nivel de coordinación en la política tributaria internacional necesario para el éxito de una reforma de esta envergadura que con medidas unilaterales no podría progresar[1].

La estructura clásica de la negociación bilateral de los CDIs se ha mostrado incapaz de poner freno al fenómeno del abuso de tratados o *treaty override*, especialmente en relación a las multi-

[1] BRAUNER (2014), pág. 11.

nacionales que operan en muchos países y pueden sacar máximo partido a las posibilidades de planificación dentro de una red de CDIs. Mientras, los Estados únicamente pueden adoptar como respuesta medidas antiabuso bilaterales[2].

El propósito de este MLI, como se ha venido sosteniendo en los sucesivos informes de la Acción 15, es conseguir una implantación coordinada de las medidas contenidas en BEPS en un tiempo razonable. Conviene recordar, eso sí, que el MLI publicado es mucho menos ambicioso que un CDI multilateral entendido este último como un CDI único que sustituya el contenido de todos los vigentes. Al contrario, únicamente se centra en la implantación de las acciones de BEPS directamente relacionadas con los CDIs (acciones 2, 6, 7 y 14) pero sin acabar con la bilateralidad propia de la actual estructura de Convenios[3]. El MLI por tanto no derogará la red de CDIs existente sino que actuará en paralelo, reformándolos solo en aspectos concretos para combatir la erosión de bases y el traslado de beneficios[4].

Con el fin de extender la aplicación del Proyecto BEPS, la participación en el Grupo *Ad Hoc* para el desarrollo del MLI se abrió desde un principio a todos los Estados, que participarían en pie de igualdad en su negociación (incluso han intervenido otras jurisdicciones como observadoras). Nada menos que 98 han intervenido finalmente en este proceso, por lo que se espera que el número de firmantes en el acto conjunto previsto para junio de 2017 sea lo suficientemente elevado para activar de forma efectiva los mecanismos previstos en BEPS.

Para conseguir recabar el mayor número de ratificaciones, la filosofía del MLI ha sido reconocer un amplio margen de flexibilidad a los Estados en su aplicación que se manifiesta a través de diferentes formas[5].

En primer lugar, los Estados pueden decidir qué CDIs específicos quedan cubiertos por el MLI, los llamados *Covered Tax Agreements*, en adelante CTAs. En la práctica por tanto el MLI solo tendrá efectos entre aquellos Estados que hayan incluido sus respectivos CDIs bilaterales.

En segundo lugar, existe un cierto margen de flexibilidad para cumplir con los estándares mínimos. Por un lado, si un determinado CDI ya alcanza el mínimo puede excluir (*opt out*) la aplicación del precepto concreto; por otro, el MLI no opta por ninguna fórmula concreta cuando el estándar mínimo pueda cumplirse por diferentes medios. Eso sí, en los casos en que dos Estados firmantes elijan una diferentes fórmulas necesitan generalmente alcanzar una solución mutuamente satisfactoria (*mutually satisfactory solution*) respecto al mínimo estándar.

Fuera de los estándares mínimos (medidas antiabuso y solución de disputas) los Estados podrán con mucha frecuencia excluir la aplicación de los restantes preceptos en todo o en parte a través

---

2 Ya advertía de este extremo muchos años atrás AVERY JONES (1999), pág. 1.

3 GARCÍA ANTÓN (2016), pág. 268.

4 ZORNOZA PÉREZ (2016, pág. 449.

5 Explanatory statement, par. 14.

de las numerosas reservas previstas en el MLI[6]. Estas reservas pueden incluso aplicarse únicamente a una serie de CTAs con determinadas características objetivas con el fin de preservar medidas vigentes en los mismos.

Finalmente, el propio MLI ofrece en ocasiones varias alternativas para abordar una cuestión concreta o permite completar la provisión principal con otras adicionales como veremos que sucede en el artículo 7. En principio las medidas opcionales solo se aplicarán si las aceptan todos los Estados participantes de un mismo CTA.

Adicionalmente, ante la imposibilidad de aplicar siempre el principio básico de *lex posterior* recogido en el artículo 30.3 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, por su necesaria interpretación estricta[7], la difícil coexistencia con la red preexistente de CDIs se trata de solucionar mediante diferentes cláusulas de compatibilidad que pretenden mejorar la claridad y transparencia en la aplicación del MLI.

Estas cláusulas que veremos en práctica al analizar el artículo 7, señalan cuándo determinados contenidos reemplazan, modifican o complementan los previamente existentes sobre materias concretas. Para mejorar la seguridad jurídica en la aplicación de estas cláusulas de compatibilidad el propio artículo 29 del MLI recoge un amplio elenco de notificaciones que los Estados deberán realizar al momento de ratificar el MLI[8]. Entre estas notificaciones se encuentran la elección de las fórmulas alternativas cuando el MLI habilita varias opciones posibles o las disposiciones del CTA que estarían afectadas por estas cláusulas de compatibilidad.

Otro instrumento fundamental para dotar de un mínimo nivel de certeza en la aplicación del MLI es la Declaración explicativa o *explanatory statement*, texto preparado por los participantes en el grupo *ad hoc* y el sub-grupo de arbitraje para ofrecer claridad respecto a la aplicación del MLI y cómo afecta a los CTAs. Dado que se adoptó junto con el MLI puede considerarse un *agreed understanding* entre las partes, superando las debilidades de otros instrumentos de *soft law* y formando parte del contexto del MLI a efectos de su interpretación conforme al artículo 31.2 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados[9].

Como hemos indicado anteriormente en este trabajo no vamos a realizar un examen más exhaustivo del MLI sino que examinaremos en concreto su artículo 7 para evaluar si esta flexibilidad beneficia o perjudica la consecución de los objetivos básicos de la acción 6 de BEPS y cómo su aplicación puede afectar a los CDIs firmados por España.

---

[6] Las posibles reservas para los contenidos sustantivos, que se enumeran en el artículo 28 del MLI, ascienden a 21 y pueden incrementarse para los Estados que acepten las reglas relativas al arbitraje.

[7] Al respecto BORGEN (2005, pág. 603) advierte que la expresión "concerniente a la misma materia" prevista en el artículo 30 de la Convención al interpretarse de manera estricta excluye su aplicación cuando un tratado general (como sería ahora el MLI) afecta a provisiones particulares anteriores (las de los CDIs).

[8] Concretamente existe una lista provisional de notificaciones que serán entregadas al Depositario al momento de la firma y una lista final en el momento del depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación.

[9] ZORNOZA PÉREZ (2016), págs.468-469.

Antes de entrar en detalle en el contenido del artículo 7 consideramos oportuno realizar una breve exposición sobre el contenido y la relevancia actual de las LoB y el PPT en la red española de CDIs.

2. LAS CLÁUSULAS DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS EN NUESTRA RED DE CDIs: EL CDI ESPAÑA-ESTADOS UNIDOS COMO PUNTO DE PARTIDA

Como casi todos los Estados, la primera experiencia española con las LoB tiene su origen en el CDI firmado con Estados Unidos en 1990[10]. Las LoB incorporadas por Estados Unidos a sus CDIs tienen un carácter exhaustivo y omnicomprensivo. En cambio, España ha incorporado a un buen número de CDIs otras LoB "parciales" que no alcanzan el detalle de la LOB primigenia. Pero, ¿en qué consiste una LoB?

2.1. Definición y objetivo de las cláusulas de limitación de beneficios

En palabras de PALAO TABOADA (2009), estas cláusulas "someten la aplicación del Convenio a determinadas condiciones cuyo cumplimiento trata de garantizar que las personas que pretenden acogerse a sus beneficios tengan un motivo económico válido para realizar la operación desde el Estado de la residencia o una vinculación adecuada con éste"[11].

Como beneficio podemos considerar, "todas aquellas limitaciones (por ejemplo reducciones, exenciones, diferimientos o devoluciones de impuestos) sobre el gravamen impuesto por el Estado de la fuente en virtud de los artículos 6 a 22 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE en adelante), la corrección de la doble imposición prevista en el artículo 23, y la protección otorgada a los residentes y nacionales de un Estado contratante en virtud del artículo 24, así como otras limitaciones similares"[12].

Tras la imposición por Estados Unidos de estas cláusulas en la negociación de sus CDIs poco a poco el propio MCOCDE fue incorporándolas, todo ello en conexión con la propia evolución de los objetivos de los CDIs. Recordemos que a partir de 1992 se incluye dentro de la estrategia de la OCDE, adicionalmente al propósito primigenio de evitar la doble imposición, el objetivo de luchar contra la elusión y evasión fiscal provocada por estrategias de abuso de tratado o *treaty shopping*. Desde entonces la OCDE se ha preocupado porque los CDIs no sean medios que faciliten la elusión fiscal mediante la inclusión de múltiples normas anti-abuso.

Este estilo de LoB global, además de mantenerse durante años en el MCOCDE (desde su revisión en el año 2002) ha sido acogido por la Acción 6 del Proyecto BEPS como un instrumento básico para la lucha contra el *treaty shopping*. Concretamente, el informe final apuesta por tres medidas

---

[10] CDI España-Estados Unidos, 22 de diciembre de 1990.

[11] PALAO TABOADA (2009), pág. 273.

[12] OCDE (2016), pág. 59.

fundamentales para alcanzar el estándar mínimo de protección que, como veremos, han sido trasladadas también al MLI[13]:

- La primera, incorporar a los CDIs una declaración clara de que los Estados que los concluyen pretender evitar la generación de oportunidades para la no imposición o la imposición reducida a través de la elusión, la evasión fiscal o las prácticas *treaty shopping*.
- La segunda, la introducción de una norma anti-abuso específica, una LoB que reserve la concesión de los beneficios del convenio solo a aquellas entidades que reúnan ciertas condiciones, al estilo de la LoB global de Estados Unidos. Concretamente se proponen dos versiones, una simplificada y otra detallada.
- En tercer lugar, la inclusión de una norma anti-abuso más general basada en el citado PPT que abordaremos posteriormente.

Podremos comprobar que en todo caso la acción 6 y el propio MLI dejan un amplio margen de flexibilidad a los Estados para elegir entre las tres formas de alcanzar dichos estándares mínimos: únicamente a través del PPT; combinando un PPT y una versión simplificada o detallada de la LoB; o bien mediante una LoB detallada complementada con un mecanismo que permita afrontar los montajes artificiales no solucionados por los CDIs.

Resulta paradójico, sin embargo, que a punto de acabar el informe de la acción 6 que, como indicamos, estaba claramente inspirado en el modelo de LoB empleado (impuesto) por Estados Unidos en sus CDIs, el Departamento del Tesoro de Estados Unidos publicara un nuevo modelo de Convenio el 17 de febrero de 2016. Este hecho es indicativo de su posición respecto al Instrumento Multilateral ya que, a pesar de haber participado en su elaboración, ha mostrado reticencias respecto a su ratificación, centrando su interés en el arbitraje obligatorio[14].

2.2. La cláusula de limitación de beneficios global prevista en el CDI España-Estados Unidos

Para entender el contenido de las LoB partiremos de la estructura del propio artículo 17 del CDI España-Estados Unidos. Aunque existen diferencias respecto a los modelos de cláusulas aprobados en otros CDIs, se ajusta bastante a la estructura habitual.

El artículo 17 comienza en su apartado 1 con una serie de cláusulas que otorgan el derecho a la aplicación completa de los beneficios del CDI, la categoría de "residentes cualificados"[15]. Entre

---

[13] OCDE (2016), pág. 9.

[14] SENGUPTA (2017).

[15] En el seno de este apartado 1, existen otras dos letras que también dan acceso a la categoría de "residente cualificado" y que funcionan como cláusulas independientes que han sido acogidas en ocasiones por otros CDIs. La primera es la cláusula de cotización en bolsa, letra f) , que reconoce el derecho a la aplicación completa de los beneficios del CDI cuando una sociedad cuyas participaciones que representen más del cincuenta por ciento de los derechos de voto y del valor de la sociedad, estén sometidas regularmente a negociación en un mercado de valores reconocido, aunque también se prevé una modalidad indirecta. Por otro lado la letra g) contiene una doble cláusula para acceder al status

esos residentes cualificados las letras a) a e) incluyen a las personas físicas, las Administraciones públicas y otros entes públicos o las entidades sin ánimo de lucro, entidades exentas y fondos de pensiones[16].

Sin afán de entrar en más detalles respecto a los matices de esta cláusula, cabe destacar la fórmula empleada para el acceso a los beneficios del tratado, que está condicionado al cumplimiento de una serie de requisitos que demuestren esta "residencia cualificada". Consecuentemente, el artículo 1 del CDI España-Estados Unidos difiere de la fórmula general empleada por España en el resto de nuestros CDIs. Mientras que usualmente el artículo 1 dispone que "El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes". En el artículo 1 del CDI con Estados Unidos, en cambio, se modifica la redacción añadiendo un inciso que condiciona dicha aplicación a "que en el propio Convenio se disponga otra cosa". Este hecho provoca irremediablemente que el número potencial y efectivo de beneficiarios sea mucho menor[17].

En el apartado 2 del artículo 17, encontramos una puerta abierta a que sujetos que no podrían acceder a los beneficios conforme al apartado anterior puedan disfrutar de los mismos si prueban que su "constitución, adquisición y mantenimiento (...) y la realización de sus operaciones no haya tenido como uno de sus principales objetos el disfrute de los beneficios del Convenio".

Este apartado respondería a la estructura de una cláusula de buena fe (*bona fide*) como la sugerida por el párrafo 19 de los comentarios al MCOCDE "para asegurarse de que los beneficios previstos en los convenios se concedan en los casos en los que prevalece la buena fe"[18].

Hasta aquí el análisis de los aspectos más relevantes de este modelo de LoB global que España solo ha aprobado en su CDI con Estados Unidos[19]. A continuación pasamos a examinar otras LoB "parciales" que España ha incluido con cierta frecuencia en otros CDIs.

---

de residente cualificado: el requisito de propiedad y el de erosión en la base. El primer requisito exige que residentes cualificadas controlen al menos el cincuenta por ciento de las participaciones de una entidad durante la mitad del año. Para evitar el empleo de las denominadas estructuras *stepping stone* (transformación del rendimiento en el Estado de la fuente en gastos en terceros Estados a través de sociedades intermedias) se une a dicha cláusula el test de erosión de la base, de este modo se impide el acceso a los beneficios cuando "Las rentas brutas (...) se utilizan principalmente (...) para atender obligaciones (...) distintas de las contraídas con personas con derecho a la aplicación de los beneficios del Convenio (...)". Como veremos a continuación España ha generalizado el empleo de la cláusula de propiedad o transparencia en otros CDIs pero no la ha acompañado de este test de erosión de la base.

16 Para un análisis exhaustivo de estas cláusulas nos remitimos a VEGA BORREGO (2003).

17 La propia Cámara de Comercio Americana en España (American Chamber of Commerce in Spain) proponía en un estudio del año 2009 en vistas a una posible renegociación del CDI España-Estados Unidos que era necesaria una modernización de la cláusula (adaptándola a los cambios que Estados Unidos había introducido en convenios posteriores) para simplificar su interpretación y, sobre todo, ampliar los supuestos en los que se aplica el Convenio. AMERICAN CHAMBER OF COMMERCE IN SPAIN (2009), pág. 18.

18 Concretamente sugiere en su letra a) la siguiente redacción para una cláusula general de buena fe:

«Las disposiciones anteriores no serán de aplicación cuando la sociedad establezca que su principal objetivo, así como la marcha de sus negocios y la adquisición o mantenimiento por la misma sociedad de sus acciones u otros bienes de los que se deriva la renta en cuestión están motivados por la buena fe empresarial y no tienen como objetivo primordial la obtención de ninguno de los beneficios previstos en el presente Convenio".

2.3. Las cláusulas de limitación de beneficios parciales en otros CDIs firmados por España

La mecánica de estas cláusulas es justo inversa a la LoB global pues como indicamos antes en los CDIs firmados por España la condición de beneficiario no se exige una serie de requisitos, sino que se concede con carácter general a los residentes en uno o ambos Estados contratantes. De este modo estas LoB parciales empleadas por España tienen como principal objeto excluir (no incluir después de excluir) a sujetos que pueden estar haciendo un uso abusivo del convenio. De hecho, podemos englobarlas en un sentido amplio dentro un concepto más amplio de cláusula antiabuso.

2.3.1. *Cláusula de exclusión*

Este formato de cláusula se describe en el apartado 21 de los Comentarios al artículo 1 del MCOCDE como un instrumento para evitar que sociedades que disfrutan de privilegios fiscales en el Estado en que residen sean empleadas como sociedades instrumentales[20]. En la mayoría de las ocasiones este trato preferencial está vinculado directamente a una forma societaria concreta en la legislación fiscal o mercantil, en esos casos es suficiente con bloquear la aplicación del CDI a esas sociedades concretas o a las rentas generadas en torno a las mismas, principalmente dividendos, intereses o plusvalías, manteniendo intacta la protección del principio de no discriminación (artículo 24 de MCOCDE) y la obligación de intercambio de información (artículo 26).

Otro medio de protección contra los abusos al CDI por vía de los regímenes preferenciales, que puede proyectarse más allá de regímenes concretos, es introducir una referencia a la exclusión de cualquier ente que gozara de un régimen fiscal preferencial, especialmente aquellos que por su efecto *ring-fencing*[21], únicamente benefician a entidades de titularidad extranjera.

España ha empleado esta herramienta con poca frecuencia, aunque sí con gran impacto por la importancia de los regímenes implicados. Por primera vez fue empleada en 1987 para excluir a las denominadas comúnmente *Holding 1929* de Luxemburgo en el CDI con el ducado centroeuropeo. Más recientemente, todas desde el año 2006, encontramos cláusulas de exclusión que, si

---

[19] Para finalizar el artículo 17 del CDI España-Estados Unidos, encontramos en los apartados 3 y 4 dos definiciones comunes a efectos de la aplicación homogénea del mismo como son la "mercado de valores reconocido" y "rentas brutas". Mientras que la primera definición no plantea conflictos (los existentes en ambos Estados y cualquier otro que se reconozca por mutuo acuerdo), la definición de "rentas brutas" supone una clara aceptación de la concepción norteamericana del término por lo se hace necesario adaptar nuestro Derecho nacional.

[20] Tal y como advierte CARMONA FERNÁNDEZ (2014, pág. 109), para el MCOCDE estas disposiciones han pasado a formar parte de las medidas contra los regímenes fiscales privilegiados, aunque por su naturaleza de excluir la aplicación los beneficios del CDI consideramos apropiada su explicación como CLB.

[21] El efecto *ring-fencing* o "estanqueidad" de una medida implica que únicamente los no residentes pueden disfrutar de la misma, excluyéndose a los residentes. Este privilegio está orientado a atraer bases imponibles extranjeras a la par que no se erosionan las bases internas. Esta característica es uno de los elementos que tenía en cuenta el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas aprobado en 1997 en el seno de la UE para evaluación el carácter pernicioso de las medidas de competencia fiscal. *Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas*. Conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal. DOCE C 2, de 6 de enero de 1998, letra B, puntos 1) y 2), pág. 3.

bien en ocasiones hacen mención a formas societarias concretas, también incluyen a futuros regímenes potencialmente similares. Es el caso de los CDIs con Macedonia (Protocolo, II), Malta (art. 27.1)[22], Malasia (Protocolo, 4)[23], Jamaica (Protocolo, V)[24], Panamá (Protocolo VII) o Barbados (artículo 28)[25]. Sí es más restrictiva en cambio la cláusula en el CDI con Uruguay (Protocolo, IV) en el que se hace mención exclusiva a tres tipos de entidades[26].

En lo que respecta al Proyecto BEPS su posición respecto a los regímenes fiscales privilegiados se plasmó en la propuesta final de la Acción 6 para incluir la definición de "régimen fiscal especial" en el artículo 3 del MCOCDE[27].

El principal propósito detrás de crear esta categoría de "regímenes fiscales especiales" es la de permitir al Estado de la fuente gravar determinadas rentas (principalmente intereses y cánones) cuando las mismas disfruten en el Estado de residencia de un régimen fiscal especial. Para ello la OCDE propone insertar nuevos párrafos al respecto en los artículos 11 (intereses), 12 (cánones) y 21 (otras rentas) y un elenco de "regímenes fiscales especiales" en el Protocolo del CDI. Eso sí, se proponen un importante número de excepciones[28] que permiten eludir la consideración de una medida como régimen fiscal especial y sus respectivas consecuencias.

---

[22] Posteriormente en el Protocolo con Malta se especifica que, además de los regímenes que puedan excluirse por mutuo acuerdo, quedan excluidas las entidades navieras exentas por la Ley de Marina Mercante maltesa de 1973.

[23] Concretamente el Protocolo hace mención a la exclusión de los entes acogidos a la *Labuan Offshore Business Activity Act 1990* (Ley sobre actividades empresariales con no residentes de Labuan) 1990], aunque la extiende a cualquier ley análoga futura.

[24] Se excluyen explícitamente las sociedades acogidas a los beneficios de la Ley de sociedades financieras internacionales de 1971 y a la a Ley sobre sociedades comerciales extranjeras de 1984 así como cualquier otra "sustancialmente similar promulgada posteriormente por Jamaica".

[25] En el caso de Barbados la exclusión se circunscribe a los beneficios de los artículos 10, 11, 12 y 13 del CDI que disfruten personas con beneficios fiscales por razón de regímenes tributarios especiales. Aunque se hace un elenco de los vigentes en la actualidad (Ley de Servicios Financieros Internacionales, Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, Ley de Sociedades Mercantiles Internacionales y Compañías de Seguros Exentas), la exclusión puede extenderse a cualquier régimen "sustancialmente similar).

[26] Son excluidas aquellas acogidas a los regímenes de las Sociedades Anónimas Financieras de Inversión (SAFI), las Instituciones Financieras Externas (IFE) y las Zonas francas, mientras no se intercambie información respecto a las mismas.

[27] Entraría dentro de esta definición conforme a la Acción 6: "cualquier legislación, regulación o práctica administrativa que establezca un tipo de gravamen efectivo preferencial respecto de aquella renta o beneficio, incluyendo reducciones en el tipo de gravamen o en la base imponible. En materia de rentas financieras, la expresión régimen fiscal especial incluye permitir la deducibilidad de pagos de intereses ficticios independientemente de las obligaciones que generan dicho interés".

[28] No serán calificados como "régimen fiscal especial" aquella legislación o práctica administrativa:

"i) cuya aplicación no beneficie de manera desproporcionada a los intereses, cánones u otras rentas, o cualquier combinación de las mismas;

ii) excepto en el caso de rentas financieras, que exija un requisito de actividad sustancial;

iii) que esté diseñada para impedir la doble imposición;

iv) que adopte los principios recogidos en el artículo 7 (beneficios empresariales) o en el artículo 9 (empresas asociadas);

La incorporación al MCOCDE y no al MLI supone apartar esta cuestión de la primera línea de acción, del núcleo de *hard law* del Plan BEPS. No solo eso, dado que Estados Unidos por su parte ha introducido en su nuevo modelo de CDI normas similares sobre "regímenes fiscales especiales" pero adoptando su propio concepto de "régimen fiscal especial" y con un número más limitado de excepciones[29], la OCDE ha considerado más oportuno mantener esta cuestión bajo examen del *BEPS Implementation Forum*[30] y no incorporarla aún al MCOCDE.

2.3.2. *Cláusula de transparencia*

La cláusula de transparencia (*look-through approach*) es una de las más habituales en los CDIs firmados por España, aunque en los últimos años ha desaparecido de la práctica totalidad de los nuevos CDIs, siendo el último el Convenio con Panamá del año 2011[31].

Esta cláusula se suele insertar en los Protocolos y su alcance suele estar limitado a los intereses, dividendos, royalties y ganancias de capital (artículos 10 a 13 del modelo de Convenio)[32].

La imposición de esta cláusula tiene como objetivo excluir de los beneficios y exenciones del Convenio a sujetos teóricamente residentes en alguno de los Estados firmantes pero que realmente son controlados (por ello el sobrenombre de cláusula de transparencia) desde terceros Estados, desde los que directa o indirectamente se participa en más de un determinado porcentaje del capital[33]. Este es uno de los supuestos más comunes de *treaty shopping*. Esta fórmula está especialmente recomendada para los CDI con países que tienen niveles de imposición nulos

---

v) que sea aplicable respecto de personas dedicadas exclusivamente a promover actividades religiosas, benéficas, científicas, artísticas, culturales o pedagógicas;

vi) que sea aplicable respecto de personas dedicadas en exclusiva o prácticamente en exclusiva a proporcionar o gestionar pensiones o prestaciones por jubilación.

vii) que facilite la inversión en entidades con pluralidad de partícipes que poseen propiedad real (inmobiliaria), una cartera diversificada de valores, o cualquier combinación de las mismas, y que además están sujetas a una regulación de protección del inversor en el Estado contratante donde está constituida la entidad de inversión; o

viii) que los Estados contratantes hayan acordado que no constituye un régimen fiscal especial porque no da lugar a un tipo de gravamen efectivo bajo;"

29 Para mayor detalle sobre estos cambios nos remitimos a: AVI-YONAH (2015).

30 PWC (2016).

31 CDI España-Panamá, 4 de julio de 2011.

32 Una redacción tipo sería, por ejemplo, la recogida en el CDI España-Eslovenia [Protolo, II, a)]:

"No obstante las disposiciones de este Convenio, una sociedad residente de un Estado contratante en la que socios no residentes de ese Estado participen, directa o indirectamente, en más del 50 por 100, no tendrá derecho a las exenciones fiscales establecidas por el presente Convenio respecto de dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital procedentes del otro Estado contratante. Esta disposición no será aplicable cuando dicha sociedad realice operaciones empresariales sustantivas, distintas de la simple tenencia de acciones o bienes, en el Estado contratante del que sea residente".

33 En la mayoría de los CDI firmados por España este umbral se fija en el 50%, no obstante existen algunas excepciones como el CDI España-Jamaica [Protocolo, I, B, a)] y el España-Trinidad y Tobago (Protocolo, IV.m), donde este porcentaje se eleva al 75%.

o muy bajos y que se caracterizan por la ausencia de actividades empresariales sustanciales y relevantes[34].

Desde su inserción por primera vez en el CDI con Estados Unidos en 1990 la cláusula se plasmó pronto en el CDI con Irlanda[35] (Protocolo, 3) y Portugal[36] [Protocolo, V, a)]. Desde entonces se convirtió en una de las más frecuentes en los CDIs firmados por España, apareciendo por lo general en el Protocolo de los mismos[37].

No obstante, como hemos advertido, en los últimos años esta cláusula, a pesar de mantenerse la sugerencia de su inclusión en el apartado 19 de los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE, ha desaparecido de los CDIs firmados por España.

2.3.3. *Cláusula de buena fe*

La rigidez teórica de la cláusula de transparencia exige que en la mayoría de los CDIs esta sea acompañada de la denominada "cláusula de actividad", que podemos también reconducir a la categoría más amplia de "cláusula de buena fe" o *bona fide*, similar a la existente en el CDI con Estados Unidos. El objetivo inicial de la cláusula de actividad es evitar que sociedades que efectivamente desarrollan actividades empresariales sustanciales queden excluidas de los beneficios del CDI por la aplicación de la cláusula de transparencia, es decir, por ser controladas desde un Estado tercero. La aplicación de esta cláusula se solicitará por tanto con carácter general a la Administración del Estado de la fuente[38].

Esta cláusula se ha insertado paralelamente a la cláusula de transparencia en múltiples protocolos de nuestros CDIs, empezando por el España-Rusia [Protocolo, V, b)][39]. El objetivo de estas

---

[34] Tal y como advierte DELGADO PACHECO (2005, pág. 112)., nuestras propias Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros podrían en ocasiones verse excluidas de los beneficios por estas mismas normas cuando el dominio y control de la entidad se realice desde un tercer país y no exista ninguna razón económica válida que justifique su residencia fiscal.

[35] CDI España-Irlanda, 27 de diciembre de 1994.

[36] CDI España-Portugal, 7 de noviembre de 1995.

[37] Por ejemplo está cláusula aparece, por orden cronológico, en los Protocolos de los siguientes CDI: Bolivia (1), Rusia [V, a)], Israel [3, a)], Cuba (8), Eslovenia [II, a)], Islandia [2, a)], Bélgica (2), Lituania [VII, a)], Letonia [VII, b)] , Estonia [VII,a)], Suiza (6.II), Vietnam [VIII, a)], Croacia [V, a)], Jamaica ([I.A)], Malasia [5, a)]· Sudáfrica (II) o Trinidad y Tobago (IV).

[38] La redacción común a esta cláusula es la siguiente:

"Una sociedad que con arreglo al epígrafe precedente (cláusula de transparencia) no tuviese derecho a los beneficios del Convenio respecto de las mencionadas categorías de renta podría, no obstante, obtener dichos beneficios si las autoridades competentes de los Estados contratantes convienen, con arreglo al artículo 25 de este Convenio (en el que se suele contener el procedimiento de intercambio de información), que la constitución de la sociedad y la realización de sus operaciones se basan en sólidas razones empresariales y no tienen, por consiguiente, como propósito principal la obtención de tales beneficios"

[39] CDI España-Rusia publicado el 6 de julio del 2000. Posteriormente se ha reproducido cronológicamente en los Protocolos de los CDI con: Israel [3, b)], Eslovenia [II b)], Islandia [2 b)], Lituania [VII b)], Letonia [VII b)], Estonia [VI b)], Vietnam [VIII a)], Croacia [V, b)], Malasia [5 b)], Sudáfrica [II, b)] o Trinidad y Tobago (IV). Más recientemente, por ejem-

cláusulas de buena fe es permitir a sujetos teóricamente excluidos disfrutar de los beneficios del CDI cuando demuestren que sus operaciones no tienen como fin principal la obtención de los beneficios (en este caso por existir sólidas razones empresariales).

El origen de este formato de cláusula de buena fe, como hemos visto, son los CDIs con Estados Unidos. Dado el carácter sumamente restrictivo de los requisitos para acceder a los beneficios de sus CDIs (la consideración de "residente cualificado") era necesario articular un mecanismo para que, demostrando esta "buena fe" (es decir, que los beneficios del CDIs no son el verdadero objetivo), la Administración correspondiente pudiera autorizar el disfrute de los mismos[40]. Esta cláusula es sugerida también en el apartado 19 a) de los Comentarios al artículo 1 del MCOCDE[41].

De nuevo en los últimos años el empleo de este formato de cláusula ha desaparecido en los CDIs firmados por España. Esta situación responde al alejamiento del que podemos llamar "*american way*" de LoB basadas en el CDI España-Estados Unidos y una apuesta por nuevas cláusulas anti-abuso, en concreto de una suerte de versión negativa de la cláusula de buena fe, una cláusula de "mala fe" que, con ciertos matices respecto a su estructura, sería el ya señalado PPT (*Principal Purpose test*) o Norma de Propósito Principal.

3. EL PPT O NORMA DE PROPÓSITO PRINCIPAL EN LOS CDIS FIRMADOS POR ESPAÑA

Esta "nueva" cláusula antiabuso se ha convertido en el paradigma de la lucha contra el *treaty shopping*, siendo uno de los elementos fundamentales del informe final de la Acción 6 de la iniciativa BEPS.

Esta cláusula está pensada para excluir a aquellos sujetos en los que se pueda demostrar que su propia condición de residente o la de residentes conectados con él tiene como principal o uno de los principales propósitos la obtención de los beneficios previstos en el CDI que de otro modo no disfrutarían[42]. En la estructura que proponía la OCDE en el informe final de la Acción 6 el PPT ocuparía el apartado (7) del artículo X, sirviendo como una suerte de cláusula de cierre en un

---

plo, esta cláusula se ha incluido en el CDI España-Barbados publicado el 14 de septiembre de 2011 (Memorándum de entendimiento, I, B.) y en el CDI España-Omán publicado el 8 de septiembre de 2015 (Protocolo, I, B).

[40] Como advierte, VEGA BORREGO (2003, pág. 275) la posición de los sujetos que obtienen la aplicación del convenio a través de la cláusula general de buena fe es mucho más gravosa respecto a la de aquellos que reciben los beneficios de forma directa. Por un lado necesitan formular una solicitud a la autoridad competente, cuya respuesta, incluso siendo afirmativa, puede dilatarse más allá de la percepción de los rendimientos, obligándoles a solicitar la devolución de la retención practicada al entenderse inicialmente fuera de los beneficios del CDI.

[41] Concretamente la redacción dada en la versión de 2010 de los Comentarios al MOCDE es: «Las disposiciones anteriores no serán de aplicación cuando la sociedad establezca que su principal objetivo, así como la marcha de sus negocios y la adquisición o mantenimiento por la misma sociedad de sus acciones u otros bienes de los que se deriva la renta en cuestión están motivados por la buena fe empresarial y no tienen como objetivo primordial la obtención de ninguno de los beneficios previstos en el presente Convenio».

[42] Ya en la 54ª reunión de la IFA del año 2000 bajo el título *Abusive Application of International Tax Agreements* ESSERS sugería la inclusión de una cláusula general anti-abuso en el MCOCDE. ESSERS (2001), pág. 60.

artículo cuyos restantes apartados estarían configurados como una LoB global al estilo Estados Unidos[43].

No obstante, el mismo informe final ya advertía que cabían soluciones flexibles si estas abordaban de manera efectiva los problemas de abuso del tratado; esta solución podía ser por sí sola un PPT. Dada su distinta naturaleza (la LoB se basa principalmente en criterios objetivos, proporcionando una mayor seguridad jurídica, el PPT en cambio exige un análisis caso por caso) sería ideal, eso sí, completarla con una LoB global para abarcar el mayor número de conductas de *treaty shopping* posibles.

En todo caso el PPT por sí solo permite combatir un amplio abanico de prácticas abusivas, al contrario que otros formatos como la cláusula de beneficiario efectivo, cuyo espectro está reducido a evitar el empleo de intermediarios residentes en un Estado contratante para acceder a los beneficios del CDI (agente, mandatario, etc.).

En la configuración del PPT que propone la acción 6 podemos encontrar dos test diferenciados[44]. Por un lado un primer test subjetivo, ¿es la obtención del beneficio uno de los propósitos principales de la operación? En caso de ser así los beneficios del CDI no se concederán a menos que se cumpla la segunda parte, el test objetivo, que se cumplirá cuando "la concesión de dicho beneficio en tales circunstancias sería conforme con el objeto y finalidad de las disposiciones en cuestión del presente Convenio".

Esta redacción plantea una cuestión importante, por cuanto no existe una norma anti-abuso común. ¿Qué importancia tiene que baste que el disfrute de los beneficios sea "uno de los propósitos principales" y no solo "el principal" del acuerdo u operación?

Debemos reconocer que existe una delgada línea entre expresiones como "la finalidad esencial" expuesta en *Halifax*[45] o "el objetivo principal o uno de los objetivos principales" contenida en *Cadbury Schweppes*[46]. Al apostar por la segunda concepción, más amplia, la OCDE de manera consciente está facilitando enormemente el cumplimiento del primer test subjetivo[47].

La Unión Europea por su parte ha mantenido diferentes criterios en sus Directivas y en sus sugerencias vía Recomendación para la normativa interna de los Estados miembros. De este modo, el

---

43 OCDE, "Impedir la utilización abusiva…", *op. cit*. pág. 58. La redacción propuesta es:

"No obstante las restantes disposiciones de este Convenio, no se concederá un beneficio en virtud de este Convenio respecto de un elemento de renta o patrimonio si resulta razonable concluir, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de ese beneficio era uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo u operación que tuviera como resultado, directa o indirectamente, la obtención de ese beneficio, a menos que se determine que la concesión de dicho beneficio en tales circunstancias sería conforme con el objeto y finalidad de las disposiciones en cuestión del presente Convenio".

44 KOK (2016), pág. 407.

45 STJUE de 21 de febrero de 2006, Asunto *Halifax*, C-255/02, par. 75.

46 STJUE de 12 de septiembre de 2006, Asunto *Cadbury Schweppes*, C-196/04, par. 62.

47 KOK (2016), pág. 408.

artículo 15 de la Directiva de Fusiones (2009/133/CE)[48] ya incluía una redacción similar a la del PPT propuesta por la OCDE, negando su aplicación cuando las operaciones tengan "como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal".

En cambio, en la *Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva* (2012/772/UE) se sugería a los Estados miembros la inclusión de una cláusula general anti-abuso más limitada cuyo se circunscribía únicamente a mecanismos artificiales con el "objetivo fundamental" de evadir impuestos[49].

En materia específica de CDIs, la Unión ha asumido la concepción amplia del PPT propuesta por la OCDE y en su *Recomendación (UE) 2016/136 de la Comisión de 28 de enero de 2016 sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales* propone a los Estados miembros un PPT como norma anti-abuso general para los CDIs.

No obstante, salvaguardando el cumplimiento de la jurisprudencia del TJUE en materia de abuso[50], introduce una excepción adicional a la ya establecida sobre el objeto y finalidad del Convenio: no podrá excluirse ningún acuerdo o transacción de los beneficios del CDI si se demuestra que "refleja una actividad económica auténtica"[51].

---

[48] Artículo 15.1

"Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el artículo 1:

a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal".

[49] 4.2 "Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica".

[50] Podemos señalar aquí, a título de ejemplo, la Sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002 en el asunto *Lankhorst* (C-324/00). En la misma se recuerda, (apartados 36 y 37). por un lado que la disminución de ingresos fiscales no constituye una razón imperiosa de interés general que pueda justificar una medida contraria a una libertad fundamental Asimismo se concreta que la justificación de medidas basadas en el riesgo de evasión fiscal debe estar circunscrita a montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir el peso de la obligación fiscal y no a cualquier situación basa en criterios objetivos o presunciones que además están vinculados al ejercicio de las propias libertades de la Unión. Esta misma posición ya fue apuntada por el TJUE en la sentencia de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, C-28/95 en la que el Tribunal advertía que "el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones basándose en criterios como los mencionados en las letras a) a d) de la segunda cuestión (criterios objetivos) tanto si se ha producido efectivamente la evasión o el fraude fiscal, como si no, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva. Lo mismo sucedería si una norma de este tipo incluyera una mera posibilidad de excepción cuya aplicación por parte de la autoridad administrativa fuera facultativa" (apartado 44).

[51] Esta opción ha sido también la elegida para modificar la norma anti-abuso de la Directiva Matriz Filial a través de la reciente Directiva(UE) 2015/121 del Consejo de 27 de enero de 2015 cuyo objetivo principal era esta modificación. La nueva redacción al artículo 1 es:

"2. Los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva".

Este formato de hecho se ha plasmado en la norma general contra las práctica abusivas (GAAR) prevista en el artículo 6 de la Directiva 2016/1164 de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, comúnmente llamada Directiva ATAD[52].

En el caso de España, la redacción más común de esta cláusula incluida en los recientes CDIs[53] tiene algunas diferencias respecto a ambos modelos de PPT, el propuesto por la OCDE y el propuesto por la Unión Europea. Por un lado la cláusula española está únicamente circunscrita a los dividendos, intereses, cánones y, en ocasiones, también a las ganancias de capital.

Además, en la fórmula prevista en los CDIs españoles no está previsto el llamado "test objetivo" que sí incluye el PPT de la OCDE y que permitiría en última instancia conceder los beneficios si se determinaba que, atendiendo a las circunstancias, la concesión del beneficio resultaba "conforme con el objeto y finalidad" de las disposiciones del Convenio. Del mismo modo, también carece de la referencia que sugiere la Unión Europea para no excluir de los beneficios operaciones que reflejen "una actividad económica auténtica".

Estas diferencias pueden estar motivadas en parte por la antigüedad de la figura en nuestros tratados, pues apareció por primera vez con una redacción similar en el CDI España-Cuba publicado en el año 2001[54]. Hasta el año 2010 tuvo una tímida acogida, apareciendo apenas en los Protocolos de los CDIs publicados en 2004 con Chile (IX), en 2006 con Malta (Art. 27.2), en 2009 con Moldavia [I, d)] o Jamaica (IV) y El Salvador (X.2). No obstante, a partir del año 2011 se ha consolidado como uno de los pilares de prácticamente todos los CDIs firmados por España[55].

A continuación se incluye en el apartado 3 una excepción similar a la que se propone para el PPT de los CDI: "un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

[52] CUNHA (2016, págs. 63) advierte del carácter laxo de los términos empleados y de cómo la redacción del PPT puede vulnerar la seguridad jurídica exigida por el TJUE respecto a la claridad, previsión y previsibilidad de sus efectos cuando, como es el caso, puedan entrañar consecuencias desfavorables para las empresas.

[53] "Las disposiciones de los artículos 10, 11, 12 y 13 no se aplican cuando el fin primordial o uno de los fines primordiales de cualquier persona relacionada con la creación o cesión de las acciones u otros derechos que generan los dividendos, la creación o cesión del crédito que genera los intereses, la creación o cesión del derecho que genera los cánones, sea el de conseguir el beneficio de dichos artículos mediante dicha creación o cesión".

[54] CDI España-Cuba publicado el 10 de enero de 2001, Protocolo, apartado 9: "Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 8, en relación con las disposiciones del presente Convenio, las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden, de común acuerdo, no conceder los beneficios previstos por este Convenio, incluidos los previstos en el apartado 4 del artículo 24, a determinada persona o a una determinada transacción cuando estas autoridades consideren que en determinadas circunstancias el objetivo de dicha persona o transacción sea principalmente el de obtener ventajas de las disposiciones de este Convenio.

[55] Desde entonces, en orden cronológico encontramos esta cláusula en los Protocolos de los CDI firmados con Albania (15 de marzo de 2011), Uruguay (12 de abril de 2011), Pakistán (16 de mayo de 2011), Georgia (1 de junio de 2011), Kazajstán (3 de junio de 2011), Panamá (4 de julio de 2011), Barbados (14 de septiembre de 2011), Singapur (11 de enero de 2012), Hong Kong (14 de abril de 2012), Argentina (14 de enero de 2014), República Dominicana (2 de julio de 2014), Nigeria (13 de abril de 2015), Omán (8 de septiembre de 2015), Uzbekistán (10 de septiembre de 2015) y Andorra (7 de diciembre de 2015). No se incluye, en cambio, por ejemplo, en los CDI firmados desde entonces con Armenia, Costa Rica, Alemania, Kuwait, Chipre o Senegal.

Otra cuestión a tener en cuenta, pero que no valoraremos en este trabajo, es el debate acerca de la aplicación de las normas internas antielusión a los CDIs. Una discusión que ha evolucionado en las últimas versiones de los Comentarios del MOCDE, desde un rechazo inicial cuando no existera autorización expresa en el CDI, hasta admitir la aplicación de las cláusulas generales anti-abuso internas en el ámbito de los CDIs[56].

4. EL ARTÍCULO 7 DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL: *PREVENTION OF TREATY ABUSE*

El artículo 7 del MLI que lleva como título *Prevention of Treaty Abuse* recoge el estándar mínimo de protección dibujado por la Acción 6 del Plan BES que se puede alcanzar de tres formas: únicamente a través de un PPT; combinando un PPT y una versión simplificada o detallada de LOB; o bien mediante una LOB detallada complementada con un mecanismo que permita afrontar los montajes artificiales no solucionados por los CDIs.

4.1. Estructura del artículo 7 del Instrumento Multilateral

Este artículo tiene la estructura habitual del MLI descrita en el propio *explanatory statement*. En primer lugar, encontraremos los párrafos que reflejan las medidas de BEPS correspondientes. Generalmente no existirán apenas cambios en su redacción respecto a la propuesta contenida en la Acción respectiva (en este caso la Acción 6) a salvo de cambios en la terminología para hacerla más amplia (Jurisdicciones contratantes frente a Estados contratantes, por ejemplo) o la eliminación de referencias concretas a artículos o párrafos. Todo ello con el propósito lógico de permitir que el MLI pueda aplicarse de forma flexible y adaptarse a cualquier contexto normativo previo.

En el caso del artículo 7, por ejemplo, el párrafo 1 contiene el PPT en términos casi idénticos a los del párrafo 7 del artículo X del MCOCDE propuesto en la Acción 6. El párrafo 4 recoge el opcional párrafo 8 de ese mismo artículo X y los párrafos 8 a 13 recogen la LOB que estaba prevista en los párrafos 1 a 6 del mismo. Este cambio de orden, situando el PPT primero, tiene un importante significado por cuanto el PPT es el único medio que por sí solo puede permitir alcanzar el estándar mínimo.

Posteriormente, con el fin de evitar los posibles conflictos cuando el MLI y los CTAs tengan provisiones exactamente sobre el mismo objeto, teniendo siempre presente el carácter preferencial del MLI como *lex posterior*, se recogen diferentes cláusulas de compatibilidad llamadas a aclarar a qué provisiones sustituye el MLI o qué sucede si no existen medidas anteriores equivalentes en el CTA. El artículo 7 contiene por ejemplo cláusulas de compatibilidad en los párrafos 2, 5 y 14, los posteriores a aquellos en que se describen las respectivas medidas.

[56] Para más detalles de esta evolución nos remitimos a VEGA BORREGO (2010).

Otro aspecto esencial en la aplicación flexible del MLI son las cláusulas que contienen las posibles reservas respecto a medidas más allá del estándar mínimo[57]. En el artículo 7 se contienen en el párrafo 15. En este caso las reservas (*opt out*) están estrechamente conectadas con la posibilidad de excluir la aplicación de los preceptos del MLI si ya existen PPT o LOB en los CTAs que cumplan con los requisitos previstos en el propio MLI para alcanzar el estándar mínimo de protección.

Finalmente, los artículos contienen una serie de notificaciones obligatorias que deberán ser realizadas provisionalmente ante el Depositario[58] en el momento de la firma y posteriormente, en el momento de la ratificación, aceptación o aprobación se deberá entregar la lista final. En el artículo 7 en concreto estas notificaciones se recogen en el párrafo 17; todas las notificaciones preceptivas del MLI se recopilan a su vez en el artículo 29 MLI.

Estas notificaciones son muy relevantes de cara a la aplicación del MLI por cuanto contienen, bien la comunicación de la opción elegida en aquellos aspectos opcionales del MLI; bien información necesaria respecto a la aplicación de las cláusulas de compatibilidad. Este último aspecto resulta crucial por cuanto garantiza la transparencia y claridad en la aplicación del MLI por lo que los Estados deben realizar sus mayores esfuerzos para identificar las provisiones de sus CTA afectadas por dichas cláusulas. Pensemos que la decisión de un Estado por incorporar o no un determinado CDI dentro del ámbito del MLI y la posición que adopte respecto a las opciones o reservas dependerá en gran medida de las notificaciones de los demás Estados.

4.2. Contenido y ámbito de aplicación del artículo 7 del Instrumento Multilateral

Como hemos visto el artículo 7, a pesar de su cambio de estructura, mantiene una redacción prácticamente idéntica al artículo X del MCOCDE propuesto en la Acción 6. A continuación pasamos a analizar brevemente su contenido así como el modo en que cada parte del precepto se aplicará por la interacción entre las cláusulas de compatibilidad, opciones y reservas de las diferentes jurisdicciones.

4.2.1. *El PPT en el artículo 7*

El artículo 7 comienza con un PPT que mantiene la redacción amplia prevista en la Acción 6 con dos partes diferenciadas. La primera parte es un test subjetivo, ¿es la obtención del beneficio uno de los propósitos principales de la operación? De cumplirse esta regla del propósito principal, solo podría disfrutarse el beneficio en caso de que se reconozca que otorgar ese beneficio sería conforme con el objeto y finalidad de las disposiciones del CDI. Esta *saving clause* supone

[57] Tal y como advierte ZORNOZA PÉREZ (2016, pág. 471) en un primer análisis del MLI: "si los firmantes del Convenio multilateral hacen un uso excesivo de las posibilidades de exclusión y formulación de reservas, se materializará el riesgo de que en lugar de cumplir su función de modificar rápidamente los CDIs vigentes, generando cierta homogeneización de sus contenidos, la red de CDIs bilaterales modificados por el Convenio resulte confusa y difícilmente comprensible".

[58] La Secretaría General de la OCDE conforme al artículo 38 MLI.

un primer aspecto de discrecionalidad que, si bien pretende flexibilizar la aplicación de esta medida antiabuso, puede acabar convirtiéndose en una herramienta "proabuso" por parte de la Administración correspondiente[59].

Como advertimos anteriormente, no se ha plasmado en este modelo de PPT la perspectiva de la UE, sugerida en la Recomendación 2016/136 y recogida en la GAAR de la Directiva ATAD, que propone la introducción de un *artificiality/genuine economic activity test* conforme a la jurisprudencia del TJUE para evaluar los mecanismos abusivos[60]. Esta disparidad provocará problemas innegables de aplicación pues la GAAR tiene vocación de *catch-all mechanism*, proyectándose tanto sobre las operaciones internas como sobre las transfronterizas, dentro y fuera de la UE, constituyendo el contexto en la aplicación de una red de CDIs con la que puede entrar en conflicto[61].

En puridad, el verdadero contenido original en el MLI es la cláusula de compatibilidad prevista en el párrafo 2[62] que prevé la aplicación de esta fórmula más amplia de PPT sobre cualquier otra cláusula similar prevista en los CTAs. Este hecho podría afectar directamente a España porque, como vimos anteriormente, el PPT que ha recogido en sus más recientes CDIs está limitado principalmente a los dividendos, intereses y cánones. Igualmente esta cláusula de compatibilidad permite superar la posible confusión gramatical respecto a las diferencias entre los términos ingleses *principal purpose*, *main purpose* o *primary purpose*.

La preeminencia del PPT previsto en este primer párrafo respecto a cualquier provisión similar anterior tiene como base la propia redacción de la cláusula de compatibilidad que señala "*Paragraph 1 shall apply in place of or in the absence of provisions*...". Cuando el MLI emplea esta fórmula indica que el precepto correspondiente se acabará aplicando "*in all cases*"[63], tanto si las partes notifican la existencia de una provisión similar, como en el caso de que esta no existiera, siempre y cuando no hayan realizado la pertinente reserva. Este sistema es el que ofrece mayor seguridad jurídica y garantiza una aplicación homogénea y efectiva de los principios señalados en BEPS.

En la práctica solo existen dos fórmulas para "escapar" de la aplicación del PPT previsto en el párrafo 1 una vez que se ha decidido ratificar el MLI. La primera es optar por aplicar el tercer método para alcanzar el estándar mínimo (LoB detallada más un mecanismo contra los montajes

---

[59] Ya el Profesor LANG (2014, pág. 661) advertía que esta segunda valoración otorga un poder desmedido a las autoridades fiscales nacionales..

[60] Este hecho provoca que la redacción de la cláusula en el MLI sea mucho más agresiva y restrictiva y pueda provocar, incluso, que pueda ser considerada incompatible con el Derecho de la UE. En este sentido: GREGGI (2016, págs. 269-270).

[61] CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ (2017, págs. 30, 36).

[62] "2. Paragraph 1 shall apply in place of or in the absence of provisions of a Covered Tax Agreement that deny all or part of the benefits that would otherwise be provided under the Covered Tax Agreement where the principal purpose or one of the principal purposes of any arrangement or transaction, or of any person concerned with an arrangement or transaction, was to obtain those benefits."

[63] Explanatory statement, p. 6.

artificiales, aunque este último podría ser un PPT). Para ello la jurisdicción correspondiente debe formular una reserva expresa conforme al párrafo 15 a) del propio artículo 7 MLI; para garantizar el cumplimiento del mínimo estándar debe esforzarse por alcanzar una solucion mútuamente satisfactoria con las restantes jurisdicciones participantes en los CTAs.

El segundo medio es la formulación de una reserva conforme al artículo 15 b) respecto a a aquellos CTAs que ya contengan un PPT omnicomprensivo. Este matiz es importante porque el propio *explanatory statement* hace ver que no podrían entrar dentro del campo de esta reserva aquellos PPT que solo se aplican parcialmente a algunos beneficios concretos (dividendos, intereses o cánones) como es el caso de muchos CDIs firmados por España[64].

4.2.2. *El* discretionary relief *o alivio discrecional*

El párrafo 4 contiene una cláusula opcional que puede complementar el PPT permitiendo que, en aquellos casos en que se excluya a un sujeto de los beneficios del CDI por no superar una determinada transacción o acuerdo el test del propósito principal, este pueda dirigir una petición a la Administración competente solicitando que se le apliquen los beneficios que le corresponderían sin tener en cuenta dicha operación[65].

El objetivo de esta cláusula es que se aplique al caso el tratamiento que correspondería a una estructura no abusiva lo que perrmitirá el disfrute, al menos, de algunos de los beneficios del CDI. Al igual que en el caso de la anterior *saving clause*, la vaguedad de algunos conceptos (*consideration of the relevant facts and circumstances*) parece dibujar un nuevo espacio de discrecionalidad. En este caso, no obstante, el objetivo es mantener un tratamiento acorde a la realidad evitando así que una exclusión por completo de los beneficios del tratado pudiera suponer una penalización excesiva y acabar provocando una doble imposición.

El carácter opcional de la cláusula implica que los Estados que la pretendan aplicar deben notificar dicha decisión al Depositario conforme al párrafo 17 b) y a su vez que solo resultará de aplicación respecto a un CTA si todos las jurisdicciones realizan esta misma notificación, es decir, si todas optan por su aplicación.

---

[64] *Ibídem*, pág. 23

[65] "4. Where a benefit under a Covered Tax Agreement is denied to a person under provisions of the Covered Tax Agreement (as it may be modified by this Convention) that deny all or part of the benefits that would otherwise be provided under the Covered Tax Agreement where the principal purpose or one of the principal purposes of any arrangement or transaction, or of any person concerned with an arrangement or transaction, was to obtain those benefits, the competent authority of the Contracting Jurisdiction that would otherwise have granted this benefit shall nevertheless treat that person as being entitled to this benefit, or to different benefits with respect to a specific item of income or capital, if such competent authority, upon request from that person and after consideration of the relevant facts and circumstances, determines that such benefits would have been granted to that person in the absence of the transaction or arrangement. The competent authority of the Contracting Jurisdiction to which a request has been made under this paragraph by a resident of the other Contracting Jurisdiction shall consult with the competent authority of that other Contracting Jurisdiction before rejecting the request."

4.2.3. *La LoB en el artículo 7*

Parece claro que la principal apuesta antiabuso del MLI es el PPT, cláusula básica que por sí sola puede cumplir el estándar mínimo y que, para no aplicarse, exige reservas expresas. La LoB simplificada recogida en los párrafos 8 a 13, a imagen y semejanza de la prevista en el texto final de la Acción 6, queda relegada por tanto a un segundo plano. No obstante, la vigencia de la misma se mantendrá para aquellas jurisdicciones que apuesten por mantenerla o incorporarla, pudiendo incluso crearse situaciones asimétricas en las cuales dos mismas jurisdicciones de un CTA apliquen soluciones diferentes.

Sin entrar en detalle en el contenido de esta LoB simplificada, pues recoge los mismos extremos previstos en el Articulo X del MCOCDE propuesto por la Acción 6, sí queremos incidir en el espacio de aplicación de esta cláusula.

El primer aspecto relevante es que aquellas jurisdicciones que pretendan incorporarla (conjuntamente con el PPT, no lo olvidemos) deben notificarlo expresamente al Depositario conforme al párrafo 17 c). En principio, su carácter subsidiario se manifiesta en el hecho de que, conforme al párrafo 6 *in fine*, solo se aplicaría si todas las partes de un CTA han decidido incorporar esta LOB simplificada[66].

Esta exigencia se matiza posteriormente con el fin de alentar la participación en el MLI de aquellos Estados que han incorporado sistemáticamente la LoB a sus CDIs. De este modo, se proponen dos soluciones flexibles que habilitan la aplicación de la LoB cuando alguna de las jurisdicciones de un CTA incorpora la LoB y otra/s no.

La primera de ellas, prevista en el párrafo 7 a), permite aplicar la LoB en este caso concreto a todas las jurisdicciones participantes si todas ellas así lo notifican, a pesar de no haber decidido emplear la LoB en el resto de sus CTAs (generalmente será suficiente con una pues los CDIs son mayoritariamente bilaterales). Esta vía permite a una jurisdicción que tiene la LoB prevista en pocos CDIs "aislarlos" y evitar que, aceptando la LoB con carácter general en el MLI, se acabe aplicando a otros CDIs en que no la tenía prevista.

La segunda solución, prevista en el párrafo 7 b), permite a las jurisdicciones que optaron por la LoB mantener su aplicación, siempre que lo acuerden las restantes jurisdicciones del CTA, que en este caso no aplicarán la LoB. Mediante esta opción, que deberá ser también notificada al depositario, se sortea igualmente la exigencia del párrafo 6 *in fine*, conforme a la cual la LoB únicamente se aplicará si todas las jurisdicciones de un CTA elijan aplicarla.

Esta segunda opción puede acabar provocando una ruptura sustancial de los principios de reciprocidad y bilateralidad que caracterizan los CDIs ya que dos partes participantes de un mismo CTA pueden acabar aplicando diferentes estándares de medidas antiabuso. No obstante, dado que la base para esta ruptura es la ratificación del MLI podemos entender que, a la luz del mismo, se han "reajustado bilateralmente" las relaciones.

---

[66] Article 7, par. 6, *in fine*: "The Simplified Limitation on Benefits Provision shall apply with respect to a Covered Tax Agreement only where all Contracting Jurisdictions have chosen to apply it".

De hecho, la apuesta del MLI, ante la imposibilidad de poner de acuerdo a los Estados en una perspectiva común, se basa en este sistema mixto que pretende hacer convivir la experiencia europea reflejada en el PPT, con la tradición norteamericana plasmada en la LoB. Solo garantizando la bilateralidad frente a la unificación (e incluso como hemos visto con excepciones a la primera) podía tener recorrido un proyecto tan ambicioso y a priori utópico como un MLI ratificado por una mayoría de Estados[67].

5. CONCLUSIONES. ¿CÓMO AFECTARÍA A ESPAÑA LA RATIFICACIÓN DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL Y LA INTERCONEXIÓN ENTRE LAS MEDIDAS?

En este punto final, sin entrar en detalle respecto a los plazos y requisitos del proceso de firma, ratificación o entrada en vigor del MLI, queremos valorar cómo afectaría a España la incorporación de la mayor parte de su red de CDIs al mismo.

Recordemos que en principio se espera que la gran mayoría de los países participantes en la negociación del MLI, nada menos que 98, lo firmen en un acto conjunto el próximo mes de junio. Es cierto que esta firma es solo el primer paso ya que lo realmente importante es la lista de notificaciones realizadas por los Estados (CDIs incorporados, reservas, opciones, etc.).

A pesar del innegable triunfo que supone poder realizar en tan breve plazo de tiempo una modificación coordinada de la red de CDIs de tal envergadura aún queda mucho camino por recorrer. En nuestra opinión el multilateralismo apenas ha entrado de puntillas en el escenario de los CDIs, manteniéndose un alto grado de bilateralidad que ha pretendido ser respetuoso con la soberanía de los Estados. Tanto es así que los Estados podrán decidir uno por uno, evidentemente tras las negociaciones bilaterales pertinentes con la contraparte, si notifican o no la incorporación de un CDI al MLI. Solo cuando todos los participantes de un CDI notifiquen esta incorporación, el Convenio se elevará a la categoría de *Covered Tax Agreement* y quedará sometido, a salvo de las opciones y reservas posibles, al poder transformador del MLI como herramienta de ejecución del Proyecto BEPS.

Evidentemente conocer la posición de los Estados con los que España ha firmado CDIs es el punto de partida lógico de cualquier toma de decisión a nivel nacional. No tendría sentido siquiera firmar el MLI si no estamos seguros de que existe un mínimo de CDIs de nuestra red que pueden ser potencialmente incorporados al MLI. La ceremonia de firma conjunta parece demostrar un apoyo masivo al resultado y España no será menos.

Centrándonos en el artículo 7 del MLI, podemos observar como impone un PPT similar al que España ha introducido de forma casi sistemática en sus últimos CDI. Este hecho vaticina que España se sentirá cómoda con la extensión del mismo como estándar básico antiabuso. No obstante, la práctica anterior no es relevante a efectos de determinar si el PPT resulta o no de aplicación. Conforme al juego de reservas, el PPT se aplicará prácticamente en todos los CTAs.

---

[67] GREGGI (2016, pág. 268).

Para que no sea así, una vez que España y otros Estados firmen e incorporen sus CDIs recíprocos, España ha de formular una reserva expresa. Bien la prevista en el párrafo 15 a), optando por el tercer método para satisfacer el estándar mínimo (LoB detallada más solucion frente a montajes artificiales), que obligaría además a alcanzar una solución mutuamente satisfactoria; cuestión improbable al no estar en consonancia con la tradición convencional española. Bien la del párrafo 15 b), indicando que tiene ya un PPT omnicomprensivo en dicho CDI que cubriría todos los supuestos del previsto en el párrafo 1 del artículo 7 MLI. Dado que el PPT que España ha incorporado a sus CDIs se circunscribe solo a intereses, dividendos, cánones y ganancias de capital no podría ser empleado para dicha reserva. El hecho de que la mayoría de los Estados con los que España había concluido CDIs con PPT no sean integrantes de la OCDE no es un grave obstáculo a su sustitución pues la mayoría de ellos han participado en el desarrollo del MLI y previsiblemente lo firmen.

El PPT se aplicará de este modo a prácticamente todos los CTAs sin excepción, tuvieran o no anteriormente un PPT. Dos primeros problemas que plantea su aplicación son, su posible colisión con la GAAR prevista en la Directiva ATAD y el margen de discrecionalidad que algunos conceptos indeterminados parecen ofrecer a las Autoridades a la hora de conceder o no los beneficios en última instancia.

Por lo que respecta a la LoB el espacio para su aplicación ha quedado mucho más reducido. En principio España, más allá del CDI con Estados Unidos, no incorpora en ningún CDI la fórmula de LoB global prevista en el MLI. Este hecho indica que lo más acorde sería optar únicamente por el PPT como medio para garantizar el cumplimiento del estándar mínimo y no notificar conforme al artículo 17 c) la incorporación de la LOB, máxime cuando la Comisión ha mostrado ya una posición beligerante respecto a la LOB. ¿Ello implica que jamás se aplicaría la LOB simplificada prevista en el MLI?

Todo depende muy posiblemente de la posición que Estados Unidos exija a las demás jurisdicciones para firmar el MLI, en primer lugar, e incorporar un determinado CDI. Existen dos premisas de partida. La primera, que Estados Unidos rechace el PPT y apueste por una LoB detallada. Este escenario añadiría una gran complejidad pues sería necesario un periodo de negociación de la misma y múltiples nuevos acuerdos. La segunda, sería conformarse con la LoB simplificada del MLI y asumir el PPT.

En principio parece que el espacio de la LoB sería limitado pues solo se aplica si todas las jurisdicciones de un CTA han notificado conforme al párrafo 17 c) su incorporación, notificación que no puede formularse únicamente para un CTA, sino que se aplica transversalmente a todos. Parece que pocos Estados, especialmente en la UE, llegarían a optar por esta opción.

Para alentar la participación en el MLI de Estados Unidos se han previsto dos soluciones flexibles que permitirán la aplicación de la LoB incluso cuando alguna de las jurisdicciones de un CTA no notifique el empleo de la LoB.

La primera de ellas, prevista en el párrafo 7 a), permite aplicar la LoB a todas las jurisdicciones de un CTA si todas ellas así lo han notificado; repetimos, aunque alguna de ellas no hayan incorporado la LoB al momento de ratificar el MLI. En caso de que España quiera mantener la aplicación de la LoB con Estados Unidos, simplemente deberá notificar esta opción. Cuestión diferente, que no abordaremos aquí, es si la LoB prevista en el CDI España-Estados Unidos puede ser suficiente para aplicarse en lugar de la LoB del MLI. En principio, dada su antigüedad y nula adaptación posterior consideramos que no podría solicitarse este extremo.

Otra segunda solución, prevista en el párrafo 7 b), permite en cambio a las jurisdicciones que no optaron por la LoB no aplicarla, pero reconociendo que las restantes jurisdicciones del CTA que la recojan puedan aplicarla. Si Estados Unidos admite o no incorporar los CDIs de jurisdicciones que adopten esta postura está por ver. Teniendo presente que la limitación de beneficios sería controlada de este modo por la Administración norteamericana, incluso le beneficiaría que en el resto de jurisdicciones se emplearan criterios menos estrictos.

Esperamos al menos que la UE forme un frente común en este subproceso de negociación del MLI y apueste por una misma fórmula para mantener la aplicación de la LoB que permita sumar a Estados Unidos y no cree diferencias entre Estados miembros. A la luz del proceso de infracción abierto el 19 de noviembre de 2015 a Holanda por la LoB prevista en el CDI con Japón, tal vez la mejor decisión sería alejarse en bloque de la LoB para evita una rectificación vía TJUE de la posición negociada en el MLI.

Movimientos de ajedrez que podemos intuir pero que están por llegar.

Bibliografía

AMERICAN CHAMBER OF COMMERCE IN SPAIN (2009): *Principales cuestiones a debatir en una eventual renegociación del Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional entre EE.UU. y España*.

AVERY JONES, J. F. (1999): "Are Tax Treaties Necessary?", *Tax Law Review*, Vol. 53, nº1, págs. 1-38.

AVI-YONAH, R. S. (2015): "Full Circle? The Single Tax Principle, BEPS", *University of Michigan Public Law Research Paper,* nº 480.

BORGEN, C. J. (2005): "Resolving Treaty Conflicts", *George Washington Law Review*, Vol. 37, págs. 573-648.

BRAUNER, Y. (2014): "BEPS: An interim Evaluation", *World Tax Journal*, February, págs. 10-39.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2017): "La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿El principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS?"; *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 407, págs. 5-56.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2014): "Ámbito de aplicación de los Convenios de doble imposición", en N. Carmona Fernández (coordinador), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Wolters Kluwer, Madrid, págs. 77-119.

CUNHA, R. C. (2016): "BEPS Action 6: Uncertainty in the Principal Purpose Test Rule", *Global Taxation*, Vol. 1, 2016, págs. 60-64.

DELGADO PACHECHO, A. (2005): "Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional", *Información Comercial Española*, nº 825, págs. 97-118

DOURADO, A. P. (2015): "Aggressive tax planning in EU law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6", *Intertax,* Vol. 43, nº. 1, págs. 42-57.

ESSERS P. (2001): *IFA Congress Seminar Series*, Vol. 25, parte 2, Kluwer Law International.

GARCÍA ANTÓN, R. (2016): "The 21st Century Multilateralism in International Taxation: The Emperor's New Clothes?", *World Tax Journal*, June, págs. 147-192.

GREGGI, M. (2016): "Action 6. In search of a compass. Base erosion, profit shifting and new dilemas in international taxation", en J. Ramos Prieto (coordinador), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Aranzadi, págs. 251-274.

KOK, R. (2016): "The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6", *Intertax*, Vol. 44, nº. 5, págs. 406-412.

LANG, M. (2014): "BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties", *Tax Notes International*, Vol 74, núm. 7, 2014, págs. 655-664.

OCDE (2016): *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

PALAO TABOADA, C. (2009): *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lexnova, Valladolid.

PWC (2016): "Multilateral instrument to implement BEPS treaty-related recommendations almost final", *PwC Tax Policy Bulletin*, 10 de octubre.

SENGUPTA, D. P. (2017): "Complexity of the Multilateral Convention for combating BEPS", *Tax India International,* 23 de enero.

VEGA BORREGO, F. A. (2003): *Las cláusulas de limitación de beneficios en los Convenios para evitar la doble imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

VEGA BORREGO, F. A. (2010): "Las medidas antielusión en la normativa interna española con proyección internacional", en F. Serrano Antón (director), *Fiscalidad Internacional*, 4ª edición, CEF, Madrid, pp. 945-968.

VEGA BORREGO, F. A. (2015): "Relatoría Nacional Española", *Convivencia de un Convenio de doble imposición internacional con el Convenio Multilateral,* Memorias de las XXVIII Jornadas ILADT, AMDF, México.

ZORNOZA PÉREZ, J. (2016): "Acción 15. El instrumento multilateral y el plan de acción BEPS", en J. Ramos Prieto (coordinador), *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*, Aranzadi, págs. 435-471.

CAPÍTULO 10

LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS TITULARES DE CUENTAS FINANCIERAS Y EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN

LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

1. INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN SOBRE CUENTAS FINANCIERAS

La superación de los esquemas clásicos de intercambio de información bajo petición por los nuevos instrumentos normativos que cambian el paradigma de asistencia mutua sobre la base del intercambio automático ha motivado la introducción en nuestra normativa tributaria general de disposiciones que imponen nuevas obligaciones y exigencias vinculadas con el intercambio automático de información. La implementación del Acuerdo intergubernamental para la aplicación de FATCA, el Modelo de Acuerdo para la autoridad competente y el Estándar común de comunicación de información de la OCDE, así como la modificación de la Directiva 2011/16/UE a través de la Directiva 2014/17/UE son las bases que han fundamentado el establecimiento de estas nuevas obligaciones de información y de intercambio de información automático referente a las cuentas financieras.

No obstante, y englobando el intercambio de información automático en un contexto más amplio podemos afirmar que se ha producido una modificación en el modelo de cooperación entre Estados en materia de intercambio de información con relevancia tributaria. Así, podemos señalar que en los últimos años hemos asistido a diferentes modificaciones de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en materia tributaria al objeto de adaptarla a este nuevo enfoque de suministro a granel de información. En poco menos de cinco años hemos asistido a 3 modificaciones de la norma[1], que se han ocupado respectivamente de aumentar el ámbito objetivo del intercambio automático de información, de establecer la obligación de intercambiar automáticamente información sobre *tax rulings* y acuerdos de valoración transfronterizos, y finalmente se ha aprobado una modificación de la Directiva para incorporar un sistema de intercambio automático de información de la información país por país (*country by country*). Además recientemente se ha publicitado una Propuesta de Modificación de la Directiva 2011/16 para permitir el acceso de las autoridades tributarias a la información sobre blanqueo de capitales que existe en cada ordenamiento jurídico[2].

---

[1] Directiva 2014/107, de 9 de diciembre; Directiva 2015/2376, de 8 de diciembre y Directiva 2016/881, de 25 de mayo.

[2] Propuesta de Directiva de 5 de 7 julio de 2016, COM(2016) 452 final, para permitir el acceso a la información sobre blanqueo de capitales a las autoridades tributarias.

Toda esta situación de redefinición del modelo de intercambio de información se ha visto acelerada por la situación económica global, las claves políticas del momento y el influjo de la agenda BEPS de la OCDE. Son y han sido muchos los influjos que han generado este cambio de estrategia por parte de las economías mundiales más potentes con la intención de intentar luchar de manera más efectiva contra la evasión fiscal. No podemos dejar de citar el influjo que la iniciativa FATCA ha tenido en esta materia como catalizadora de las subsiguientes iniciativas que se han desarrollado tanto a nivel internacional como europeo[3]. Además recientes asuntos que han visto la luz pública como *Luxleaks* o los papeles de Panamá, han sido elementos que han permitido generar un mayor convencimiento en las autoridades tributarias y en la opinión pública para adoptar medidas rápidas y efectivas en la lucha contra el fraude fiscal.

La OCDE ha seguido con su programa de implementación del nuevo Estándar de intercambio automático de información de cuentas financieras dentro de la estrategia del *Global Forum on Transparency and Exchange of information*. En Febrero de 2014 la OCDE acordó el texto del *Common Reporting Standard* (CRS) en el que se fijaban las bases para implementar un sistema de intercambio automático de cuentas financieras. En octubre de 2014 se gestionó el marco jurídico internacional que posibilitaría el intercambio automático de información de cuentas financieras basado en el CRS y que se estructuraba sobre la base del Acuerdo Multilateral de asistencia administrativa en materia tributaria (OCDE-Consejo de Europa). Este Acuerdo Multilateral sobre Autoridad Competente (*Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA-CRS*) ha suscitado el interés de 83 Estados[4] que han firmado el mismo y se han comprometido a intercambiar la información según las exigencias del CRS en septiembre del año 2017 o 2018 dependiendo del Estado firmante. La OCDE y el *Global Forum on Transparency and Exchange of information* están llevando a cabo una importante labor de difusión e implantación del CRS en todo el mundo. Así en Agosto de 2015 se publicó el Manual para la implementación del CRS el cual incorpora una guía práctica para implementar el CRS tanto para autoridades oficiales como para instituciones financieras.

Así pues, el nuevo estándar global de intercambio de información a nivel mundial viene definido por el *Common Reporting Standard (*CRS) de la OCDE que se ha instrumentado a través del Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes (MCCA) sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014. Este Acuerdo multilateral ha sido firmado por 83 Estados, Republica Dominicana y Nauru han sido los últimos-según datos de la propia OCDE en junio de 2016[5].

---

[3] No deja de sorprender que tratándose FATCA de un exceso normativo interno con efecto extraterritorial y de dudosa naturaleza jurídica, a pesar de la crítica de la mayoría de la doctrina, la mayoría de los Estados en lugar de combatir tal exceso y oponerse a la misma, se han unido a FATCA y han firmado los Acuerdos Intergubernamentales (IGA) correspondientes.

[4] Datos consultados a 28 de junio de 2016.

[5] No obstante, según el *Global Forum on Transparency and Exchange of information for tax purposes*, existen 101 Estados que se han comprometido con el intercambio automático de información de cuentas financieras. De esos 101, 55 Estados llevaran a cabo el intercambio de información en el año 2017 y 46 Estados lo harán en 2018. (Datos consultados a fecha 9 de mayo de 2016).

La aprobación del CRS fue acompañada en el tiempo de la modificación de la Directiva 2011/16/UE operada mediante la Directiva 2014/107, de 9 de diciembre[6] que supuso la extensión del intercambio de información automático, ya recogido en la propia Directiva 2011/16 a otras categorías de rentas, esencialmente rentas financieras. El nuevo artículo 8 apartado 3 bis de la Directiva 2011/16 incorporado en 2014 es la respuesta de la Unión Europea a FATCA, siguiendo en este punto las líneas esenciales establecidas en el CRS de la OCDE. El Anexo I de la Directiva introdujo las normas sobre comunicación de información y diligencia debida relativas a la información sobre cuentas financieras distinguiendo de un punto de vista objetivo entre cuentas nuevas y cuentas preexistentes y desde una óptica subjetiva entre cuentas titularidad de personas y de entidades. Del mismo modo la Sección VIII D (4) C de la Directiva 2014/107 se refiere a la posibilidad de considerar como Estado participante en esta normativa a cualquier otro territorio con el cual la Unión haya celebrado un acuerdo en virtud del cual el territorio deba facilitar la información especificada en la sección I de la Directiva y que esté identificado en una lista publicada por la Comisión Europea. En el momento actual es de señalar que la preocupación de las autoridades europeas por conseguir la mayor y más rápida efectividad del intercambio automático, ha llevado a aquéllas a firmar Protocolos modificativos del Acuerdo entre la Comunidad Europea y diferentes terceros Estados europeos (Andorra, Liechtenstein, Suiza, San Marino y Mónaco) relativo al establecimiento de medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE del Consejo en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. En estos Protocolos modificativos se incorpora en su Anexo I el estándar común de información y diligencia debida en materia de información sobre cuentas financieras ("estándar común de información")[7]. Tales Acuerdos sobre fiscalidad del ahorro con los 5 terceros países europeos han debido ser modificados y actualizados para considerar el intercambio automático de información financiera basado en el Estándar Global. Esta iniciativa que ha concluido en julio de 2016 con la firma del Acuerdo correspondiente con Mónaco, representa un paso significativo de la UE que asegura un marco jurídico fructífero para el intercambio automático de información entre las instituciones financieras de esos cinco Estados y la Unión Europea que exigía la implementación de la Directiva 2014/107 en tales territorios. Este desarrollo post-FATCA que se ha desarrollado en la UE muestra de forma contundente que no se trata únicamente de una tendencia más hacia el intercambio automático de información financiera sino que el futuro del intercambio automático de información ya ha llegado, se encuentra entre nosotros y ha venido para quedarse.

Conviene realizar algunas breves consideraciones sobre el contenido del estándar CRS de la OCDE para señalar que el Acuerdo Multilateral de autoridades competentes permitirá el intercambio automático de información de cuentas financieras a partir del año 2017 y en relación con datos referidos a cuentas nuevas abiertas desde a partir de enero de 2016 y cuentas preexistentes abiertas en instituciones financieras obligadas a comunicar información desde a partir 31 de

[6] Publicada en el DOUE de 16 de diciembre de 2014.

[7] El Acuerdo correspondiente de la UE se ha firmado con los siguientes Estados: con Liechtenstein el 28 de octubre de 2015; con San Marino el 8 de diciembre de 2015; con Suiza, el 7 de mayo de 2015; con Andorra el 12 de febrero de 2016; y con Mónaco el 12 de julio de 2016.

diciembre de 2015. Este intercambio anual y automático se estructura sobre la base de los diferentes tipos de cuentas (nuevas y preexistentes, de mayor y menor valor) que son objeto de comunicación y que están definidas en el Acuerdo.

La incorporación del estándar CRS derivado del Acuerdo multilateral de autoridades competentes firmado por España[8] y la transposición de la Directiva 2014/107 se realizaron al mismo tiempo. La Ley 34/2015 de modificación de la Ley General Tributaria ha sido el punto de partida para la implantación de todo este estándar de intercambio automático de cuentas financieras. Así en su Exposición de motivos se especifica la fundamentación de la medida que supone la incorporación de una Disposición Adicional 22 en la Ley General Tributaria. Así se explica que "en cumplimiento de la obligación de adoptar medidas para exigir que las instituciones financieras apliquen de forma efectiva las normas de comunicación de información y diligencia debida incluidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad y las derivadas del Estándar común de comunicación de información elaborado por la OCDE aplicable en España como consecuencia de la firma del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras, se introduce una nueva disposición adicional vigésimo segunda, en la que se regulan, entre otras medidas, dos nuevos tipos de infracción en relación con el incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o control de las cuentas financieras[9]". Incluso lo establecido en algunos párrafos de la Disposición Adicional 22 LGT resultaran de aplicación en la implementación de la norma FATCA[10].

---

8 Publicado en el BOE de 13 de agosto de 2015.

9 Disposición adicional vigésimo segunda LGT: "Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

1. Las instituciones financieras deberán identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras, y suministrar información a la Administración Tributaria respecto de tales cuentas, conforme a lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 5 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, y a lo dispuesto en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras. Asimismo, las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras estarán obligadas a identificar su residencia fiscal ante las instituciones financieras en las que se encuentren abiertas las citadas cuentas. Reglamentariamente se desarrollarán las obligaciones de identificación de residencia y suministro de información, así como las normas de diligencia debida que deberán aplicar las instituciones financieras respecto de las cuentas financieras abiertas en ellas para identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de aquellas".

10 Disposición adicional vigésimo segunda LGT: .párrafo 8:

"Lo dispuesto en los apartados 5 y 6 será igualmente de aplicación en relación con las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras conforme a lo dispuesto en el Acuerdo entre los Estados Unidos de América y el Reino de España para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA".

2. RESIDENCIA FISCAL DE LOS TITULARES DE CUENTAS FINANCIERAS E INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

La introducción de esta nueva disposición Adicional vigésima segunda en la Ley General Tributaria supone la regulación con rango legal de las obligaciones de información y diligencia debida relativas a las cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua. La norma introduce además dos nuevos tipos de infracción en relación con el incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostentan la titularidad o control de las cuentas financieras.

Analizando brevemente el contenido y alcance de la regulación de las nuevas obligaciones de información y diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua, podemos señalar que la norma establece obligaciones cuyos destinatarios son por un lado las instituciones financieras y por otro las personas titulares de las cuentas financieras objeto de información. Así el apartado 1 de la Disposición adicional vigésimo segunda se refiere a las obligaciones de las instituciones financieras al señalar que "deberán identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o control de determinadas cuentas financieras y suministrar información a la Administración Tributaria respecto de tales cuentas". Se concretan, pues, en dos las obligaciones de las instituciones financieras: la primera de ellas es instrumental y propedéutica y la segunda de ellas es sustancial y de contenido. La identificación de la residencia de los titulares de las cuentas es el paso previo para cumplir con la obligación sustancial de informar sobre tales cuentas.

Por otro lado, el segundo párrafo de la norma se refiere a la obligación de identificación de los titulares de las cuentas financieras. Así, se señala que "asimismo, las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras estarán obligadas a identificar su residencia fiscal ante las instituciones financieras en las que se encuentren abiertas las citadas cuentas". Se trata de una obligación instrumental que recae sobre el contribuyente y que supone una especie de deber de colaboración con las instituciones financieras para poder cumplir éstas con sus obligaciones. El deber de colaboración en este caso ya no es con la Administración Tributaria sino con las instituciones financieras. Este régimen de colaboración es de tal relevancia que su incumplimiento conlleva la comisión de infracción y la consiguiente imposición de sanciones[11].

Todo el régimen de las obligaciones de información de cuentas financieras encuentra su base legal en esta disposición, si bien es cierto que su concreción queda remitida al desarrollo reglamentario[12]. Ese desarrollo reglamentario se ha producido con el Real Decreto 1021/2015, de 13

---

[11] Apartado 3 de la Disposición Adicional vigésimo segunda LGT.: "Constituye infracción tributaria comunicar a la institución financiera datos falsos, incompletos o inexactos en relación con las declaraciones que resulten exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras en orden a la identificación de su residencia fiscal, cuando se derive de ello la incorrecta identificación de la residencia fiscal de las citadas personas".

[12] Disposición Adicional vigésimo segunda LGT. "(...) Reglamentariamente se desarrollarán las obligaciones de identificación de residencia y suministro de información, así como las normas de diligencia debida que deberán aplicar las instituciones financieras respecto de las cuentas financieras abiertas en ellas para identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de aquellas".

de noviembre por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua[13].

El artículo 3 del Real Decreto establece la obligación de identificar la residencia fiscal de los titulares de las cuentas financieras[14]. Como hemos señalado esta obligación es el elemento esencial que sustenta el sistema de intercambio automático de información puesto que el país de residencia fiscal de la persona determina la sujeción o no a la obligación de información. Por lo tanto, se trata éste de un paso previo y necesario para poder llevar a cabo el cumplimiento de la obligación de información y es precisamente por ello por lo que se ha regulado esta obligación de identificación.

La identificación de la residencia fiscal es por lo tanto un elemento fundamental y previo que debe realizarse con absoluta diligencia y que permite delimitar subjetivamente el ámbito de las obligaciones de información sobre cuentas financieras. Esta obligación de información de cuentas financieras se regula en el artículo 4 del Real Decreto 1021/2015, estableciendo la misma en relación con las cuentas financieras de personas residentes en un Estado Miembro de la Unión Europea o cualquier territorio en el que resulte de aplicación la Directiva 2011/16/UE, en cualquier país o territorio respecto del cual haya surtido efectos el Acuerdo multilateral de autoridades competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, o en cualquier otro país con el cual España haya celebrado un acuerdo en virtud del cual ese país deba facilitar la información especificada en el propio Real Decreto.

Por lo tanto, habiéndose de identificar todas las cuentas en cuanto a la residencia de su titular o control de las cuentas, la obligación de información únicamente se refiere a las cuentas cuya titularidad o control sea de personas con residencia en alguno de los países en los que es de aplicación las normas internacionales y europeas que establecen el nuevo estándar de intercambio automático de cuentas financieras. Por ello, la identificación de la residencia del artículo 3 es un *prius* inexcusable para el cumplimiento de la obligación de información.

Además, hay que señalar que la normativa española establece una infracción derivada del incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras conforme a las normas de diligencia debida establecidas, siempre que tal incumplimiento no determine el incumplimiento de la obligación de

---

[13] BOE de 17 de noviembre de 2015.

[14] Según la Sección VIII del Anexo del Real Decreto 1021/2015, "por *cuenta financiera* se entiende una cuenta abierta en una institución financiera, comprendidas las cuentas de depósito, las cuentas de custodia, y: a) En el caso de una entidad de inversión, toda participación en capital o en deuda en la institución financiera. (...) b) En el caso de las instituciones financieras no descritas en el apartado C.1.a), toda participación en capital o deuda en la institución financiera, si el tipo de participación en cuestión se determinó con el objeto de eludir la comunicación de información de conformidad con el artículo 5, y c) Los contratos de seguro con valor en efectivo y los contratos de anualidades ofrecidos por una institución financiera, o que esta mantenga, distintos de las rentas vitalicias, inmediatas, intransferibles y no ligadas a inversión, emitidas a una persona física, que monetizan una pensión o una prestación por incapacidad vinculadas a una cuenta que sea una cuenta excluida"

suministro de información respecto de las citadas cuentas[15]. Como se ha destacado, la obligación de identificar la residencia fiscal de los titulares de las cuentas financieras es aplicable a todos los titulares, con independencia de su residencia o no en España. El sistema requiere que para identificar si se trata de cuentas financieras objeto de intercambio de información, se identifique previamente y sin excepción la residencia de la persona o entidad titular de la cuenta o que ejerce el control sobre la misma[16]. El hecho de que una entidad financiera únicamente tenga como clientes a titulares residentes en España no le exime de la obligación de identificar la residencia de los titulares de las cuentas, puesto que en otro caso, estarían cometiendo una infracción tributaria con la consecuente sanción. Del mismo modo, la identificación de la residencia fiscal al margen de los procedimientos de diligencia debida establecidos en el Real Decreto 1021/2015 supone igualmente una conducta típica sujeta a la sanción correspondiente del apartado 3 de la Disposición Adicional vigésimo segunda LGT.

La identificación de la residencia fiscal debe realizarse de acuerdo con los procedimientos de diligencia debida que se regulan en el Real Decreto 1021/2015. En este sentido debe recordarse que la propia Disposición Adicional vigésimo segunda LGT se refiere a la declaración del titular de la cuenta como un elemento esencial para determinar la residencia fiscal en relación con las cuentas financieras. De hecho la falta de tal declaración conlleva importantes consecuencias sancionadoras. Así se establece en el párrafo 5 al afirmar que "en relación con las declaraciones que resulten exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras abiertas a partir de 1 de enero de 2016 en orden a la identificación de su residencia fiscal a los efectos previstos en esta disposición adicional, su falta de aportación a la institución financiera en el plazo de 90 días desde que se hubiese solicitado la apertura de la cuenta determinará que ésta no realice cargos, abonos, ni cualesquiera otras operaciones en la misma hasta el momento de su aportación". Supone ello que la ausencia de la declaración del titular determine la cancelación *de facto* de las operaciones de la cuenta financiera.

La declaración del titular de la cuenta financiera destinada a identificar la residencia de la misma podrá realizarse de cualquier forma, incluyendo los canales electrónicos y telefónicos, que permita a la institución financiera tener y guardar constancia de su contenido y fecha de emisión, y acreditar que ha sido efectuada por el titular de la cuenta o por quien lo represente a estos efectos. El contenido podrá constar en uno o varios documentos y deberá incluir el compromiso del declarante de comunicar cualquier cambio de circunstancias que pueda afectar a la condición del mismo, así como, al menos, la siguiente información: Nombre completo o razón social, dirección completa del domicilio, país(es)/jurisdicción(es) de residencia fiscal, número de identificación fiscal de cada país/jurisdicción de residencia fiscal, si ha sido emitido y fecha de nacimiento. Además según establece el Real Decreto 1021/2015, las declaraciones del titular tendrán validez indefinida, salvo que se produzca un cambio de circunstancias que pueda afectar a la condición del mismo.

---

[15] Disposición Adicional vigésimo segunda LGT, apartado 3.

[16] MARTOS BELMONTE, P. (2014), pág. 118.

La norma permite por lo tanto una declaración antiformalista por parte de los titulares de cuentas financieras lo cual es acorde con la necesaria agilidad del proceso[17]. En todo caso, en relación con esta cuestión la sección III del Real Decreto 1021/2015 ha establecido diferentes formas de acreditar la residencia fiscal de personas físicas y entidades en relación con cuentas nuevas o preexistentes. Así, en relación con las cuentas preexistentes y de menor valor la norma prevé que si la institución financiera tiene registrado en sus archivos un domicilio actualizado de la persona física titular de la cuenta, basado en pruebas documentales, podrá considerar a dicha persona física como residente fiscal en el país o jurisdicción en el que esté ubicado el domicilio. Si ello no fuera posible, deberá revisar los datos susceptibles de búsqueda electrónica que posea respecto de cualquiera de los siguientes indicios Identificación del titular de la cuenta como residente en otro país o jurisdicción; Dirección postal o domicilio actual, incluido un apartado de correos, en otro país o jurisdicción; uno o varios números de teléfono en otro país o jurisdicción y ningún número de teléfono en España; órdenes permanentes, excepto las relativas a cuentas de depósito, de transferencia de fondos a una cuenta abierta en otro país o jurisdicción; un poder notarial de representación vigente o una autorización de firma a favor de una persona domiciliada en otro país o jurisdicción, o instrucciones de retención de correspondencia o una dirección para la recepción de correspondencia en otro país o jurisdicción en caso de que la institución financiera no tenga ninguna otra dirección en sus archivos para el titular de la cuenta.

En todo caso, la prevalencia de la declaración del propio interesado puede prevalecer sobre cualquier otro indicio encontrado por la institución financiera tal y como señala el apartado 6 de la Sección III, B) del Real Decreto 1021/2015. Así, se establece que "a pesar del hallazgo de indicios de otro país o jurisdicción conforme al apartado 2 anterior, la institución financiera no tendrá que tratar al titular de la cuenta como residente fiscal en ese país o jurisdicción si conserva en sus archivos: una declaración del titular de la cuenta de su país(es) o jurisdicción(es) de residencia fiscal que no incluya ese país o jurisdicción, o una prueba documental que determine la(s) residencia(s) fiscal del titular de la cuenta que sea (sean) distinta(s) de la de ese país o jurisdicción.

En relación con las cuentas preexistentes de mayor valor[18], la institución financiera deberá revisar los datos susceptibles de búsqueda electrónica que mantenga para hallar cualquiera de los indicios señalados anteriormente. No obstante, en los casos en los que las bases de datos electrónicas no puedan capturar toda esa información, la institución financiera también deberá revisar, respecto de las cuentas de mayor valor, el fichero maestro actual del cliente y, en la medida en que no estén incluidos en él, los siguientes documentos asociados a la cuenta que dicha institución haya obtenido en los últimos cinco años para hallar cualquiera de los indicios descritos anteriormente:

---

[17] La OCDE tiene publicados en su web (https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs_individual_self-cert_form.pdf) algunos ejemplos de formularios de auto certificaciones de residencia fiscal.

[18] Por «cuenta de mayor valor» se entiende una cuenta preexistente de persona física con un saldo o valor agregado a 31 de diciembre de 2015 o de cualquier año posterior que excede de un importe en euros que corresponde a 1.000.000 de dólares estadounidenses.

a) Las pruebas documentales más recientes recopiladas en relación con la cuenta.

b) El contrato o la documentación de apertura de cuenta más reciente.

c) La documentación más reciente obtenida por la institución financiera en aplicación de los procedimientos establecidos conforme a la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y su normativa de desarrollo, o con otro propósito regulador.

d) Todo poder notarial de representación o autorización de firma vigentes.

e) Toda orden permanente, excepto las relativas a cuentas de depósito, de transferencia de fondos que esté vigente.

En relación con las cuentas financieras nuevas de personas físicas, en el momento de la apertura de la cuenta, la institución financiera deberá obtener una declaración, que podrá formar parte de la documentación de apertura de la cuenta, que le permita determinar la residencia fiscal del titular de la cuenta. Asimismo deberá verificar la razonabilidad de tal declaración sobre la base de la información que dicha institución haya obtenido en la apertura de la cuenta, incluida toda la documentación recopilada en aplicación de los procedimientos establecidos en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y su normativa de desarrollo. No obstante, si se produce un cambio de circunstancias relativo a una cuenta nueva de persona física a raíz del cual la institución financiera conozca o pueda conocer que la declaración original es incorrecta o no fiable, la institución financiera no podrá confiar en la declaración original y deberá obtener una declaración válida que establezca la residencia fiscal del titular de la cuenta[19].

En relación con las cuentas preexistentes de entidad las instituciones financieras deberán revisar la información que conserven con fines reguladores o de relación con el cliente (incluida la información recopilada con arreglo a procedimientos aplicados conforme a la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y su normativa de desarrollo) para determinar la residencia fiscal del titular de la cuenta. A estos efectos, la información indicativa de la residencia fiscal del titular de la cuenta incluye el lugar de constitución o un domicilio en otro país o jurisdicción. Ahora bien, si la información indica que el titular de la cuenta es residente fiscal en un país o jurisdicción a que se refiere el artículo 4 de este real decreto, la institución deberá tratar la cuenta como cuenta sujeta a comunicación de información a menos que obtenga una declaración del titular de la cuenta o determine razonablemente, basándose en la información de la que disponga o que sea pública, que el titular de la cuenta no es una persona sujeta a comunicación de información. De nuevo, la declaración o auto certificación de la residencia constituye un elemento definitorio en la determinación de la residencia de la entidad titular de la cuenta financiera.

[19] Sección IV del Real Decreto 1021/2015.

En relación con las cuentas nuevas de entidad, las instituciones financieras deberán aplicar los procedimientos de revisión que permitan a la institución financiera obtener una declaración, que podrá formar parte de la documentación de apertura de cuentas, que le permita determinar la(s) residencia(s) fiscal del titular de la cuenta. Asimismo deberá verificar la razonabilidad de tal declaración sobre la base de la información que dicha institución haya obtenido en la apertura de la cuenta, incluida toda la documentación recopilada con arreglo a procedimientos aplicados conforme a la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y su normativa de desarrollo. Si la entidad certifica que no tiene residencia fiscal, la institución financiera podrá basarse en la dirección de la oficina principal de la entidad para determinar la residencia. Por otro lado, si la declaración indica que el titular de la cuenta es residente fiscal en un país o jurisdicción al que se refiere el artículo 4 de este real decreto, la institución financiera deberá tratar la cuenta como cuenta sujeta a comunicación de información, a menos que determine razonablemente, basándose en información de que disponga o que sea pública, que el titular de la cuenta no es una persona sujeta a comunicación de información en relación con dicho país o jurisdicción.

La diligencia debida exigible junto con el régimen sancionador impone que cuando las instituciones financieras obtengan declaraciones del titular o pruebas documentales, respecto de las que conozcan, o puedan llegar a conocer que son incorrectas o no fiables, no podrán basarse en ellas al objeto de determinar la condición del cliente y deberán pedir una nueva declaración del titular o documentación adicional que justifique su condición.

La necesidad de identificar la residencia fiscal de todas las cuentas financieras responde a la lógica de determinar cuáles de ellas son objeto de intercambio de información y cuáles no. Así lo manifiesta el *Common Reporting Standard* (CRS) al referirse al enfoque amplio (*wider approach*) cuando establece que "los procedimientos de diligencia debida en el CRS (en particular los procedimientos de búsqueda de indicios) están diseñados para identificar las cuentas reportables entendidas como las de los residentes en una jurisdicción que es una jurisdicción reportable en el momento en que se llevan a cabo los procedimientos de diligencia debida. Sin embargo, hay buenas razones para que las jurisdicciones pueden desear ir más allá y, por ejemplo, ampliar los procedimientos de debida diligencia para cubrir todos los no residentes o domiciliados en jurisdicciones con las que tienen un instrumento de intercambio de información. Este enfoque podría reducir significativamente los costes para las instituciones financieras, ya que no necesitarían para llevar a cabo la debida diligencia adicional cada vez que una nueva jurisdicción se uniera al sistema de intercambio automático[20]".

El sistema de intercambio automático de información de cuentas financieras se asienta sobre la premisa de una vinculación objetiva referida a una vinculación subjetiva. Es decir, este sistema establece la obligación de informar en relación con las *cuenta sujeta a comunicación de información*, entendiendo por tales, todas aquellas cuentas financieras abiertas en una institución financiera obligada a comunicar información, y cuya titularidad corresponda a una o varias per-

[20] Standard for Automatic Exchange of Financial Account information in Tax Matters, Annex 5, pág. 284.

sonas sujetas a comunicación de información, a condición de que haya sido determinada como tal en aplicación de los procedimientos de diligencia debida que se describen en las secciones II a VII del Real Decreto 1021/2015.

Es por lo tanto la consideración *persona sujeta a comunicación de información* la que configura el engranaje del sistema de intercambio automático de información tributaria. En este sentido, tal y como señala la norma de referencia, se entiende una persona residente fiscal en otro país o jurisdicción al que se refiere el artículo 4 de este real decreto y que sea distinta de: i) una sociedad de capital cuyo capital social se negocie regularmente en uno o varios mercados de valores reconocidos; ii) una sociedad de capital que sea una entidad vinculada de una sociedad de capital descrita en el inciso i); iii) una entidad estatal; iv) una organización internacional; v) un banco central, o vi) una institución financiera[21].

La acreditación de la residencia fiscal mediante prueba documental se objeto de consideración en el Real Decreto 1021/2015 señalando las distintas posibilidades de acreditación. Ésta se podría documentar mediante cualquiera de las siguientes formas:

a) Un certificado de residencia emitido por un organismo del Estado autorizado al efecto (por ejemplo, una administración u órgano de la misma, o una entidad local) del país o jurisdicción en el que el beneficiario alega tener su residencia fiscal.

b) Respecto de una persona física, cualquier identificación válida emitida por un organismo del Estado autorizado al efecto (por ejemplo, una administración u órgano de la misma, o una entidad local) en la que conste el nombre de la persona y que se utilice habitualmente a efectos de identificación.

c) Respecto de una entidad, toda documentación oficial emitida por un organismo del Estado autorizado al efecto (por ejemplo, una administración u órgano de la misma, o una entidad local) en la que conste el nombre de la entidad y el domicilio de su sede en el país o jurisdicción en el que la entidad alegue tener su residencia fiscal o el país o jurisdicción de constitución de la entidad.

d) Cualquier estado financiero auditado, informe crediticio de un tercero, declaración de quiebra o informe de un regulador del mercado de valores.

Por supuesto, cualquier cambio de circunstancias que sea relevante, y por supuesto el cambio de residencia fiscal lo es, deberá ser comunicado a la entidad financiera que además deberá obtener las declaraciones o pruebas documentales que acrediten ese cambio de circunstancias relevantes a los efectos del intercambio automático de información de cuentas financieras.

[21] Sección VII del Anexo del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.

Esta aportación ha puesto de manifiesto que la residencia fiscal más allá de su reconsideración como punto de conexión a los efectos del ejercicio del poder tributario, es un elemento que configura el instrumento de intercambio automático de información de cuentas financieras. Esta funcionalidad instrumental de la residencia fiscal aporta una configuración más relevante, aún si cabe, del propio concepto de residencia a los efectos tributarios.

Bibliografía

MARTÍNEZ GINER, L. A. (2016): "La información automática de cuentas financieras: Nuevos retos de la Asistencia Mutua en la Ley General Tributaria", *Documentos de Trabajo*, IEF, nº 13, 2016.

MARTOS BELMONTE, P. (2016): "El nuevo estándar global de intercambio automático de información sobre cuentas financieras de la OCDE (CRS, *Common Reporting Standard*): estructura y funcionamiento. Aplicación del mismo en la Unión Europea: Directiva 2014/1007/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014", *Crónica Tributaria*, nº 159.

MORENO GONZÁLEZ, S. (2016): "El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales", *Quincena Fiscal*, nº 12.

SÁNCHEZ LÓPEZ, E. (2016): "La transmisión automática de información. Avances y perspectivas", *Quincena Fiscal,* nº 10.

CAPÍTULO 11

LA RESIDENCIA Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO*

LAURA SOTO BERNABEU
Investigadora predoctoral
Universidad de Alicante

1. INTRODUCCIÓN

La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero regulada en la Disposición Adicional 18ª de nuestra Ley General Tributaria (en adelante LGT) se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico tras la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Mediante esta norma se incorporaron a nuestro ordenamiento una «*batería de medidas novedosas*»[1] tales como la limitación de pagos en efectivo (artículo 7 Ley 7/2012), la posibilidad de adopción de medidas cautelares durante la tramitación de procedimientos de aplicación de los tributos o tras la presentación de denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública (apartados 5 y 8 del artículo 81 LGT) y la obligación de información objeto del presente estudio, siendo la finalidad principal de las mismas la prevención y lucha contra el fraude fiscal[2].

Nos encontramos ante una obligación tributaria formal de información de carácter anual[3] que, en función de lo establecido en el artículo 2 de la Orden HAP/72/2013, recae sobre las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4

---

* Este trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "Los Planes de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y la seguridad jurídica en el ordenamiento comunitario e internacional", concedido en el marco de las Ayudas para Grupos de Investigación de Excelencia del Programa PROMETEO 2016 de la Conselleria de Educación de la Generalitat Valenciana (PROMETEO/2016/053), cuya investigadora principal es Amparo Navarro Faure.

1 Terminología empleada en la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

2 FUSTER GÓMEZ, M; S. KEDERMAN, A. (2014), págs. 1-2.

3 El carácter anual de la citada obligación de información se establece en su desarrollo reglamentario, si bien, en el artículo 7 de la Orden HAP/72/2013 fue donde se estableció el plazo de presentación del 1 de enero al 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiriese la información a suministrar. A este respecto hay que tener en cuenta que dicho carácter anual no resulta de aplicación en todos los supuestos ya que en el RD 1065/2007 se regula una excepción que consiste en que la obligación de presentar la declaración en los años sucesivos únicamente persiste en aquellos casos en que se produzca un incremento superior a 20.000 € respecto de cada una de las categorías de los bienes y derechos que determinaron la presentación de la última declaración.

de la LGT[4] que sean o hayan sido titulares en cualquier momento del año al que se refiera la declaración, o sean titulares reales conforme a lo previsto en el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo[5], de determinados bienes y derechos que se clasifican de manera general en tres categorías que serán expuestas durante el desarrollo del presente trabajo.

Del examen del contenido de la citada obligación, aspecto que se desarrollará en el apartado 2º de este trabajo, se observa que la obligación de información establecida en la Disposición Adicional 18ª resultará exigible al titular de los citados bienes y derechos cuando sea residente o tenga la consideración de establecimiento permanente (en adelante EP) en España a efectos de la normativa interna ya que nos encontramos ante una obligación de información establecida en el ámbito nacional. Sin embargo, esta afirmación no evita que se planteen ciertos interrogantes que derivan de la posibilidad de que el sujeto obligado provenga de un país con el que España tiene suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) y que la aplicación de las normas determinantes de la residencia o de la existencia de EP de la normativa interna española y del CDI den lugar a resultados diferentes. A pesar de que el ámbito objetivo de los CDI es la imposición de renta y en ocasiones patrimonio, resulta interesante plantearse la posibilidad de que la aplicación de los criterios determinantes de la residencia o de la existencia de EP establecidos en la normativa interna aplicables a la determinación del ámbito subjetivo de la citada obligación de información puedan dar lugar a resultados distintos que los derivados de la aplicación de los criterios establecidos en un CDI a efectos de la imposición sobre renta y patrimonio lo que consideramos una situación indeseada y que debe solucionarse danto prioridad a los criterios establecidos en los CDI.

Junto a lo anterior, resulta obligado hacer referencia a que en la actualidad España está siendo objeto de un Procedimiento de Infracción (nº de referencia 4330/2014) iniciado por la Comisión Europea por considerar que la citada obligación de información puede vulnerar el principio europeo de libre circulación de capitales así como que su incumplimiento o cumplimiento defectuoso deriva en la aplicación de un régimen sancionador desproporcionado. De este modo, los motivos

---

[4] Artículo 35.4 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición»

[5] Artículo 4.2 Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. «*A los efectos de la presente Ley, se entenderá por titular real:*

La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.

La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de la gestión de una persona jurídica. Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea o de países terceros equivalentes.

La persona o personas físicas que sean titulares o ejerzan el control del 25 por ciento o más de los bienes de un instrumento o persona jurídicos que administre o distribuya fondos, o, cuando los beneficiarios estén aún por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa principalmente la persona o instrumento jurídicos».

de la Comisión Europea así como el desarrollo y estado actual del procedimiento (el día 15 de febrero de 2017 se envió a España el dictamen motivado) constituirán el contenido del apartado 3 de este trabajo[6].

Finalmente conviene hacer alusión a que en los últimos meses se ha venido suavizando la aplicación "automática" del régimen sancionador asociado al incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la citada obligación de información, algo que parecía desprenderse de la lectura de su régimen jurídico. Primero, la Administración tributaria anuló una multa del 150% impuesta a un contribuyente por presentar el Modelo 720 fuera de plazo sin requerimiento previo tras haber sido dicha multa recurrida por el interesado, si bien se ha mantenido la liquidación como ganancia patrimonial no justificada imputada al periodo impositivo más antiguo de los no prescritos[7]. Más tarde, el TEAR de la Comunidad Valenciana en su Resolución de 30 de noviembre de 2017 consideró que, si bien la dureza del régimen sancionador aplicable está justificada por resultar de aplicación a conductas especialmente indiciarias de una posible defraudación tributaria, es éste mismo motivo el que exige extremar la diligencia de la Administración en cuanto a que no haya duda alguna de la concurrencia de la culpabilidad. Es decir, el TEAR de la Comunidad Valenciana rechazó expresamente el carácter automático de la sanción por incumplimiento del deber de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Esta nueva postura de la Administración tributaria y del TEAR de la Comunidad Valenciana constituye un aspecto sobre el que reflexionar atendiendo a las posibles consecuencias que pueda tener esta nueva posición respecto de las dudas sobre la automaticidad de las sanciones que plantea la Comisión Europea. Sobre este aspecto, no debemos perder de vista que la existencia de un incumplimiento es apreciada por el TJUE tomando en consideración la situación del Estado miembro en el momento que expiró el plazo señalado en el dictamen motivado. Así lo ha venido interpretando el TJUE en sus sentencias de 27 de octubre de 2005 (Asunto *Comisión/Italia*, C-525/03, apartado 14), y Sentencia de 6 de diciembre de 2007 (Asunto *Comisión/Alemania,* C-456/05, apartado 15).

2. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO

La obligación de información establecida en la DA 18ª de la LGT fue desarrollada mediante el RD1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por RD 1794/2008, de 3 de noviembre[8], que introdujo los artí-

---

[6] El estado del procedimiento se puede conocer en la siguiente dirección web introduciendo el número de referencia indicado. Sitio web de la Comisión Europea:

http://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=es

[7] http://www.expansion.com/juridico/sentencias/2016/07/13/578673b1468aeb35248b4590.html

[8] Entre las novedades que introdujo el desarrollo de la citada Disposición Adicional destaca la determinación de quienes son los «*obligados tributarios*» a que se refiere el apartado 1 de la citada Disposición, la aclaración de qué consti-

culos 42 bis, 42 ter y 54 bis en el RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Posteriormente se publicó la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprobó el Modelo 720, correspondiente a la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la que se refiere la Disposición Adicional 18ª de la LGT y donde se determinaron el lugar, forma, plazo y el procedimiento para la presentación de dicha declaración.

2.1. Contenido de la obligación de información

Haciendo una breve referencia al contenido de la citada obligación, la DA 18ª introdujo en nuestro ordenamiento jurídico una nueva obligación tributaria formal, en virtud de la cual, los obligados tributarios incluidos en su ámbito de aplicación deben suministrar a la Administración tributaria información sobre tres categorías de bienes y derechos, categorías que se desarrollan en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del RD 1065/2007 y que pueden resumirse en:

- Cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio.
- Títulos, activos, valores o derechos representativos de capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, que se encuentren depositados o situados en el extranjero. También se incluyen en esta categoría los seguros de vida o invalidez y las rentas vitalicias o temporales como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

2.2. Ámbito subjetivo de aplicación

En la Ley 7/2012 se establecía genéricamente que la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero recaía sobre los *«obligados tributarios»*. Fue mediante su desarrollo reglamentario, con la aprobación del RD 1558/2012, de 15 de noviembre (que introdujo en el RD 1065/2007, de 27 de julio, los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis), cuando se definió con mayor precisión el contenido de la nueva obligación de información[9].

Del análisis de los artículos mencionados se observa que son sujetos obligados a suministrar dicha información a la Administración tributaria, las personas físicas y jurídicas residentes en

tuye un dato y qué un conjunto de datos a los efectos de determinar la sanción correspondiente, la inexistencia de la obligación de informar cuando el valor de los bienes y derechos incluidos en las tres categorías establecidas en el apartado 1 de la misma no superen los 50.000 € o la ausencia de obligación de presentar la declaración en los años sucesivos (se trata de una obligación anual) cuando el valor conjunto de los bienes previstos en una de las categorías mencionadas experimente un incremento superior a 20.000 €.

[9] CALVO VÉRGEZ, J. (2014), págs.159-160.

España, los establecimientos permanentes situados en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades determinadas en el artículo 35.4 de la LGT, que sean titulares[10] (tomador o beneficiario en el caso de los seguros de vida o invalidez y las rentas temporales o vitalicias, respectivamente) de los citados bienes y derechos o sean considerados titular real a los efectos de lo establecido en el artículo 4.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Como puede observarse el criterio delimitador del ámbito subjetivo de aplicación de la citada obligación es la residencia y la existencia de EP, de modo que para determinar quiénes son los sujetos obligados debemos acudir a la normativa interna española al tratarse de una obligación de información introducida en el ámbito nacional[11].

Por un lado, según lo establecido en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las personas físicas serán residentes en España cuando:

- Permanezcan en España más de 183 días durante el año natural[12].
- Radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, ya sea de forma directa o indirecta. A estos efectos se entenderá que el contribuyente tiene

[10] En este punto hay que tener en cuenta dos aspectos importantes. Por un lado, la particularidad establecida en el artículo 42 bis del RD 1065/2007 y es que respecto de las cuentas situadas en el extranjero se encuentran también obligados a presentar el Modelo 720 aquellos sujetos que figuren como representantes, autorizados, beneficiarios o quienes tengan poderes de disposición. Y por otro lado, que también están obligados a suministrar dicha información quienes a pesar de no ostentar tal condición a 31 de diciembre del año al que se refiera la declaración, hayan sido titulares, tomadores o beneficiarios y en el caso de las cuentas corrientes representantes, autorizados o beneficiarios de tales cuentas o hayan tenido poderes de disposición en cualquier momento de dicho año.

En tales supuestos nos encontramos con situaciones en las que respecto de una misma cuenta existe más de una persona, física o jurídica, obligada a suministrar información a la Administración tributaria, lo que plantea varios interrogantes. Por un lado, en cuanto al propio concepto de «poder de disposición» ya que se trata de un concepto jurídico indeterminado, y por otro lado, se produce la circunstancia de que con la actual redacción, el hecho de que el titular haya cumplido con la obligación de información no exime al autorizado, representante, beneficiario o a quien tenga poder de disposición de cumplir con su correspondiente obligación de información y por tanto, su incumplimiento conlleva la aplicación del régimen sancionador establecido al respecto. En este último caso, se viene considerando que en el caso de que el titular cumpliera con la obligación establecida en la DA 18ª, si el autorizado, beneficiario, etc. incumpliera con su obligación, no debería sancionarse dicho incumplimiento. Véase a este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2012), págs. 113-114 y PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2013), págs. 39-41.

[11] En la Exposición de Motivos de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero se justifica la elección de la residencia como punto de conexión al establecer que "en lo referente a los obligados tributarios que han de cumplir con la citada obligación de información, es necesario señalar que ésta reviste carácter general, no ligada a un impuesto específico, lo que ha motivado que la normativa haya usado como criterio delimitador un concepto amplio como es el de residencia".

[12] En dicho artículo se especifica que para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país si bien, en el caso de que se trate de un país considerado como paraíso fiscal la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia. Del mismo modo, en dicho período de permanencia no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. Véase MEDINA CEPERO, J. R. (2006), 110-112.

su residencia habitual en España cuando resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él, salvo prueba en contrario.

En este punto, conviene hacer una breve referencia al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados al territorio español previsto en el artículo 93 de la LIRPF. Según lo establecido en este artículo, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español pueden optar, siempre que cumplan ciertas condiciones, por tributar mediante un régimen especial que implica la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en la LIRNR para aquellas rentas obtenidas sin mediación de un EP, manteniendo los mismos la condición de contribuyentes por el IRPF. Sentado lo anterior, de la lectura de la Disposición Adicional 18ª podría concluirse que los trabajadores desplazados eran sujetos obligados a la presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero debido a que el elemento determinante del ámbito subjetivo de aplicación de la citada obligación de información era la residencia en territorio español. Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, se establece la posibilidad que otorga el apartado 3º de la Disposición Adicional 18ª de que las leyes de diversos tributos puedan establecer consecuencias específicas en caso de incumplimiento de la obligación de información, ante lo que tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como la Ley sobre el Impuesto de Sociedades «han regulado consecuencias específicas para los contribuyentes obligados a tributar por dichos impuestos por la integridad de su renta» lo que excluye del ámbito de aplicación de la citada obligación de información a los trabajadores desplazados en territorio español.

En dicho sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, en la Consulta Vinculante 92/14 de fecha 16 de enero de 2014, donde determina que «son sujetos obligados a presentar la citada declaración informativa, entre otros, las personas físicas residentes en territorio español, entendiéndose comprendidos a estos efectos la totalidad de los contribuyentes que han de tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la integridad de su renta». De este modo y debido a que en función de lo establecido en el artículo 93.2 LIRPF apartados b) y c) la aplicación del régimen de trabajadores desplazados implica la determinación de la deuda tributaria del IRPF por la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por la persona acogida al citado régimen especial así como por las restantes rentas obtenidas en territorio español y, por tanto, «al no concurrir en la misma la citada obligación de tributar en el IRPF por la integridad de su renta, no resultará obligada a cumplimentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero». A este respecto, y a pesar de que la extensión del presente trabajo no permite hacer una reflexión en profundidad, no pueden negarse los beneficios que reporta la aplicación del citado régimen especial a los sujetos que se acojan al mismo, beneficios que suponen una diferencia de trato respecto de otros residentes sí obligados a presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, diferencia cuya justificación puede plantear ciertas dudas en cuanto al respeto del principio de igualdad como principio básico de la ordenación del sistema tributario.

En estos casos la justificación podría encontrarse en que junto a lo expuesto ya sobre el IRPF, según lo establecido en el artículo 93 de la LIRPF, las personas físicas que optasen por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español están sujetos al Impuesto sobre Patrimonio por obligación real y en consecuencia, con la finalidad de dotar de cierta homogeneidad al sistema tributario, no resultaría lógico obligarles a declarar mediante el Modelo 720 los bienes y derechos que posean en el extranjero cuando únicamente están obligados a tributar en España por los bienes situados en dicho Estado o por los derechos que pudieran ejercitarse o debieran cumplirse en territorio español.

Debe tenerse en cuenta que el objetivo principal de la medida objeto de estudio es la lucha contra el fraude, por lo que en relación con los trabajadores desplazados dicho objetivo no supondría una excepción a la sujeción por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio sino, como ocurre en los demás casos sometidos a esta obligación formal, un medio de obtención de información sobre activos en el extranjero a efectos de detectar posibles rentas obtenidas y no declaradas (en este caso, las rentas sujetas de acuerdo con lo dispuesto en el régimen especial regulado en el artículo 93 de la LIRPF). Desde esta perspectiva, la exigencia de dicha obligación a las personas físicas residentes en España que posean bienes en el extranjero puede resultar en la aplicación de un trato desfavorable respecto a la aplicación del régimen establecido para los trabajadores desplazados exceptuados de esta obligación.

Por otro lado, según lo establecido en el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, las personas jurídicas se considerarán residentes en España cuando concurra alguno de los siguientes requisitos:

- Que se hayan constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tengan su domicilio social en España.
- Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español, lo que se entenderá que se produce cuando radique en España la dirección y control del conjunto de sus actividades.

Finalmente en cuanto a la existencia de EP, en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se establece que «se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes». Además se matiza en el citado artículo que sí constituirán EP «las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses».

Expuesto lo anterior y a pesar de que el ámbito de aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición es el relativo a la imposición sobre la renta y sobre el patrimonio y, por tanto, no

resulta aplicable a obligaciones tributarias formales de información, consideramos interesante apuntar que pueden darse situaciones en las que se determine que un sujeto es residente o que existe EP a efectos de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero según la normativa interna y no a efectos de la imposición sobre renta y patrimonio según el Convenio.

En cuanto a la determinación de la residencia, imaginemos una persona física que es considerada residente en función de la legislación interna española e italiana y que posee un inmueble en Alemania con un valor de 200.000 € por lo que en principio estaría obligada a presentar el Modelo 720. Sin embargo, si atendemos a lo establecido en el artículo 4.2 del Convenio entre España e Italia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal, cuando una persona sea considerada residente en ambos Estados contratantes su situación se resuelve atendiendo al Estado en que posea: vivienda permanente a su disposición, centro de intereses vitales o Estado del que sea nacional, resultando que si ninguno de los anteriores criterios resolviera su situación serían ambos Estados contratantes de común acuerdo quienes deberán resolver su situación. Cuando se aplique esta última cláusula será cuando puedan darse situaciones de que una persona física sea considerada residente a efectos de la normativa interna pero no a efectos de Convenio.

En cuanto a la consideración de EP, pensemos en una empresa holandesa que lleva a cabo una obra en España con una duración de 8 meses y tiene un inmueble en Ámsterdam por valor de 120.000 €. Si atendemos a lo establecido en el artículo 13 de la LIRNR sí sería considerado EP ya que se considera EP a las obras con una duración superior a 6 meses y, por tanto, el EP estaría obligado a presentar el Modelo 720. Sin embargo, a efectos del Convenio, en función de lo establecido en el artículo 5.2 apartado g) del Convenio entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, se considera EP las obras de construcción con una duración superior a 12 meses, por lo que a efectos de la imposición sobre la renta y patrimonio no sería considerado EP.

Otro ejemplo lo encontramos en el caso de los almacenes. Pensemos en esta ocasión en una empresa alemana que tiene un almacén en España, empresa que es titular de una cuenta bancaria con un saldo de 60.000 € en Suiza. Si atendemos a la legislación española en función de lo establecido en el artículo 13 LIRNR se entenderá que el almacén constituye un EP. Sin embargo, si acudimos al artículo 5.4 apartado a) del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa no se entiende incluida en el concepto de EP.

En ambas situaciones entendemos que, a pesar de no resultar de aplicación el CDI a efectos de determinar la residencia o la existencia de EP para concretar el ámbito subjetivo de aplicación de la obligación de información establecida en la DA 18ª, se deben tener en cuenta los criterios establecidos en los CDI, debiendo éstos prevalecer en caso de que no se considere residente o EP

a efectos del Convenio y sí sea considerado como tal a efectos de la normativa interna. Para ello, consideramos necesario adecuar ambos criterios debido a que no parece lógico que una misma entidad sea considerada establecimiento permanente a efectos del cumplimiento de una obligación tributaria formal de información establecida en la normativa interna española y no lo sea a efectos de la tributación en renta y patrimonio. De hecho, resulta realmente complicado en la práctica que la Administración tributaria española pueda exigir el cumplimiento de la citada obligación de información a una entidad con la que no mantiene relación tributaria a efectos impositivos, ya que la entidad no estará identificada para la Administración tributaria española.

2.3. Régimen sancionador establecido en la disposición adicional 18ª LGT.

Para el estudio del régimen sancionador derivado del incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero hemos considerado oportuno elaborar la siguiente tabla en la que se puede comparar dicho régimen sancionador con el derivado del incumplimiento de obligaciones de información análogas (artículo 93 LGT) cuyo régimen sancionador se regula en los artículos 198 y 199 de la LGT.

	Disposición Adicional 18ª LGT	**Artículo 198 LGT**
No presentación en plazo	Multa pecuniaria fija de 5.000 € por cada dato o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho, mínimo de 10.000 €	Multa pecuniaria fija de 20 € por cada dato o conjunto[13] de datos, con un mínimo de 300 € y un máximo de 20.000 €
	– Artículo 39.2 LIRPF: *"en todo caso"* tendrán la consideración de ganancias patrimoniales no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo de entre los no prescritos – Artículo 121.6 LIS[14] *"en todo caso"* se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos	
	DA 1ª Ley 7/2012: la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39.2 LIRPF y en el artículo 121.6 LIS determinará la comisión de una infracción tributaria muy grave que se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción[15]	Se considera infracción tributaria leve

[13] SOTO BERNABEU, L. (2017), págs. 610-613.

[14] En la fecha de publicación Ley 7/2012, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades no estaba en vigor, siendo aplicable entonces el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, donde la presunción de obtención de rentas se encontraba en el artículo 134.

[15] En estos casos, según lo establecido en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012 "la base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante de la aplicación de los artículos citados en el párrafo anterior. A los solos efectos de la determinación de la base de sanción, no se tendrán en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra".

	Disposición Adicional 18ª LGT	Artículo 198 LGT
Presentación fuera de plazo sin requerimiento previo	Multa pecuniaria fija de 100 € por cada dato o conjunto de datos referido a cada bien o derecho, con un mínimo de 1.500€	Artículo 198.2 LGT: la sanción y los límites mínimo y máximo se reducen a la mitad
	Aplicable lo establecido en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS	
	Aplicable DA 1ª de la Ley 7/2012	

	Disposición Adicional 18ª LGT	Artículo 199 LGT
Presentación incorrecta o por medios distintos de los electrónicos, informáticos y telemáticos	Multa pecuniaria fija de 100 € por cada dato o conjunto de datos referidos a cada bien o derecho, mínimo de 1.500 €	Datos no expresados en magnitudes monetarias. Multa pecuniaria fija de 200€ por cada dato o conjunto de datos.
	Resulta de aplicación igualmente lo establecido en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS	Presentación por medios distintos a los electrónicos 100€ por cada dato, mínimo 250€ Datos expresados en magnitudes monetarias: Multa proporcional[16] de hasta el 2% del importe de las operaciones no declaradas, mínimo 500€ Medios distintos a los electrónicos 1% del importe de las operaciones no declaradas, mínimo 250 €
	Aplicable DA 1ª de la Ley 7/2012	Se considera infracción tributaria grave

Una vez expuesto el régimen sancionador derivado de la obligación de información regulada en la DA 18ª observamos que son tres las consecuencias que se derivan del incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la citada obligación de información[17]: la imposición de una multa pecuniaria fija, la aplicación de lo establecido en los artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 del LIS lo que determina la comisión de una infracción tributaria muy grave sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción.

[16] Artículo 199.5, segundo párrafo LGT. «Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros»

[17] BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A. (2012), pág. 285.

En el ámbito nacional, para evitar que el descubrimiento de unos bienes y derechos que no se corresponden con rentas declaradas sean imputados al período en que los mismos se descubrieron, con carácter general y según el artículo 39.1 LIRPF, el contribuyente puede probar que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción y en el caso de que pruebe suficientemente que los mismos corresponden a un período prescrito, no podrán ser gravados. Sin embargo, esta posibilidad se elimina del régimen establecido en el artículo 39.2 de la LIRPF y 121.6 del LIS ya que solamente se permite al contribuyente que acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por dicho impuesto[18].

En ese punto conviene recuperar las consideraciones realizadas anteriormente respecto a la posibilidad de que se produzcan diferentes resultados a la hora de aplicar las normas determinantes de la condición de EP en la normativa interna y en los CDI. Retomando el ejemplo expuesto sobre la empresa alemana que posee un almacén en España, si se mantiene la falta de adecuación manifestada nos encontraremos que un mismo almacén será considerado EP según la normativa interna a efectos de la obligación de información establecida en la DA 18ª pero no será considerado EP según la aplicación de los criterios del CDI, es decir, a efectos de tributación sobre la renta y sobre el patrimonio.

En el apartado 3º de la Disposición Adicional 18ª se establece que «las leyes reguladoras de cada tributo podrán establecer consecuencias específicas para el caso de incumplimiento de la obligación de información» consecuencias específicas que se introdujeron en la LIRPF y en el LIS pero no en la LIRNR por lo que en el caso del EP el régimen sancionador derivado del incumplimiento de la citada obligación de información se limita a la aplicación de la multa pecuniaria establecida a tal efecto en el apartado 2º de la citada Disposición Adicional. De esta forma en aquellos supuestos en que se produzca la discordancia apuntada no resultará de aplicación el régimen establecido en los artículos 39.2 de la LIRPF y 121.6 del LIS ya que el EP podrá enervar la presunción de obtención de rentas no declaradas acreditando que tales rentas fueron obtenidas en períodos impositivos respecto de los que no tenía la consideración de contribuyente por dichos impuestos. Y no sólo eso sino que como consecuencia de la inaplicación de lo establecido en dichos artículos, tampoco será posible la imposición de la multa del 150% regulada en la Disposición Adicional 1ª de la Ley 7/2012.

[18] De este modo, parece que el legislador introduce en nuestro ordenamiento jurídico una presunción iuris et de iure, sin embargo esto no es del todo cierto ya que se establecen dos supuestos en los que se admite prueba en contrario. Como veremos más adelante, esta presunción únicamente puede enervarse por el contribuyente cuando acredite que tales bienes y derechos han sido adquiridos con cargo a rentas declaradas o que han sido adquiridas con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviere la condición de sujeto pasivo. Véase Martínez Giner, L. A. (2012), pág. 75.

3. PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN 4330/2014

3.1. Aspectos sobre los que la Comisión Europea manifiesta su intención de profundizar

El procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea frente a España por la posible vulneración del Derecho de la Unión Europea como consecuencia de la obligación de información establecida en la DA 18ª de la LGT se ha basado en dos aspectos: en las sanciones como consecuencia de la falta de declaración o la declaración fuera de plazo sin requerimiento previo y en el gravamen de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas[19], dos de las consecuencias que se derivan del incumplimiento de la citada obligación de información.

En cuanto a las sanciones que derivan del incumplimiento o del cumplimiento defectuoso de la citada obligación, la Comisión considera que el importe de las mismas es desproporcionado ya que no resulta acorde con el importe fijado para infracciones de obligaciones de información similares establecidas en el ámbito nacional, refiriéndose a las obligaciones de información del artículo 93 de la LGT y al régimen sancionador de su incumplimiento establecido en los artículos 198 y 199 de la LGT, considerando que estas últimas son notablemente inferiores. La Comisión estima que, a pesar de que no se pueda ignorar el hecho de que el objeto de la DA 18ª es la lucha contra el fraude fiscal, las sanciones aplicadas en el supuesto de incumplimiento de la obligación establecida en la misma son considerablemente superiores a las establecidas para obligaciones similares y que según la jurisprudencia del TJUE, el incumplimiento del Derecho de la Unión puede derivar también de la existencia de una práctica administrativa que infrinja el mismo, aunque la normativa nacional aplicable sea compatible con dicho Derecho. Por ello solicitó que se le facilitasen pruebas de que existía una práctica administrativa constante al respecto y que la aplicación del citado régimen era desproporcionada en el sentido de que las sanciones se imponían de manera sistemática[20], aspecto sobre el que en la actualidad puede tener un peso importante el hecho de que la Administración tributaria haya anulado una multa por presentación extemporánea de la declaración de información aunque haya mantenido la liquidación como ganancias patrimoniales no justificadas y de que los tribunales económico-administrativos hayan declarado expresamente que la imposición de las sanciones por incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la citada obligación no puede resultar automática, siendo necesaria una prueba suficiente de la existencia de culpabilidad.

En cuanto al segundo aspecto cuestionado, esto es el gravamen de los activos no declarados como ganancias patrimoniales no justificadas, la Comisión considera que España aplica un trato fiscal diferente a los bienes y derechos situados en el extranjero respecto de los que están situa-

---

[19] A efectos de evitar una duplicidad en la explicación, las referencias realizadas en este epígrafe al régimen de las ganancias patrimoniales no justificadas se entienden realizadas respecto de la presunción de obtención de rentas establecida en la actualidad en el artículo 121.6 de Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

[20] En el Asunto C- 156/04, *Comisión/Grecia* (apartado 50) la Comisión determina los criterios para considerar que una práctica administrativa constituye un incumplimiento del DUE al establecer que «en dicho caso, el incumplimiento sólo resulta probado mediante una demostración suficientemente documentada y pormenorizada de la práctica imputada, siendo necesario que dicha práctica administrativa presente cierto grado de continuidad y generalidad y, para declarar la existencia de una práctica general y continuada, la Comisión no puede basarse en una presunción.».

dos en España ya que en este último caso, el descubrimiento de bienes o derechos que no se correspondan a las rentas declaradas se imputan al período en que se descubren, mientras que en el caso de que los bienes y derechos descubiertos y no declarados se encuentren en el extranjero, se imputarán *en todo caso* al último período impositivo no prescrito, limitándose tal y como se ha señalado anteriormente las posibilidades de prueba en contrario de que dispone el contribuyente.

Por todo lo expuesto, la Comisión considera que el régimen sancionador derivado de la DA 18ª infringe el Derecho de la Unión Europea en lo que se refiere a los activos situados en la UE y en el EEE y que estén sujetos a cierto grado de intercambio de información[21] ya que, aunque el establecimiento de un plazo de prescripción superior pudiera estar justificado por la necesaria lucha contra el fraude fiscal, es un requisito indispensable que la medida sea proporcionada para la consecución del fin perseguido.

3.2. Desarrollo y estado actual del procedimiento

Cuando la Comisión Europea detecta una posible infracción del Derecho de la Unión Europea intenta resolver la cuestión con el Estado miembro mediante un diálogo informal y bilateral entre dicho Estado y la Comisión Europea. Este dialogo estructurado se lleva a cabo a través de la plataforma EU Pilot[22] que en el presente caso se desarrolló mediante el procedimiento con número de referencia EU Pilot 5652/13/TAXU en el seno del cual se celebró una reunión oficial entre las autoridades españolas y la Comisión en mayo de 2014. Como consecuencia de esta investigación la Comisión llegó a las siguientes conclusiones:

- La Comisión consideró que la obligación de información parecía estar fundada en criterios objetivos y en muchos aspectos era proporcionada ya que consiste en una obligación de carácter general, la lista de activos objeto de declaración es limitada, existe un límite cuantitativo a partir del cual se establece la obligación, etc.
- El plazo para presentar la declaración (desde el día 1 de enero al 31 de marzo del año siguiente al que corresponda la obligación de información) se considera concordante con el resto de plazos establecidos en la normativa nacional respecto de otras declaraciones fiscales.

---

[21] A idénticas conclusiones llega ORENA DOMÍNGUEZ al establecer que «el hecho de que se califique la conducta consistente en no declarar los bienes y derecho situados en el extranjero como grave en todo caso, resulta desproporcionado sin tener en cuenta las posibilidades reales de intercambio de información con el país o territorio de localización de los bienes» en ORENA DOMÍNGUEZ, A. (2014), pág. 19.

[22] El procedimiento de la plataforma EU Pilot se inicia ante la necesidad de la Comisión de reunir información sobre si el Derecho de la UE está siendo correctamente aplicado, por iniciativa propia o en respuesta a una denuncia previa. Mediante este mecanismo, la Comisión envía un requerimiento al Estado miembro implicado, otorgándole un plazo de 10 semanas para contestar. Tras la contestación del Estado miembro, la Comisión dispone de otras 10 semanas para analizar el contenido de la misma y si la considera insatisfactoria, iniciará el correspondiente procedimiento de infracción. Los 28 Estados miembros de la UE forman parte de esta plataforma y el porcentaje de resolución de los años 2014 y 2015 es del 75%. Más información sobre EU Pilot disponible en:

http://ec.europa.eu/internal_market/scoreboard/performance_by_governance_tool/eu_pilot/index_en.htm

- La normativa se aplica a todos los contribuyentes residentes en su territorio de acuerdo a criterios objetivos, con independencia del Estado en que se encuentran sus activos y sin atender a su nacionalidad.
- La presentación por medios telemáticos no parece constituir una excepción en el sistema tributario español y por tanto, no puede considerarse restrictiva ni desproporcionada.
- La obligación de información establecida en la DA 18ª por el apartado 17 del artículo 1 de la Ley 7/2012, incluye datos de carácter personal, si bien estos datos son objeto de tratamiento por las autoridades españolas, tras analizar la normativa de aplicación (Directiva 95/45/CE y sus normas nacionales de desarrollo, Ley 15/1999) la Comisión no considera que se produzca una vulneración de las normas sobre protección de datos de la UE.
- En cuanto a las consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de información establecida en la DA 18ª LGT, la CE entiende que la imposición de multas no es automática y que se tienen en cuenta las circunstancias concretas de cada caso.

Sin embargo, tal y como se ha explicado en el apartado anterior, respecto de este último punto la Comisión hizo referencia a dos de las consecuencias derivadas del incumplimiento de la citada obligación sobre las que manifiestó su intención de profundizar:

- Sobre el régimen sancionador, para determinar si podía considerarse que el mismo es desproporcionado.
- Sobre si la consideración de los bienes y derechos situados en el extranjero y no declarados, como ganancias patrimoniales no justificadas obtenidas en el último periodo impositivo no prescrito y de la imposición de una multa del 150% del impuesto adeudado, podía infringir el Derecho de la Unión Europea en lo que se refiere a activos situados en el territorio de la UE y del EEE[23] y que estén sujetos a cierto grado de intercambio de información.

A efectos de profundizar en dichos aspectos la CE solicitó a los interesados que en el plazo de 4 semanas remitieran las pruebas de que dispusieran para acreditar la realidad de ambos extremos. Meses más tarde, en noviembre de 2015, la Comisión comunicó a los interesados el inicio de la primera fase del procedimiento de infracción mediante el envío de una Carta de emplazamiento.

[23] Conviene mencionar que el citado principio de libre circulación de capitales resulta de aplicación para los Estados miembros de la UE (en virtud del artículo 26.2 TFUE, respecto del resto de Estados miembros y respecto de terceros Estados), pero también para los Estados miembros del EEE (en virtud del artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE, únicamente respecto de los Estados miembros del EEE), entre los que se encuentran hoy en día los Estados miembros de la UE, Noruega, Liechtenstein e Islandia, lo que resulta interesante tener presente a efectos de que finalmente la Comisión Europea considere que la citada obligación supone una restricción de la misma y que dicha restricción no está justificada.

De esta manera se inicia un procedimiento de infracción (artículo 258 TFUE) cuyo primer trámite es el envío de la citada Carta y la concesión, con carácter general[24], de un plazo de 2 meses para que las autoridades del correspondiente Estado miembro envíen una respuesta a la Comisión. En el presente caso, este plazo finalizaba en enero de 2016 pero las autoridades españolas solicitaron una ampliación del plazo por un mes, ampliación que fue concedida y por lo tanto el plazo finalizaba en febrero de este mismo año. Nuevamente España solicitó una ampliación del plazo, esta vez de dos meses, si bien en esta ocasión la Comisión denegó la ampliación[25].

El día 15 de febrero del año 2017, la Comisión Europea envió a España un Dictamen motivado instándole a la modificación del régimen sancionador establecido respecto del incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en otros Estados miembros de la UE o del EEE. De dicho Dictamen, únicamente disponemos de la nota de prensa que se publicó ese mismo día y en la que determina que, aunque considera que España tiene derecho a exigir a sus contribuyentes que informen a las autoridades tributarias determinados activos que mantienen en el extranjero, ello no es obstáculo para estimar que las multas impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas.

Mantiene la Comisión Europea que, en el caso de la DA 18ª, las multas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, por lo que la normativa puede suponer un límite al ejercicio de la libre circulación de personas y de capitales. De este modo, concluye que la disposición objeto del procedimiento de infracción es discriminatoria y que, por tanto, entra en conflicto con las libertades fundamentales de la UE.

Actualmente nos encontramos ante dos posibles desenlaces. El primero de ellos consiste en que las autoridades españolas lleven a cabo las modificaciones legislativas necesarias para adaptar nuestra legislación al derecho de la Unión Europea y la Comisión dé por finalizado el citado procedimiento de infracción. El segundo de los desenlaces se produciría en el caso de que no se produzca tal modificación o que la misma se considere insatisfactoria, de modo que la Comisión interponga un recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Una vez iniciada la fase contenciosa del procedimiento de infracción, el esquema de trabajo del TJUE se desarrolla en dos puntos esenciales: primero determinar si la normativa en cuestión supone una restricción al principio del Derecho de la Unión Europea alegado y segundo si esa restricción es proporcionada y está o no justificada. En el presente caso, en el supuesto de que se considere que dicha normativa supone una restricción a la libre circulación de capitales, se plantean dudas respecto de si dicha restricción de la libre circulación de capitales se puede justificar suficientemente en la lucha contra el fraude fiscal y en las dificultades de control que se le plantean a la Administración derivadas del hecho de que tales bienes y derechos se encuentren en el extranjero.

---

[24] El procedimiento de infracción se regula en el artículo 258 TFUE. En dicho artículo no se establecen plazos tasados debido a la amplia discrecionalidad de que goza la Comisión, discrecionalidad que ha ido delimitándose en base a jurisprudencia del TJUE. El procedimiento se divide en dos fases la fase precontenciosa o administrativa y la fase contenciosa o judicial, correspondiendo a la Comisión el inicio de ambas fases. Véase IBÁÑEZ GARCÍA, I. (2011), págs. 2370-2371.

[25] ALARCÓN GARCÍA, ESAÚ (2015), págs. 4-5.

En cuanto a la necesidad de respetar el principio de proporcionalidad en las restricciones a la libre circulación de capitales se ha pronunciado el TJUE manifestando que «una restricción a la libre circulación de capitales solo puede aceptarse por dicho motivo si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo»[26] apuntando además que se considerará proporcionado el establecimiento de un plazo de prescripción más largo (como consecuencia del artículo 39.2 LIRPF y actual artículo 121.6 LIS) exclusivamente cuando «(...) esos activos extranjeros y los rendimientos que de ellos se obtienen se ocultan a las autoridades tributarias del (...) Estado miembro, las cuales no disponen de indicio alguno sobre su existencia que les permita iniciar una investigación».

Por su parte, respecto de la justificación de una medida que suponga una restricción del principio de libre circulación de capitales en su Sentencia de 7 de abril de 2011, Asunto C-20/09, Comisión/República Portuguesa, el TJUE concluye que «la libre circulación de capitales sólo puede limitarse mediante una normativa nacional si ésta se halla justificada por alguna de las razones mencionadas en el artículo 58 CE[27] o por razones imperiosas de interés general», concretando en otras resoluciones que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales y la lucha contra el fraude fiscal constituyen razones imperiosas de interés general susceptibles de justificar una restricción al ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el TFUE[28].

Centrándonos en la justificación de restricciones a la libre circulación de capitales basadas en la necesidad de luchar contra el fraude fiscal y de preservar la eficacia de los controles fiscales, el TJUE se ha pronunciado en numerosas ocasiones[29] manteniendo que «una restricción a la libre circulación de capitales sólo puede aceptarse por dicho motivo si es idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue sin ir más allá de lo necesario para alcanzarlo", matizando que «sólo puede aceptarse si se refiere a montajes meramente artificiales cuya finalidad sea burlar la ley fiscal, lo cual excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado».

---

[26] Fragmentos extraídos de la Sentencia del TJUE de 11 de junio de 2009, *Passenheim,* Asunto C-157/08. Las mismas reflexiones del TJUE se plasmaron en la Sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Halley*, Asunto C-132/10 y en la sentencia de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud*, Asunto C-72/09.

[27] En la actualidad es el artículo 65 TFUE en el que se establece que la libre circulación de capitales se garantizará siempre *"sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:*

Aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

Adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública".

[28] Véase a este respecto la STJUE de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05 y la STJUE de 11 de octubre de 2007, *ELISA*, C-451/05.

[29] Ejemplo de ellos son las Sentencias de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04; de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, y de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05.

Estas consideraciones del TJUE, si bien aportan los criterios objetivos en los que el TJUE se basa para considerar si se ha producido un incumplimiento del Derecho de la Unión, en nuestra opinión no disipan las dudas planteadas en el presente caso. De hecho con la lectura de los párrafos anteriores se incrementan las dudas acerca de la proporcionalidad y justificación de la medida cuestionada y ello es debido a que en la actualidad hay más de 800 acuerdos de intercambio de información adoptados[30] y se avanza hacia una progresiva eliminación del secreto bancario y hacia el intercambio automático de información[31], instrumentos que sin duda facilitan la obtención de este tipo de datos a las Administraciones y que ponen en tela de juicio la verdadera necesidad de una medida de estas características en cuanto a la obtención de información se refiere[32].

4. CONCLUSIONES

En primer lugar, en cuanto a la elección de la residencia y el EP como puntos de conexión para la determinación del ámbito subjetivo de la obligación de información estudiada, conviene advertir que si bien se consigue el objetivo de establecer una obligación de información «*de carácter general, no ligada a un impuesto específico*», su aplicación en ocasiones puede producir situaciones en las que los obligados tributarios sean considerados residentes o EP en España a efectos de la citada obligación de información por aplicación de la normativa interna mientras que no lo sean a efectos de la imposición sobre renta y patrimonio por aplicación de los criterios establecidos en un CDI. Como hemos comentado esta situación, en caso de producirse, debería salvarse dando prioridad a los criterios determinantes de la residencia o de la existencia de EP regulados en los CDI a pesar de que el ámbito de aplicación de los CDI se limite a la imposición sobre renta y en ocasiones sobre el patrimonio.

Respecto de la determinación de puntos de conexión tales como la residencia o EP, cabe hacer referencia también a las posibilidades que se le plantean al sujeto obligado de eludir el cumplimiento de la citada obligación de información limitándose a evitar adquirir la consideración de residente o de EP. Este tipo de comportamientos, muy presentes en el ámbito de la fiscalidad internacional, constituye uno de los principales motivos por los que en la actualidad se busca a nivel internacional y europeo la remodelación de los conceptos de residencia y EP con la finalidad de garantizar su eficacia[33].

---

[30] Véase MORENO GONZÁLEZ, S.: "Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información", *Crónica Tributaria*, nº 146, 2013, págs. 201 y 203. En el caso de España, en la actualidad hay 93 CDI en vigor y 17 TIEA. Fuente: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

[31] En este punto resultan relevantes la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. El proceso de comunicación automático de información, que según el texto de la Directiva se aplica a partir de este año.

[32] MARTÍNEZ GINER, L (2012), págs. 73-79.

[33] Pueden consultarse, a nivel europeo, los avances de la Comisión Europea sobre esta materia (Anti Tax Avoidance Package), disponibles en

En segundo lugar, en cuanto al procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea en el que se encuentra inmerso España con motivo de la DA 18ª, a día de hoy se ha cumplido el plazo de dos meses otorgado por el Dictamen motivado enviado por la Comisión Europea a España el día 15 de febrero de 2017. Una vez transcurrido dicho plazo, en el caso de que la Comisión considere que España no ha proporcionado una solución satisfactoria mediante la adaptación de la normativa interna al derecho de la Unión Europea, podrá interponer un recurso por incumplimiento ante el TJUE. En nuestra opinión de lo expuesto hasta el momento respecto de la obligación de información establecida en la DA 18ª se pueden extraer diversas conclusiones.

La primera de ellas es que existe una diferencia considerable en cuanto al importe de la sanción que corresponde por incumplir la obligación de información respecto de bienes y derechos situados en España y la que resulta de aplicación respecto de bienes y derechos situados en el extranjero[34], lo que en caso de considerarse como una distinción injustificada supondría una restricción contraria al principio libre circulación de capitales establecido en el artículo 26.2 del TFUE, que al mismo tiempo vulneraría el artículo 63 de dicho Tratado, a pesar de que la medida se pretenda justificar en la lucha contra la evasión fiscal.

La segunda conclusión se refiere a que son evidentes las dudas que plantea la medida acerca de su proporcionalidad debido a que no se establecen diferencias de calificación, ni respecto de la cuantía de la sanción en función de la situación del obligado tributario, ni del valor del bien o derecho no declarado, ni tampoco en atención a si los bienes se encuentran en países con los que exista un acuerdo de intercambio de información o entre si los bienes y derechos se encuentran en un Estado miembro de la UE, del EEE o en terceros países[35]. Debemos tener en consideración que el citado principio de libre circulación de capitales resulta de aplicación para los Estados miembros de la UE (artículo 26.2 TFUE respecto del resto de Estados miembros y respecto de terceros Estados), pero también para los Estados miembros del EEE (artículo 40 del Acuerdo sobre el EEE únicamente respecto de los Estados miembros del EEE), entre los que se encuentran hoy en día los Estados miembros de la UE, Noruega, Liechtenstein e Islandia.

Por último respecto de las consecuencias de la aplicación del régimen de ganancias patrimoniales no justificadas mediante las modificaciones introducidas por la LO 7/2012 comentadas en el epígrafe anterior, se establece una presunción *iuris tantum* cuya prueba en contrario es limitada ya que se excluye de las pruebas generalmente establecidas para enervar la presunción, la de la titularidad de tales bienes o derechos desde un ejercicio prescrito. Esto supone. de hecho, la

---

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en

A nivel internacional, pueden consultarse los Informes Finales (2015) del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, disponibles en

https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf

[34] BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A. (2012), pág. 286.

[35] «La sanción no sólo no se tipifica atendiendo a ningún elemento volitivo ni intencional, sino que su cuantía se desconecta completamente del valor o del importe de los bienes o derechos, respecto a los cuales se haya incumplido el citado deber de información», GARCÍA NOVOA, C. (2013), pág. 202.

introducción de la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales no justificadas en el caso de que el contribuyente incumpla la obligación establecida en la DA 18ª LGT, lo que deriva en una quiebra del principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de nuestra Constitución.

Bibliografía

ALARCÓN GARCÍA, E. (2015): «Suspensión del plazo de resolución de procedimientos en curso. En especial, los relativos al deber informativo sobre bienes y derechos en el extranjero», *Revista de Información Fiscal*, Asociación Española de Asesores Fiscales, nº 10.

BADÁS CEREZO, J. y MARCO SANJUÁN, J. A (2012): *Prevención del fraude y amnistía fiscal*. Editorial: Lex Nova, Valladolid.

CALVO VÉRGEZ, J. (2014): «La aplicación de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Principales cuestiones conflictivas», *Quincena Fiscal*, nº 17.

FUSTER GÓMEZ, M. y KEDERMAN, A. S. (2014): «Las nuevas medidas fiscales internacionales adoptadas en España con la evasión fiscal y la reducción del déficit público», *Quincena Fiscal,* nº 4.

GARCÍA NOVOA, C (2013): «Comentario a la Ley 7/2012 de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Infracciones y sanciones» en J. M. Tejerizo López (Director): *Comentarios a la Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*, Aranzadi- Thomson Reuters, Navarra

IBÁÑEZ GARCÍA, I. (2011): «La necesaria regulación del procedimiento de infracción del derecho de la Unión Europea», *Actualidad Administrativa*, nº 19.

MARTÍNEZ GINER, L. A (2012):. «El fortalecimiento de la obtención de información tributaria en el ámbito internacional: FATCA versus RUBIK», *Quincena Fiscal*, nº 19.

MEDINA CEPERO, J. R. (2006): «La residencia fiscal en España de las personas físicas y jurídicas», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 15-16.

ORENA DOMÍNGUEZ, A (2014): «Medidas de lucha contra el fraude fiscal», *Quincena Fiscal*, nº 3.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2013): «La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero», *Quincena Fiscal*, nº 4.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A (2012): «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal*, nº 11.

SOTO BERNABEU, L. (2017): "La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero a la luz del derecho de la Unión Europea", en García-Ovies Sarandeses, I (Directora): *Conflictos actuales de derecho tributario. Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera,* Aranzadi- Thomson Reuters, Navarra.

CAPÍTULO 12

LOS CONCEPTOS DE RESIDENCIA FISCAL Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: PERSPECTIVA DESDE LA NORMATIVA TRIBUTARIA FORAL VASCA*

SUSANA SERRANO-GAZTELUURRUTIA
Profesora Adjunta (contratado doctor) Derecho Financiero y Tributario
Euskal Herriko Unibertsitatea/Universidad del País Vasco, UPV/EHU

1. INTRODUCCIÓN

En una Jornada circunscrita a los puntos de conexión en la fiscalidad internacional, cabe señalar que, desde la perspectiva foral —tanto vasca como navarra— el elemento internacional entendido como extraterritorial es doble. Porque, por una parte, en el mismo sentido que en el resto del Estado, se refiere a los puntos de conexión con otros Estados miembros de la UE, y por otro lado también se refiere a los puntos de conexión entre territorio foral y territorio común. Y, en el caso de la Comunidad Autónoma del País Vasco, podría llegar a referirse a los puntos de conexión entre diferentes Territorios Históricos (cuestión solventada *ex ante* vía armonización).

Sin duda, la delimitación de los criterios de sujeción a las normas tributarias es una cuestión básica en el ámbito financiero tributario, ya que "Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de *residencia* o territorialidad que establezca la (Norma Foral/ley en cada caso). En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado" (art. 10 NFGT Bizkaia /art. 11 LGT)[1].

En cuanto a terminología, comenzando con la *residencia fiscal*, cabe recordar que una persona física es residente en un territorio específico cuando se dé cualquiera de las circunstancias recogidas en la normativa (permanencia de más de 183 días, durante el año natural, en el territorio en cuestión; radicar en ese territorio el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta; residencia habitual en el territorio del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de esta persona física), como veremos.

---

* El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco" (DER2015-63533-C4-1-P) y la Unidad de Formación e Investigación (UFI, Cód. UFI11/05).

[1] En este trabajo nos circunscribimos al Territorio Histórico de Bizkaia, cuya Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB 11 Marzo) es el equivalente a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en el Estado. (En adelante, NFGTB y LGT, respectivamente).

En los otros Territorios vascos rigen Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, y la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

A su vez, respecto al *Establecimiento Permanente,* sabemos que es un concepto utilizado en el ámbito tributario para determinar el derecho de un Estado (o ente sub-estatal, en el caso de los Territorios Forales) a gravar unas determinadas rentas empresariales obtenidas en ese Estado por un no residente.

Pretendemos analizar estos dos conceptos (*Establecimiento Permanente* y *Residencia Fiscal*) en la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia, en el marco estatal y europeo, y plantear las posibles diferencias. Junto con los conceptos, se tratarán los conflictos que han surgido en torno a ellos, y las soluciones que se les están dando, tanto en el ámbito estatal como en el foral vasco[2].

Partimos de la base de que, en el ámbito propiamente internacional, desde la normativa del País Vasco poco cabría decir, por cuanto que se trata de una competencia estatal. Sin embargo, algo se ha movido en este ámbito, como veremos. Y es que, no podemos olvidar que la cuestión de fondo es, además de la ostentación de la capacidad normativa, la competencia recaudatoria, que en según qué tributos puede no ser baladí.

2. DETERMINACIONES CONCEPTUALES

Como sabemos, la distribución de competencias tributarias entre el País Vasco y el Estado viene regulada en el Concierto Económico (Cap.I)[3], junto a los principios generales aplicables a las relaciones tributarias. Básicamente, se trata del reconocimiento de las competencias relativas a las capacidades normativas, de inspección y de exacción de uno y otro, en relación con cada una de las figuras tributarias concertadas, que componen el sistema tributario de los Territorios Históricos que conforman la Comunidad Autónoma del País Vasco. Es decir, en la CAPV cada Territorio Histórico en su ámbito competencial territorial regula sus propias normas tributarias (en las Juntas Generales) y exacciona (a través de sus respectivas Diputaciones Forales[4]) los tributos, de acuerdo con los criterios de reparto establecidos en el propio ConEc.

Como ocurre en relación con otras instancias donde confluyen ámbitos territoriales y/o competenciales distintos, a fin de evitar duplicidades tributarias resulta necesario el uso de un criterio que indique cuál ha de ser dicha Administración, y cuál será el alcance de su competencia. Cuestiones trascendentes para establecer en qué Administración Tributaria debe cumplir sus obligaciones fiscales un Sujeto Pasivo. Estos criterios son los llamados "puntos de conexión" del tributo, que pueden establecerse atendiendo a elementos objetivos (piénsese el caso del lugar de ubicación de los bienes inmuebles, por ejemplo, que atribuye la competencia del ITPyAJD), o a elementos subjetivos (como el domicilio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades o en el IVA). Esta amplitud de puntos de conexión conlleva que puedan surgir discrepancias a la hora de discernir

---

[2] Con todo, dada la limitación formal, no entramos en la cuestión, interesante, de la diferenciación de ambos términos. Nos remitimos a la doctrina, *i.e.*, SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. (2003), págs. 93-114.

[3] Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE 24 mayo). En adelante, ConEc.

[4] La capacidad de exacción generalmente suele llevar asociada la atribución de la competencia para la gestión, liquidación, revisión y recaudación de los tributos.

su interpretación y la Administración competente, dado que se conjugan conceptos como domicilio fiscal, residencia habitual, ubicación del inmueble, lugar de realización de actividades, etc.

Tomando como referencia el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, el reparto competencial tributario entre los Territorios Históricos y el Estado, se basa en los criterios de residencia habitual y domicilio fiscal. De esta manera, el Concierto Económico recoge criterios específicos (de volumen de operaciones y localización de las mismas), necesarios para proceder al reparto de la carga tributaria que deba imputarse a cada una de ellas.

Partiendo de la premisa de que el contribuyente de que se trate debe tener la condición de residente en territorio español (pues, recordemos, toda connotación internacional es competencia exclusiva del Estado), se recogen los criterios para la determinación de la residencia habitual de las personas físicas y del domicilio fiscal de las jurídicas (Cap. I, sección XVI ConEc, posteriormente reglado por las correspondientes Normas Generales Tributarias de cada uno de los Territorios Históricos).

Con carácter general, para determinar la administración tributaria competente se atiende a la residencia habitual de las personas físicas, es decir, el ámbito territorial donde se haya permanecido el mayor número de días del periodo impositivo o, en su caso, del año inmediato anterior. Para las personas jurídicas se atiende al domicilio fiscal (que se identifica con el social, siempre que en el mismo se encuentre efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios).

2.1. Concepto de domicilio fiscal

La normativa tributaria establece la obligación del contribuyente de comunicar a la Administración tributaria el domicilio fiscal, así como las variaciones que se puedan producir en el mismo (arts. 47.3 y 4 NFGTB[5] /48.3 LGT[6]).

La relevancia de la delimitación de este concepto reside en que, con carácter general, el domicilio fiscal del contribuyente informa de la residencia fiscal y, por tanto, del sistema fiscal aplicable[7]. Determinará, así, la Administración tributaria de adscripción del contribuyente; del lugar para la práctica de notificaciones y del lugar físico concreto declarado y vinculante para el obligado tributario a efectos de procedimientos administrativos y del control fiscal. Y, cómo no, la Administración tributaria receptora de las obligaciones tributarias, especialmente la de ingresar los tributos.

---

[5] Art. 47.3 NFGTB: Los obligados tributarios deberán declarar su domicilio a la Administración tributaria (...).

Art. 47.4 NFGTB: Cuando un obligado tributario cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria mediante declaración expresa a tal efecto (...).

[6] Art. 48.3 LGT: Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente (...).

[7] *Vid*. URIBARRI LANCHARES, A. (2015), págs. 91-103.

Así, la definición tradicional (a efectos tributarios) de domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria (art. 47.1 NFTGB / 48.1 LGT).

Por tanto, el domicilio fiscal fija la adscripción a una administración tributaria determinada, y es el lugar para la práctica de notificaciones de esta naturaleza. De esta manera, si un organismo remite un requerimiento al domicilio fiscal, el contribuyente se entenderá notificado aún cuando no lo recoja, salvo error en la dirección imputable a la administración.

2.1.1. *Determinación del domicilio fiscal*

Definido qué es domicilio fiscal, la siguiente cuestión es establecer cuál es el domicilio fiscal de cada contribuyente, para lo que las respectivas normativas establecen las correspondientes reglas de determinación.

Recordemos que, a efectos de determinar la Administración tributaria competente para la realización de las actuaciones derivadas de los procedimientos de aplicación de los tributos y procedimiento sancionador, se tendrá en cuenta el domicilio fiscal en el momento de realización del hecho imponible o de comisión de la infracción (art. 47.6 NFGTB).

En este marco, el domicilio fiscal a los efectos tributarios será:

a) Para las personas naturales o físicas

El de su *residencia habitual*; y precisa que, si la persona natural o física desarrolla principalmente actividades económicas, la administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.

b) Para las personas jurídicas y entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades

- Residentes

  El domicilio fiscal de las personas jurídicas y entidades residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al *lugar en que se realice dicha gestión o dirección*.

  En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.

- No residentes

  En cuanto a las personas jurídicas o entidades no residentes en territorio español, el domicilio fiscal se determinará según la normativa establecida en cada tributo; y, en defecto de regulación, el domicilio será el del representante (al que se refiere el art 46 NFGTB /art. 47 LGT).

Para los establecimientos permanentes, el domicilio fiscal será el lugar donde se efectúe la gestión administrativa o la dirección de sus negocios.

c) Para las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica

El domicilio fiscal será el lugar donde se efectúe su gestión y dirección.

En el supuesto en que no fuera posible determinar el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los estos criterios, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor de su inmovilizado.

Tabla

Criterios para la determinación de la residencia habitual y del domicilio fiscal

PERSONAS FÍSICAS				
Criterio para la determinación del domicilio en el PV: residencia habitual en el País Vasco				
Determinación de la residencia habitual en el País Vasco				
Requisito previo:	**Tener la condición de residente en territorio español**			
Criterios	Contribuyentes que permanezcan más de 183 días en territorio español	Permanencia superior en País Vasco	del periodo impositivo	IRPF
			del año anterior	ISyD, ITPyAJD e IDMT
			la del IRPF en la fecha de devengo	Resto de impuestos
		Centro principal de intereses en el PV (=obtención de la mayor parte de la BI del IRPF)		
		Última residencia declarada en el PV a efectos del IRPF		
	Contribuyentes que permanezcan menos de 183 días en territorio español	Centro principal de intereses o base de sus actividades económicas o profesionales en el PV		
		Cónyuge e hijos menores tengan la residencia habitual en el PV		
Normas antifraude:	- No se entenderán producidos los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva. - Cuando, por resolución de la Junta Arbitral o previo acuerdo entre ambas administraciones, se haya producido un cambio de domicilio, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio se mantiene durante los tres años siguientes.			
PERSONAS JURÍDICAS				
Criterio para la determinación del domicilio en el PV: domicilio social en el PV				
Requisito:	**Gestión administrativa y dirección de sus negocios centralizada en el PV**			
Criterio subsidiario	Lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado			
Normas antifraude:	- Se presumirá que no se ha modificado el domicilio cuando en el año anterior o siguiente al cambio la entidad devenga inactiva o cese en su actividad - Cuando, por resolución de la Junta Arbitral o previo acuerdo entre ambas administraciones, se haya producido un cambio de domicilio, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio se mantiene durante los tres años siguientes.			

Tabla
Criterios para la determinación de la residencia habitual y del domicilio fiscal (Continuación)

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y SOCIEDADES CIVILES O ENTES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA	
Criterio para la determinación del domicilio en el PV: Gestión administrativa y dirección de sus negocios centralizada en el PV	
Criterio subsidiario	Lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado

Fuente: *Ad Concordiam*[8].

A su vez, la distribución de la carga tributaria, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido, se efectúa mediante la cuantificación del volumen de operaciones realizado en el territorio de cada una de las administraciones. El Concierto Económico define dicho concepto como "*el importe de las contraprestaciones, excluido el IVA y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad*". Para identificar las operaciones que se entienden realizadas en el País Vasco el propio Concierto contiene las reglas de localización de las mismas.

ENTREGAS DE BIENES			
Entregas de bienes muebles corporales	Criterio general	Puesta a disposición sin transporte	Puesta a disposición del adquirente en el PV
		Puesta a disposición del adquirente con transporte	Inicio del transporte en el PV
	Excepciones	Bienes transformados por quien realiza la entrega	Último proceso de transformación en el PV
		Entrega de bienes con instalación de elementos industriales	Trabajos de preparación y fabricación efectuados en el PV y coste de la instalación no supera el 15% de la contraprestación
		Régimen comunitario de ventas a distancia	Finalización del transporte en el PV (IVA)
Entregas realizadas por productores de energía eléctrica			Centros generadores de la energía radicados en el PV
Entregas de bienes inmuebles			Bienes situados en el PV
Entregas realizadas por explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras			Domicilio fiscal de la entidad que efectúa la entrega en el PV

[8] http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/estudio-del-concierto/relaciones-tributarias/residencia-habitual-y-domicilio-fiscal

PRESTACIONES DE SERVICIOS		
Criterio general	Prestación del servicio efectuada en el PV	
Excepciones	Prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles	Bienes situados en el PV
	Operaciones de seguro y capitalización	Según las reglas del Impuesto sobre las Primas de Seguro
	Servicios de transporte (incluido mudanza, remolque y grúa)	Domicilio fiscal de la entidad que realiza el transporte en el PV
	Arrendamientos de medios de transporte	Domicilio fiscal del arrendador en el PV
OPERACIONES QUE SE ENTIENDAN REALIZADAS EN EL EXTRANJERO		En proporción al resto de operaciones (I. Sociedades)
ENTIDADES QUE NO REALICEN ENTREGAS DE BIENES NI PRESTACIONES DE SERVICIOS		Domicilio fiscal de la entidad que realice las operaciones en el PV

Fuente: *Ad Concordiam*[9].

2.1.2. *Obligación de declarar el domicilio fiscal*

Los obligados tributarios deberán declarar su domicilio a la Administración tributaria. Sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 43 ConEc, en defecto de declaración, la Administración tributaria podrá entender que el domicilio del obligado tributario es el que consta en la base padronal o el de situación de cualquier inmueble o explotación económica del que figure como titular.

a) Cambio de domicilio fiscal

Cuando un obligado tributario cambie su domicilio, deberá ponerlo en conocimiento de la Administración tributaria mediante declaración expresa a tal efecto (sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 43.5 ConEc). El cambio de domicilio no producirá efectos frente a la Administración hasta que se presente dicha declaración tributaria (art. 47.3 NFGTB).

A diferencia de la norma foral vizcaína, la LGT especifica que, aunque el cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el art. 110 de esta ley (art. 48.3 LGT).

Cuando el obligado tributario no haya comunicado a la Administración tributaria el cambio de su domicilio fiscal, se podrá considerar como tal, entre tanto, el que consta en la base padronal. Asimismo, se podrá estimar subsistente, a efectos de notificaciones, el último declarado o el consignado por el mismo en cualquier documento de naturaleza tributaria.

[9] http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/estudio-del-concierto/relaciones-tributarias/lugar-de-realizacion-de-las-operaciones

b) Rectificación del domicilio fiscal

La Administración podrá rectificar el domicilio fiscal de los obligados tributarios mediante la comprobación pertinente. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas cuando el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

2.1.3. *Otros datos de localización obligatorios*

Además del domicilio fiscal, las normas tributarias exigen a los sujetos que desarrollen actividades económicas declarar los siguientes datos adicionales de localización:

- El lugar donde tengan efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios en territorio español, cuando sea distinto del domicilio fiscal, para las personas físicas empresarios y profesionales residentes.
- El domicilio social, si existe y es distinto del fiscal, para personas jurídicas o entidades residentes en territorio español.

Cabe destacar que el domicilio social no es aleatorio; la Ley de Sociedades de Capital lo define como el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación. Además, las sociedades de capital cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro del territorio español deberán tener su domicilio en España[10].

Por tanto, debe existir una relación entre el lugar designado como domicilio social y el desarrollo de la actividad empresarial[11]. La ubicación del domicilio social es importante a muchos efectos: determina el Registro Mercantil donde corresponde inscribir la sociedad; los Juzgados competentes para asuntos legales; la Delegación Tributaria y la normativa local o autonómica aplicable.

Se deberá consignar la referencia catastral asignada a los distintos domicilios, el número de teléfono, y, en su caso, la dirección del correo electrónico y el nombre de dominio o dirección en Internet, mediante el cual desarrolle, parcial o totalmente sus actividades.

Así mismo, los modelos de declaración censal se podrán utilizar para comunicar, en su caso, un domicilio preferente a efectos de notificaciones en España, así como el destinatario de la notificación, en caso de que sea distinto del titular.

Las personas jurídicas y entidades, así como las personas físicas que sean empresarios o profesionales, deben comunicar estos datos de localización y sus variaciones mediante la presentación del modelo de declaración censal correspondiente.

---

[10] Art. 9 Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

[11] Se supone que en un centro de administración habrá documentación de la empresa e incluso sería lógico designarlo como el lugar donde se celebran las juntas. Si el domicilio social publicado por el Registro Mercantil no atendiera a esta realidad, podría considerarse como tal el domicilio fiscal.

2.1.4. *Cuestiones referidas a la residencia fiscal*

Ciertamente, al margen o más allá de las meras cuestiones conceptuales recogidas en las normas (Ley o Norma Foral), los debates sobre dicho término y su contenido se están quedando cuanto menos "cortos", si no obsoletos.

En primer lugar, se echa en falta un criterio supra-estatal que determine en el plano internacional, más allá de toda duda, cuál sea la residencia fiscal de los sujetos pasivos.

Además, de la mano de las nuevas tecnologías y los mecanismos que posibilitan, falta la adecuación a esa realidad, con las modificaciones pertinentes en el marco tributario. Así, por ejemplo, en cuanto a la certificación de la residencia y los elementos probatorios en este sentido, ciertamente está regulado procedimiento de comprobación de la residencia fiscal[12].

2.2. Concepto de establecimiento permanente

El concepto tributario de *establecimiento permanente* es un elemento esencial del sistema tributario a la hora de establecer la forma de reparto de la potestad tributaria entre los Estados (o entre los Territorios Históricos y entre éstos y el Estado, en nuestro caso) sobre las rentas empresariales. Ciertamente, la aplicación de los conceptos tributarios, así como de los principios básicos de tributación, es fundamental para un correcto funcionamiento de los sistemas fiscales actuales, además de para el sostenimiento del estado de bienestar (entre los que destaca, en nuestro caso, la determinación del sujeto pasivo, pasando por identificarlo respecto a un ámbito territorial). Sin embargo, la adaptación de estos principios a la actual realidad económica está perdiendo eficacia, ya que se establecieron pensando en transacciones comerciales de carácter tradicional. Así, las normas tributarias actuales se van quedado obsoleta ante la aparición de nuevas tecnologías y operaciones económicas electrónicas, permitiendo situaciones de elusión y fraude fiscal, poniendo en riesgo la aplicación del principio de suficiencia tributaria. Por tanto, el de "establecimiento permanente" no se trata de un concepto inmutable, ya que va adaptándose a la realidad de los tiempos a la par (o a la zaga) en que van cambiando las formas en que se realizan los negocios[13]. O debería adaptarse, y con mayor flexibilidad[14].

2.2.1. *Concepto de establecimiento permanente en el Concierto Económico*

El Concierto Económico articula los poderes tributarios de los Territorios Históricos y del Estado en materia de imposición de la renta de los no residentes mediante el concepto de establecimiento permanente: "Se entenderá que una persona física o una entidad opera mediante establecimiento permanente cuando por cualquier título disponga, de forma continuada o habitual,

---

[12] Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Artículos 148 a 152. (BOE 5-septiembre-2007).

[13] No entramos en su evolución. *Vid.* GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C. (2011), págs. 229-235.

[14] ÁLAMO CERRILLO, R. (2016), págs. 19-32

de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses"[15].

En cuanto a las normas que lo regulan, además de lo ya señalado en el art. 47.1 c) (*para los establecimientos permanentes, el domicilio fiscal será el lugar donde se efectúe la gestión administrativa o la dirección de sus negocios*), la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia solo menciona el establecimiento permanente en la Disposición adicional decimosexta, referida a la modificación del Impuesto sobre el Patrimonio, que obliga a que los sujetos pasivos no residentes en territorio español (...) a nombrar una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente o cuando por la cuantía y características del patrimonio del sujeto pasivo situado en territorio español, así lo requiera la Administración tributaria, y a comunicar dicho nombramiento, debidamente acreditado, antes del fin del plazo de declaración del impuesto[16].

El incumplimiento de estas obligaciones constituirá infracción tributaria, sancionable con multa pecuniaria fija de 6.000 euros si no se produce el nombramiento del representante y de 3.000 euros en caso de que, habiendo sido nombrado aquél, no sea cumplida la obligación de comunicación a la Administración tributaria. A las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este apartado les resultará de aplicación lo dispuesto en el art. 193 NFGTB.

2.2.2. *Concepto de establecimiento permanente en la normativa estatal*

La normativa estatal, para el mismo supuesto del Impuesto sobre la Renta de no residentes (IRNR) utiliza idéntico concepto, con la diferencia de que en el último caso descrito reduce el tiempo de explotación de 12 meses (Bizkaia) a 6 meses (Estado)[17].

A su vez, en términos parecidos la LGT explicita (art. 47, referido a la representación de personas o entidades no residentes) que a los efectos de sus relaciones con la Administración tributaria, los obligados tributarios que no residan en España deberán designar un representante con domi-

---

[15] Art. 21. Dos, párr. 2º ConEc. *Vid*. un análisis pormenorizado de los casos en VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2014), págs. 366-394. Aunque no tan reciente, en cuanto a su fundamentación jurídica, *Vid*. ALONSO ARCE, I. (2002): págs. 9-35.

[16] Disposición adicional decimosexta, de Modificación de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio. Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 6 de la Norma Foral 11/1991, de 17 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio

[17] Art. 13.1.b) 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 (IRNR).

cilio en territorio español cuando operen en dicho territorio a través de un establecimiento permanente, cuando lo establezca expresamente la normativa tributaria o cuando (por las características de la operación o actividad realizada o por la cuantía de la renta obtenida) así lo requiera la Administración tributaria. Dicha designación deberá comunicarse a la Administración tributaria en los términos que la normativa del tributo señale.

Así, se entenderá que una persona física o una entidad operan mediante establecimiento permanente en territorio español en las siguientes situaciones:

- Cuando, por cualquier título y de forma continuada o habitual, disponga en España de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en los que se realice toda o parte de la actividad.
- Cuando actúe en España por medio de agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes.

Para aclarar el término, se concreta que han de considerarse establecimientos permanentes las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de explotación o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

3. RELEVANCIA CONCEPTUAL Y COMPETENCIAL

Queda establecida la relevancia de la determinación de cuál es la residencia fiscal (sea domicilio, sea establecimiento) de los sujetos pasivos de cada tributo, para establecer la administración tributaria pertinente con la que cumplir las correspondientes obligaciones tributarias[18].

Técnicamente, la cuestión *ad intra* entre los Territorios Históricos y el Estado está resuelta, o al menos regulada y con los cauces de resolución establecidos.

Situación diferente es la *ad extra*, por cuanto que implica la regulación internacional. Los impuestos directos siguen siendo competencia de los Estado Miembros de la UE, por lo que dicha regulación pasa por los llamados convenio bilaterales. Normalmente se realizan para paliar la doble imposición, porque si bien hay que evitar que las empresas con elementos internacionales (vendedor, comprador, suministrador… en diferentes ámbitos territoriales), tributen dos veces por la misma actividad, también hay que evitar que, valiéndose de posibles lagunas o entresijos normativos (por la pluralidad de normativas tributarias implicadas) eludan su obligación tributaria con una u otra administración tributaria.

Por tanto, la regulación actual (sea foral, sea estatal), se manifiesta insuficiente para evitar la elusión fiscal. Como ya señalábamos, desde el punto de vista foral en cuanto aparece un elemento supraestatal poco margen deja la legislación actual (salvo regular en caso de que el elemento estatal recaiga en territorio foral; pero la regulación de cuál es ese elemento es estatal).

[18] Sobre la determinación de la misma, *vid*. SIOTA ÁLVAREZ, M. (2013), págs. 199-236.

Siendo la regla general que los beneficios empresariales tributen en el Estado de residencia de los sujetos pasivos, nos encontramos con que las empresas no residentes tributarán generalmente en el Estado de la fuente, sólo en el caso de que cuenten en el mismo con un establecimiento permanente al que resulten imputables dichos beneficios (tal y como ya hemos visto). Sin embargo tales puntos de conexión parecen haber perdido fuerza en los últimos tiempos, evitándose con cierta facilidad, ya que la ingeniería fiscal ha creado vías que evita la tributación o la disminuye, intencionadamente o no. Así, siendo estatal la recaudación del Impuesto sobre Sociedades, en los casos de actividades económicas transnacionales la interacción entre distintos sistemas impositivos estatales puede derivar en la imposición por parte de más de una jurisdicción, o doble imposición. Las actuales normas impositivas internacionales fueron creadas para evitar esta situación. Sin embargo, estas mismas normas han facilitado —en algunos casos— el caso contrario (por ejemplo, la doble no imposición). A su vez, la interacción entre los sistemas impositivos estatales puede provocar resquicios o lagunas que impiden la imposición de beneficios en una ubicación específica (renta apátrida).

Por tanto, actualmente resulta débil el punto de conexión de la residencia fiscal que vincula a los sujetos pasivos con un determinado poder tributario. En primer lugar, por la configuración de amplias exenciones por rendimientos obtenidos en el extranjero y, en segundo lugar, por la proliferación de determinadas prácticas de planificación fiscal.

A ello viene a unirse que los términos manejados se ven superados por la realidad (tecnológica) que, en el ámbito empresarial tanto *on line* como en la internacionalización de las relaciones económicas, han superado las concepciones tradicionales de "residencia" o "domicilio". Y esta nueva realidad reclama el esclarecimiento de cuestiones como la ubicación de los contratantes o la de los órganos de toma de decisión.

3.1. El plan BEPS

En este contexto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en su objetivo de promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo[19], presentó su Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (conocido como BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*).

Técnicamente, BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos estatales —de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN)— con el fin de hacer "desaparecer" beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades.

[19] Recordemos que la OCDE supone un foro donde los Gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. Trabajan para entender qué es lo que conduce al cambio económico, social y ambiental. Miden la productividad y los flujos globales del comercio e inversión. Analizan y comparan datos para realizar pronósticos de tendencias. Y fijan estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas. http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/

Tal y como recoge el propio Plan BEPS, la globalización ha dado como resultado un cambio de paradigma empresarial, partiendo de modelos operativos específicos para cada país para dar lugar a modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global. Además, la importancia creciente del sector servicios dentro de la economía, y de productos digitales que a menudo se suministran por Internet, ha facilitado considerablemente que las empresas localicen muchas actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes. (...) y estos fenómenos han creado oportunidades para que las multinacionales minimicen enormemente su carga tributaria. Esto ha motivado una situación tensa en la que los ciudadanos se han sensibilizado cada vez más sobre las cuestiones de equidad tributaria, y finalmente se ha convertido en una cuestión crítica para todas las partes"[20].

El Plan se centra en una serie de Acciones:

- Acción 1 Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
- Acción 2 Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- Acción 3 Refuerzo de la normativa sobre CFC.
- Acción 4 Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- Acción 5 Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- Acción 6 Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
- Acción 7 Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP).
- Acciones 8 - 10 Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
- Acción 11 Evaluación y seguimiento de BEPS.
- Acción 12 Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- Acción 13 Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
- Acción 14 Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
- Acción 15 Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

Con todo, es un plan que encuentra serias dificultades para salir adelante, considerando el alcance del plan de acción y la metodología empleada en el mismo[21].

---

[20] OCDE, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, ODCE, 2015, pág. 7. http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf

[21] *Vid*. MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (2014), págs. 87 – 115. También BARRENO, M.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A. y RANZ, A. (2015): págs. 1-34.

3.2. Unión Europea *vs.* regímenes fiscales beneficiosos de Estados Miembros

En los últimos años, estamos asistiendo a la expansión del empleo del comercio electrónico (*e-commerce*), debido a las facilidades que ofrece como medio de contratación y como forma de entrega de bienes y de prestación de servicios. Sin entrar en las características que lo dotan de un carácter particular a efectos fiscales, señalaremos solo algunos de los retos (de difícil solución) que plantea para los sistemas tributarios[22].

Otra de las cuestiones inherentes con la residencia fiscal se refiere a la interacción del Derecho de la UE (esencialmente el originario, esto es, las libertades fundamentales y la prohibición de ayudas de Estado) con los Derechos tributarios de cada Estado Miembro, que es quien fija la respectiva residencia fiscal (negociada, a su vez, en los convenios de doble imposición) y por ende el régimen fiscal aplicable, que puede resultar beneficioso. En los últimos tiempos, son conocidos los casos de multinacionales digitales como Apple, Google, Amazon, McDonald's, Facebook, Microsoft o Cisco Systems ... que, debido precisamente a las ramificaciones de esos negocios estaban sorteando la correspondiente tributación, pagando menos impuestos que pequeñas empresas tradicionales, o vulnerando la libre competencia[23]. Las autoridades europeas de la Competencia abrieron expediente por los posibles acuerdos fiscales irregulares de Apple en Irlanda, de Starbucks en Holanda y Bélgica, entre otros, Francia cuestionó que Google usara Irlanda como intermediario de sus negocios...

Recordemos que uno de los objetivos prioritarios de la Comisión Europea es la lucha contra la evasión fiscal de las compañías multinacionales; en esta ámbito, de un tiempo a esta parte ha trascendido que se siguen procedimientos contra este tipo de multinacionales tecnológicas, con la finalidad de acabar con las ventajas fiscales que (supuestamente) han ahorrado miles de millones de euros a estas compañías. Las sanciones impuestas se fundamentan en la obtención de beneficios de ayudas estatales no compatibles con las normas establecidas por la Unión Europea.

El caso de Amazon resulta paradigmático. Esta multinacional del comercio electrónico estaba siendo investigada por acuerdos fiscales (conocidos también como *tax ruling*) con el Gobierno de Luxemburgo en 2003. La Comisión Europea consideraba que es una medida contraria a las normas del mercado comunitario, ya que canalizaba todas sus ventas por dicho Estado con notables ventajas respecto a otros competidores. Como pasó con Apple en Irlanda, el caso de Amazon se centra en beneficios de ayudas estatales no compatibles con las normas establecidas por la Unión Europea.

---

[22] *Vid*. RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T. (2015), 100 págs.

[23] Básicamente, en los casos de Google y android se trata de un abuso de posición dominante en el negocio de la publicidad online. En el caso del conocido buscador, se le acusaba de sistemáticamente sus servicios de comparación de compra en las páginas de resultados. En el caso del sistema Android, la Comisión Europea lo acusaba de obligar a instalar de forma predeterminada sus servicios y no los de sus competidores. Ambas situaciones suponen una vulneración de la libre competencia. También se sancionó a Microsoft, por tener el monopolio en el mercado informático.

La Comisión Europea hace años que trata de frenar la ingeniería fiscal que usan muchas multinacionales para canalizar sus ventas fuera a países con una factura fiscal reducida. Y es que, a través de Luxemburgo, Amazon llevaba años reduciendo considerablemente su factura fiscal en los Estados de Europa, ya que en cada Estado miembro donde tenía actividad con una web propia, Amazon operaba con filiales de servicios (encargadas, por ejemplo, de la logística y el *marketing*). Esas sociedades (pequeñas en comparación con el tamaño de Amazon en el mundo) pagaban impuestos en los Estados donde trabajaban; la factura era muy baja, ya que su cifra de negocio se reducía a los servicios facturados por la matriz en Luxemburgo, abonando solo el IVA de los millones de productos vendidos. Es decir, tributaban por la prestación de servicios a la filial, no por el volumen comercial de ventas realizadas (que radicaba en Luxemburgo).

Desde 2015 Amazon comenzó a tributar en cada Estado donde llevaba a cabo su actividad comercial. En España, desde el 1 de mayo de 2015. Es decir, tributa en el estado por las ventas que realiza en su página web española; con anterioridad, facturaba esas compras (y la del resto de Estados, como Italia, Alemania, Francia y Reino Unido) en Luxemburgo. Para ello, empezó a operar a través de sucursales de la empresa radicada Luxemburgo (Amazon EU), desde donde la multinacional estadounidense toma las decisiones estratégicas para Europa.

De esta manera, las ventas de productos desde las páginas web de España, Alemania, Italia y Reino Unido se contabilizan ya en cada uno de esos Estados, donde pagarán el Impuesto sobre Sociedades que les corresponda. Es decir, que además de las adquisiciones de clientes españoles, si un comprador de Portugal (donde Amazon no tiene web) adquiere algo a través de la tienda online española, será en España donde se apunte esa venta.

Solo se trata de un ejemplo de lo que actualmente está sucediendo con las grandes multinacionales. Como se ha expuesto, técnicamente la empresa tenía establecimientos en los Estados miembros, pero solo como prestación servicios (y tributando solo IVA) para la matriz luxemburguesa, donde tributaba por los negocios (Impuesto sobre Sociedades).

Cuestión sin dirimir es la de la tributación de estas empresas en el ámbito foral. Parece que se encuentran en una tesitura análoga a la situación anterior entre Estados miembros de la UE y Luxemburgo. Y es que estas multinacionales podrían optar por radicar sus filiales en ámbitos territoriales que les deparen mayores ventajas fiscales (estatal o foral); si así fuese, sería difícil establecer el monto de las operaciones en territorio foral o estatal, o realizadas por sujetos pasivos "forales" o de régimen común, para poder determinar la administración tributaria competente (estatal o foral). La solución más fácil pasaría por que la propia empresa lo significase, creando filiales vascas (situación que no se dará). Pero, sin duda, tal cual está ahora, la tributación corresponde al Estado, incluso la de las ventas correspondientes a sujetos pasivos de los Territorios Históricos, con el consiguiente perjuicio para las arcas forales. Apuntando soluciones, si el volumen de operaciones revistiese la suficiente entidad, quizá fuese necesario un reajuste tributario vía Cupo.

4. CONCLUSIONES

Los conceptos tradicionales de residencia fiscal y establecimiento permanente no alcanzan a cubrir las nuevas realidades abiertas con las nuevas tecnologías. Salvo que se establezcan parámetros estrictos y consensuados para evitar la llamada ingeniería fiscal, las grandes empresas seguirán buscando las vías de pagar menos impuestos. Las soluciones pasan por unos criterios aplicados y respetados en todos los estados (y entes sub-estatales como los Territorios Históricos, como en nuestro caso, que tiene competencias normativas en materia tributaria), so pena de vulnerar las normativas internas (y reducir los ingresos tributarios) y la europea (obstaculizando la libre competencia).

Como solución, el paquete BEPS de la OCDE/G-20 (publicado en octubre de 2015), ciertamente contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. Como señala el propio Plan, ello implica cambios en materia de convenios tributarios bilaterales, que incluye:

- un estándar mínimo con el fin de prevenir la búsqueda del tratado más favorable o *treaty shopping,*
- la revisión de las normas sobre el traslado de beneficios, que determinan el tratamiento fiscal de las transacciones intragrupo,
- el enfoque sobre el sustrato de las transacciones en lugar de su forma legal,
- la actualización del marco de evaluación de los efectos potencialmente perniciosos de los regímenes preferenciales introducidos por los gobiernos, haciendo especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual,
- las medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS,

Pero, como hemos señalado, suscita serias dudas.

Otra cuestión no resuelta es la del intercambio internacional de información tendente a conocer la sustancia económica de determinadas sociedades *holding* y la aplicación de normas antielusivas. En este ámbito, chocan las soberanías tributarias, y los Estados aún son reacios a compartir información de este calado. Dificultades técnicas al margen (configuración de bases de datos compatibles, uso de la información, protección de datos, etc.), probablemente se trata más de una cuestión conceptual de poder y/o control. Pero, sin duda, es un espacio de estudio de profundas connotaciones constitucionales (protección de datos), y también de establecer límites tanto a los sujetos pasivos (ciudadanos en general, empresas en particular) como a los sujetos activos (administraciones tributarias), sobre qué compartir, con quien, cuánta información, para que, por cuanto tiempo, control de esa información, etc.

Mención especial merecen algunas cuestiones afines, como las planteadas en el marco de esta Jornada "Repensando los conceptos de *residencia* y *establecimiento permanente* como puntos de conexión de la fiscalidad internacional", como son el uso de sociedades *holding* interpuestas

(con mayor o menor sustancia económica) y los regímenes de entidades de tenencia de valores extranjeros, la eficacia de las reglas de transparencia fiscal internacional, así como el abuso de convenio o de directivas de la UE y las reglas *anti treaty shopping* y *directive shopping*, con especial mención a las cláusulas de limitación de beneficios.

Bibliografía

ÁLAMO CERRILLO, R. (2016): "La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente", *Carta tributaria. Revista de opinión*, nº 13, págs. 19-32.

ALONSO ARCE, I. (2002): "Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: capacidad normativa de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos vascos y tributación de los no residentes en territorio español", *Quincena Fiscal*, nº 11, págs. 9-35.

BARRENO, M.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A. y RANZ, A. (2015): "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014", *Documentos,* nº 5/2015, IEF, págs. 1-34.

GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C. (2011): "El concepto tributario de establecimiento permanente", *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, nº Extra 1, págs. 229-235.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (2014): "El Plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿el final, el principio del final o el final del principio?", *Quincena Fiscal,* 1-2, Enero I-II, págs. 87-115.

OCDE (2015): *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, pág. 7. http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros /Fichero79.pdf

RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T. (2015): "La imposición directa sobre el comercio electrónico": El límite de los conceptos fiscales tradicionales", *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, nº 2, 100 págs.

SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. (2003): "Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos", *Anuario Jurídico y Económico*, nº 36, págs. 93-114.

SIOTA ÁLVAREZ, M. (2013): "La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades", *Crónica Tributaria,* nº 149, págs. 199-236.

URIBARRI LANCHARES, A. (2015): "El domicilio como punto de conexión para la atribución de la competencia de exacción", *Zergak*, Gaceta Tributaria del País Vasco, nº 50, pág. 91-103.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2014): "Sistema de Concierto Económico y establecimiento permanente: Análisis de la jurisprudencia reciente", en Merino Jara, Isaac (coord.), Ugartemendía Eceizabarrena Juan Ignacio (coord.), *Concierto económico y derecho de la Unión Europea*, European Inklings nº 3, Gobierno Vasco, Instituto Vasco de Administración Pública = Herri Arduralaritzaren Euskal Erakundea, pp. 366-394.

CAPÍTULO 13

LA OBSOLESCENCIA DE LA NOCIÓN DE RESIDENCIA EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

ALEJANDRO ZUBIMENDI CAVIA
Profesor de Derecho Tributario
Instituto Superior de Derecho y Economía

1. INTRODUCCIÓN

El propósito de la presente comunicación es poner de relieve la obsolescencia del concepto de residencia. El vigente régimen dual, basado en la *residencia* y la *fuente*, se formalizó a principios del siglo XX, en un contexto muy diferente al actual, en el cual las empresas tenían un carácter marcadamente doméstico y en el que las rentas internacionales eran la excepción. En dicho contexto, el domicilio social de las empresas, sus actividades económicas y su accionariado confluían en un mismo país, por lo que la noción de *residencia* era un concepto robusto y absolutamente necesario.

No obstante esta situación ha cambiado radicalmente en la actualidad y las empresas se han convertido en verdaderas multinacionales que operan en todo el mundo. Varias circunstancias contribuyen a plantearse la utilidad del concepto de residencia.

En primer lugar, los puntos de conexión de la residencia fiscal se asientan a menudo sobre pilares endebles que facilitan la manipulación de los mismos. Paradigma de esta debilidad es el lugar de constitución de una sociedad como punto de conexión. Los contribuyentes pueden manipular fácilmente este punto de conexión para que la residencia fiscal no esté alineada ni con la actividad real de la empresa ni con la residencia real de la misma. Pero, ¿existe una residencia «real»?.

En este sentido, la deslocalización de las actividades de las empresas multinacionales se ha vuelto tan intensiva que se hace difícil diferenciar dónde se encuentra la sede de dirección efectiva, por cuanto que las propias actividades de dirección tienden a segregarse en diferentes jurisdicciones.

Si, por el contrario, para determinar la residencia fiscal de una empresa recurrimos a un criterio basado en el *control* de la misma, surge una evidente dificultad. En la actualidad, el accionariado de las empresas multinacionales tiende a diluirse entre multitud de países. Bajo determinados supuestos de elusión fiscal, las normas nacionales sobre transparencia fiscal internacional atraen *de facto* la residencia de sociedades extranjeras cuando están poseídas en más de un 50% por residentes o entidades vinculadas a estos.

Ante todas estas circunstancias cabe preguntarse si el principio de residencia se está vaciando de contenido y si sería conveniente reconstruir esta noción desde sus cimientos. Pero, ¿es posi-

ble construir un concepto «real» (como contraposición a «artificial») de residencia? Por el contrario, hay corrientes que defienden el abandono de este concepto en favor de un reforzamiento del principio de territorialidad, bien a través de propuestas de reparto formulario, o bien a través del mero reforzamiento de la noción de establecimiento permanente y del *arm's length standard.*

2. LA SUJECIÓN FISCAL EN LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL. LA «TERRITORIALIZACIÓN» DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

La tradición clásica tributaria ha basculado siempre entre dos principios, aparentemente antagónicos, a la hora de determinar el criterio de sujeción tributaria en los impuestos sobre la renta: la residencia y la fuente[1]. No obstante, debido a la debilidad y vacuidad de tales conceptos, es más preciso y más riguroso afirmar que se ha oscilado entre los criterios de sujeción *personal* y sujeción *real*.

2.1. *Economic allegiance* como justificación de la imposición

La justificación legal o formal para la imposición de impuestos se encuentra en la soberanía estatal[2]. Esta afirmación nos conduce inexorablemente a afirmar que la potencial extensión de la ley tributaria en el espacio no tiene más límite que las facultades coactivas del Estado, las cuales se encuentran constreñidas por lo general por el límite del territorio del Estado impositor. Esta dimensión formalista de la potestad tributaria ha conducido a que los Estados hayan aplicado una justificación posibilista y pragmática en la delimitación espacial de la extensión de la ley tributaria, esto es, en la delimitación espacial del hecho imponible[3]. Así, los Estados no solo han gravado a sus residentes por su renta mundial, sino que han gravado también a las personas no residentes por las rentas originadas en su territorio. Por todo ello no parece aventurado afirmar que *primero fue la imposición, y luego su legitimación*.

Junto a esta justificación *posibilista* y formalista, hay que buscar una dimensión más material o sustantiva. Se trata de que la ciencia jurídica delimite el ámbito espacial del hecho imponible no desde las posibilidades coactivas del Estado[4], sino desde planteamientos de justicia material, tanto doméstica como internacional, así como desde otro tipo de planteamientos de corte económico. Solo desde esta perspectiva ha sido posible construir un Derecho fiscal internacional

---

[1] Para ALMUDÍ CID (2006), pág. 75, el concepto de residencia fiscal no constituye, en puridad, un método de corrección de la doble imposición internacional, sino «un criterio de sujeción al tributo».

[2] Véase KEMMEREN (2010), pág. 245.

[3] BERLIRI (1964), pág. 151, diferencia entre la eficacia y la extensión de la ley en el espacio. Sobre los posibles límites internacionales al ejercicio del poder tributario, LÓPEZ ESPADAFOR (2006), págs. 14-19, sugiere que la extensión de la ley tributaria no está sujeta a más límite que el que le impone la potencial eficacia de la misma. Es decir, las potestades tributarias de un Estado nacen de la capacidad del mismo para hacerlas efectivas; y es esta circunstancia, y no el Derecho internacional, la que limita a los Estados para gravar hechos imponibles sin ninguna conexión con su territorio.

[4] Para KEMMEREN (2010), pág. 245, la imposición de tributos justificada sobre la base del poder físico del Estado no puede considerarse aceptable hoy en día.

que se preocupe de mitigar la doble imposición internacional y de repartir las potestades tributarias entre los distintos Estados[5].

En este contexto es donde han surgido multitud de doctrinas y teorías sobre la justificación impositiva y la delimitación espacial de los impuestos. Esta justificación pasa por la existencia de vínculo suficiente entre el hecho imponible que se grava y el Estado impositor. En el ámbito de los impuestos sobre las rentas de capital, el vínculo puede ser de carácter político, el cual ha justificado la nacionalidad como criterio de sujeción tributaria, o de carácter económico.

La sujeción tributaria de acuerdo a un vínculo económico es la que inspiró a los cuatro economistas en el desarrollo de la teoría del *economic allegiance,* la cual estableció los cimientos del actual sistema tributario internacional y de la red de convenios en materia tributaria[6]. Si el objeto de los impuestos es la manifestación de una determinada capacidad económica[7], debe haber un nexo de carácter económico entre dicha manifestación y el Estado con pretensiones tributarias sobre la misma. Este vínculo económico ha sido visto por muchos autores en el principio del beneficio, de acuerdo al cual los sujetos que obtienen rentas deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de aquellos Estados en los que se benefician de dicho gasto público e infraestructuras y gracias a los cuales pueden obtener sus rentas y mantener sus capitales[8].

2.2. Los criterios de sujeción tributaria: la sujeción personal y la sujeción real

En el contexto de esta teoría del *economic allegiance* y del principio del beneficio han ido surgiendo los diferentes criterios en que se concreta este vínculo económico. Es aquí donde aparecen los diferentes criterios de sujeción tributaria que aseguran un vínculo suficiente entre el Estado y el hecho imponible. Los dos puntos de conexión predominantes, y los que la doctrina suele tomar como antagónicos, son la *residencia* del perceptor y la *fuente* de la renta. El criterio de *residencia*, por su propia naturaleza, exige al Estado gravar la renta mundial del sujeto pasivo. Por el contrario el criterio de *fuente* exige al Estado gravar las rentas que se obtengan en su jurisdicción.

No obstante, reducir la tributación internacional a los criterios de residencia o fuente es peligroso por cuanto que se trata de dos conceptos jurídicos indeterminados que por sí solos no dicen nada y a los que es preciso dotar de contenido[9]. Además, el contenido de dichos principios es mu-

---

[5] KEMMEREN (2010), págs. 245-46, ha subrayado que es deber del Derecho Internacional remover todo atisbo de arbitrariedad en la delimitación del hecho imponible. Este autor considera que la arbitrariedad está presente cuando no existe vínculo suficiente con el Estado impositor.

[6] Véase el informe redactado por los profesores BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN y SIR JOSIAH STAMP para la SOCIEDAD DE NACIONES (1923).

[7] Tal y como refleja el artículo 2.2 apartado c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[8] De acuerdo a KEMMEREN (2010), pág. 251, la persona que se beneficia del gasto público realizado por un Estado, debe contribuir al sostenimiento de dicho gasto.

[9] Para BEHRENS (2009), pág. 27, la residencia es un concepto indeterminado que requiere de una definición concreta sobre los supuestos que cubre. Por su parte, SIOTA ÁLVAREZ (2013), pág. 200, indica que la residencia fiscal es un con-

chas veces casuístico, como es el caso de la *fuente*, lo que hace difícil extrapolar un concepto abstracto y general del mismo[10]. De la misma manera el concepto de residencia, si bien no es casuístico, no posee una definición uniforme a nivel internacional, e incluso sus definiciones engloban a menudo criterios de naturaleza diversa, que convierten esta noción en un concepto expansivo y sin coherencia.

Por ello, la mejor manera de clasificar los criterios de sujeción tributaria es atendiendo a si el vínculo económico entre el hecho imponible y el Estado impositor es *personal* o *real*. De esta clasificación se deriva la consecuencia jurídica más importante: la determinación de la extensión espacial del hecho imponible. En los casos de sujeción personal al impuesto, el Estado gravará la renta mundial del sujeto pasivo. Por el contrario, en aquellos casos de sujeción real el Estado gravará únicamente las rentas originadas en su territorio.

2.3. La residencia como criterio residual del principio de territorialidad

Dentro de estos dos extremos, sujeción personal y real, la *residencia* y la *fuente* son dos conceptos indeterminados que oscilan entre ambos extremos[11], y que no siempre se corresponden con esta teórica dualidad que identifica residencia con sujeción personal (y renta mundial), y fuente con sujeción real.

2.3.1. *La progresiva «territorialización» del régimen fiscal internacional*

En primer lugar, la evolución de los sistemas tributarios y del Derecho fiscal internacional ha caminado hacia una progresiva convergencia de ambos sistemas:

- Aquellos países con un sistema de tributación real (o de fuente, siguiendo la terminología habitual de la doctrina) han incorporado en sus ordenamientos la categoría de residencia.
- De la misma manera, aquellos países con sistema tributario de renta mundial han reconocido tradicionalmente su potestad tributaria sobre las rentas de fuente doméstica con independencia de la residencia del perceptor.

---

cepto jurídico indeterminado en la medida en que la Ley General Tributaria no la define, sino que deja su definición a las diferentes leyes de impuestos. Para esta autora solo se puede decir que es una «cualidad de la persona».

[10] VOGEL (1988), pág. 223, defiende la idea de que el concepto de *origen* o *fuente* es ambiguo. Por su parte LOKKEN (2012), pág. 140, manifiesta que las reglas o puntos de conexión de la tributación en origen no expresan un concepto general de *fuente*. Esto imposibilita extrapolar una regla general ante supuestos de tributación en fuente no expresamente previstos en la ley. Asimismo LOKKEN (2012), pág. 143, apela a la utilización de puntos de conexión que sean de fácil aplicación, como en el caso de las rentas pasivas, cuyo punto de conexión es el domicilio del pagador.

[11] En puridad, el concepto de *fuente* no es un concepto jurídico ya que ni el Derecho tributario doméstico ni los convenios internacionales consagran tal categoría normativa (véase VOGEL [2005], pág. 420). Por el contrario, la normativa tributaria recoge de manera más o menos sistematizada un conjunto de rentas que por tener un vínculo *real* con el Estado, este tiene potestad tributaria sobre las mismas con independencia de si el perceptor es residente o no en dicho Estado. Por tanto, el concepto de *fuente* es más bien un término doctrinal que aglutina todas aquellas rentas con un vinculo *real*.

Fruto de esta convergencia de sistemas tributarios de signo antagónico y ante el eventual riesgo de doble imposición internacional, el Derecho fiscal internacional ha dado prioridad al Estado de fuente para gravar las rentas empresariales. Tal y como ha señalado AVI-YONAH, el Derecho fiscal internacional ha venido otorgando un mayor vínculo económico o «mejor derecho» a los países en que se obtienen dichas rentas, conforme al principio del beneficio[12]. Por ello, los Estados en que se originen rentas por medio de un establecimiento permanente podrán someter a imposición las mismas sin ningún límite, y será el Estado de residencia el que deba abstenerse de gravar las mismas, bien mediante un sistema de exención, bien mediante un sistema de crédito fiscal.

Asimismo, muchos países han adoptado progresivamente el sistema de exención de las rentas empresariales de fuente extranjera, no solo con respecto a las rentas obtenidas mediante un establecimiento permanente, sino también con respecto a la recepción de dividendos procedentes de sociedades extranjeras[13]. Esta tendencia ha supuesto que en la práctica, si bien formalmente las sociedades están sujetas al impuesto sobre su renta de acuerdo al criterio de *residencia*, sus efectos se asemejan al sistema territorial o de sujeción *real*[14].

2.3.2. El carácter supletorio de la tributación por razón de residencia

El objeto de este apartado es analizar cómo la tributación de acuerdo al criterio de residencia no excluye la tributación por razón de fuente. En estos casos, el Estado de residencia adopta también la condición de *Estado de fuente*, confluyendo ambos tipos de sujeción, la *personal* y la *real*.

- Con respecto a las rentas empresariales obtenidas en el extranjero sin mediación de establecimiento permanente, si bien tributan formalmente en el Estado de residencia, esto no es óbice para que en la práctica dicho Estado tenga naturaleza material de Estado de fuente. De acuerdo a la definición del artículo 5.1 del Modelo de Convenio de la OCDE, el establecimiento permanente se define como «un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». Toda renta empresarial tiene su origen en la ordenación de medios materiales y humanos, lo cual exige en todo caso un lugar fijo de negocios desde el que realizar la actividad empresarial. El hecho de que no haya un lugar fijo de negocios en el país en que se obtienen las rentas significa que la ordenación de medios materiales y humanos tendentes a la obtención de dichas rentas se ha realizado desde otro lugar fijo de negocios, que bien puede ser un establecimiento permanente situado en un país tercero, o bien el propio Estado de residencia de la sociedad.

- Las rentas sobre las que el Estado de residencia tiene la potestad tributaria principal (dividendos e intereses) o exclusiva (cánones y ganancias de capital mobiliario), quedan atraídas por los establecimientos permanentes en la medida en que sean rentas vinculadas a dichos establecimientos. Aquellas rentas que no queden atraídas por un establecimiento permanente se atribuyen al Estado de residencia de la entidad perceptora, llegando a la misma

---

[12] Sobre el principio del beneficio y el reparto de potestades tributarias, véase AVI-YONAH (1997), págs. 520-23.

[13] Véase KOFLER (2012), pág. 89.

[14] Véase FALCÓN Y TELLA (2001), pág. 55.

conclusión del supuesto anterior, por la cual, en ausencia de establecimiento permanente, hay una suerte de presunción *iuris tantum* de que dichas rentas han sido obtenidas por medio del «lugar fijo de negocios» situado en el Estado de residencia del perceptor.

– Asimismo, incluso en el supuesto de considerar que las rentas anteriores se derivan de una actividad empresarial llevada a cabo por otra entidad diferente y por lo tanto entenderse que no tienen su origen en el Estado de residencia de la sociedad que las percibe, las reglas de los regímenes de *operaciones vinculadas* y de *transparencia fiscal internacional* deberían reajustar el beneficio al objeto de que dichas rentas tributen en su verdadera fuente material. Con respecto a las rentas obtenidas mediante sociedades interpuestas en países de nula o baja tributación (a las cuales se les aplican las normas de transparencia fiscal internacional), de acuerdo a FALCÓN Y TELLA la tributación de los residentes por su renta mundial «constituye un criterio subsidiario o supletorio (una especie de presunción *iuris tantum* de que la renta se ha obtenido en el país de residencia) para cubrir» aquellas «rentas o ingresos procedentes de territorios en que no consta que se realiza efectivamente la actividad productora de los rendimientos, ya que en estos casos puede ocurrir que dicha actividad se realice precisamente en el país de residencia del perceptor»[15].

2.3.3. *Conclusión: la ausencia de dualidad de residencia y fuente*

Detrás de la aparente *dualidad de residencia y fuente*, subyace la idea de que para cada renta siempre hay un Estado de fuente, bien solapándose con el Estado de residencia, bien situándose en otro Estado, ya que toda renta tiene inexorablemente una fuente. En este punto es conveniente subrayar que el criterio de *residencia* bien podría entenderse como una suerte de presunción *iuris tantum* de que las rentas que no son atraídas por ningún establecimiento permanente tienen su origen en el Estado de residencia de la sociedad perceptora. En este sentido, no hay dualidad entre residencia y fuente, sino que la residencia funciona como un *criterio específico de asignación de fuente* de la renta[16]; de la misma manera que la *residencia de la sociedad pagadora* actúa como tal con respecto a los dividendos e intereses[17].

Todos los puntos de conexión específicos en que se concreta el genérico e indeterminado criterio fuente (Estado de residencia del pagador de los dividendos o intereses, localización del inmueble, localización del establecimiento permanente, etc.) presentan diferentes grados de territorialidad. De la misma manera, y como veremos más adelante, el también genérico e indeterminado criterio de residencia no tiene un valor unívoco, sino que, dependiendo del criterio que adopte (lugar de constitución de la sociedad, sede de dirección efectiva, control de la sociedad, etc.), la presencia del principio de territorialidad será más o menos fuerte.

---

[15] *Ibid*., pág. 55. Para ALMUDÍ CID (2006), pág. 75, los criterios empleados para determinar la residencia fiscal actúan en ocasiones como cláusulas anti-fraude y para evitar situaciones de abuso de los tratados.

[16] Véase VOGEL (2005), pág. 422.

[17] Véase MARIAN (2013a), pág. 1631.

Pondremos como ejemplo de todo lo anterior el artículo 8 del Modelo de Convenio de la OCDE. Este artículo establece la potestad tributaria exclusiva del Estado de fuente. No obstante, el punto de conexión que establece es la «sede de dirección efectiva de la empresa». En este supuesto es complicado afirmar con rotundidad que estemos ante un supuesto de *sujeción personal*, ya que la empresa podría tener su residencia fiscal en un tercer Estado conforme al criterio del lugar de constitución de la sociedad. Pero al mismo tiempo es también difícil afirmar que estamos ante un supuesto de *tributación territorial* ya que el criterio escogido, la *sede de dirección efectiva de la empresa*, es en la práctica uno de los criterios de determinación de la residencia fiscal. Además, en la práctica puede darse la situación de que dichas rentas estén afectas a un establecimiento permanente situado en un tercer Estado, el cual debe inhibirse de gravar en favor del Estado en que se localice la sede de dirección efectiva de la empresa[18].

Por todo lo anterior es posible afirmar que la dualidad de la sujeción personal y real únicamente se manifiesta en puridad cuando se aplica el método de crédito. Es decir, cuando las rentas empresariales tributan en un Estado conforme a algún criterio de territorialidad o fuente, como puede ser el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente o incluso el Estado de residencia actuando en su rol de «*Estado de fuente supletorio*», y a la vez las mismas rentas tributan en otro Estado conforme a criterios de sujeción de carácter personal que atraigan la renta mundial tanto de la propia entidad como de las entidades filiales.

3. LOS CRITERIOS DE DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

El principal problema del fenómeno de la «territorialización» del sistema fiscal internacional descrito en la sección anterior es que parte de sus asunciones y premisas ya no rigen en el siglo XXI. Mientras las principales instituciones jurídicas sobre las que se creó el régimen fiscal internacional en el siglo pasado permanecen invariables en lo sustancial, el contexto económico ha evolucionado hacia la globalización. El concepto de *residencia* fue ideado en un contexto en que los tres principales elementos de conexión de una empresa con el territorio (accionariado, dirección y actividad económica) se localizaban por lo general en el mismo país[19]. En este contexto, la residencia como una *especificación del criterio de territorialidad* cobraba todo su sentido[20]. No obstante, todo esto ha cambiado radicalmente. La deslocalización del accionariado, sede social, dirección y actividad económica, ha puesto de manifiesto la obsolescencia de la noción de residencia fiscal. Esta deslocalización no solo se ha producido *entre* los distintos elementos, sino también *dentro* de cada uno de estos elementos. No es raro ver cómo el accionariado de una multinacional se encuentra distribuido en una multitud de países. De la misma manera, las funciones de dirección a menudo se encuentran segregadas en diferentes centros. En consecuencia, en la actualidad se hace difícil atribuir a una empresa multinacional una residencia única, tanto si entendemos la residencia como un vínculo *real* (en caso que opere como presunción *iuris tan-*

---

18 Véase VOGEL (2005), pág. 421.

19 Véase MARIAN (2014), pág. 170.

20 *Ibid*., pág. 174.

tum de territorialidad, para aquellos casos en que el Estado de residencia se atribuya la potestad principal por no haber una fuente de la renta verificable en un país tercero) como si la entendemos como un vínculo *personal* (en caso de que el Estado de residencia tenga una potestad tributaria secundaria o residual). Por ello, en este apartado se analiza cómo los criterios específicos que definen la residencia fiscal no se ajustan a esta nueva realidad económica. En muchos casos estos criterios se basan en presunciones de territorialidad que, si bien eran evidentes en el contexto del comercio eminentemente doméstico del siglo pasado, han dejado de ser tan incuestionables.

Por lo general, tanto la doctrina como los ordenamientos domésticos han definido la residencia fiscal de las entidades jurídicas conforme a dos tipos de puntos de conexión: los formales y los sustantivos o fácticos. La mayoría de Estados por lo general utilizan una combinación de ambos[21].

3.1. Los puntos de conexión formales: el lugar de constitución y la sede social

Por lo general, este tipo de factores de conexión dependen de circunstancias legales de la entidad y no de circunstancias fácticas. Esto los hace altamente manipulables. Los dos factores más importantes son el lugar de constitución de la entidad y el lugar donde esté situada su sede social, fijada generalmente en los estatutos de la sociedad.

Cuando un Estado define la residencia fiscal de acuerdo a este tipo de factores de conexión, la determinación de la residencia fiscal es en cierto modo de carácter electivo para el contribuyente. Para establecer la residencia fiscal en un determinado país, el contribuyente no necesita mantener un vínculo económico sólido con el territorio; solamente necesita realizar una elección de carácter puramente formal, ya sea constituyendo la sociedad en dicho país, ya sea estableciendo mediante los estatutos su sede social. Por ello hay autores que han sostenido que este tipo de criterios permiten al contribuyente una suerte de «tributación a la carta»[22]. En consecuencia estos criterios se prestan a manipulaciones por parte de los contribuyentes, a menos que se completen por otros criterios menos formalistas como la sede de dirección efectiva[23].

---

[21] Véase DE BROE (2009), pág. 96.

[22] Véase ALMUDÍ CID (2006), pág. 76. Para este autor, es notoria la existencia de una competencia fiscal entre los Estados con el fin de atraer capitales extranjeros, para lo cual ofrecen regímenes fiscales ventajosos a aquellas sociedades que se constituyan en dicho país, aunque no presenten especial vinculación con el mismo. Tal es el caso del régimen de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros español (pág. 77). Asimismo, la sencilla adquisición de la residencia fiscal a través de la constitución de una sociedad en un determinado país, permite a dicha sociedad beneficiarse de su red de convenios. En este mismo sentido, COUZIN (2002), pág. 261. Para SIOTA ÁLVAREZ (2013), págs. 203-04, los factores de conexión de carácter formal «refuerzan el principio de seguridad jurídica por hacer referencia a circunstancias jurídicas muy concretas, facilitan que los socios puedan elegir aquellos territorios que ofrezcan regímenes tributarios más beneficiosos, aunque la sociedad no mantenga vínculos económicos sustantivos con dichos territorios». VIANA BARRAL y MONTOYA ESTEBAN (2013), pág. 136, sostienen que si bien los criterios formales dotan de certeza y seguridad jurídica, permiten a los socios realizar «arbitraje» sobre su residencia fiscal.

[23] Las estrategias denominadas como *U.S. corporate inversions* han permitido durante años a las empresas americanas eludir la residencia fiscal estadounidense, aún manteniendo en dicho país su dirección efectiva, y evitar así la aplicación de las normas de transparencia fiscal internacional, tal y como indica ARNOLD (2003), pág. 1564.

Los académicos de corte más economicista han insinuado, en aras de una eficiencia internacional y neutralidad fiscal, que la construcción y delimitación del hecho imponible conforme a factores y criterios artificiosos, formalistas y fácilmente manipulables, no tiene por qué ser algo negativo. Para esta corriente doctrinal lo verdaderamente negativo es que las empresas alteren sus decisiones económicas *sustantivas* por razones fiscales[24]. Esta corriente considera perjudicial que una empresa traslade sus medios materiales y humanos, sus fábricas y su producción a otro país por razones puramente fiscales, ya que la economía mundial se ve distorsionada y tiende a ser menos eficiente. De acuerdo a estos planteamientos, un cambio de residencia fiscal sin el correspondiente traslado de medios económicos, es un mal menor que al menos es capaz de mantener la eficiencia en los mercados.

Sin embargo, este tipo de razonamientos de corte económico pasan por alto que el Impuesto sobre Sociedades es de naturaleza y propósito «ineficiente»[25]. El propio hecho imponible del impuesto es la manifestación de una capacidad económica en manos de las empresas, de manera que quien más capacidad económica manifieste más deberá contribuir. Por tanto, pretender fundar el Impuesto sobre Sociedades sobre criterios formalistas y artificiosos, únicamente conduce al menoscabo de los objetivos «ineficientes» intrínsecos al impuesto, como es el hecho de que quien más rentas obtenga más debe contribuir. Objetivos que por otra parte han sido legitimados por los ciudadanos a través de su representación parlamentaria. En definitiva, consentir la *formal avoidance* tendría un efecto similar al de permitir a determinadas empresas multinacionales que decidiesen voluntaria y unilateralmente cuántos impuestos pagan, sin necesidad de que trasladen su actividad económica. Por ello, cabe plantearse si esta situación está en consonancia con el principio de capacidad económica[26].

3.2. Los puntos de conexión fácticos o sustantivos: la sede de dirección efectiva

Este tipo de factores se caracteriza por construirse sobre circunstancias de carácter fáctico. Por ello se prestan a un menor grado de manipulación por parte de los contribuyentes.

El criterio más importante es el de la «sede de dirección efectiva», el cual se establece en el ordenamiento español y en la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición[27]. A menudo, los diferentes ordenamientos domésticos se refieren a este factor con diferentes términos, pero todos ellos se refieren en última instancia a «el lugar en el cual son desarrolladas las funciones de dirección de la sociedad»[28].

---

[24] En este sentido, BRACEWELL MILNES (2003), pág. 96.

[25] Véase MARIAN (2013b), pág. 473.

[26] Véase DE BROE (2009), págs. 99-100. Para COUZIN (2002), pág. 2, el criterio de residencia debe presentar un fuerte nexo de vinculación personal del contribuyente con una determinada jurisdicción al objeto de exigirle contribuir de acuerdo a su renta mundial.

[27] A finales de 2017, el artículo 4.3 del Modelo de Convenio de la OCDE ha sido modificado, eliminando el criterio de la «sede de dirección efectiva» como regla de desempate en casos de doble residencia y sustituyéndolo por la exigencia de un acuerdo amistoso para resolver los conflictos de doble residencia. No obstante, España parece que ha optado por mantener el criterio de la sede de dirección efectiva en su red de convenios.

[28] Véase DE BROE (2009), pág. 102.

El hecho de que este criterio se base en circunstancias fácticas obliga a una determinación más casuística, examinando todas las circunstancias y dejando un mayor margen de interpretación a las autoridades y tribunales. Esto puede llevar a una falta de coherencia en la aplicación de este criterio por las distintas jurisdicciones[29]. Por otra parte, y como consecuencia de su naturaleza fáctica, puede llegar a ser costoso para las autoridades demostrarlo[30].

Por otro lado, no siempre el factor de la sede de dirección efectiva es riguroso si no está adaptado al contexto del siglo XXI y la globalización. Por ello, es importante tener en cuenta la amplia segregación y distribución espacial del gobierno corporativo y de las operaciones de las empresas, así como las complejas relaciones entre las partes de la misma[31]. En este sentido, al tratarse de un criterio de naturaleza intrínsecamente casuística, los tribunales están obligados a adapadaptarlo a la realidad actual y evitar definir el mismo con cualquier elemento de tipo formalista que pueda no ir alineado con el carácter flexible y multinacional de las empresas. Sin embargo la globalización y las nuevas tecnologías han diluido la capacidad de identificar una oficina principal y física, y por tanto este punto de conexión no otorga la seguridad jurídica que otorgan los criterios formales[32]. Además, el hecho de que las tecnologías de la información hayan diluido la importancia de la oficina física tradicional ha facilitado a los contribuyentes la manipulación de este criterio de residencia[33]. Hoy en día las sociedades tienden a descentralizar muchas de sus funciones (marketing, dirección financiera, dirección estratégica, etc.) en otras sociedades del grupo empresarial, haciendo muy difícil situar el lugar donde se desarrolla la dirección «efectiva» y «real» de la empresa, si es que hay alguno que pueda merecer el apelativo de «real»[34]. Por ello es francamente difícil afirmar que la sede de dirección efectiva pueda manifestar un nexo real y personal lo suficientemente fuerte para legitimar al Estado en su pretensión de gravar la renta mundial. En este sentido, hay ciertos sectores doctrinales que han visto este debate desde un punto de vista puramente pragmático, evitando cualquier análisis meta-jurídico sobre los vínculos de carácter personal de las empresas con un determinado país. Estos autores han puesto en entredicho la verdadera subjetividad tributaria de las entidades como para atribuirlas vínculos de carácter personal con los Estados, y así han defendido que la razón por la que se grava a las empresas es para recaudar las rentas latentes de los accionistas que de otra manera no podrían

---

[29] *Ibid*., pág. 102. En España, el criterio de la sede de dirección efectiva ha sido definido con cierta «racanería» por la ley, tal y como indica CARMONA FERNÁNDEZ (2010), pág. 137.

[30] Véase ARNOLD (2003), pág. 1564.

[31] Véase COUZIN (2002), pág. 262.

[32] Véase SIOTA ÁLVAREZ (2013), págs. 204-05. Para CARMONA FERNÁNDEZ (2010), pág. 138, nos movemos en el contexto de una economía globalizada y en cierto modo «virtualizada», en la que la trascendencia de la ubicación física de los órganos de dirección de las empresas pierde interés.

[33] De acuerdo a SIOTA ÁLVAREZ (2013), pág. 208, el criterio de la sede de dirección efectiva fue ideado como un lugar más difícil de trasladar a conveniencia del contribuyente. No obstante la realidad del siglo XXI hace necesario repensar este criterio.

[34] La aseveración realizada anteriormente sobre que «toda renta empresarial tiene su origen en la ordenación de medios materiales y humanos, lo cual exige en todo caso un lugar fijo de negocios desde el que realizar la actividad empresarial» (*supra* sección 2.3.2), queda desnaturalizada en el actual contexto de «virtualización» del comercio.

recaudar por verse sometidas a un perpetuo diferimiento impositivo[35]. A esto se une la idea que mantienen muchos académicos de que las empresas no pueden soportar los tributos, sino que quienes los soportan en última instancia son los accionistas (junto a los trabajadores y consumidores)[36].

Hay autores que han manifestado que la verdadera función de este factor es preventiva o para evitar abusos. Por medio de esta cláusula los Estados evitan la fuga de entidades a otras jurisdicciones fiscalmente más beneficiosas sin un traslado efectivo de la actividad[37].

3.3. Otros criterios: el control accionarial

Si bien en puridad no opera como criterio de residencia fiscal, el criterio de control accionarial[38] del régimen de transparencia fiscal internacional tiene efectos similares en la práctica. En la medida en que opere sin una organización de medios materiales y humanos, las rentas obtenidas por una sociedad residente en un país de baja tributación se imputan a su sociedad matriz. Por tanto, a efectos prácticos, la entidad filial es gravada como si tuviera su residencia fiscal en el mismo país que su sociedad matriz. Tal y como se ha dicho anteriormente, el criterio de residencia actúa de manera supletoria en defecto de una fuente de las rentas conocida o verificable.

Si ya en la actualidad la aplicación de los regímenes de transparencia fiscal internacional es muy costosa y tiene una función eminentemente disuasoria, pretender implantar este criterio como factor de residencia fiscal generalizado para todas las sociedades es una utopía. En primer lugar, se trata de un factor cuya aplicación sería muy difícil y costosa de llevar a cabo por cuanto exigiría ejercitar potestades tributarias sobre sociedades extranjeras, con los consiguientes problemas de intercambio de información entre autoridades y de ejecutabilidad de la ley[39]. Además, aplicar este criterio plantearía innumerables problemas de interacción de legislaciones con criterios de residencia dispares. Sin mencionar que en el ámbito de muchos convenios de doble imposición, el criterio de la sede de dirección efectiva seguiría prevaleciendo.

No obstante, esta propuesta actuaría como una suerte de sistema de integración fiscal corporativa o de consolidación con respecto a las rentas no atribuidas a ningún establecimiento permanente. A mi juicio, este criterio de residencia no tiene sustantividad propia por cuanto que en última instancia las sociedades extranjeras estarían sometidas a los criterios que determinan la residencia fiscal de su sociedad matriz; por consiguiente, como veremos a continuación, prevalecería el criterio de la sede de dirección efectiva, y por tanto se daría su misma problemática. Úni-

---

[35] Véase MARIAN (2013a), pág. 1627; y VRIJBURG (2014), págs. 14-16.

[36] Véase CLAUSING (2013), págs. 179-80.

[37] Véase ARNOLD (2003), pág. 1564.

[38] El régimen de transparencia fiscal internacional español exige que la entidad residente en España participe, por sí sola o conjuntamente con entidades o personas vinculadas, en un 50% o más en la sociedad extranjera. Por el contrario, el régimen de transparencia fiscal internacional en EEUU exige que la sociedad extranjera esté controlada en más de un 50% por accionistas americanos con una participación significativa (10% o superior).

[39] Véase ARNOLD (2003), pág. 1563.

camente en un hipotético sistema de integración socio-sociedad, por el cual la residencia fiscal de los accionistas últimos (personas físicas) atrajese la residencia de las entidades por ellos participadas, podría asegurar un verdadero vínculo personal entre el Estado impositor y el hecho imponible gravado.

3.4. Relación entre los distintos puntos de conexión. el caso español como paradigma

Es práctica habitual que los Estados establezcan una combinación de ambos tipos de criterios, formales y fácticos, y que estos operen de manera alternativa, sin un orden de prelación. Tal es el caso de España y Reino Unido[40].

En concreto, el ordenamiento Español define la residencia fiscal en el artículo 8.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Este artículo declara lo siguiente:

> «1. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:
>
> a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
>
> b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
>
> c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.
>
> A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.
>
> La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.»

Si bien es cierto que el carácter expansivo del criterio de residencia fiscal puede llevar a casos de doble residencia[41], no es menos cierto que puede evitar casos de ausencia de residencia fiscal, y por tanto de doble no imposición. El problema de la doble residencia es especialmente preocu-

---

[40] Véase RIBES RIBES (2013), págs. 164-65. El Reino Unido ha utilizado tradicionalmente el criterio de la sede de dirección efectiva, elaborado sobre la base del *case law*. No obstante, el *Finance Act* de 1988 introdujo el criterio de lugar de constitución como criterio alternativo.

[41] Véase SIOTA ÁLVAREZ (2013), pág. 202.

pante porque se pueden dar situaciones en las que una sociedad es residente fiscal de un país con el que apenas mantiene vínculos (por haberse constituido en dicho país) mientras que también es residente fiscal en otro país con el que mantiene vínculos más fuertes (por tener allí su sede de dirección)[42].

En la práctica, a pesar del carácter expansivo de la residencia fiscal de las entidades, la tendencia a evitar la doble imposición y el deseo de evitar la manipulación y abuso de la residencia fiscal han llevado a que prevalezca por lo general el criterio de la sede de dirección efectiva, configurándose los criterios formales como una suerte de presunción *iuris tantum*[43]. En primer lugar porque dentro del contexto de los convenios suele prevalecer dicho criterio. Pero también la aplicación de las leyes domésticas ha llevado en muchos casos a esta misma conclusión. Así, en España la Dirección General de Tributos ha adoptado una interpretación finalista de la norma y ha admitido la pérdida de la residencia fiscal española a aquellas sociedades constituidas en España que trasladen tanto su domicilio social como su sede de dirección efectiva a otro país[44]. Austria mantiene los criterios del domicilio social y de la sede de dirección efectiva, pero algún autor ha sostenido que debe prevalecer este último, de manera que una entidad con su sede social en Austria es considerada no residente si no mantiene en dicho país su sede de dirección efectiva[45]. La jurisprudencia alemana ha reconocido a las autoridades la posibilidad de denegar la residencia fiscal a aquellas entidades que solamente tengan el domicilio social en Alemania pero no mantengan ningún vínculo económico genuino en dicho país. Son las autoridades las que tienen que demostrar la ausencia de motivo económico valido sobre la base de las normas generales antiabuso. Es decir, se trata de evitar que una empresa establezca su residencia fiscal en Alemania por motivos puramente fiscales aprovechándose de factores formalistas (como es el lugar donde esté la sede social)[46]. Los tribunales belgas han considerado que la sede social opera como presunción *iuris tantum* de la residencia fiscal. Así, el contribuyente puede demostrar que la sede de dirección efectiva está situada en otro país y evitar así la residencia fiscal en Bélgica[47].

No obstante hay países que han utilizado tradicionalmente un único criterio de residencia. Son residentes fiscales en Estados Unidos aquellas entidades constituidas en dicho país. Por el contrario, Irlanda ha mantenido hasta hace poco como único criterio el la sede de dirección efecti-

---

[42] Para ARNOLD (2003), pág. 1562, la inclusión de criterios suplementarios (control de la sociedad, actividad principal de la empresa, etc.) a los ya clásicos (lugar de constitución de la entidad y sede de dirección efectiva) solo añade problemas, como es el hecho de agravar el riesgo de doble imposición por doble residencia en caso de que la regla *tie-breaker* de los convenios no sea capaz de solucionar el conflicto.

[43] Véase SERRANO ANTÓN (2004), pág. 7.

[44] Véase las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos V2477-12, V2597-12 y V1434-13.

[45] Véase DE BROE (2009), pág. 96.

[46] *Ibid*., pág. 101.

[47] *Ibid*., pág. 100. Este autor opina que esta misma presunción puede ser rebatida también por las autoridades para denegar la residencia fiscal al contribuyente que actúa por motivos puramente fiscales (pág. 101).

va[48]. El riesgo de mantener un único criterio ha llevado a supuestos de doble no imposición derivados de la ausencia de residencia fiscal[49].

4. CONCLUSIONES

A lo largo del presente artículo se ha examinado cómo el criterio de residencia tuvo un origen marcadamente territorial. Así la residencia actuaba como una suerte de presunción *iuris tantum* de que las rentas cuya fuente era desconocida tenían su origen en el Estado de residencia de la entidad perceptora. Naturalmente, esta idea tenía fuerza en un contexto en el que los elementos fundamentales de la empresa (accionariado, dirección y actividad económica) estaban situados en un mismo territorio.

El comercio internacional ha evolucionado, las empresas se han convertido en verdaderas multinacionales cuyo accionariado está repartido a lo largo del mundo y cuya actividad económica se ha deslocalizado en multitud de países. Además, el desarrollo de las telecomunicaciones ha diluido la importancia de la oficina física tradicional. Ante estas nuevas realidades, la noción de residencia fiscal se ha tornado en un concepto desnaturalizado que la mayoría de las veces no expresa ningún vínculo sólido entre la empresa y el territorio. Se ha convertido en una mera ficción jurídica carente de sustancia e incapaz de otorgar un respuesta coherente al reparto de las potestades tributarias.

Dicho todo lo anterior, cabe preguntarse si el permanente esfuerzo de la ciencia jurídico-tributaria por identificar una «verdadera» residencia es un esfuerzo fecundo, o si por el contrario estamos ante dos nociones antagónicas, residencia y empresa multinacional, que por su propia naturaleza son incompatibles.

Mirando hacia el futuro, un sector de la doctrina lleva ya años reclamando un cambio radical en el régimen tributario internacional hacia un sistema basado en el reparto formulario[50]. El *formulary apportionment approach* incorpora otros elementos menos susceptibles de manipulación (como el factor trabajo o las ventas de la empresa) a la hora de establecer la sujeción tributaria de un Estado sobre las rentas empresariales. Además, este sistema se antoja capaz de superar la obsoleta y desnaturalizada dualidad de residencia y fuente. Asimismo, este sistema superaría también la visión de la empresa como un conjunto de compartimentos estancos (formado por sociedades) para verla como un todo compuesto de elementos interrelacionados.

---

[48] A partir de 1 de enero de 2015, Irlanda ha introducido con carácter general el criterio de *lugar de constitución*, de manera que toda sociedad constituida en Irlanda tiene allí su residencia fiscal (*Finance Act* 2014). No obstante, hasta el 2015 dicho criterio estaba sujeto a importantes excepciones, como la denominada «*trading exemption*», que posibilitaba a las sociedades constituidas en Irlanda eludir la residencia fiscal.

[49] MARIAN (2013b), págs. 471-72, analiza la estrategia de Apple por la cual su filial Apple Operations International evitó la residencia fiscal en Irlanda (donde estaba constituida dicha sociedad) y en EEUU (donde estaba la sede de dirección efectiva).

[50] Sobre el sistema de reparto formulario, véase PICCIOTTO (2016) y AVI-YONAH (1996), págs. 1352 y ss.

Bibliografía

ALMUDÍ CID, J. M. (2006): "Los Sujetos Pasivos del Impuesto sobre Sociedades" en J. A. Rodríguez Ondarza (Ed.): *El Impuesto sobre Sociedades y su Reforma para 2007* (págs. 63-84), Civitas, Cizur Menor.

ARNOLD, B. J. (2003): "A Tax Policy Perspective on Corporate Residence", *Canadian Tax Journal*, nº 51, págs. 1559-1566.

AVI-YONAH, R. S. (1996): "The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification", *Texas Law Review*, nº 74, págs. 1301-1359.

AVI-YONAH, R. S. (1997): "International Taxation of Electronic Commerce", *Tax Law Review*, nº 52, págs. 507-556.

BEHRENS, P. (2009): "General Principles of Residence of Companies" en G. Maisto (Ed.): *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law* (págs. 3-28), IBFD, Amsterdam.

BERLIRI, A. (1964): *Principios de Derecho Tributario,* vol. I, Editorial de Derecho Financiero.

BRACEWELL MILNES, B. (2003): "Is Tax Avoidance Harmful?", *Intertax*, nº 31, pág. 96.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2010): "Residencia Fiscal de Personas Físicas y Entidades; Cambios de Residencia y Estatutos Singulares" en F. Serrano Antón (Ed.): *Fiscalidad Internacional* (págs. 117-140), 4ª ed., Centro de Estudios Financieros.

CLAUSING, K. A. (2013): "Who Pays the Corporate Tax in a Global Economy?", *National Tax Journal*, nº 66, págs. 151-184.

COUZIN, R. (2002): *Corporate Residence and International Taxation*, IBFD, Amsterdam.

DE BROE, L. (2009): "Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions" en G. MAISTO (Ed.): *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law* (págs. 95-119), IBFD, Amsterdam.

FALCÓN Y TELLA, R. (2001): "Tendencias Actuales en los Criterios de Sujeción al Tributo: Hacia la Territorialidad", *Crónica Tributaria*, nº 100/2001, págs. 53-60.

KEMMEREN, E. C. C. M. (2010): "Legal and Economic Principles Support an Origin and Import Neutrality-Based over a Residence and Export Neutrality-Based Tax Treaty Policy" en M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck y M. Zagler (Eds.): *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics* (págs. 237-315), IBFD, Amsterdam.

KOFLER, G. (2012): "Indirect Credit versus Exemption: Double Taxation Relief for Intercompany Distributions", *Bulletin for International Taxation*, nº 66, págs. 77-89.

LOKKEN, L. (2012): "What Is This Thing Called Source?" en Y. Brauner y M. J. McMahon Jr. (Eds.): *The Proper Tax Base: Structural Fairness from an International and Comparative Perspective - Essays in Honor of Paul McDaniel* (págs. 139-148), Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2006): "La Costumbre Internacional en el Derecho Tributario", *Nueva Fiscalidad*, nº 1, págs. 9-42.

MARIAN, O. (2013a): "Jurisdiction to Tax Corporations", *Boston College Law Review*, nº 54, págs. 1613-1665.

MARIAN, O. (2013b): "Meaningful Corporate Tax Residence", *Tax Notes*, nº 140, págs. 471-480.

MARIAN, O. (2014): "The Function of Corporate Tax-Residence in Territorial Systems", *Chapman Law Review*, nº 18, págs. 157-183.

PICCIOTTO, S. (2016): "Towards Unitary Taxation: Combined Reporting and Formulary Apportionment" en T. Pogge y K. Mehta (Eds.): *Global Tax Fairness* (págs. 221-237), Oxford University Press, Oxford.

RIBES RIBES, A. (2013): "La Residencia de las Personas Jurídicas en el Derecho Comparado (con especial referencia al ámbito de la Unión Europea)" en P. Chico de la Cámara (Ed.): *Residencia Fiscal y otros Aspectos Conflictivos. La Armonización de la Imposición Directa* (págs. 159-200), Aranzadi, Cizur Menor.

SERRANO ANTÓN, F. (2004): "Hacia una Reformulación de los Principios de Sujeción Fiscal", *Documentos (IEF),* nº 18/06, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

SIOTA ÁLVAREZ, M. (2013): "La Residencia Fiscal en el Impuesto sobre Sociedades", *Crónica Tributaria*, nº 149/2013, págs. 199-236.

SOCIEDAD DE NACIONES (1923): *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*, Sociedad de Naciones, Ginebra.

VIANA BARRAL, V. y MONTOYA ESTEBAN, D. (2013): "La Residencia de las Personas Jurídicas en la Legislación Interna" en P. Chico de la Cámara (Ed.): *Residencia Fiscal y otros Aspectos Conflictivos. La Armonización de la Imposición Directa* (págs. 131-158), Aranzadi, Cizur Menor.

VOGEL, K. (1988): "Worldwide vs. Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments (Part 1)", *Intertax*, nº 16, págs. 216-229.

VOGEL, K. (2005): "State of Residence may as well be State of Source – There is no Contradiction", *Bulletin for International Taxation*, nº 59, págs. 420-423.

VRIJBURG, H. (2014): "The Effect of «Excessive» Tax Planning and Tax Setting on Welfare: Action Needed?", *Erasmus Law Review*, nº 7, págs. 13-23.

CAPÍTULO 14

LA PRUEBA DE LA RESIDENCIA FISCAL PARA PERCEPTORES DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

MARTA GONZÁLEZ APARICIO
Profesora contratada predoctoral
Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de León

1. LA RESIDENCIA FISCAL EN LA NORMATIVA ESTATAL

La determinación de la residencia fiscal es un elemento fundamental a la hora de establecer el territorio en el que el contribuyente debe tributar por las rentas que obtiene, tanto fruto de su actividad profesional, como derivadas de las restantes categorías sometidas a tributación. Nos encontramos ante una cuestión que cada vez plantea mayores retos, pues en un mundo globalizado como el actual en el que las personas y los capitales se mueven con agilidad, es común la aparición de situaciones en las que un trabajador modifica su domicilio, bien por un cambio de residencia a otro Estado de manera definitiva, bien por un traslado con carácter temporal, independientemente de que tales variaciones se produzcan por motivos laborales o por la búsqueda de un territorio con condiciones fiscales más beneficiosas para el contribuyente[1]. Por ello, resulta sumamente importante a efectos de la fijación de residencia fiscal, la normativa interna de cada uno de los Estados –en el caso de que sean varios- en los que el sujeto resida y en los que pueda ser reconocido como residente fiscal, así como la eventual conjugación de las distintas normativas que pudieran ser aplicables.

En la legislación española en materia de residencia fiscal de las personas físicas, el artículo 6 del 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 (en adelante, LIRNR), remite al artículo 9 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio[2] (en adelante, LIRPF), que establece tres criterios para fijar la residencia fiscal de las personas físicas en territorio español: el criterio de la permanencia, el criterio de intereses económicos y el criterio familiar.

Los dos primeros criterios no tienen naturaleza subsidiaria, de modo que no prevalece la aplicación de ninguno de ellos sobre el otro, si bien la residencia fiscal se prueba de forma distinta en

---

[1] Nos encontramos ante la situación que se ha venido a denominar "votación con los pies", y que, tal y como señala ORTIZ CALZADILLA, R., "Régimen fiscal del residente no domiciliado", *Revisa de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales,* núm. 2, 2016, págs. 19-34, "En un contexto económico como el actual de libertad de movimiento de personas, servicios y capitales se puede producir el fenómeno conocido en los manuales de Hacienda Pública como "votación con los pies" según el cual los ciudadanos y las sociedades se localizan en aquellos territorios de menor fiscalidad relativa.".

[2] BOE núm. 285 de 29 de noviembre de 2006.

cada uno de ellos. Ambos tienen la consideración de presunciones *iuris et de iure,* de modo que no admiten prueba en contra. Ello supone que, una vez acreditada la concurrencia en el sujeto del alguno de estos criterios se tendrá por probada la residencia fiscal de modo automático. El criterio familiar, sin embargo, no goza de la misma consideración desde un punto de vista probatorio, ya que más que un criterio en si se trata de una presunción *iuris tantum* –que, por tanto, admite prueba en contrario- a través de la cual es posible inferir que se da la situación exigida bien por el criterio de la permanencia o bien por el criterio de los intereses económicos[3].

La regulación contenida en el artículo 9 de la LIRPF se completa con la cláusula antiabuso del artículo 8.2 de la LIRPF, según la cual en los supuestos en los que se acredite –conforme a alguno de los criterios enunciados- el cambio de residencia habitual a un territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal[4], se mantendrá la residencia fiscal en territorio español durante el año que se produzca el cambio y los cuatro años posteriores[5]. En relación a la naturaleza jurídica de esta cláusula se ha pronunciado, entre otros, CHICO DE LA CÁMARA[6], criticando, por un lado, la no previsión de criterios antifraude similares para las personas jurídicas, y por otro, el propio diseño de la norma por el legislador, configurado como una presunción *iuris et de iure* –no admitiendo prueba en contra- lo cual vulnera, a juicio del autor, el principio constitucional de capacidad económica en relación con el principio de proporcionalidad, consagrados en el artículo 31.1 de nuestra Constitución.

Asimismo, hay que tener en cuenta las disposiciones establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en materia de prueba, contenidas en los artículos 105 a 108 de la LGT, que establecen las normas en relación a la carga de la prueba –artículo 105-, a los medios y valoración de la prueba –artículo 106-, al valor probatorio de las diligencias –artículo 107- y a las presunciones en materia tributara –artículo 108-.

Por otra parte, en esta materia es importante referir la exención de los rendimientos obtenidos por trabajadores desplazados al extranjero dispuesto en el artículo 7.p) de la LIRPF[7]. A grandes

---

[3] *Vid*. LÓPEZ LÓPEZ, H.: *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero,* 1ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2015, págs. 25-41.

[4] Los territorios considerados como paraísos fiscales en la legislación española son los enunciados en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE núm. 167, de 13 de julio de 1991).

[5] La introducción de esta "cláusula antiabuso" responde a la intención del legislador de evitar el fraude fiscal y la evasión de capitales, a fin de evitar el reparto desigual de cargas en materia tributaria, tal y como señala el Tribunal Constitucional en diversas sentencias que *"los que unos no paguen, lo tengan que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*".

[6] *Vid*. CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales", *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y el Entretenimiento*, núm. 29/2010, parte Doctrina, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2010, págs. 31-44.

[7] Este precepto dispone: "Estarán exentas las siguientes rentas:... Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos: 1.º Que dichos trabajos se realicen para

rasgos, este precepto establece una exención para los rendimientos del trabajo percibidos por ocupaciones desempeñadas en el extranjero, en concreto para los primeros 60.100 euros que se hayan obtenido por un residente en España a consecuencia de su desplazamiento, temporal o definitivo, al extranjero para prestar servicios a empresas no residentes en nuestro país[8].

Al margen de la situación particular creada por la introducción de la antedicha cláusula antiabuso, el contenido de cada uno de los tres criterios fijados por la LIRPF para la determinación de la residencia fiscal es el que se expondrá a continuación.

1.1. El criterio de la permanencia

El artículo 9.1 a) de la LIRPF establece "1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español…" Este precepto significa que se considerarán residentes en territorio español a aquellos sujetos que permanezcan más de la mitad del año natural en España, esto es, más de 183 días. Es un criterio de carácter físico, pues vincula la permanencia real en territorio español durante el periodo señalado con la adquisición de la condición de residente fiscal en España y el subsiguiente deber de contribuir por las rentas obtenidas tanto dentro como fuera del territorio estatal. Este criterio puede ser calificado como "objetivo", en el sentido que vincula la residencia con la presencia física en un determinado territorio. Sin embargo, a pesar de este carácter objetivo, en aquellos casos en que el sujeto se desplaza con mucha frecuencia, por ejemplo, por motivos laborales, la prueba de la permanencia puede resultar sumamente complicado, pues es difícil comprobar documentalmente las entradas o salidas del país de una persona.

En relación a la delimitación de las condiciones de aplicación de este criterio son varias las cuestiones que se pueden plantear. La primera y más evidente es qué se considera territorio español,

---

una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. 2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.".

[8] *Vid*. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. y VEGA BORREGO, F. A.: "Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores", *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 28, 2013, págs. 177-195.

esto es, el ámbito espacial de aplicación. La respuesta la encontramos en el artículo 2.2 de la LIRNR, que señala "El territorio español comprende el territorio del Estado español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores, así como el mar territorial y las áreas exteriores a él, en las que, con arreglo al derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales", extendiendo esta delimitación territorial más allá de los límites puros de la superficie terrestre[9].

La segunda cuestión que aparece en torno a este criterio es cómo se computa la residencia en el territorio español. Tal y como se indicaba al inicio de este epígrafe, en el mundo actual la libre circulación de personas posibilita que no sean infrecuentes los cambios de residencia de un trabajador o los viajes temporales ya sean por motivos personales o profesionales. El legislador intenta resolver esta cuestión precisando en el artículo 9. 1. a) que "Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país". Conforme este mandato legal el tiempo de permanencia en territorio español comprende tanto las estancias reales como las ausencias esporádicas, a no ser que justifique la residencia fiscal en otro país. La introducción de esta previsión dota de un cierto carácter subjetivo al criterio de la permanencia en España. El problema es que la Ley no define ni el concepto de "ausencia esporádica" ni aquellas situaciones que no se van a tener en cuenta en el cómputo de los 183 días, pero, parece claro que tales ausencias no deben ser prolongadas, pero no se establece un límite temporal para que esas ausencias sean calificadas como "esporádicas". En relación a este precepto resulta interesante recoger lo apuntado por CARMONA FERNANDEZ[10], que señala

> "El postulado legal no es tan alicorto como para sólo pretender evitar que se deslocalicen residentes que antes lo fueran por otra razón. Parece claro que su alcance va más lejos: considerar residente a un contribuyente , una vez que se prueba efectivamente una estancia física en territorio español razonablemente significativa, computando sus ausencia como tiempo determinante de su primera "permanencia" en España, salvo que se aporte prueba de residencia fiscal en otro país, esto es, una prueba positiva de ubicación tributaria en un Estado concreto, sin que se admita una mera prueba "negativa" de residencia en España (no bastará permanecer en el extranjero más de seis meses en el año natural)".

El artículo 9 de la LIRPF contiene otros mandatos en relación al cómputo del periodo de residencia –al margen de la cláusula antiabuso relativa al traslado de la residencia a un territorio considerado como paraíso fiscal-. Así, el mencionado precepto, in fine establece una norma especial para el personal que resida en España de modo temporal a consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. En estos supuestos tales periodos de residencia no se compu-

---

[9] Este criterio se aplica en todo el territorio español con independencia de los distintos regímenes de concierto o convenio económico vigentes en España, tal y como señala el artículo 2.3 de la LIRNR.

[10] *Vid*. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *La fiscalidad de los no residentes en España: elementos subjetivos,* en Cordón Ezquerro, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 1ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 97.

tarán, de modo que aunque efectivamente este personal resida en España más de la mitad del año natural no adquirirán la condición de residentes fiscales y eventuales contribuyentes en nuestro país por los rendimientos obtenidos a consecuencia de su labor profesional.

Por el contrario, el artículo 10.1 de la LIRPF recoge aquellos supuestos en los que, aun no cumpliéndose el criterio de residencia efectiva en territorio español más de 183 días en el año natural, determinados sujetos por causa de su labor profesional no pierden su condición de residentes fiscales y, por ende, de contribuyentes en nuestro país. Este precepto es aplicable a los miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión, a los miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos, a los titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero y a los funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular. Además, el mantenimiento de la condición de residente fiscal se extiende al cónyuge no separado legalmente y a los hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero. No obstante, el artículo 10.2 de la LIRPF excluye la aplicación de este régimen especial en aquellos supuestos en que la adquisición de alguna de las condiciones enunciadas en el apartado primero se haya producido cuando el sujeto ya poseía su residencia habitual en un territorio extranjero.

La contrapartida de la situación enunciada en el artículo 10.1 de la LIRPF la encontramos en el artículo 9.2 del mismo texto normativo, en el cual se excluye de la consideración de residentes fiscales en territorio español a los mismos funcionarios públicos extranjeros o titulares de empleo oficial enunciados en el artículo 10.1 de la LIRPF cuando permanezcan en España más de la mitad del año natural a consecuencia de su desempeño profesional.

1.2. El criterio de intereses económicos

El segundo de los criterios enunciados por la LIRPF, con igual capacidad probatoria que el criterio de la permanencia, es el que hace referencia a la ubicación en territorio español del núcleo principal o centro de intereses económicos, tomando en consideración, por tanto, el lugar en que el sujeto obtenga su renta o disponga de su patrimonio con carácter mayoritario. Así el artículo 9.1 b) de la LIRPF señala "Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta". Al igual que el criterio de la residencia, se trata de un criterio que determina la residencia fiscal con carácter inmediato, pues no admite prueba en contra. Ello supone que aunque el contribuyente acredite su residencia en un tercer Estado por medio de la aportación de la certificación fiscal emitida por el organismo competente, si el núcleo principal de sus intereses o actividades económicas se sitúa en España, se le seguirá considerando residente español.

La LIRPF no establece qué considera como centro de intereses económicos, con lo que nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado, lo que sin duda redunda en pro de una cierta inseguridad jurídica[11]. Para delimitar cuándo se considera que un sujeto tiene en España ese centro de actividad económica y, por tanto, puede ser considerado como residente fiscal en nuestro país, habrá que acudir a lo indicado por doctrina[12] y jurisprudencia, que se decantan por el ejercicio de un análisis comparativo[13] entre los intereses del económicos del contribuyente en España y en el otro Estado con el que se plantee el conflicto de doble residencia[14]. Realizado este análisis comparativo la residencia fiscal quedará fijada en el Estado en que los intereses económicos del sujeto primen con respecto a los restantes países. Tal es el proceder empleado por el Tribunal Supremo, entre otras[15], en sentencia de 4 de julio de 2006[16], en la que señala

> "a la vista de la dificulta de situar en España o en Suiza el núcleo fundamental de sus relaciones personales, se hace preciso fijarse en los aspectos económicos, menos sutiles pero más susceptibles de acreditación. Y en las actuaciones documentadas ha quedado suficientemente probado que es en España donde radican *la mayor cantidad de bienes y rentas*. Ante la ausencia de datos sobre los bienes y rentas del recurrente fuera del territorio español, los bienes y derechos situados o que pueden ejercitarse en España son de tal entidad que no resulta aventurado mantener que es España y no Suiza el centro del núcleo principal de sus intereses económicos, por lo que, en definitiva, es España a la que cabe considerar como país de residencia y donde le corresponde tributar al recurrente".

La determinación de este centro de intereses vitales tiene un carácter eminentemente patrimonial, de modo que toma en cuenta fundamentalmente la renta y el patrimonio obtenido por el sujeto. En relación a la preferencia del criterio de la obtención de renta o la tenencia de patrimonio como decisorios de la aplicación de este criterio, en principio no prevalece uno sobre otro, sin

---

[11] Así lo ha señalado, entre otros, MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*. 14ª ed. Marcial Pons, Barcelona, 1998, p. 69.

[12] *Vid*. MARTÍN QUERALT, J.: *Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*...ob. cit. p. 69, donde el autor indica respecto al concepto de centro de intereses económicos "Nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción se irá decantando a medida que existan pronunciamientos jurisdiccionales y administrativos que permitan determinar en qué supuestos puede entenderse que una persona física tiene en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. La *ratio legis* del concepto es clara: se trata de una medida cautelar que establece la sujeción a la Hacienda Pública española de rentas obtenidas por personas que, aun no teniendo la residencia habitual en España, tienen en nuestro territorio la fuente principal de sus rentas".

[13] *Vid.* CARMONA FERNÁNDEZ, N.: "De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)", *Carta Tributaria*, núm. 231. 1995, pág. 8, que señala "El término "principal" sólo puede ser entendido por comparación del territorio español con cada uno de los demás Estados, y no con todos ellos en su conjunto".

[14] *Vid*. CORDÓN EZQUERRO, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional.* Vol. II. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 1620.

[15] En el mismo sentido, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 15 diciembre 2005 (RJ 2006\4184) y de 4 julio de 2006 (RJ 2006\6109).

[16] RJ 2006\6109.

embargo doctrinalmente[17] se ha optado por dar un mayor peso a la obtención de renta. En este sentido, señala SERRANO ANTÓN

> "Si resulta meridianamente claro que, cuando una persona física obtiene la mayoría de sus rentas en territorio español, va a resultar gravado por su renta mundial en nuestro país de acuerdo con lo previsto por la Ley del IRPF, más dudoso parece que pueda aplicarse ese criterio si la persona física posee la mayoría de su patrimonio en España, obteniendo la mayor parte de sus rentas en el extranjero".

Desde un punto de vista probatorio, entre los elementos patrimoniales que se han venido considerando a la hora de fijar el centro de intereses económicos la jurisprudencia[18] ha tomado en cuenta factores tales como la titularidad y utilización de inmuebles, urbanos o rústicos, la titularidad y utilización de bienes muebles, principalmente vehículos, la titularidad de otros derechos o cuentas bancarias, la regularidad de movimientos bancarios e incluso las declaraciones efectuadas en medios de comunicación. Es evidente que estos criterios más parecen orientados a sujetos que realizan una actividad económica por cuenta propia que a aquellos trabajadores que perciben rentas del trabajo a consecuencia de una relación laboral por cuenta ajena. Ello obliga a la realización de un análisis de cada caso en concreto para determinar el origen de las rentas.

La derogada Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias[19], incorporó a la redacción original del precepto la coletilla "directa o indirecta", que se mantiene en el texto vigente de la norma, comprendiendo de este modo tanto los intereses económicos "directos" que el sujeto pasivo tenga en territorio español, como los "indirectamente" obtenidos o poseídos[20]. De este modo se pretende salvaguardar aquellas situa-

---

[17] *Vid*. SERRANO ANTÓN, F.: "Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional", en Carmona Fernández, N.; Serrano Antón, F. y Bustos Buiza, J. A., "Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes", *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 24/02, Madrid, 2002, pág. 21.

[18] *Vid.* la supra mencionada STS de 4 de julio de 2006 (RJ 2006\6109), así como la resolución del TEAC de 9 de febrero de 2001 y las sentencias de la Audiencia Nacional de 20 de septiembre de 2001 (JT 2001\1622) y de 27 de junio de 2002 (JT 2003\211), que señala en su fundamento jurídico tercero "el centro vital, familiar y económico en territorio nacional viene avalado por los siguientes hechos que constan en el expediente administrativo: 1) La gestión de la explotaciones económicas de su cónyuge a través de cuentas bancarias de titularidad compartida con la recurrente, constando que en mayor parte las financia. Y 2) La existencia de una serie de inmuebles (masía, vivienda, garajes, etc.) usadas por la recurrente; así como de muebles (vehículos) y otros derechos y cuentas bancarias; datos que, como se ha dicho, revelan que el interés económico está vinculado con el territorio nacional.".

[19] BOE de 10 de Diciembre de 1998.

[20] *Vid*. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 diciembre 1997 (JT 1998\243), que señala que para determinar el país en el que se encuentra el centro de intereses económicos del contribuyente no cabe acudir a vínculos personales y afectivos, sino únicamente a los económicos, circunscribiéndose la noción de intereses económicos tanto a la propiedad directa como a las situaciones de control y participación indirecta. "Es claro a este respecto que el interesado y su familia, a través de su participación y control casi exclusivos de la sociedad extranjera ... -pues la presencia como tercer administrador, de una persona ciudadana de ... al grupo familiar, es probablemente debida a imposición de las normas de ese país sobre inversiones extranjeras en el mismo, que exigen que el Consejo comprenda al menos un administrador domiciliado en ...-, mantienen la vinculación, más aún el control, de las inversiones españolas que anteriormente ostentaban de modo directo. Esas nociones de control y participación indirecta no

ciones en las que el contribuyente pretendiera evitar la tributación en territorio español a través de sociedades interpuestas domiciliadas en el extranjero que posean bienes en España[21].

1.3. El criterio familiar

El último criterio de los enunciados en el artículo 9 de la LIRPF hace referencia a la vinculación del sujeto con el territorio español por cuestiones familiares, concretamente la residencia en España del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan del contribuyente. Este "criterio de cierre" posee una naturaleza jurídica distinta a los dos criterios previamente expuestos, ya que, mientras que la prueba de los dos primeros opera de manera inmediata a la hora de acreditar la residencia fiscal, el criterio familiar goza de un carácter de presunción *iuris tantum,* esto es, que admite prueba en contra.

La principal cuestión en este punto es el tipo de prueba que puede desvirtuar esa presunción. Esa prueba en contrario, que en principio corresponderá al obligado tributario, puede adoptar un doble sentido: bien la demostración de que reside en otro país, bien la prueba de que el cónyuge y los hijos menores de edad no residen en territorio español. En ambos casos la normativa exige la certificación fiscal emitida por la autoridad fiscal competente del Estado que se trate, lo que no obsta, tal y como se ha señalado previamente y posteriormente se desarrollará, para que en la práctica se admitan otros medios de prueba. Resulta reseñable la contestación de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) a la Consulta vinculante núm. V0665-13 de fecha 4 de marzo de 2013[22], en la que presume que es residente fiscal en España un trabajador que desempeñaba su actividad profesional en el extranjero, mientras que su cónyuge e hijos menores permanecían en España, a menos que el contribuyente desvirtuara tal presunción "en el caso de un trabajador trasladado a Arabia Saudí que se desplaza solo, permaneciendo su familia en territorio español, sin perjuicio de la aplicación de los dos primeros criterios mencionados (permanencia o centro de intereses económicos) podría resultar de aplicación la presunción, prevista en el artículo 9 de la LIRPF, de que tiene su residencia fiscal en España por encontrarse en territorio

---

son, por otra parte, ajenas a las legislaciones de numerosos países de nuestro entorno y de los propios Convenios de Doble Imposición, que siguen al artículo 9 del Modelo de la OCDE, plasmadas en las nociones de «vinculadas», «asociadas», etc., términos generalmente referidos a sociedades, y a efectos distintos de los aquí manejados, relativos a cálculo de beneficios, pero cuyo dato de reconocimiento de fórmulas indirectas de participación es perfectamente trasladable a la cuestión aquí planteada de localización de intereses económicos de una persona; pues es generalizada en el mundo jurídico la aceptación de la existencia de vinculaciones indirectas a través de terceros interpuestos, sean éstos personas físicas o jurídicas, y ya sea a través de participaciones accionariales sucesivas o de fórmulas contractuales del tipo fiducia o similares, como, por otra parte ya ha manifestado en otras ocasiones este Tribunal".

[21] No obstante, tal y como señala, VELAZQUEZ CUETO, F. A.: *La residencia fiscal de las personas físicas según la legislación española y el Modelos de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos práctico*, Trabajo presentado al XIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2011, pág. 195*, "*Problema distinto es la de la opacidad fiscal que puede conseguirse de hecho teniendo bien- es (por ejemplo, inmuebles) situados en España, a nombre de una sociedad residente, dominada por una entidad no residente y domiciliada en un territorio con el que no exista efectivo intercambio de información".

[22] JT 2013\787.

español la residencia habitual de su cónyuge no separado legalmente y de los hijos menores de edad dependientes de aquél. Dicha presunción puede ser destruida mediante prueba en contrario. En el caso de un trabajador que se desplaza a Arabia Saudí conjuntamente con su familia o en el de un trabajador que se desplaza solo a dicho país por carecer de unidad familiar, sin perjuicio de que puedan ser considerados residentes fiscales en España por criterio distinto al de permanencia, centrándonos en este criterio, el de permanencia por más de 183 días, se ha de indicar que para el cómputo de dicho plazo de permanencia se tienen en cuenta las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país (en este caso, Arabia Saudí). Si, en aplicación de alguno de los criterios que establece la LIRPF, los trabajadores sobre los que se consulta resultasen ser residentes fiscalmente en España y al mismo tiempo pudieran ser considerados residentes en Arabia Saudí, de acuerdo con su legislación interna, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados. Este conflicto se resuelve por aplicación del párrafo 2 del artículo 4 del Convenio para evitar la doble Imposición". De tal manera, la DGT ofrece respuesta no sólo a la situación planteada, sino a un escenario adicional, exponiendo dos situaciones:

1. La del trabajador desplazado que mantiene a su cónyuge no separado e hijos menores de edad en España. Este trabajador se considerará residente en territorio español conforme al criterio familiar, salvo que pruebe que ni su residencia por más de 183 días en el año natural, ni su centro de intereses económicos, se encuentran en España.

2. La del trabajador que se desplaza con su núcleo familiar, o la del trabajador que se desplaza solo por carecer de tal núcleo familiar. En este supuesto, la DGT no considera la aplicación del criterio familiar, concluyendo que si por aplicación de alguno de los dos criterios restantes se considerara el sujeto residente en dos Estados, se deberá acudir a las reglas del Convenio para evitar la Doble Imposición, si lo hubiera.

En el supuesto contrario, cuando sean el cónyuge no separado y los hijos menores los que residan en otro país, el contribuyente podrá acreditar que reside en España a través de alguno de los dos criterios enunciados: bien el de la permanencia, bien el de intereses económicos.

Si la residencia fiscal en territorio español queda acreditada únicamente para el contribuyente, residiendo su cónyuge e hijos menores en el extranjero, la LIRPF únicamente obligará a tributar en nuestro país al residente fiscal, excluyendo, con toda lógica, al cónyuge e hijos menores, tal y como señala la DGT en Consulta Vinculante núm. V0021/03 de 24 febrero de 2003[23],

> "Por ser considerado residente en España, deberá tributar en este país por su renta mundial, con independencia del lugar donde se haya obtenido o de quién sea el pagador de la misma, con las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en el Convenio para evitar la doble imposición antes citado...Por lo que se refiere al cónyuge y a los hijos menores de edad, residentes en Bélgica, en España sólo estarán sometidos al IRNR por aquellas rentas de fuente española que el Convenio para evitar la doble imposición anteriormente citado permita gravar en España."

[23] JT 2003\264.

Si queda demostrada la residencia fiscal en España del cónyuge no separado legalmente y los hijos menores, esta prueba implica la presunción de que el contribuyente es residente fiscal en nuestro país. Sin embargo pueden darse situaciones en las que, aun quedando probada esa vinculación familiar, es la propia Administración tributaria la que niega la condición de residente fiscal del sujeto en territorio español. En este caso se invierte la carga de la prueba, ya que ésta, en principio, recaía sobre el obligado tributario, pero, en estos supuestos, corresponderá a la Administración. Esto es, en los casos en los que la vinculación familiar del contribuyente está probada en territorio nacional, la carga de levantar la presunción de que el sujeto efectivamente reside fuera de España, al margen del lugar en el que lo hagan su cónyuge e hijos menores corresponde a las autoridades fiscales. Este es el asunto de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 1248/2009,de 30 de junio de 2009[24], en la que la Administración tributaria presenta una postura contraria a la interpretación extensiva del concepto de residencia fiscal que tradicionalmente viene defendiendo[25], obviando la aplicación del criterio familiar. El Tribunal, en contra del criterio de la Administración, considera residente fiscal en territorio español al trabajador, apoyando su argumentación en la aplicación del criterio familiar y, sorprendentemente, en la residencia fiscal del pagador de las rentas percibidas por el sujeto. La fundamentación jurídica empleada por el Tribunal para determinar que el contribuyente es residente fiscal en España es sumamente discutible, pues, por un lado, enlaza los criterios proporcionados por la LIRPF con la aplicación del Convenio de Doble imposición, y, tal y como señala

[24] JT 2009\1364.

[25] Destaca lo expresado en el Fundamento jurídico cuarto de la citada sentencia "La primera cuestión a tratar es la condición del interesado de residente o no en España. La Administración tributaria la niega tal condición por considerar que físicamente vive en Polonia, donde tiene domicilio conocido y es este país donde desde hace años lleva a cabo su actividad laboral. Por el contrario el recurrente sostiene su residencia en España, porque es aquí donde tiene sus intereses vitales. A los efectos de la determinación de la condición de residente en España como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 9.1 de la Ley 40/98 (RCL 1998, 2866), y al margen de los supuestos especiales del apartado segundo, establece formas alternativas o por defecto para la determinación de esta condición. Se parte del criterio de residencia física en territorio nacional por tiempo superior a la mitad del año natural, se sigue con la vinculación de obligado tributario con el núcleo de sus actividades o centro de intereses económicos, para completarlo con la presunción de residencia en España por vinculación familiar, cuando cónyuge e hijos de contribuyente residan en nuestro país.

El Convenio de 15 de noviembre de 1979... establece en su artículo 4.2 para los supuestos de sujetos pasivos con residentes en ambos Estados contratantes las siguientes reglas para la determinación del país de residencia: "a) Será considerado residente del Estado contratante en el cual dispusiere de hogar permanente. Si dispusiere de hogar permanente en ambos Estados contratantes, será considerado residente del Estado contratante con el cual fueren más estrechas sus relaciones personales y económicas (centro de intereses vitales)...".

En el presente caso, dado que el recurrente tiene a su familia (cónyuge e hijos) residiendo en España, y es empleado de la empresa... residente en España y que es la que le retribuye por la prestación de sus servicios por cuenta ajena, llegamos a la conclusión de que el recurrente tiene la condición de sujeto pasivo residente en España. Tanto por aplicación de la presunción familiar del artículo 9.1 de la Ley 40/98, como por la determinación de su lugar donde más estrechas relaciones personales tiene, a falta de prueba de otra circunstancia, por la Administración. Además este criterio se refuerza, por la residencia fiscal del pagador, y entidad de la que es empleado el interesado, pese a desarrollar toda su actividad laboral en Polonia. En conjunto, su "centro de interés vitales" puede entenderse ubicado en España."

VELÁZQUEZ CUETO[26], "En ningún caso es correcto un proceso de determinación de la residencia que mezcle, en cada paso o criterio de atracción, la legislación interna y el CDI", y, por otro lado, no aclara la "función que a estos efectos desempeña la presunción de residencia como consecuencia de residir en territorio español el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan del obligado tributario", y, en el mismo sentido, lo apunta LÓPEZ LÓPEZ[27]. En cualquier caso, el Tribunal otorga de un carácter prioritario al criterio del centro de intereses económicos con respecto al criterio de la residencia, considerando que el hecho de que la empresa pagadora de las rentas del trabajo al contribuyente sea española, es prueba suficiente de la residencia fiscal del sujeto, al margen del lugar en que resida efectivamente. De este modo, el criterio familiar actúa como elemento objetivo a partir del cual el órgano jurisdiccional infiere el concurso del criterio del centro de intereses económicos[28].

2. EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Para determinar la residencia fiscal, además de la normativa interna, hay que considerar los Convenios o Tratados internacionales que España tenga suscritos en este ámbito. A fin de ofrecer un marco común en materia de Convenios de Doble Imposición, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), elaboró, en 1977, un Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio (en adelante, MCOCDE), que es seguido por España y numerosos países el en mundo[29].

---

[26] VELÁZQUEZ CUETO, F. A.: *La residencia fiscal de las personas físicas según la legislación española y el Modelos de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos*.....ob. cit. pág. 196.

[27] LÓPEZ LÓPEZ, H.: *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero*...ob. cit. págs. 37-38.

[28] En el mismo sentido la mencionada sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2006 (RJ 2006\6109), que indica "Así las cosas, teniendo vivienda permanente a su disposición en España y Suiza, es preciso acudir al segundo de los criterio que el art. 4.2.a) del Convenio utiliza: el de considerarse residente de aquel Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas. Este criterio atiende a una pluralidad de circunstancias: personales, familiares, sociales, económicas, etc. Dada la situación familiar del interesado (soltero y con dos hijas, residentes una en Madrid y la otra en Ginebra, sin que existe prueba fehaciente que acredite con cuál de las dos realmente convive o si convive con una y otra en diferentes épocas del año), resulta difícil llegar a una conclusión fundada acerca del nivel de vinculación del recurrente con España o Suiza desde el punto de vista de las relaciones familiares más estrechas que mantiene...a la vista de la dificulta de situar en España o en Suiza el núcleo fundamental de sus relaciones personales, se hace preciso fijarse en los aspectos económicos, menos sutiles pero más susceptibles de acreditación. Y en las actuaciones documentadas ha quedado suficientemente probado que es en España donde radican la mayor cantidad de bienes y rentas. Ante la ausencia de datos sobre los bienes y rentas del recurrente fuera del territorio español, los bienes y derechos situados o que pueden ejercitarse en España son de tal entidad que no resulta aventurado mantener que es España y no Suiza el centro del núcleo principal de sus intereses económicos, por lo que, en definitiva, es España a la que cabe considerar como país de residencia y donde le corresponde tributar al recurrente"

[29] Además del MCOCDE, la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU), elaboró su propio Modelo de Convenio fiscal de 1980, tomando como base el de la OCDE, pero con ciertas variaciones destinadas a favorecer las necesidades de los países en desarrollo.

La función de este Modelo es, tal y como indica GARCÍA PRATS[30],

> "servir de guía durante el proceso de negociación de los Convenios fiscales internacionales, ofreciendo una estructura y unos criterios de reparto de la competencia tributaria y de su comprensión elaborados a nivel internacional como fruto del consenso de los países intervinientes en dicho proceso."

El MCOCDE ha sido reformado en el año 2017, modificando su articulado a consecuencia de las recomendaciones resultantes de las acciones que conforman el Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). En concreto, en materia de determinación de la residencia fiscal se recogen las indicaciones de la Acción 2, denominada "Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos", tiene entre sus objetivos establecer medidas destinadas a impedir que la utilización de entidades y estructuras híbridas, o también entidades con doble residencia, se destinen a beneficiarse indebidamente de las disposiciones de los convenios fiscales; y de la Acción 6, denominada "Impedir la utilización abusiva de los Convenios fiscales", tiene como objetivo principal, hacer frente, al *treaty shopping*, es decir, aquellas estrategias a través de las cuales una persona no residente de un Estado trata de obtener los beneficios que un convenio suscrito por dicho Estado concede a sus residentes, por ejemplo, constituyendo una sociedad pantalla en dicho Estado.

De la fijación de la residencia fiscal, y, por ende, el ámbito subjetivo de aplicación del Convenio, se ocupa el artículo 4 del Modelo, que en su apartado primero define, a los efectos del Convenio, lo que se entiende por "residente en un Estado contratante", señalando "A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo". Este precepto ha sido modificado en la redacción 2017, incluyendo la precisión "as well as a recognised pension fund of that State". Es evidente que el artículo toma como base el criterio establecido con carácter general por las legislaciones internas de los diversos Estados, que establecen la sujeción plena al impuesto fundada en la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado que se trate, que se extiende más allá de aquellos sujetos domiciliados de manera permanente el territorio del Estado. Tal y como indica el punto 8 de los Comentarios a este artículo

> "Dicha definición se remite al concepto de residencia adoptado por la legislación interna. En ella se mencionan como criterios determinantes de la residencia fiscal: el domicilio, la residencia, la sede de dirección o cualquier otro criterio análogo. En lo que se refiere a las personas físicas, la definición pretende cubrir las diversas formas de vinculación personal a un Estado que utilizan las legislaciones fiscales internas como determinantes de la sujeción integral a imposición (sujeción plena). Com-

[30] *Vid*. GARCÍA PRATS F. A.: "Los Modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de doble imposición", *Crónica tributaria*, núm. 133, 2009, págs. 101-123.

prende también el caso de las personas asimiladas a los residentes por la legislación tributaria de un Estado y, por ello, sometidas plenamente a imposición en ese Estado (por ejemplo, los diplomáticos y otras personas al servicio del Estado).” Añade el punto 8.1 “De acuerdo con las disposiciones de la segunda frase del apartado 1, una persona no se considera, sin embargo, “residente de un Estado contratante” en el sentido del Convenio si, aun cuando no esté domiciliada en ese Estado, se considera residente con arreglo a la legislación interna, pero se somete a una imposición limitada sobre las rentas obtenidas en dicho Estado o el patrimonio situado en el mismo. Esta situación se produce en ciertos Estados en relación con las personas físicas, particularmente en el caso de diplomáticos y empleados consulares extranjeros que prestan servicios en su territorio”.

El apartado 2 del artículo 4 del Convenio expone los criterios específicos en la resolución del conflicto de doble residencia por orden de prelación en su aplicación, señalando:

“2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente;

c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo”

Estos criterios se mantienen en el nuevo texto del MCOCDE. Se observa un cierto paralelismo entre el texto de este artículo y los criterios vigentes en la legislación española para la determinación de la residencia fiscal. El Modelo considera en primer término la disponibilidad de una vivienda con carácter permanente. El punto 13 de los Comentarios al Modelo señala que lo esencial es el carácter permanente de la vivienda, esto es, *“que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias”*, lo que excluye de este concepto de vivienda los hoteles u otro tipo de alojamientos similares. No obstante, cumplido el requisito del carácter permanente, no se exigen requisitos formales especiales, admitiéndose como vivienda una “habitación alquilada con muebles”. Para la acreditación de este requisito deberían admitirse aquellos documentos que, bien acrediten la tenencia de una vivienda en propiedad, p. ej. los datos consignados en el Registro de la Propiedad, o bien el arrendamiento de una vivienda, p. ej. justificando los pagos periódicos realizados.

El segundo de los criterios hace referencia al Estado con el que el sujeto mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, lo que se denomina "centro de intereses vitales". Para determinar qué Estado es aquel en el que la persona tiene su "centro de intereses vitales" habrá que realizar un análisis comparativo entre los intereses que la persona tiene en los diversos Estados entre los que se plantee el conflicto. Los elementos que determinan tal centro de intereses son de lo más variopinto, abarcando factores personales y patrimoniales, tal y como señala el punto 15 de los Comentarios al Convenio "Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, será necesario considerar los hechos para determinar con cuál de los dos Estados tiene relaciones personales y económicas más estrechas. A tal fin, se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir especial atención. Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir". Surge la cuestión en relación al peso que se debe otorgar a tales circunstancias personales o familiares, y cuál de ellas debe primar sobre la otra, cuestión que no resuelve ni el Modelo ni los Comentarios. Parece que lo más idóneo sería realizar un análisis conjunto de todas las circunstancias, si bien, en cuanto a la acreditación de estas circunstancias parece evidente que resulta más sencillo probar las relaciones económicas que las personales.

El tercer criterio hace referencia al lugar donde more la persona. Se trata de un criterio que posee carácter subsidiario y que se debe aplicar cuando el sujeto no tenga vivienda permanente o no sea posible determinar en qué Estado se sitúa su centro de intereses vitales. Ni el Modelo ni los Comentarios determinan cuantitativamente el periodo de tiempo que una persona tiene que permanecer en un Estado para que se le considere residente fiscal conforme a este precepto, limitándose el punto 19 de los Comentarios a apuntar

> "Ha de ser un período lo suficientemente dilatado como para que sea posible determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual, así como la periodicidad de las estancias."

En los supuestos en los que, a consecuencia de la aplicación del criterio anterior, se concluya que el sujeto no mora en ningún Estado, o lo hace en más de uno a partes iguales, el cuarto criterio nos indica que se le considerará residente fiscal en el territorio del que sea nacional, debiendo determinarse la nacionalidad conforme a las normas internas de cada Estado previstas al efecto. La prueba de este extremo, en general, resultará sencilla, tanto para el obligado tributario, a través de la aportación de su Documento de Identidad, como para a Administración.

Por último, para aquellos supuestos en los que, aun aplicando los criterios supra mencionados, no es posible determinar la residencia fiscal del sujeto, el Modelo alude al acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados entre los que se presente el conflicto de doble residencia.

El procedimiento a seguir para adoptar tal acuerdo es el procedimiento amistoso regulado en el artículo 25 del Modelo, tal y como señala el punto 20 de los Comentarios al Modelo.

Si bien no todos los Convenios suscritos por España siguen con exactitud los criterios establecidos en este artículo 4 para resolver los conflictos de doble residencia, la gran mayoría presentan una redacción muy aproximada con ciertas matizaciones[31] en algunos de ellos.

Finalmente, es necesario señala que la determinación de la residencia fiscal reviste especial importancia en relación a los perceptores de rentas del trabajo, teniendo en cuenta que el artículo 15.1 del MCOCDE establece una normas de reparto exclusiva a favor del Estado de residencia para las rentas del trabajo por cuenta ajena. Si bien el MCOCDE no define de manera expresa qué rentas del trabajo comprende este precepto, se considera que se trata de los rentas derivadas de la relación laboral mientras ésta dure, excluyendo otras cantidades, como las pensiones, que se perciben una vez finalizada la relación laboral. El artículo 15.2 del MCOCDE, por su parte, establece la tributación concurrente entre los dos Estados contratantes cuando la actividad laboral se realiza, total o parcialmente en el territorio del Estado en que se desarrolla la actividad. En el mismo precepto se incluye una excepción a la regla, que representa el tercer criterio de reparto, que supone la tributación exclusiva en el Estado de residencia del trabajador cuando ejerce su empleo en el otro Estado contratante, permanece más de 183 días en el territorio de ese Estado, el pagador de la remuneración de trabajador no reside del Estado en que se desarrolla la actividad y la remuneración no es soportada por un Establecimiento Permanente situado en el Estado de la actividad.

3. EL REAL DECRETO 1021/2015 Y LA OBLIGACIÓN DE IDENTIFICAR Y COMUNICAR LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS TITULARES DE CUENTAS FINANCIERAS

La aprobación del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua[32] merece referencia expresa por la importancia que despliega en la determinación de la residencia fiscal.

El origen de este Real Decreto debemos buscarlo en la Directiva 2011/16/UE del Consejo de Europa, modificada por la Directiva 2014/107/UE de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad y en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de

[31] Para apreciar esas diferencias entre el texto del artículo 4 del Modelo y los distintos Convenios suscritos por nuestro país se recomienda consultar SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, T.: "Estudio comparativo de los Convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE", *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1/04, Madrid, 2004, págs. 61-63.

[32] BOE núm. 275, de 17 de noviembre de 2015.

Información de Cuentas Financieras. Éste acuerdo tuvo su origen en el acuerdo FATCA[33] adoptado en 2013 entre Estados Unidos y España, el cual, a su vez supuso que la OCDE aprobara un Modelo de Acuerdo para la Autoridad Competente y un Estándar Común de Comunicación de la información que desembocó en el referido Acuerdo Multilateral, firmado por un total de 51 países.

Además de estas fuentes de carácter internacional en el ámbito interno el fundamento de este Real Decreto hay que buscarlo en el apartado 2 del artículo 1 y en el artículo 29 bis, ambos de la LGT, relativos a las obligaciones tributarias en el ámbito de la asistencia mutua, y en la Disposición adicional vigésimo segunda del mismo texto normativo, que establece la obligación de las instituciones financieras de identificar la residencia de los titulares de determinadas cuentas financieras y de suministrar información a la Administración tributaria respecto de tales cuentas, así como la obligación de los titulares de las cuentas de identificar su residencia fiscal ante las instituciones financieras.

El Real Decreto se publicó en el BOE de 17 de noviembre de 2015, entrando en vigor el pasado 1 de enero de 2016, de modo que la información relativa a la residencia fiscal del ejercicio 2016 que las instituciones financieras están obligadas a suministrar a las autoridades fiscales se deberá proporcionar a lo largo del 2017, si bien la fecha aún no está determinada.

Las instituciones financieras obligadas a proporcionar esta información son las definidas en la Sección VIII del Anexo de este texto normativo e incluye las instituciones que captan depósitos en el curso de su actividad bancaria, que custodian valores o instrumentos financieros, que tienen como actividad principal la inversión en nombre o por cuenta de clientes, o que son compañías aseguradoras que ofrecen o realizan pagos de contratos de seguro con valor en efectivo o de contratos de anualidades.

Para que tales instituciones financieras cumplan con su obligación de determinar la residencia fiscal de los titulares de las cuentas financieras abiertas en ellas –o de aquellos que ostenten el control sobre las mismas-, deberán aplicar las normas y procedimientos de diligencia debida recogidos en el Anexo del Real Decreto. De manera sucinta, tal procedimiento de diligencia establece que, para fijar la residencia fiscal de los titulares, en primer término habrá que distinguir, por un lado, entre cuentas preexistentes y cuentas nuevas, y por otro, entre cuentas de personas físicas y cuentas de entidades. Respecto a las cuentas preexistentes de personas físicas, éstas se dividen en dos grupos en función de su valor. Las cuentas que no superen un determinado umbral no estarán sujetas a revisión, identificación y comunicación de la información, quedando sólo sujetas a tal procedimiento las cuentas cuyo saldo supere el mencionado umbral. Para identificar la residencia de los titulares de estas cuentas preexistentes que superen la cuantía fijada, se tomará en cuenta la información previa de que disponga la entidad, y en las cuentas de mayor valor se aplicará adicionalmente un procedimiento de revisión reforzado. La identificación de la residencia fiscal de los titulares de cuentas nueva se basará en la declaración efectuada por el

[33] Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA).

titular de la cuenta en el momento de su constitución, si bien la institución financiera debe verificar el contenido de esa declaración conforme a la información que obtenga del sujeto para la apertura de la cuenta.

Asimismo, con carácter previo a la comunicación de la información a las Autoridades fiscales, las entidades financieras están obligadas a comunicar a las personas físicas titulares de las cuentas financieras el objeto y contenido de la información que se suministrara a la Administración.

Una vez determinada la residencia fiscal conforme al procedimiento establecido, las instituciones financieras deben remitir la información a las Autoridades tributarias, siempre que la residencia fiscal del sujeto se determine en algún Estado de aplicación de la Directiva 2011/16/UE, modificada por la Directiva 2014/107/UE, en alguno de los Estados firmantes del el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras, o en algún otro Estado con el que España tenga suscrito un acuerdo reciproco de intercambio de la información especificada en el artículo 5 del Real Decreto.

El incumplimiento de esta obligación de información supondrá que se aplicarán las consecuencias previstas en la Disposición adicional vigésimo segunda de la LGT, que remite al Título VII del mismo texto normativo.

La aprobación del Real Decreto 1021/2015, supone, en definitiva, la atribución a las instituciones financieras de las potestades para la identificación de la residencia fiscal del sujeto pasivo. Esta atribución, si bien fundada en la necesidad de un mayor control y la prevención de la evasión y el fraude de capitales, puede resultar criticable, pues supone otorgar a una entidad de carácter privado potestades correspondientes a una Administración pública.

Por otro lado, también se plantean dudas en relación a la "prueba" de la residencia fiscal del sujeto. En las cuentas preexistentes la acreditación se fundamenta en la información que posea la entidad con carácter previo, y es muy cuestionable que tal información sea completa, actual y adecúe a las circunstancias reales del sujeto. En las cuentas nuevas tal determinación se fundamenta en una declaración efectuada por el titular de la cuenta, que reflejará las circunstancias del sujeto en el momento en que se realice, pero que, con toda lógica, pueden cambiar en el futuro.

De este modo, el encuadre del Real Decreto 1021/2015 en la normativa reguladora de la residencia fiscal, sin duda supone la alteración *de facto* de los criterios previstos por la LIRPF para la fijación de la residencia fiscal, ya que, aunque *de iure* no los modifique, parece evidente que la identificación efectuada por las instituciones financieras repercutirá en la aplicación de estos criterios, lo que nos sitúa ante un nuevo marco en esta materia

4. LOS CERTIFICADOS FISCALES COMO MEDIO DE PRUEBA DE LA RESIDENCIA FISCAL

Establecidos los criterios para la fijación de la residencia fiscal el siguiente paso es la determinación de los medios para acreditar la residencia fiscal, bien en territorio español, bien en territorio extranjero.

El mecanismo previsto por la normativa tributaria es la emisión de certificaciones fiscales por la autoridad competente del territorio que se trate. Estas certificaciones pueden ser emitidas por la Administración tributaria española cuando se trate de probar la residencia en nuestro país, o pueden provenir de autoridades fiscales extranjeras, cuando de lo que se trate es justificar la residencia en otro Estado o de destruir la presunción de residencia en territorio español.

En relación a la exigencia de estas certificaciones fiscales como medio probatorio de la residencia fiscal la primera referencia la encontramos en el artículo 7.1, párrafo segundo, del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes[34], que señala "Los contribuyentes que, por ser residentes en países con los que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, se acojan al mismo, determinarán en su declaración la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones previstos en el respectivo convenio. A tal efecto, deberán adjuntar a la declaración *un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente*, o el pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los convenios". Así, el precepto, además de exigir la certificación de residencia, añade un requisito a la misma, que sea emitida por la autoridad fiscal competente, excluyendo de este modo otro tipo de certificados de residencia emitidos por otros organismos no tributarios.

La norma básica en la materia es la Orden EHA/3316/2010[35], de 17 de diciembre, vigente desde el 3 de enero de 2003 –y que vino a sustituir en este punto a la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre[36]. Este texto normativo recoge dos situaciones, por un lado la emisión de certificaciones fiscales por la Administración tributaria española a fin de acreditar la residencia fiscal en nuestro país, y por otro, la prueba de la residencia fiscal en el extranjero, que se manifiesta en la exigencia de certificación fiscal emitida por autoridades tributarias del territorio que se trate.

Respecto a la primera situación, la Disposición adicional segunda de la Orden EHA/3316/2010 establece el derecho de los contribuyentes en el IRPF –definidos conforme al artículo 8 de la LIRPF-, y de los sujetos pasivos en el Impuesto de Sociedades, de solicitar la certificación fiscal en territorio español. La forma de tales certificaciones fiscales será la recogida en los Anexos IV –"Certificado de residencia fiscal en España- y V –"Certificado de residencia en España. Convenio"- de la Orden EHA/3316/2010. El primero de ellos se emitirá con carácter general para la acreditación de la residencia en territorio español, mientras que la expedición del segundo se reserva para aquellos supuestos en los que la residencia se deba acreditar ante un Estado con el que se haya suscrito un Convenio para evitar la Doble Imposición. La disposición adicional añade que

[34] Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (BOE núm. 188 de 5 de Agosto de 2004).

[35] Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes (BOE núm. 311 de 23 de Diciembre de 2010).

[36] BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 2003.

> "se podrá solicitar que se haga constar en los certificados que el contribuyente o sujeto pasivo ha puesto en conocimiento de la Administración tributaria española la obtención de una renta, cuya descripción deberá ser facilitada por el interesado, en un determinado país o territorio".

La Disposición adicional también establece el procedimiento de solicitud y emisión de las certificaciones fiscales. En concreto y respecto a la solicitud efectuada por el contribuyente, el apartado 7 establece los siguientes requisitos:

> "La solicitud, en soporte papel, contendrá, al menos, los siguientes datos:
>
> a) Apellidos y nombre o razón social, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del interesado y, en su caso, del representante.
>
> b) Indicación de a qué efectos se solicita el certificado: destinatario, finalidad y, en su caso, país o territorio donde deba surtir efectos.
>
> c) *Documentos y justificantes que, en su caso, se aportan junto con la solicitud con el fin de probar la residencia fiscal en territorio español*.
>
> d) Si desea solicitar que se haga constar en el certificado los datos adicionales a que se refiere el número 3 anterior, descripción de la renta procedente del exterior cuya obtención comunica el interesado. Si se solicita que se haga constar la circunstancia mencionada en el número 4, la oportuna indicación en ese sentido.
>
> e) Fecha y firma del interesado o, en su caso, del representante."

Tal y como indica el punto c), el contribuyente podrá aportar aquellos documentos o justificantes que considere oportunos a la hora de probar su residencia conforme a alguno de los criterios establecidos. El legislador no ha definido qué documentos y justificantes se deben aportar, ni el peso de cada uno de ellos en la prueba de la residencia fiscal, por lo que habrá que acudir a los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales para delimitar el contenido de este precepto.

No obstante, en este punto es necesario hacer referencia al artículo 106.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria[37] (en adelante, LGT), que consagra el principio de libertad de prueba en materia tributaria, señalando "En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa". Conforme a este artículo, el sujeto que desee demostrar su residencia fiscal en nuestro Estado podrá valerse de todos aquellos medios de prueba en su poder que permiten acreditar su residencia[38]. En este sentido, la DGT en respuesta a la mencionada Consulta vinculante núm. V0665-13 de fecha 4 de marzo de 2013, hace referencia expresa a tal principio de libertad de prueba, cuando señala

[37] BOE núm. 302 de 18 de Diciembre de 2003.

[38] *Vid*. LÓPEZ LÓPEZ, H.: *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero*...ob. cit. pág. 28.

> "Ahora bien, en aquellos casos, tales como el planteado en el escrito de consulta, en el que las autoridades fiscales saudíes no emiten certificados de residencia fiscal, cuestión que ha sido contrastada por la Administración tributaria española, el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) *habilita a la Administración tributaria española para valorar otros medios de prueba conforme a lo dispuesto en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil".*

En todo caso, conforme a los criterios establecidos en la LIRPF para la determinación de la residencia fiscal, es claro que la actividad probatoria del contribuyente que pretenda acreditar su residencia fiscal en territorio español debe ir orientada a probar la concurrencia de uno o varios de los criterios previstos. En relación al criterio de la permanencia, la prueba deberá tener por objeto la aportación de la información que acredite la tenencia de una vivienda con carácter permanente, ya sea en propiedad o en arrendamiento –en cuyo caso la comprobación de los pagos efectuados en concepto de renta también sería un elemento probatorio-, como los datos relativos a suministros domésticos como agua, electricidad, gas, agua, etc., que permitan contrastar el mencionado carácter permanente. Respecto al criterio del centro de intereses vitales, la actividad probatoria se debe centrar en la aportación de toda aquella documentación relativa a obtención de rentas, ya sean del trabajo o cualquier otro tipo de las sometidas a tributación conforme a la LIRPF, o tenencia de patrimonio del tipo que sea en territorio español. Por último, en relación al criterio familiar, si bien no nos encontramos ante un criterio que determine la residencia fiscal per se, pues, aunque concurra en un supuesto, puede ser destruido si se demuestra la no concurrencia de alguno de los dos criterios enunciados previamente, resulta útil y, sin duda, refuerza la justificación de la residencia del sujeto, la acreditación de la residencia en territorio español del cónyuge no separado y los hijos menores de edad dependientes.

Respecto al segundo de los supuestos, esto es, la prueba de la residencia fiscal en otro Estado ante las autoridades tributarias nacionales, el artículo 7.1 de la Orden EHA/3316/2010 fija la documentación que debe adjuntarse a las autoliquidaciones del IRNR por las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, indicando "Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones de la normativa interna española, por razón de la residencia del contribuyente, *se adjuntará un certificado de residencia, expedido por las autoridades fiscales del país de residencia, que justifique esos derechos".* De este modo, el precepto reproducido hace referencia expresa y en primer término a las certificaciones fiscales emitidas por las autoridades fiscales del país de residencia, configurándose así tales certificaciones como el documento probatorio básico en materia de residencia fiscal, al margen de otras exigencias documentales adicionales que también establece el precepto en supuestos concretos. El propio artículo 7, en su apartado b), párrafos segundo, tercero y cuarto, incluye otras menciones a las certificaciones fiscales, advirtiendo

> "Cuando se practique la autoliquidación aplicando las exenciones o la reducción de la cuota por un límite de imposición de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad fiscal correspondiente que justifique esos derechos, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido definido en el Convenio. No obstante, cuando se practique la autoliquidación aplicando la reduc-

> ción de la cuota por un límite de imposición fijado en un Convenio desarrollado mediante una Orden en la que se establezca la utilización de un formulario específico, deberá aportarse el mismo en lugar del certificado.
>
> Cuando, conforme al artículo 24.6 de la Ley del Impuesto, se deduzcan gastos para la determinación de la base imponible, por tratarse de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se adjuntará un certificado de residencia fiscal en el Estado que corresponda expedido por la autoridad fiscal de dicho Estado.
>
> Los certificados de residencia y la declaración a que se refiere este número 1 tendrán un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición. No obstante, los certificados de residencia tendrán una validez indefinida cuando el contribuyente sea un Estado extranjero, alguna de sus subdivisiones políticas o administrativas o sus entidades locales."

Así, la normativa tributaria se ciñe a la exigencia de la certificación fiscal emitida por las autoridades competentes como único medio probatorio de la residencia fiscal. Esta situación ha sido ampliamente criticada por la doctrina , sin embargo, no ha obstado para que, como se desarrollará en el siguiente epígrafe, tanto la propia Administración como los órganos jurisdiccionales hayan admitido otros medios de prueba de la residencia fiscal, lo que ha originado una situación de gran inseguridad jurídica en torno a esta cuestión.

En último lugar, en lo referente a la prueba de la residencia en un territorio considerado como paraíso fiscal las reglas establecidas para la acreditación de la residencia fiscal con carácter general se mantienen, si bien se refuerzan con la disposición recogida en el artículo 9.1 a) de la LIRPF, que indica "En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria *podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural*". Este precepto pone de manifiesto la desconfianza del legislador patrio ante las certificaciones fiscales emitidas por las autoridades fiscales de los territorios considerados como paraísos fiscales, exigiendo que en estos casos, para demostrar la residencia fiscal, se justifique de manera real y efectiva la permanencia del sujeto en esos Estados. Esta "prueba adicional" ha sido criticada por la doctrina[39] llegando a calificarla como una verdadera prueba diabólica[40]. Respecto a los medios que puede emplear el contribuyente para efectuar tal prueba, señala CHICO DE LA CÁMARA

> "En todo caso, la Administración (en fase de gestión), los Tribunales Económico-administrativos regionales o el Central (en fase de revisión administrativa) o el juez contencioso (ya en sede judicial) podrán formar su juicio a través de cualquier medio de prueba válido en derecho. Así, frente a la desconfianza de la prueba testifical, sería conveniente la utilización de otros medios de acreditación de la presencia real del administrado en dicho territorio (pagos de bienes o servicios con tarjetas de crédito o débito, gestiones bancarias a través de cajeros automáticos o directamente en la sucursal, etc.)".

---

[39] *Vid*. RIBES RIBES, A.: "La problemática de los certificados de residencia en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes", *Quincena fiscal*, núm. 21-22, 1995, págs. 11-23.

[40] *Vid*. CAZORLA PRIETO, L. M. y PEÑA ALONSO, J. L., *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 65; CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales...ob. cit. pág. 37.

4.1. Problemática de las certificaciones de residencia y la admisión de otros medios de prueba de la residencia fiscal: criterios administrativos y jurisprudenciales

Tal y como se ha expuesto, la normativa tributaria exige como único medio para la acreditación de la residencia fiscal una certificación fiscal emitida por la autoridad competente del Estado que se trate. Esta rigidez en los medios de prueba ha sido criticada doctrinalmente, pero también ha sido corregida o matizada en múltiples ocasiones tanto por la propia Administración, como por los órganos jurisdiccionales, lo que no obsta para que, en ambos casos, dispongamos de pronunciamientos contradictorios, circunstancia que acrecienta la inseguridad jurídica imperante en este ámbito. No obstante, y a efectos de ofrecer un panorama general sobre la evolución y el estado de la cuestión, en los siguientes epígrafes se recopilará una muestra de la doctrina administrativa y los pronunciamientos jurisprudenciales habidos en relación a los medios de prueba de la residencia fiscal, que se añade a la ya expuesta en los epígrafes anteriores.

4.1.1. *Doctrina administrativa*

Acudiendo a las Consultas de la DGT y a los pronunciamientos de los distintos Tribunales Económico-Administrativos, es posible concluir que, si bien en ciertas ocasiones la Administración opta por una postura estricta en la acreditación de la residencia fiscal, en otros supuestos –sobre todo en los últimos años- flexibiliza su posición admitiendo medios de prueba alternativos a las certificaciones fiscales.

Dentro de las resoluciones que optan por una postura rígida, admitiendo como único medio de prueba de la residencia fiscal las certificaciones fiscales emitidas por la autoridad fiscal competente ya encontramos Consultas de la DGT de 7 de mayo de 1992, de 7 de septiembre de 1993, de 30 de junio de 1994, 1396-97 de 24 de junio de 1997, 0893-98 de 26 de mayo de 1998, de 21 de junio de 1999 y 1075-99 de 30 de noviembre de 1999, y, más recientemente, 05/03/2009 de 5 de marzo de 2009 y V0790-14 de 24 de marzo de 2014, V2363-15 de 27 de julio de 2015, V3511-16, de 26 de julio de 2016, V2138-17, de 18 de agosto de 2017, entre otras. A modo de ejemplo, en la Consulta de 2014 la DGT inadmite cualquier otro medio de prueba al margen de la referida certificación fiscal, señalando "…es requisito imprescindible que los certificados acrediten que las personas a las que se refieren, son residentes en el Estado correspondiente a los efectos de aplicación del Convenio, y que los certificados estén expedidos por la autoridad fiscal competente, cuya designación corresponde a la normativa interna de dicho Estado…Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 17.2 de la Orden EHA/3290/2008 cuya transcripción acaba de ser realizada, a efectos de aplicar el Convenio de Doble Imposición y los tipos señalados en el mismo, no será admisible la utilización de otros medios de prueba". La respuesta a la Consulta de 27 de julio de 2015 también es taxativa en este punto, rechazando la validez de un certificado de residencia no emitido por una autoridad fiscal. La DGT indica

> "un residente de Reino Unido que obtenga rentas en España deberá acreditar su residencia en Reino Unido en el sentido definido en el Convenio mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por la autoridad fiscal británica a fin de que le sean de aplicación los límites de imposición o las exenciones previstos en el citado Convenio Hispano-Británico… El certificado de residencia recibi-

do por la consultante no ha sido emitido por la autoridad fiscal británica por lo que carece de validez a efectos de la aplicación del citado Convenio".

No obstante, la DGT ha modificado su postura en no pocas Consultas, que ofrecen, a juicio de la doctrina, una mayor sensatez[41]. Entre ellas se puede citar las Resoluciones a las Consultas 1075-99 de 21 de junio de 1999, V1091-08 de 2 de junio de 2008, V0430-09 de 3 de marzo de 2009, V0665-13 de 4 de marzo de 2013, o V3473-15, de 12 de noviembre de 2015. De este modo, la DGT considera otros medios de prueba como válidos para la acreditación de la residencia fiscal. En la citada Consulta de 12 de noviembre de 2015[42] la DGT se manifiesta a favor de considerar válidos para probar la residencia fiscal las nóminas percibidas por el trabajador de abril a noviembre del ejercicio 2014. La referida residencia fiscal en otro país puede acreditarse mediante la aportación de un certificado de residencia fiscal del país en cuestión, permitiendo ello desvirtuar la presunción consistente en que el abandono temporal del territorio español no es más que una ausencia esporádica. En el presente supuesto se esgrime que se ha obtenido dicho certificado, pero en fecha de 2015, de acuerdo con lo manifestado por el consultante, por lo que dicho certificado parece que acredita que resulta residente fiscal en Reino Unido en el año 2015, pero no en 2014. A los efectos de acreditar la residencia fiscal en Reino Unido en el presente caso, y en vista de que no ha resultado posible obtener dicho certificado para el ejercicio 2014, como prueba idónea para ello, el consultante, en caso de ser requerido para ello por la Administración tributaria española, podrá emplear todos los medios de prueba admitidos en Derecho para acreditar su residencia en el Reino Unido". En el mismo sentido, aunque de modo más ambiguo, la respuesta a la Consulta de 31 de marzo de 2015[43], en el que la DGT, aun admitiendo que las certificaciones fiscales son el medio de prueba más habitual, no cierra la puerta a la utilización de otros medios de prueba "Comenzando por la presunción a que se refiere el último párrafo del artículo 9 LIRPF, sobre la que se pregunta específicamente en el escrito de la consulta, cabe indicar que en principio resulta aplicable, puesto que los cónyuges no están aún separados legalmente y tanto el cónyuge del consultante como los hijos menores de edad que dependen del mismo tienen su residencia habitual en territorio español. Por tanto, conforme al mismo, se podría considerar que el consultante tiene su residencia habitual en territorio español y que es, por tanto, residente en territorio español y contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). No obstante, puesto que dicha presunción admite prueba en contrario, el consultante podrá, en su caso, aportar prueba de que no reside habitualmente en territorio español, normalmente mediante un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales competentes, que acredite su residencia fiscal en otro país"[44].

---

[41] *Vid*. SIMÓN ACOSTA, E.: "A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España", *Actualizad Jurídica Aranzadi*, núm. 917, 2016, pág. 5.

[42] V3473-15.

[43] V1034-15.

[44] *Vid*. CARMONA FERNÁNDEZ, N.: "Cambio de residencia fiscal: prueba", *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm.3, 2015, págs. 93-94.

No sólo la DGT se ha pronunciado en este sentido, pues en la doctrina de los Tribunales Económico Administrativos también es posible encontrar Resoluciones tanto a favor como en contra de la admisión de otros medios de prueba en la justificación de la residencia fiscal. Dentro de los primeros, como ejemplo, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 9 de febrero de 2001[45], en la que niega la residencia fiscal en el extranjero pero no por la no aportación de certificación fiscal, sino por la no aportación de ningún elemento probatorio que permitiera desvirtuar la presunción de residencia en territorio español. De este modo, el Tribunal no ciñe únicamente esa actividad probatoria a la certificación fiscal, sino que la dota de un margen mucho más amplio. Indica el TEAC "Si la administración aporta un conjunto de indicios y los interesados se limitan a negar su fuerza probatoria, sin añadir otros no menos fuertes que apoyen la postura por ellos mantenida, cuando legalmente pueden y deben hacerlo dentro del procedimiento inspector, las "reglas del criterio humano" inclinan a deducir la existencia de un enlace preciso y directo entre el hecho demostrado –la frecuente presencia en Barcelona de la reclamante– y el que se trata de deducir –su residencia efectiva en dicha ciudad pues otra postura descansaría en la errónea idea de que el contribuyente es un pasivo espectador de las actuaciones inspectoras, y que su única obligación– consistiría en responder a lo que le sea expresamente requerido por el actuario y sólo a eso. De lo anterior se deduce que, en el ámbito del procedimiento inspector, cuando se trata de probar un hecho pueden resultar elocuentes las pruebas o indicios no aportados por el interesado, que podían haberse obtenido fácilmente si su pretensión es cierta"[46]. Por el contrario, el mismo TEAC, en Resolución de 14 de septiembre de 2006, indicaba lo siguiente

> "es claro que la residencia habitual de un contribuyente se contempla exclusivamente desde el punto de vista fiscal, por lo que su acreditación tiene dicho carácter y, en principio, no se puede dar eficacia a certificados de residencia de otro carácter, en cuanto una persona puede obtener permiso de residencia o tener reconocida residencia administrativa en un Estado extranjero, sin que por ello haya de ser considerado como residente a efectos fiscales de este Estado. Se considera que una persona tiene residencia fiscal en un determinado Estado, cuando está sujeto a tributación en él por obligación personal, esto es, por su renta mundial. En consecuencia, como medio para acreditar la residencia fiscal en un determinado Estado sólo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que consten su permanencia y sus obligaciones fiscales en el mismo.".

4.1.2. *Pronunciamientos jurisprudenciales*

Al igual que en el caso de la doctrina administrativa, los pronunciamientos jurisprudenciales relativos a la cuestión de la prueba de la residencia fiscal son de lo más variopinto. Por un lado, la de aquellos Tribunales que, en línea con la normativa tributaria y con la interpretación administrativa más estricta, únicamente admiten las certificaciones fiscales emitidas por la autoridad compe-

---

[45] JUR 2001\191836.

[46] *Vid*. CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales…ob. cit. pp. 31-44.

tente como medio de prueba válido a la hora de acreditar la residencia fiscal, y, por otro, la de aquellos órganos jurisdiccionales que admiten otros medios para justificar tal residencia.

Dentro de los primeros pronunciamientos, es posible citar a modo de ejemplo las sentencias de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 2006, 10 de noviembre de 2006, 26 de abril de 2007 y 30 de mayo de 2007, 18 de febrero de 2015, 1 de junio de 2016 11 de mayo de 2017. En el mismo sentido, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 30 de noviembre de 2007 y de 29 de enero de 2008[47], no admitiendo en ésta última como medio probatorio válido la aportación de certificados de residencia expedidos por el Cónsul de España en Venezuela

> "cuya relevancia a los efectos de este pleito no puede ser admitida dada su naturaleza, sin que este Tribunal sepa a ciencia cierta que elementos o datos ha tomado en cuenta el Consulado para expedir certificados de residencia continuada ni a qué efectos expide los mismos, destacando la generalidad y ambigüedad con que son expedidos, hasta el punto de que la misma se entiende ininterrumpida cuando ello es evidente que no es así".

Por el contrario, las sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de noviembre de 2001, de 28 de noviembre de 2002, de 18 de junio de 2003, de 30 de abril, 18 de junio y 16 de julio de 2009 y de 4 de marzo de 2010, y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 16 de septiembre de 2014, entre otras, admiten otros medios de prueba distintos a la certificación fiscal. La mencionada sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de noviembre de 2001[48] y de 28 de noviembre de 2002[49] afirma

> "la Sala entiende que existe prueba fehaciente acreditativa de dicha residencia en el extranjero lo que, sin duda, resulta ya no sólo de los escritos que en fecha 17 de enero de 1989 con sello de entrada en la Delegación de Hacienda de Madrid de fecha 30 de enero de 1989 (documentos 4 y 5 del expediente administrativo), fueran presentados comunicando el hoy recurrente que él y su esposa habían obtenido la residencia en Mónaco a partir del día 20 de enero de 1989 y designando como representante fiscal en España a la entidad Retrefiscal, SA y, asimismo, de las fotocopias autenticadas del permiso de residencia en Mónaco tanto del actor como de su esposa, así como de los pasaportes respectivos sellados por el Consulado Español en Marsella (documentos números 8 a 11), sino, sobre todo, de los certificados de residencia emitidos por el Cónsul General de España en Marsella autenticados notarialmente que han sido traídos a los autos a instancias de la parte actora y que acreditan fehacientemente que tanto uno como otro residen fuera de España al menos desde el día 23 de enero de 1989 (certificado expedido en Marsella el 10 de febrero de 1992 por el Consulado General de España). En definitiva del examen conjunto de todos los documentos aportados se desprende con claridad la residencia del recurrente fuera de España, a tenor de su tarjeta de residencia, por estar expedidos sus pasaportes en el Consulado de Marsella, por así certificarlo el propio Cónsul de Marsella y por así haberlo notificado en su momento a la Delegación de Hacienda de Madrid a los oportunos efectos; de ahí que, frente a lo razonado en la resolución administrativa impugnada, el hoy actor haya dado cumplimiento a las exigencias probatorias que, efectivamente, a él incumbían con arreglo con lo dispuesto en el artículo 114 de la Ley General Tributaria".

---

[47] JT 2008\1263.

[48] JT 2001\1729.

[49] JT 2003\243.

De todo lo expuesto es posible concluir que la regulación de la residencia fiscal, y en concreto, la prueba de la misma, es una materia que adolece de una gran inseguridad jurídica, pues ante la rigidez de la norma reguladora de la prueba, que admite sólo las certificaciones fiscales emitidas por la autoridad fiscal competente, en la práctica no son pocos los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales que, bien se ciñen al texto de la norma, bien le dotan de un carácter más flexible, conformando un entramado ante el cual es prácticamente imposible para el contribuyente determinar los pasos a seguir para acreditar su residencia. Si bien la postura tendente a la flexibilidad en la actividad probatoria en torno a la residencia fiscal parece la opción más adecuada en la práctica, sin duda, sin duda, debería ser la normativa tributaria la que establezca los concretos medios de prueba admitidos en cada caso, que, en cualquier caso, ofrezcan una mayor amplitud en cuanto a los medios de prueba que el criterio vigente. Estas dificultades se aprecian especialmente en el caso de trabajadores que desplazan su residencia por motivos laborales, en algunos casos de manera constante, ya que la acreditación de la residencia en el territorio de un Estado a través de las referidas certificaciones fiscales puede revestir una gran complejidad.

Bibliografía

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1995): "De los apátridas fiscales (y los cambios artificiales de residencia)", *Carta Tributaria*, núm. 231, págs. 1-11.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2001): *"La fiscalidad de los no residentes en España: elementos subjetivos",* en Cordón Ezquerro, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 1ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2015): "Cambio de residencia fiscal: prueba", *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm.3, págs. 93-94.

CAZORLA PRIETO, L. M. y PEÑA ALONSO, J. L. (1999): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, 1ª ed., Aranzadi, Pamplona.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2010): "Cuestiones problemáticas de la residencia fiscal de los deportistas: medios tasados de prueba y traslados a paraísos fiscales", *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y el Entretenimiento*, núm. 29/2010, parte Doctrina, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, págs. 31-44.

CORDÓN EZQUERRO, T. (2001): *Manual de Fiscalidad Internacional.* Vol. II. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

GARCÍA PRATS, F. A. (2009): "Los Modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de doble imposición", *Crónica tributaria*, núm. 133, 2009, págs. 101-123.

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. y VEGA BORREGO, F. A. (2013): "Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores", *Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 28, págs.177-195.

LÓPEZ LÓPEZ, H. (2015): *Régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero,* 1ª ed., Aranzadi, Cizur Menor.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2003): "Los Comentarios al MCOCDE; su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes", *Carta Tributaria*, núm. 20, págs. 1-19.

MARTÍN QUERALT, J. (1998): *Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular,* 14ª ed. Marcial Pons, Barcelona.

RIBES RIBES, A. (1995): "La problemática de los certificados de residencia en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes", *Quincena fiscal*, núm. 21-22, págs. 11-23.

SÁNCHEZ FERNÁNDEZ, T. (2004): "Estudio comparativo de los Convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE", *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 1/04, Madrid, págs. 61-63.

SERRANO ANTÓN, F. (2002): "Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional", en Carmona Fernández, N.; Serrano Antón, F. y Bustos Buiza, J.A., "Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes", *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 24/02, Madrid..

SIMÓN ACOSTA, E. (2016): "A vueltas con la prueba de la residencia fiscal fuera de España", *Actualizad Jurídica Aranzadi*, núm. 917, pág. 5.

VELÁZQUEZ CUETO, F. A. (2011): *La residencia fiscal de las personas físicas según la legislación española y el Modelos de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos práctico*, Trabajo presentado al XIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2011.

PARTE SEGUNDA

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

CAPÍTULO 15

APLICABILIDAD DE CRITERIOS CARACTERÍSTICOS DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA A LA REGULACIÓN FUTURA DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y MEJORAS TÉCNICAS EN SU REGULACIÓN ACTUAL

ANTONIO CUBERO TRUYO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

1. EL REFORZAMIENTO DE LA TRIBUTACIÓN EN LA FUENTE DE LAS RENTAS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS RELATIVIZARÍA LOS ACTUALES PROBLEMAS EN LA DETERMINACIÓN DE LA EXISTENCIA O NO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Cuando se reflexiona sobre las necesidades de evolución de la figura del establecimiento permanente, creemos que resulta conveniente distinguir dos perspectivas de análisis.

Una primera perspectiva parte de la asunción incondicional del criterio del establecimiento permanente como punto de conexión en la fiscalidad internacional, y desde esa premisa, se trataría de plantear mejoras técnicas en su regulación, posibles retoques para tratar de solventar los problemas que viene presentando y para adaptar su definición a las muy diferentes circunstancias de nuestra época.

Pero existe otra perspectiva que implicaría la remodelación global del escenario asentado de la fiscalidad internacional y de los criterios de asignación de la soberanía fiscal, prescindiendo de los criterios de residencia o amortiguando sus repercusiones y avanzando hacia un predominio de los criterios de la fuente.

Téngase en cuenta que el régimen fiscal actual del establecimiento permanente no representa sino una aplicación de facto de las pautas de la residencia como punto de conexión, prescindiendo del dato de la personalidad jurídica, pero con idénticas consecuencias en cuanto al alcance y la metodología de gravamen. Por tanto, revisar la hegemonía absoluta del principio de residencia, como está ocurriendo en los últimos años de manera sorda pero implacable según nuestra percepción[1], implica necesariamente revisar la vigencia del criterio del establecimiento permanente.

---

[1] Recientemente hemos expuesto algunos de los factores que pudieran estar influyendo, a nuestro juicio, en la crisis de la residencia como punto de conexión en fiscalidad internacional. A saber: la influencia de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la evolución de la imposición sobre los no residentes y su acercamiento a las pautas de la imposición sobre los residentes (si las diferencias de tratamiento se van amortiguando, el concepto de residencia irá viendo rebajada su trascendencia, en la medida en que no conduzca a un tratamiento específico y diferencial sólido); la potenciación en los últimos tiempos de los regímenes opcionales que permiten seleccionar la tributación como residente o como no residente, en ambos sentidos (lo cual viene a denotar que la definición de residencia no se asienta sobre unas bases indiscutibles y que existe el reconocimiento de la dificultad de dilucidar en

En el caso de los establecimientos permanentes, se nos antoja que existe mayor facilidad (en comparación por ejemplo con lo que sucede con las personas físicas) para apuntar en la línea de una sustitución de los criterios de tributación global por la renta mundial en un país, avanzando hacia una tributación más repartida apegada a los lugares exactos de obtención de la renta, es decir, poniendo el acento en la necesaria tributación de cada renta, considerada de manera más o menos individualizada, en el país donde se obtiene, se disponga o no allí de establecimiento permanente. Siendo así, los hipotéticos cambios que estamos apuntado en la tributación de las rentas obtenidas con o sin establecimiento permanente podrían representar la avanzadillla de la evolución en el concepto de residencia.

Decimos que habría mayor facilidad para la transición en el caso de los establecimientos permanentes por varios motivos. En primer lugar, porque en relación a ellos no hay factores de progresividad ni circunstancias personales y familiares a las que quepa aferrarse en defensa de los postulados clásicos de justicia tributaria mediante el gravamen personal y subjetivo ligado a la residencia (recordemos que incluso los establecimientos permanentes de personas físicas tributan exactamente igual que los establecimientos permanentes de personas jurídicas siguiendo las reglas del Impuesto sobre Sociedades). Y en segundo lugar, porque en relación con los establecimientos permanentes están más asentados los criterios de exención frente a los de imputación como métodos para evitar la doble imposición internacional, como se pone de manifiesto en el artículo 22 de nuestra Ley del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, ya es habitual que haya una renuncia al gravamen por parte de los países de residencia (de sede de dirección) a favor del país de la sucursal, del establecimiento permanente, con lo cual es más fácil dar un paso más y avanzar en la reivindicación del predominio del criterio de la fuente de la renta[2].

En ese sentido, más que revisar el concepto de establecimiento permanente (o *además de*, mejor dicho, porque creemos que en este momento de transición hay que acumular las estrategias de reforma), para lograr una tributación plena de dichos establecimientos y evitar que la condición de establecimiento permanente pueda ser sorteada mediante prácticas irregulares (papel que ya desempeñan actuaciones en la línea de la Acción 7 de BEPS: "Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente"), acaso convendría retocar la exención prevista en el Modelo de Convenio de la OCDE para los rendimientos de actividades empresariales obte-

---

muchos casos si los sujetos deben tributar como residentes o como no residentes); la mejora de los mecanismos de intercambio de información (para que resulte concebible que el criterio de la residencia ceda su hegemonía a favor del criterio de la territorialidad, el gravamen en el país de la fuente debe afinarse desde el punto de vista técnico valiéndose del intercambio de información –por ejemplo, FATCA- y de la sofisticación de los recursos informáticos actuales); la creciente mala prensa del criterio de la residencia por el uso interesado de las multinacionales (con comportamientos fiscalmente agresivos para obtener acuerdos ventajosos con la Administración tributaria del país donde se ubiquen); o la desmitificación del principio de gravamen por la renta mundial, como un principio más aparente que real (los países de residencia no perciben todo el impuesto por las rentas obtenidas por sus residentes fuera de su territorio debido a la aplicación de los convenios o por la renuncia unilateral a través de exenciones internas). Véase CUBERO TRUYO (2016), págs. 38 a 46.

[2] Véase una interesante reflexión sobre la importancia decreciente del criterio de la residencia y cierta revitalización del criterio de la fuente de la renta en RIBES RIBES (2013), págs. 195 a 200, con cita de amplia bibliografía nacional y extranjera.

nidos sin mediación de establecimiento permanente. Y establecer tipos reducidos para la tributación de determinados rendimientos empresariales en la fuente, como se hace en el Modelo con los dividendos y los intereses; como se hace en la mayor parte de los Convenios suscritos por España con los cánones (siguiendo así lo previsto en el Modelo de Convenio de la ONU); y como se está haciendo en algunos de los Convenios firmados últimamente por España con ciertas rentas, con una serie de servicios de asesoramiento técnico, jurídico, económico, financiero o de gestión o consultoría[3].

No es casualidad que el ámbito en el que se produce la más flagrante desobediencia al Modelo de la OCDE por parte de los Convenios, posicionándose estos en contra de la exención en el país de la fuente, sea el de los cánones. Los cánones, en cuanto que retribuciones ligadas a la cesión de elementos de la propiedad intelectual o industrial o de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, representan un sector de operaciones de escasa materialización física y por tanto de delicada ubicación geográfica. En ese sector y en esa disyuntiva sobre la exención o el gravamen -aunque limitado- en el país de la fuente, que es una disyuntiva entre países exportadores o importadores de tecnología u otros elementos avanzados, se pudo entrever por adelantado algo de lo que está ocurriendo en nuestros días, donde las principales dudas de la fiscalidad internacional en cuanto a dónde y cómo deben ser gravadas las rentas afectan sobre todo a sectores económicos novedosos de desarrollo vertiginoso en los últimos tiempos.

De hecho, en la Acción 1 de BEPS, se baraja expresamente una solución para el tema de la economía digital consistente en el "sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente". Ahí sí que vemos nosotros un campo fértil en el que puede progresarse. Es cierto que en el Proyecto BEPS el protagonismo corresponde a las medidas enmarcadas todavía en el respeto a las reglas del sistema preexistente, intentando exprimirlas para atajar sus flancos débiles. Así, se defiende con ardor una nueva lectura de la excepción de las actividades preparatorias o auxiliares, de manera que constituyan establecimientos permanentes ciertos almacenes locales con empleados utilizados activamente para la entrega de bienes vendidos en línea.

Y nosotros reconocemos el valor que tienen estos esfuerzos por extender el concepto de establecimiento permanente de modo que no haya ámbitos de actividad económica intensa que terminan quedando liberados del gravamen en donde dicha actividad se sitúa por no dar pie a la calificación de establecimiento permanente según los parámetros vigentes. Se debe por supuesto trabajar con esos objetivos, pero no está de más alertar de que la insistencia en el tema de la definición de establecimiento permanente como principal reacción ante los desajustes actuales, resulta un tanto contradictoria con la tendencia aludida a la crisis de la residencia, porque el

[3] Véanse, por ejemplo, los Convenios suscritos por España con El Salvador, Jamaica, Pakistán, República Dominicana (tributación en la fuente con un porcentaje máximo del 10 por 100) o Trinidad y Tobago (7,5 por 100). Otros Convenios también posibilitan el gravamen en la fuente de estos servicios técnicos o de consultoría pero no dedicándoles un artículo específico sino incluyéndolos en el concepto de cánones. Recordemos que bastantes Convenios ya se inclinaban en la misma línea por incluir a las prestaciones de asistencia técnica en el campo de los cánones (Argentina, Australia, Brasil, Egipto, Estados Unidos, Noruega o Suecia). Véase CUBERO TRUYO (2015), pág. 51.

establecimiento permanente, lo subrayamos, no es sino un equivalente al significado tributario de la residencia fiscal, pero sin personalidad jurídica, y si hay crisis de la residencia, la habrá también del establecimiento permanente. Basar los esfuerzos fundamentales en ampliar el alcance del concepto de establecimiento permanente y lograr así una tributación intensiva de los nuevos establecimientos, no estamos seguros de que sea la estrategia idónea. Creemos que es una empresa difícil y demasiado rotunda (una especie de apuesta al todo o nada), mientras que nos parece más equilibrado que el hecho de ser o no ser establecimiento permanente no tenga unas consecuencias tan extremas (el gravamen por la renta mundial si se asume el rol de establecimiento permanente en un extremo, y en el otro, la exención de las rentas de actividades empresariales en el país de la fuente si no se llega a constituir establecimiento permanente y existe Convenio aplicable), sino que aun no siendo establecimiento permanente se posibilite cierto gravamen en los distintos países donde se desarrollan las actividades o se realizan las operaciones que dan lugar al beneficio. Con un funcionamiento extensivo de la tributación en la fuente, las controversias sobre la existencia o no de establecimiento permanente no serían tan acusadas, porque esa figura dejaría de ser el expediente indispensable o casi exclusivo para que los países distintos del de residencia obtengan algún fruto impositivo de las operaciones con las que tienen alguna conexión.

2. LA CONFIGURACIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA PODRÍA TOMAR COMO REFERENCIA ALGUNAS PAUTAS PROPIAS DEL IVA

Obsérvese que la línea de actuación que acabamos de apuntar para la tributación internacional de las rentas implica un cierto acercamiento a las ideas propias de la imposición indirecta. Defender un mayor peso del principio de tributación en la fuente en la imposición directa viene a coincidir en el fondo con la vigencia del principio de tributación en destino propio del IVA.

Porque el paralelismo entre la tributación separada e instantánea de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y la tributación igualmente separada e instantánea de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el IVA es bastante acusado. ¿Podrían darse en la mayoría de las operaciones y de forma simultánea el gravamen por la renta en forma de retención y el gravamen indirecto en forma de repercusión (o auto-repercusión si procede la inversión del sujeto pasivo)? ¿Podrían llegar a fundirse ambos gravámenes? ¿Sería ello un problema desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria? En principio, la diferencia sustancial en términos de mayor justicia tributaria que representa el gravamen de la renta en los impuestos directos frente al gravamen de las compras en los impuestos indirectos estriba en la posibilidad de deducir gastos que caracteriza a los impuestos personales sobre la renta, que se perdería si el sistema pasara a basarse fundamentalmente en la tributación en la fuente mediante una retención *(withholding tax)*. Sin embargo, esa es una impresión matizable. De un lado, también en la mecánica del IVA se tienen en cuenta los costes a través de la figura de la deducción del IVA soportado por los empresarios. De otro lado, también en el sistema tributario de los no residentes sin establecimiento permanente se ha introducido la deducción de los gastos (al menos, en el seno de la Unión Europea y el Espacio Económico Europeo), que ya no es una pre-

rrogativa exclusiva de la tributación de los residentes y los establecimientos permanentes. Por tanto, la defensa del principio de tributación en la fuente no tiene que significar necesariamente una dejación en los objetivos de justicia y de acercamiento a la verdadera capacidad económica de los contribuyentes. Cualquier medida de potenciación de la tributación en la fuente debiera concebirse acompañada de garantías para que no hubiera un descenso flagrante en la justicia impositiva, aunque ello genere complicaciones y hasta cierta desnaturalización de la proverbial simplicidad del impuesto sobre las rentas de no residentes sin establecimiento permanente.

Además, no hay por qué huir de las eventuales dificultades que pueda suponer desde el punto de vista formal el escoramiento de los sistemas fiscales hacia un predominio de la fuente, sin menoscabo de los principios de justicia material, sino que hay que buscar soluciones o contrapesos. Y en esta relativización de los problemas de gestión tenemos de nuevo magníficos exponentes en la imposición indirecta, con el régimen especial de los servicios de telecomunicaciones y los prestados por vía electrónica (al que más adelante volveremos) o con el régimen de devolución a no establecidos. Precisamente cuando en la Unión Europea se ha abandonado formalmente la aspiración de aplicar el principio de tributación en origen que estaba planteado en la Directiva desde el principio, se ha dicho (en el Libro Verde sobre el futuro del IVA) que se van a concentrar los esfuerzos en reducir los costes de cumplimiento que soportan las transacciones comerciales internacionales: "Sean cuales fueren las circunstancias, el comercio transfronterizo nunca deberá generar costes añadidos".

Lo que sí nos parece necesario destacar es que hay que perder el miedo a defender valores o criterios propios de la imposición indirecta. Suele caerse con facilidad en el lugar común de sostener que el debilitamiento de los criterios personales de la residencia y el establecimiento permanente representa una mala noticia y que cualquier acercamiento a las postulados característicos de la imposición indirecta resulta indeseable por el matiz regresivo o menos redistributivo que se predica de los impuestos indirectos. Nos hemos educado todos pensando que había que mirar en el Presupuesto cuál era la distribución de ingresos entre impuestos directos e impuestos indirectos para valorar la salud de un sistema tributario desde el punto de vista del mayor o menor acomodo a los principios materiales de justicia tributaria. Pero hace ya años que atravesamos una fase de desmitificación de aquellos sofismas, hasta tal punto que se ha puesto en boga la catalogación como "IVA social", si la mayor recaudación de IVA sirve para lograr reducciones en aspectos sensibles como las cotizaciones de la Seguridad Social.

En cualquier caso, creemos que de la regulación del IVA se pueden extraer enseñanzas útiles para la evolución de la tributación de las rentas transnacionales. Vamos a comentar algunas.

2.1. La atención a las especialidades. Multiplicación de soluciones específicas para cada tipo de supuestos

Una lectura correcta de las estrategias reguladoras del IVA nos llevaría a aceptar que resulta conveniente en la regulación de las complejas operaciones internacionales una mayor atención a las especialidades de los supuestos concretos. Ojalá pudieran a estas alturas seguir defendiéndose las ideas de los clásicos, contrarias al excesivo reglamentismo. Pero lo cierto es que en el

complejo contexto en el que nos desenvolvemos, no hay más remedio que diferenciar en función de las características específicas, buscando la claridad, la seguridad jurídica, aunque se incurra en el casuismo. El IVA tiene sus reglas múltiples de localización del hecho imponible, muy pormenorizadas, y tiene además un buen número de regímenes especiales, algunos de los cuales se desenvuelven en la esfera internacional. En una primera impresión podría parecer que ello perjudica la concepción global del tributo, pero sin todas esas normas, la correcta aplicabilidad del tributo se convertiría en un imposible.

No se pueden poner puertas al campo y por mucho que se avance en el detallismo siempre quedan o siempre surgen realidades exentas de tratamiento. Pero a sabiendas de que se trata de una empresa por definición inacabable, creemos que en el ámbito normativo de los establecimientos permanentes se debería imitar de algún modo la corriente del IVA, con respuestas directas a los problemas que se vienen planteando en determinados sectores, aclarando si debe haber establecimiento permanente en las situaciones difusas y en su defecto, cómo deben tributar las rentas obtenidas sin mediación del mismo. El régimen actual de los establecimientos permanentes ya hace algunos distingos (al ocuparse de las obras, de los agentes dependientes...), pero nos parece necesario entrar a regular otros muchos supuestos.

Además, la proliferación de los tratamientos individualizados resulta más digerible si se logra trasladar la visión de que responden a unas ideas-fuerza coherentes, que no hacen sino aplicarse al supuesto concreto. En la medida en que no constituyan particularismos o excepciones chocantes sino adaptación de unos principios generales que se respetan en todo caso o en la mayoría de los casos, no habría inconveniente en abrir la puerta a las normas especiales. En el IVA el principio de tributación en destino, al menos cuando el destinatario es un empresario, es un principio general evidente, sin perjuicio de que convenga regular con detalle las reglas de cada operación concreta. Pues igualmente, en la configuración del establecimiento permanente, ya sea al nivel de su definición, ya sea al nivel de su tributación, y/o en la configuración de las rentas que deben tributar en todo caso en el país de la fuente, somos partidarios de descender a un tratamiento lo más individualizado posible, con todo el desglose que se estime conveniente, pero intentando que todas esas reglas reflejen o sean un desarrollo de una concepción identificable.

No sabemos a qué nivel de la normativa debería acometerse esa regulación detallada. No necesariamente tienen que estar las nuevas reglas que eventualmente se vayan añadiendo al máximo nivel. En el IVA tenemos la Directiva y tenemos el Reglamento de aplicación (de hecho, el concepto de establecimiento permanente no aparece en el Directiva sino que está en el Reglamento[4]). En el Modelo de Convenio de la OCDE, tenemos el nivel del articulado y el de los Comentarios oficiales. O en los Convenios, tenemos el Convenio en sí mismo y los Protocolos adicionales. Hay distintas posibilidades para dar cabida a normas más precisas dirigidas a supuestos concretos, pero lo importante es que vayan naciendo esas normas necesarias. Siquiera fuera mediante instrumentos sin valor jurídico pleno, dada la pujanza que en este ámbito de la fiscalidad internacional tienen los instrumentos del denominado *soft law*.

---

[4] En el artículo 11 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

2.2. La utilización de los umbrales para la delimitación de los supuestos que requieren soluciones más ajustadas de distribución de la soberanía fiscal

Otra de las enseñanzas que se pueden extraer de la imposición indirecta es la utilización de los umbrales para distinguir dentro de las operaciones internacionales entre aquellas de mayor importancia cuantitativa –y por ende, cualitativa- en las que hay que actuar escrupulosamente tratando de depurar cuál es el criterio de asignación de la potestad de gravamen más respetuoso con los principios generales en los que se basa el sistema; y aquellas otras, que por su importancia marginal o menor, no está suficientemente justificada la búsqueda de la perfección en la coherencia de los principios aplicables, que puede sacrificarse en aras de la simplificación.

En el sistema del IVA, existen diversas reglas cuya aplicación en un sentido u otro depende de que se rebasen o no determinados umbrales o límites cuantitativos. Y nos interesan especialmente aquellos supuestos en los que el límite cuantitativo opera como elemento decisorio para establecer en qué país deben tributar las operaciones, ante la dicotomía de dos países implicados, el país de la empresa que entrega el bien o presta el servicio y el país del adquirente. Un ejemplo muy claro lo hallamos en el régimen de ventas a distancia, regulado en el artículo 68, apartados 3 y 4, de la Ley del IVA, con aplicabilidad en el seno de los Estados miembros de la Unión Europea. Como es sabido, el principio general en el que se basa el IVA en el terreno de las operaciones internacionales es el principio de tributación en destino. No obstante, si se trata de una venta a distancia en la que el cliente es un particular, aplicar la tributación en destino supondría una complicación gestora pues el comprador no se va a hacer cargo de liquidar el IVA en su país, por ser un particular, y al vendedor tampoco conviene endosarle esa carga, por ser un empresario no establecido. De manera que por razones de comodidad gestora, se excepciona la concepción general y se aplica el principio de tributación en origen. El vendedor repercutirá el IVA de su propio país y lo liquidará allí como si la operación no hubiera sido una operación internacional sino interna. El país de consumo quedará al margen de la potestad impositiva sobre estas ventas a distancia. Ahora bien, en cuanto el nivel de ventas que efectúe una empresa adquiera una relevancia significativa, excediendo la cuantía elegida como frontera (en este caso, son 35.000 euros), debe regir el principio general de tributación en el país de destino, país que ya no debe renunciar a su natural soberanía fiscal dado el alcance de los movimientos; y ya sí es lógico exigir a la empresa que liquide el tributo en el país de destino, identificándose oportunamente ante la Administración tributaria y designando un representante[5]. Conviene añadir que las empresas pueden optar por aplicar el principio de tributación en destino, aunque no superen el umbral establecido, voluntariedad que tiene sentido pues no parece que una regla de gravamen en un determinado país que rompe los principios generales deba tener carácter imperativo (por su-

[5] Una fórmula similar se aplica en el régimen regulado en los artículos 14 y 25.1 de la Ley del IVA, donde se establece un umbral de 10.000 euros, aplicable a las adquisiciones de bienes procedentes de otros Estados miembros realizadas por una serie de sujetos (a los que se conoce como personas en régimen especial) a los que se les puede dar el trato de particulares (esto es, principio de tributación en origen), liberándolos así de la carga de liquidar el IVA. Pero cuando el nivel de compras pasa a ser ya relevante, la asimilación a los particulares estaría siendo desmentida, y debe regir el principio natural de tributación en destino.

puesto, no existe la voluntariedad en sentido contrario, cuando se excede el umbral, pues entonces la vigencia del principio general no puede ser libremente excluida).

Consideramos que en los procesos de revisión del régimen tributario del establecimiento permanente podrían introducirse umbrales para separar aquellos casos en los que hay que hacer un esfuerzo mayor a la hora de garantizar que las rentas tributan donde verdaderamente tienen que tributar, si se nos permite la licencia, frente a aquellos otros en los que nos podemos conformar con las aproximaciones tradicionales que resultan más fáciles de aplicar, por estar ya bien consolidadas. Es decir, siendo conscientes de que las actuales metodologías de configuración de los establecimientos permanentes resultan insatisfactorias y, sobre todo, dejan vías abiertas a la elusión fiscal o a la tributación -baja- en países o territorios que no son en el fondo los más legitimados, se podría aceptar el mantenimiento de esos esquemas para los supuestos de menor dimensión, mientras que los supuestos de envergadura (los que rebasaran los eventuales umbrales) requerirían en nuestros días unas soluciones normativas nuevas y más sofisticadas. Precisamente por la sofisticación o complejidad inherente a las respuestas que puedan empezar a ensayarse, acaso no tenga sentido convertirlas en respuestas universales, preservando el status quo más simplificado de los sujetos con menor capacidad económica y consiguientemente menor capacidad gestora y menor capacidad elusiva. El debate sobre cómo afectan al principio de igualdad las medidas dirigidas específicamente al sector de las grandes empresas es un debate importante, que excede de los objetivos del presente trabajo, pero nos parece inevitable que los ordenamientos ofrezcan soluciones adaptadas a los diferentes grupos de sujetos.

Los umbrales monetarios no son extraños al ámbito de los Convenios[6]. Existen manifestaciones varias de esa actuación en algunos de nuestros Convenios y en relación con algunas rentas. En el Convenio con Suecia, las rentas de los profesionales sí tributan en el país de la fuente cuando exceden de las 6.500 coronas. En el Convenio con Estados Unidos, las rentas de los deportistas no tributan en el país de la fuente si la remuneración anual no excede de 10.000 dólares. O en el Convenio con Brasil, las pensiones solo tributan en el país de la fuente en la medida en que excedan de 3.000 dólares anuales. Pero creemos que estas muestras deslavazadas o anecdóticas pueden convertirse en el futuro en una metodología de uso común en la fiscalidad internacional.

---

[6] Ni tampoco son extraños otro tipo de umbrales -los umbrales temporales- para la regulación del concepto de establecimiento permanente, como ocurre con las obras o proyectos de construcción o instalación, que constituyen o no establecimiento permanente en función de si se supera o no una duración determinada. El caso de las obras puede resultar ilustrativo, porque acaso se vislumbren en su tratamiento algunos rasgos que hasta ahora eran particulares dentro de la definición general del establecimiento permanente pero que pueden ir ganando terreno dentro de dicho concepto. Por un lado, nos referimos al hecho de que con las obras se utilice una metodología diferente para la determinación de la existencia de establecimiento permanente, caracterizada por la mayor exactitud en la medición, frente a la cláusula general, basada en conceptos jurídicos tan indeterminados como la fijeza o la habitualidad, y no nos extrañaría que esa metodología más precisa se pueda ir extendiendo en el futuro a otros supuestos de establecimientos permanentes. Por otro lado, la evolución que ha podido observarse en este tema de las obras en la línea de ampliar los supuestos en los que se constituye establecimiento permanente (con la tendencia a reducir el umbral de 12 a 6 meses) puede servir como referencia o como anticipo de lo que ahora se está pretendiendo hacer con el concepto de establecimiento permanente, ampliando su ámbito de aplicación a actividades u operaciones que hasta ahora no encontraban cobijo en esta figura.

Precisamente en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (Directiva cuya temprana aprobación, adelantándose a las conclusiones del Proyecto BEPS de la OCDE, demuestra hasta qué punto estamos en un periodo muy vivo de transición dentro de la fiscalidad internacional), podemos observar en la línea que estamos exponiendo cómo las nuevas normas antielusivas procuran dejar fuera de su alcance los supuestos de menor importancia cuantitativa. O sea, emplean los umbrales para distinguir la zona en la que hay que intervenir de la zona en la que no vale la pena molestar, dicho en términos coloquiales. Así, la norma del artículo 7 de la Directiva relativa a las sociedades extranjeras controladas, que plantea la inclusión en la base imponible de las sociedades nacionales de una serie de rentas imputadas que en principio corresponderían a entidades o establecimientos permanentes ubicados en el extranjero pero sin llevar a cabo allí una actividad económica de importancia (basada en una plantilla, un equipamiento, bienes e instalaciones), prevé la exclusión de su aplicabilidad a las entidades o establecimientos permanentes con beneficios contables no superiores a 750.000 euros e ingresos no comerciales no superiores a 75.000 euros (o con beneficios contables que no representen más del 10 por 100 de sus gastos de explotación). En la misma órbita, si las rentas de la entidad o establecimiento permanente controlado que tienen la cualidad de "sospechosas" según la enumeración del artículo 7.2.a) de la Directiva (ingresos facturados a empresas asociadas por compraventas de bienes o servicios añadiendo un valor económico escaso o nulo, intereses, cánones, dividendos, seguros...), no exceden de un tercio del total de sus rentas, la reacción consistente en la imputación a la sociedad controladora no sería necesaria. En la *Exposición de motivos* de la Directiva se argumenta por qué conviene separar a los sujetos, según empresas de mayor o menor dimensión: "Con objeto de limitar la carga administrativa y los costes de cumplimiento también debería resultar aceptable que dichos Estados miembros eximan a determinadas entidades con escasa rentabilidad o un escaso margen de beneficios que generen un menor riesgo de elusión fiscal". Esta filosofía puede ser trasladable a nuestro juicio a las futuras reformas en el concepto o en la tributación de los establecimientos permanentes.

Es cierto que los umbrales monetarios presentan problemas de actualización, especialmente sentidos en aquellas normas como los tratados internacionales que no se modifican con facilidad. Pensemos en los casos que antes indicábamos en los que nuestros Convenios de doble imposición han utilizado cuantías, cuantías que ahora se observan como claramente desfasadas. Verbigracia, el límite establecido en el Convenio con Suecia para que los rendimientos profesionales tributen o no en el país de la fuente asciende a 6.500 coronas suecas o 100.000 pesetas, unos 600 euros aproximadamente, que es una cantidad que con el paso de los años no justifica un tratamiento diferenciado por lo escaso de su importe, dado que el Convenio se firmó en 1976 y no ha sido modificado.

Aunque en los últimos tiempos las reformas de los convenios se han empezado a acometer con mayor frecuencia, no deja de ser un defecto objetivo. Una hipótesis que planteamos, en caso de que se introdujera un umbral monetario en algún precepto del Modelo de Convenio de la OCDE, sería valerse de la interpretación dinámica o evolutiva de los convenios que hemos conocido en

la jurisprudencia del Tribunal Supremo[7], que permitiría la aplicación de las nuevas cuantías que se fueran estableciendo en el Modelo sin necesidad de tramitar la modificación formal de los convenios. Y dado que esta doctrina es una doctrina no suficientemente consolidada y no exenta de inseguridad jurídica, la solución que se nos ocurre consistiría en incluir en aquellos convenios que emplearan umbrales económicos siguiendo la estela del Modelo una prescripción expresa en virtud de la cual la cantidad en cuestión sería automáticamente revisada en caso de que el Modelo de la OCDE fuera modificado, sin que dicha modificación suscite reserva expresa de los Estados firmantes. Esta propuesta que lanzamos, la remisión formal en los convenios a los cambios en el Modelo (susceptible de incorporarse al capítulo de disposiciones finales del propio Modelo, para que se facilite su copia por los convenios), que a muchos puede parecer ilusoria o inviable en el panorama de las relaciones internacionales, serviría a nuestro juicio no solo para solucionar el asunto concreto que nos ocupa de la actualización de las cuantías sino para dotar de una cobertura ya indiscutible y con asiento normativo a la discutida interpretación dinámica o evolutiva de los convenios, que ya dejaría de ser mera interpretación para pasar a ser pura y directa aplicación de la norma, aplicación evolutiva o dinámica, pero aplicación en sentido estricto. A mayor abundamiento, la reciente aprobación del Convenio multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios representa una muestra mucho más perfeccionada de cómo se puede afrontar la adaptación y evolución de los Convenios sin necesidad de su reforma individualizada.

2.3. La liquidación en un solo país sin perjuicio de la distribución posterior entre los diversos países afectados

Otro fenómeno presente en la imposición indirecta que podría servir de referencia para la evolución de la fiscalidad internacional en los impuestos sobre la renta y para el diseño futuro de la tributación de los establecimientos permanentes, es la liquidación del tributo por los sujetos que realizan operaciones internacionales en un único país y el reparto de la recaudación procedente de los mismos entre los distintos países implicados.

Esta referencia la obtenemos fundamentalmente de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, que se encuentran regulados en los artículos 163 septiesdecies a 163 quatervicies de nuestra Ley del IVA. Para estos servicios se ha optado por la aplicación en todo caso del principio de tributación en el país del cliente (algo parecido a lo que supondría una aplicación generalizada de la tributación en el país de la fuente de las rentas), sean esos clientes empresas, sean particulares. Como es lógico, cuando se aplica el principio de tributación en destino, los problemas de liquidación del IVA se resuelven con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo (del mismo modo que la tributación de los no residentes sin establecimiento permanente se resuelve a través de la intervención del pagador-retenedor). Pero la inversión del sujeto pasivo solo tiene sentido cuando el destinatario es un empresario o profesional. Dado que la peculiaridad en esta clase de servicios electrónicos es que se aplica la tributación en destino incluso cuando el adqui-

[7] Sobre la interpretación dinámica de los convenios: RIBES RIBES (2016), DÍAZ RAVN (2012) o RODRÍGUEZ LOSADA, (2012).

rente es un particular, no cabe endosar la carga de liquidar el IVA a un modesto particular, de modo que tiene que ser la empresa prestadora del servicio la encargada de liquidar el IVA, aunque no esté establecida en el país donde se sitúa el gravamen. Lo que se arbitra entonces es una solución a base de unos regímenes especiales que faciliten el cumplimiento de su obligación por parte de estas empresas, en un formato que suele calificarse como sistema de Mini Ventanilla Única. La empresa prestadora de los servicios solo tendrá que realizar por vía electrónica una liquidación trimestral conjunta, que englobe el IVA de todos los servicios prestados en el periodo a particulares de la Unión Europea, de cualquier Estado miembro, es decir una liquidación que acumulará IVA de distintos países con tipos impositivos diferentes, y a partir de ahí la Administración tributaria del país donde se ha efectuado la liquidación (que será el Estado de la Unión libremente elegido por la empresa, si es una empresa de un país tercero; o el Estado donde esté establecida la empresa, si es una empresa de la Unión) la que proceda al reparto correspondiente de la recaudación entre los restantes Estados donde se hayan producido los consumos, por la parte proporcional que corresponda.

En el ámbito de la imposición directa hay algún exponente en fiscalidad internacional de los métodos de distribución de partidas entre distintos países, como el que está previsto, *mutatis mutandis*, con los gastos de administración y custodia.

Pero creemos que puede haber pronto avances en el empleo de fórmulas coordinadas de reparto de la recaudación que de entrada corresponda al país con el que se relacione la entidad o el establecimiento permanente.

El asunto de un eventual reparto de la recaudación está de algún modo de actualidad en el ámbito de las instituciones europeas con la reciente decisión de la Comisión sobre Apple. Se ha resuelto que la empresa tiene que devolver a Irlanda las ventajas fiscales indebidamente obtenidas, con lo cual Irlanda se va a encontrar con una recaudación impositiva sobrevenida. Y algunos países, entre ellos España, han pensado que esa cantidad debería repartirse proporcionalmente porque la ubicación de todo el beneficio en Irlanda no resultaba adecuada, no respondía a la realidad de las operaciones generadoras del beneficio, que estaban geográficamente mucho más dispersas.

Se va abriendo paso así la convicción de que no resulta pertinente la ubicación fiscal de las empresas o los establecimientos en un país determinado de manera que ese país se haga merecedor de la imputación del impuesto completo que corresponda a la actividad global –internacional- de la empresa; o no resulta pertinente que esa ubicación fiscal concentrada tenga valor definitivo y se consolide. Sino que es mejor que todos los países donde se han desarrollado operaciones que han contribuido a la formación de la renta global tengan su cuota de recaudación, si no directamente o en primera instancia, mediante un reparto posterior. Ello supondría en la práctica la combinación de reglas propias de los establecimientos permanentes (el establecimiento se sitúa en un país determinado donde procede a liquidar el impuesto por la renta mundial) y de reglas propias de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente (la atención al lugar o los lugares donde se consideran obtenidos los rendimientos resultará esencial para la redistribución de la recaudación inicialmente obtenida del establecimiento permanente).

Para que la hipótesis de la liquidación global del impuesto en el país de residencia o en el país del establecimiento permanente sin perjuicio de la redistribución de la recaudación entre los distintos países de la fuente llegue a tener éxito, nos parece muy importante el auge que estamos viviendo en la actualidad de los instrumentos multilaterales de concertación en el ámbito fiscal, en particular con la relevancia que ha adquirido todo lo relativo al Proyecto BEPS, en una prueba más de la trascendencia creciente de los fenómenos de *soft law*. Ello nos permite un cierto optimismo.

En España, que presenta una tradición histórica lejana en la defensa de los sistemas de cifra relativa, también tenemos ejemplos interesantes en el ordenamiento vigente, con las pautas que se siguen en el ámbito foral para distribuir la recaudación de los impuestos entre las distintas haciendas implicadas. Por ejemplo, en el caso vasco, el artículo 15.2 del Concierto regula la exacción del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que "los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 10 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio". En este régimen confluyen dos de los criterios que hemos destacado en este trabajo como de potencial utilidad para el diseño futuro de la fiscalidad internacional. Por un lado, la utilización de umbrales, conformándose con criterios de concesión más pedestres cuando no se alcanzan cifras de relevancia considerable. Y por otro lado, el reparto equilibrado entre los sujetos activos con legítimo derecho a la recaudación. Lo cual significa que para las grandes empresas no existe atribución universal de la renta atendiendo a un criterio personal (la residencia o, como se designa en esta ley, el domicilio fiscal), sino que se procede a una asignación proporcional entre las distintas "soberanías" implicadas. La aplicación de este criterio de tributación dividida y coordinada en función de los distintos territorios donde se obtengan las rentas puede servir de experiencia anticipada, si se avanzara a nivel internacional en la línea de repartir el gravamen de manera escrupulosa entre los varios poderes tributarios cuyos territorios hayan sido parcialmente fuente de las rentas.

3. A LA ESPERA DE LA EVOLUCIÓN, PROPUESTAS DE MEJORA INMEDIATA EN NUESTRA REGULACIÓN INTERNA, SIN ALTERAR EL RÉGIMEN TRIBUTARIO

Es evidente que nuestro ordenamiento no puede quedarse parado mientras se consolidan las nuevas orientaciones sobre el concepto o sobre la fiscalidad del establecimiento permanente. El hecho de que previsiblemente vayan a producirse cambios inspirados desde instrumentos multilaterales no significa que convenga mantener intacto el estado actual de nuestra regulación, como si no valiera la pena el esfuerzo por mejorar aquello que tal vez y solo tal vez cambie sustancialmente en el futuro.

A nuestro juicio, dejando ahora al margen el tratamiento tributario material del establecimiento permanente y fijándonos solo en la corrección formal de nuestra normativa, nos parece detectar algunos defectos importantes en el enfoque general con el que se afronta la regulación de este instituto, defectos que tendrían fácil solución. De ahí que vayamos a continuación a exponer ciertas reformas que consideramos convenientes para la mejora técnica del régimen legal de los establecimientos permanentes.

3.1. La ubicación de los establecimientos permanentes en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como sujetos pasivos de dicho impuesto

El primer cambio que planteamos se refiere a cuál debe ser la sede adecuada de la regulación de los establecimientos permanentes. Según nuestra posición, los establecimientos permanentes han de encontrar cobijo en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, convirtiéndose en sujetos pasivos plenos de dicho impuesto[8]. Los argumentos con los que apoyamos nuestra tesis son los siguientes:

En primer lugar, no existe obstáculo técnico para que entes sin personalidad sean sujetos pasivos de los impuestos. El establecimiento permanente, a diferencia de las filiales, se caracteriza por no tener personalidad jurídica por sí mismo, dado que se mantiene formalmente como personalidad jurídica la del sujeto no residente titular del establecimiento, pero ello no obsta a su consideración como sujeto pasivo autónomo. Así lo admite expresamente el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que deja la decisión al respecto en manos de las leyes propias de cada tributo. El único requisito que se desprende de este precepto para que se pueda proveer de la cualidad de obligados tributarios a los entes carentes de personalidad jurídica es que constituyan "una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición", requisito que con toda claridad cumplen los establecimientos permanentes. La prueba más clara es la obligación que se les impone de llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a ellos. Y a ello hay que unir el hecho de que se les atribuya su propio número de identificación fiscal (e incluso un número distinto y una denominación diferenciada, cuando existan varios establecimientos en España de un mismo sujeto no residente). El establecimiento no tendrá personalidad jurídica propia pero resulta un ente con unos perfiles bien definidos y puede decirse que tiene plena personalidad a los efectos fiscales. Además, los establecimientos permanentes no serían, ni mucho menos, los únicos entes sin personalidad en la Ley del Impuesto sobre Sociedades: si nos fijamos en la enumeración de contribuyentes de su artículo 7, después de la inicial alusión a las personas jurídicas, encontramos la presencia de entes como los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas, los fondos de pensiones... La medida que proponemos no tendría por tanto carácter extravagante sino que sería una disposición perfectamente ordinaria.

En segundo lugar, un principio de economía normativa aconseja la supresión de la regulación vigente de los establecimientos permanentes, por ser redundante con la del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, los artículos dedicados al tratamiento del establecimiento permanente en la legislación actual del Impuesto sobre la Renta de no Residentes consisten, en su inmensa mayoría, o bien en remisiones a la Ley del Impuesto sobre Sociedades o bien en reproducciones de las reglas del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, todas esas disposiciones resultan superfluas y se evitarían si se produjera la integración en el cuerpo del Impuesto sobre Sociedades. La presencia de los establecimientos permanentes como sujetos pasivos de tal impuesto sería perfectamente natural y continuista en cuanto al régimen aplicable. El establecimiento permanente

[8] Seguimos en este apartado nuestra tesis defendida en CUBERO TRUYO (2013), págs. 239 a 258.

tiene pleno encaje en la Ley del Impuesto sobre Sociedades porque esa regulación es la que ya se le está aplicado, de manera directa o indirecta. En ese sentido, con la recepción de los establecimientos permanentes, la Ley del Impuesto sobre Sociedades no se va a ver en absoluto contaminada por una serie de prescripciones que puedan distorsionar su mensaje unívoco. La Ley no tendría apenas que prestar dedicación a los establecimientos permanentes, porque todo el régimen general de las sociedades residentes les resulta válido a aquellos. Tan solo habría que dedicar algunos preceptos a las escasas especialidades en un nuevo -y breve- capítulo dentro del Título VII consagrado a los *"Regímenes tributarios especiales"*, estableciendo el alcance exacto de la configuración subjetiva del establecimiento permanente, tanto en su vertiente sustancial (rentas imputables, posible diversidad de establecimientos permanentes, contabilidad separada); como en su vertiente formal, a los efectos de la relación con la Administración tributaria (el domicilio fiscal y el representante, al que se declara responsable solidario). Resaltamos que las especialidades serían muy escasas, teniendo en cuenta que la fundamental atención que necesitan estos sujetos es el tratamiento de las relaciones entre la casa central y el establecimiento permanente y ello se resuelve de manera directa casi por completo con la utilización de las reglas generales sobre operaciones vinculadas. Prácticamente solo habría que perfilar los gastos deducibles o no deducibles derivados de esa relación con la casa central (la deducibilidad proporcional de los gastos de dirección y generales de administración y la no deducibilidad de los pagos en concepto de cánones, intereses o comisiones). Incluso el sistema de determinación de la base imponible de los establecimientos que no cierran un ciclo mercantil, que parece un particularismo notable, se desprende de la aplicación del régimen general de operaciones vinculadas (que consiste no sólo en la aplicación de valores normales de mercado sino en la posibilidad de llegar a acuerdos previos de valoración), con la única especialidad del régimen subsidiario de determinación de la base mediante la aplicación de un porcentaje sobre los gastos (que no es sino una traducción del método del coste incrementado, ya previsto en la regulación del Impuesto sobre Sociedades)[9]. En definitiva, el régimen especial del establecimiento permanente sería un régimen muy poco especial, lo que avala las ventajas de la incorporación al Impuesto sobre Sociedades.

En tercer lugar, conviene que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y su ley aplicable se presenten como un impuesto y una regulación con una naturaleza bien definida e identificable, objetivo que resulta en la actualidad imposible de cumplir porque en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se reúnen dos modalidades de impuesto de imposible integración al responder a características opuestas. El impuesto de los no residentes con

[9] Un aspecto esencial en las relaciones de los establecimientos con la casa central es la imposición complementaria sobre las rentas transferidas al extranjero. Sin embargo, esta figura no tendría por qué aparecer en el régimen especial dedicado a los establecimientos permanentes, dado que en puridad no se trata de un impuesto sobre el establecimiento permanente sino un impuesto sobre la casa central, que a estos efectos de la percepción de una transferencia se comporta como un sujeto no residente sin establecimiento permanente, y por tanto, su tratamiento debe pertenecer a la regulación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin Establecimiento Permanente. De hecho, para la imposición complementaria se aplican los modelos de declaración (y las restantes características impositivas) de los no residentes sin establecimiento permanente, constituyendo el establecimiento permanente un mero pagador retenedor y no un auténtico sujeto pasivo contribuyente.

establecimiento permanente en España y el impuesto de los no residentes sin establecimiento permanente no cumplen los mínimos de homogeneidad para fundirse, para confundirse, en un texto regulador único. Esa no es la decisión estructural correcta porque conlleva dificultades insalvables a la hora de proclamar sus elementos definitorios o sus características esenciales, de tal manera que sirvan a los dos subimpuestos. Obsérvese, si no, el primer artículo de la regulación legal, el dedicado a la *"Naturaleza y objeto"* del Impuesto: "El Impuesto sobra la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste". Llama la atención que se tenga que limitar a definirlo como un impuesto directo, omitiendo cualquier otro dato clasificatorio ante la incapacidad de formular rasgos que sirvan para los dos diferentes impuestos que conviven en su seno: uno es periódico, el otro instantáneo; uno es personal, el otro real. Pero es que en el único intento del artículo 1 de describir el tributo, el legislador yerra pues anuncia que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes grava "la renta obtenida en territorio español". La vigencia del principio de territorialidad que ahí se presenta como común es solo cierta en el caso de los no residentes sin establecimiento permanente, mas no cuando se trata de establecimientos permanentes, como queda desmentido pocos artículos después al establecer el artículo 15.1 que "los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención". A la vista de estos problemas actuales, parece obligado aceptar que el traslado de los establecimientos permanentes al ámbito del Impuesto sobre Sociedades tendría ventajas no solo para la regulación de los establecimientos sino para la regulación de las rentas obtenidas sin establecimiento, que pasarían a tener un cuerpo normativo *ad hoc* (la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin Establecimiento Permanente) donde su naturaleza específica podría quedar perfectamente retratada.

Y en cuarto lugar, la calificación de los establecimientos permanentes como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades conllevaría una clarificación muy positiva incluso al nivel de los modelos de declaración. Como es sabido, los establecimientos permanentes utilizan el mismo modelo de autoliquidación que las sociedades residentes y no tiene sentido desde nuestra perspectiva que el importantísimo Modelo 200, en lugar de postularse de manera inconfundible y a secas como el Modelo del Impuesto sobre Sociedades, tenga que aparecer como "Modelo 200. Impuesto sobre Sociedades. Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español)". El modelo es único y común (solo se produce la bifurcación en el Documento de Ingreso y Devolución: 200 para las sociedades residentes y 206 para los establecimientos permanentes, aunque su contenido sea idéntico) y por ello, debería ser el modelo de un único y común impuesto. La aprobación anual del modelo se produce en un texto que tiene que usar una denominación alambicada para dar cabida a unos sujetos a los que se niega incomprensiblemente la integración: *Orden HFP/399/2017, de 5 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016, se dictan*

instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica. La alusión ritual al Impuesto sobre la Renta de no Residentes se repite hasta en 24 ocasiones en dicha Orden, alusiones evitables con nuestra propuesta. Pensando en las sociedades residentes, que son el destino mayoritario y esencial del Impuesto sobre Sociedades, la alusión forzada a esos contribuyentes que llegan heredados del Impuesto sobre la Renta de no Residentes perjudica la imagen nítida y la presentación clara de los instrumentos de aplicación del tributo.

3.2. La recepción del establecimiento permanente como punto de conexión en la Ley General Tributaria

La Ley General Tributaria dedica la Sección 2.ª del Capítulo II del Título I a la *"Aplicación de las normas tributarias"*. Esta Sección tiene dos artículos, artículos 10 y 11, dedicado el primero de ellos a la aplicación temporal, y el segundo a la aplicación territorial o espacial, bajo la rúbrica de *"Criterios de sujeción a las normas tributarias"*. Dentro de estos criterios de sujeción del artículo 12, la Ley General Tributaria empieza lanzando una afirmación según la cual "los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso". La Ley General se remite a lo que dispongan las leyes de cada tributo, dado que no tiene capacidad ni rango para imponer nada a las leyes reguladoras de los respectivos tributos, pero curiosamente sí parece pretender ordenar el margen de actuación de dichas leyes señalando cuáles son los criterios posibles entre los que cabe elegir y solo serían dos: la residencia o la territorialidad. Pues bien, ¿dónde queda el establecimiento permanente como *tertium genus*? La residencia es el criterio empleado por la Ley del IRPF y la Ley del Impuesto sobre Sociedades para los sujetos residentes en España; y la territorialidad es el criterio empleado por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobra la Renta de no Residentes para los sujetos no residentes sin establecimiento permanente. Pero la conexión de los sujetos no residentes con establecimiento permanente, a nuestro juicio, no se produce en virtud de ninguno de esos criterios: es evidente que no les alcanza el criterio de la residencia y tampoco puede decirse que la territorialidad les retrate adecuadamente, salvo que se acoja un sentido excesivamente laxo de la misma. Baste recordar que los establecimientos permanentes tributan por la totalidad de las rentas imputables, cualquiera que sea el lugar de su obtención, en una expresión del principio de universalidad o gravamen por la renta mundial que desmiente la adscripción al principio de territorialidad. El establecimiento permanente como punto de conexión tiene entidad autónoma por sí mismo y debería figurar en ese listado de criterios posibles señalados por la Ley General Tributaria, a disposición de las leyes de los impuestos. Si la Ley General Tributaria lo omite, no es porque lo estime descartable (como puede ocurrir con el criterio de la nacionalidad), sino porque no le concede la debida relevancia como instituto con un perfil específico, diferenciable de la noción de territorialidad.

Pero el problema de la Ley General Tributaria se agrava a continuación cuando pasa a establecer cuáles serán los criterios aplicables en caso de que las leyes propias de cada tributo no establezcan regla al respecto, con una respetable voluntad de derecho supletorio. Es aquí donde distingue en función de la naturaleza de los tributos y prescribe la aplicación de un punto de conexión

diferente, residencia o territorialidad, según sean tributos personales o reales (en realidad, no se menciona expresamente la clasificación tradicional impuestos –tributos- personales o reales, sino que se habla de tributos personales y de "los demás tributos", revelando con su omisión de los tributos reales cierta timidez o falta de convicción en lo que se está sosteniendo). Pues bien, la Ley General Tributaria proclama que en defecto de norma legal expresa, "los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia". Esta afirmación del artículo 11 de la Ley General Tributaria resulta incierta, al menos desde nuestro prisma, o cuando menos insuficiente, dado que prescinde del hecho de que los impuestos personales también se exigen conforme al criterio del establecimiento permanente. Porque no puede caber duda de que la renta de los establecimientos permanentes resulta gravada mediante un impuesto de naturaleza personal, un impuesto cuyo elemento objetivo o material del hecho imponible no puede ser concebido si no es poniéndolo en conexión con el sujeto concreto realizador del hecho imponible. La participación de la "persona" (en este caso, el establecimiento) resulta esencial para la construcción del concepto de renta que pretende gravarse. En efecto, la renta gravada en los impuestos personales no puede definirse como la renta, a secas, sino que es un concepto más rico o complejo, que se deriva de la suma –y resta- de diversos elementos obtenidos en un periodo de tiempo determinado por alguien –o algo- que actúa como eje aglutinador necesario.

En definitiva, resulta imprescindible matizar o corregir esa regla del artículo 11 de la Ley General Tributaria para recoger el criterio del establecimiento permanente, que con un significado fiscal equivalente al criterio de la residencia, también actúa como factor legitimador de la imposición por nuestro país de un impuesto personal sobre la renta. Nos parece un aspecto innegable y así tiene que quedar reconocido en nuestro código tributario[10].

Más allá de esta necesaria rectificación, creemos que la Ley General Tributaria debería también incluir en su seno la definición de los conceptos nucleares a los que se esté refiriendo como puntos de conexión; es decir, la Ley General Tributaria nos parece la sede adecuada para incluir los conceptos de residencia y de establecimiento permanente. Son conceptos que tienen una importancia central en el sistema tributario y no conviene que sean configurados de manera aislada y parcial en la normativa reguladora de cada impuesto. El código tributario por antonomasia no puede mantenerse al margen de un asunto básico en el ordenamiento. No nos parece que tenga sentido que la Ley General Tributaria sí se pronuncie en su artículo 48 sobre el domicilio fiscal de los sujetos, residentes y no residentes, que es un asunto formal subsiguiente, y no se aborde el tema anterior y sustantivo de los conceptos de residencia y establecimiento permanente.

Sabemos que no resultaría fácil encontrar una definición del establecimiento permanente (ni de la residencia) que sirva para todos los tributos del sistema, pero ello no debe ser una excusa para renunciar a la tarea directora. Por un lado, el concepto que se incluyera en la Ley General Tributaria no vincularía, como es obvio, a los impuestos concretos, que mantendrían su libertad de configuración y de separación de los postulados de la Ley General, si lo estimaran justificado. Y por otro lado, el hecho de que apareciera en la Ley General Tributaria ya denotaría un esfuerzo

[10] Hemos defendido ya esta reforma en CUBERO TRUYO (2016), págs. 37 y 38.

de armonización que podría tener algún resultado, puesto que el legislador se vería obligado a decantarse en relación con algunas de las más visibles diferencias de criterio de los actuales conceptos parciales.

Estamos pensando, por ejemplo, en la duración necesaria de las obras para constituir establecimiento permanente. En un trabajo como este que ha estudiado posibilidades de acercamiento o influencia entre la imposición directa y la imposición indirecta, nos parece lamentable que nuestra legislación establezca un umbral de seis meses para que una obra de construcción, instalación o montaje sea considerada establecimiento permanente en el ámbito de la imposición directa [letra a) del artículo 13.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes], mientras que el umbral se eleva a doce meses cuando se trata del IVA [letra c) del artículo 69.3.2.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido]. La intervención de la Ley General Tributaria en este punto sería clave para el logro de una mínima y deseable homogeneización conceptual.

Bibliografía

CUBERO TRUYO, A. (2013): "El diseño normativo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Líneas de reforma", en Cubero Truyo, A. (dir.): *Evaluación del sistema tributario vigente. Propuestas de mejora en la regulación de los distintos impuestos*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

CUBERO TRUYO, A. (2015): *Esquemas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Lex Nova, Cizur Menor (Navarra).

CUBERO TRUYO, A. (2016): "La residencia fiscal en el derecho tributario internacional", *Forum fiscal*, nº 221.

DÍAZ RAVN, N. (2012): "La interpretación de los CDIs en la jurisprudencia del TS español y el carácter vinculante de los Comentarios del MC OCDE", en Serrano Antón, F., Simón Acosta, E, y Taveira Torres, H. (dir.): *Fiscalidad y globalización*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

RIBES RIBES, A. (2013): "La residencia de las personas jurídicas en el Derecho Comparado (con especial referencia al ámbito de la Unión Europea)", en Chico de la Cámara, P. (dir.): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa*, Aranzadi-Asociación Española de Asesores Fiscales, Cizur Menor (Navarra).

RIBES RIBES, A. (2016): "Límites a la interpretación dinámica de los convenios de doble imposición internacional: el caso ING", *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, nº 1.

RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2012): "La interpretación dinámica de los Convenios para evitar la Doble Imposición", en Serrano Antón, F., Simón Acosta, E, y Taveira Torres, H. (dir.): *Fiscalidad y globalización*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

CAPÍTULO 16

LA ECONOMÍA DIGITAL, EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES AUXILIARES O PREPARATORIAS*

RAQUEL ÁLAMO CERRILLO
Departamento de Economía Política y Hacienda Pública, Política Económica y Estadística
Universidad de Castilla-La Mancha

1. INTRODUCCIÓN

La rápida expansión de las Tecnologías de la Información y la Comunicación –TIC`s- han dado lugar a la denominada Economía Digital, caracterizada por desarrollarse a través de Internet y dar lugar a una nueva forma de comercio, el comercio electrónico, dónde son objeto de comercialización, además de los tradicionales bienes y servicios, los bienes intangibles. Asimismo, tanto las nuevas tecnologías como la economía digital han facilitado la realización de transacciones comerciales de carácter internacional, electrónicas y tradicionales, consecuencia de las ventajas que presentan tanto para las empresas y profesionales, así como para los consumidores finales.

Si bien, la posibilidad de poder realizar transacciones comerciales electrónicas, donde el objeto de intercambio es un intangible, pone de manifiesto que los actuales sistemas tributarios, se han quedado obsoletos ante el desarrollo tecnológico de la sociedad, y por ende de la economía. Es por ello necesario, que tanto los actuales sistemas tributarios, como los conceptos que los forman, sean objeto de modificación. Entre los distintos conceptos tributarios que han de ser adaptados a la nueva realidad comercial podemos destacar el de establecimiento permanente. El mismo, ha sido objeto de estudio y análisis, tanto por parte de las principales organizaciones internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE- y la Unión europea –UE-, así como de las distintas jurisdicciones. Ya que la determinación de existencia o no de un establecimiento permanente en un Estado determinado es fundamental para establecer quien ostenta la potestad tributaria, si el país de la fuente o el de origen. Una inadecuación del concepto tributario puede dar lugar a pérdidas de recaudación importantes, y no deseadas, que perjudiquen la estabilidad presupuestaria de las jurisdicciones, así como la pervivencia del Estado de bienestar.

Aunque parece existir consenso internacional en considerar, en el marco de la economía digital y el comercio electrónico, que una página web no va a ser considerada como un establecimiento permanente, mientras que un servidor si va a poder ser considerado como tal, atendiendo a la materialidad del mismo. Aún quedan por concretar determinados aspectos conceptuales, que maticen todos aquellos conceptos tributarios relacionados de forma directa con el concepto de

* Proyecto MINECO "Fiscalidad y nuevas tecnologías en el comercio y de la información. Propuestas para la adaptación del Sistema Tributario a las exigencias de la economía y la sociedad digitales" (DER2014-55677-R), cuya investigadora principal es Saturnina Moreno González.

establecimiento permanente, entre los mismos, podemos hacer referencia al concepto de "actividades preparatorias o auxiliares".

A lo largo del presente trabajo trataremos de analizar la importancia que tiene la clarificación del concepto de establecimiento permanente en el marco de la economía digital, así como la importancia de delimitar de forma clara y concisa el concepto de actividades auxiliares y preparatorias, ya que la falta de un criterio común entre las distintas organizaciones internacionales y Estados puede facilitar las prácticas fiscales no deseadas, elusión y fraude, con las consecuencias negativas que conlleva para el conjunto de la sociedad. Finalmente, se expondrán las conclusiones a las que se han llegado con la elaboración del presente trabajo.

2. ECONOMÍA DIGITAL Y EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La inadecuación de los distintos conceptos tributarios a las características de la economía digital pone de manifiesto un problema tributario de carácter internacional, siendo necesaria la intervención de las organizaciones internacionales, OCDE y UE, así como la coordinación tributaria de las distintas jurisdicciones. Ya que, si la adaptación de los sistemas fiscales actuales, y por ende, de los conceptos que los integran, no se hace de manera consensuada por los distintos Estados, los actuales problemas fiscales –principalmente, la erosión de las bases imponibles de los distintos tributos por la inadecuación de los conceptos tributarios a las características de la economía digital- no sólo no serían resueltos sino que se verían agravados.

Aunque son varios los conceptos tributarios que tienen que ser adaptados a las características de las transacciones comerciales enmarcadas dentro de la economía digital, en el presente documento vamos a centrarnos en el concepto de establecimiento permanente. Ya que consideramos que la adaptación del concepto tributario de establecimiento permanente a la nueva realidad económica, es un primer paso fundamental, para posteriormente, y en función de las decisiones tomadas al respecto, adaptar o modificar los restantes conceptos tributarios. Todo ello, con el fin de evitar prácticas fiscales no deseadas.

2.1. La economía digital

La rápida difusión de la economía digital, como consecuencia de la vertiginosa expansión de los componentes de la misma, principalmente de Internet y del comercio electrónico, da lugar a que las distintas organizaciones internacionales y las jurisdicciones lleven a cabo informes y estudios sobre la importancia de la misma en la sociedad actual, tratando de establecer una definición de la misma, así como de medir las consecuencias económicas, tributarias y sociales de la misma.

La determinación de una única definición de economía digital, que recoja las distintas características de la misma y que no se quede obsoleta con el paso del tiempo, es tarea ardua, pero fundamental para establecer un nuevo marco fiscal adecuado a la nueva realidad económica. Por ello, las organizaciones internacionales como la OCDE y la UE han considerado que lo más adecuado es determinar los componentes que conforman la economía digital o establecer las características de la misma, para no dar lugar a una definición estática que sea inadecuada en un

periodo breve de tiempo, y, por tanto, los problemas tributarios presentes persistan o se reproduzcan de forma cíclica. Una primera aproximación al concepto de economía digital es la proporcionada por la OCDE (2012), considerando que la economía digital está compuesta por los mercados basados en el uso de las tecnologías digitales que facilitan el comercio de bienes y servicios a través del comercio electrónico. Mientras que la UE (2014) establece una serie de características de la misma:

- Movilidad: la economía digital ha dado lugar a los bienes digitalizables, y ésta digitalización ha permitido que los mismos puedan circular a través de la red sin encontrar ningún obstáculo. Lo que ha permitido a las empresas reducir los costes de producción, al ser los factores de producción más móviles.

- Efectos de la Red: las empresas que operan a través de la red de Internet pueden reducir sus costes de producción, lo que se traduce en una disminución de los precios de los bienes y servicios que ofrecen a sus demandantes. Lo cual debe llevar asociado de forma directa una disminución del margen de beneficio. Aumentando la competencia en cuanto a la calidad y utilidad de los bienes y servicios ofertados.

- Uso de datos: las tecnologías de la información y la comunicación abaratan el proceso de recogida y análisis de la información proporcionada por los consumidores finales. Esto se puede traducir en unos productos más adaptados a las necesidades de los compradores y con un coste de producción menor.

En ningún caso, se puede obviar la importancia que la economía digital tiene en la actualidad, tanto a nivel económico como social, y, por ende, la incidencia de la misma en los sistemas tributarios de las distintas jurisdicciones. La globalización de la economía ha dado lugar a la necesidad de tener que coordinar los sistemas impositivos de los Estados, limítrofes o no, ya que el auge y facilidad de poder realizar transacciones comerciales internacionales, unido a la aparición del comercio electrónico y los bienes digitalizables, posibilita a empresarios y profesionales buscar una localización con el fin de la obtención de un mayor beneficio, pudiendo ser las cuestiones fiscales una cuestión determinante –paraísos fiscales o jurisdicciones de baja tributación-, así como para los consumidores finales que podrán adquirir los bienes o servicios a territorios terceros, sin costes adicionales, y con precios muy competitivos.

La deslocalización de empresarios, profesionales y consumidores, siempre y cuando se realice dentro de los límites establecidos por la ley tributaria correspondiente, así como por otras normativas que les afecten de manera directa, no debería tener una repercusión negativa sobre el Estado de residencia de los mismos. Lógicamente, los empresarios y profesionales pueden llevar a cabo una correcta planificación fiscal en busca de una menor tributación, pero sin que la misma dé lugar a un menoscabo de la recaudación tributaria del país de residencia.

El problema de economía digital aparece por la falta de adecuación de los actuales conceptos tributarios a la nueva situación económica, caracterizada por un elevado número de transacciones comerciales, tradicionales y electrónicas, de carácter internacional. Los vigentes conceptos tributarios fueron diseñados y pensados para una economía, y, por ende, una fiscalidad, mucho

más cerrada. Las operaciones comerciales internacionales tenían lugar, si bien el número de la misma, así como el valor de las operaciones era mucho más reducido. Los problemas tributarios están presentes y hay que darle solución a los mismos, pero éstos se ven agravados cuando nos encontramos con sujetos defraudadores. Éstos hacen uso del vacío legal que presentan determinados conceptos tributarios ante las características de la economía digital, y los aprovechan en su propio beneficio, llevando a cabo una planificación fiscal agresiva que repercute de forma negativa en las jurisdicciones implicadas en las transacciones comerciales internacionales. Ya que los Estados observan como determinadas empresas, principalmente aquellas de carácter electrónico, abandonan el Estado de residencia en busca de una tributación más laxa, así como los consumidores compran a territorios terceros al ofertar estos unos precios más competitivos.

Ya sean empresarios, profesionales o consumidores la no tributación o una tributación inadecuada repercute de forma negativa en los ingresos públicos de los Estados, mermando la cantidad y calidad de los bienes y servicios públicos prestados por las jurisdicciones. Por ello, tanto las organizaciones internacionales como los Estados tratan de dar solución a la inadecuación de los conceptos tributarios a las características de la economía digital, siempre buscando el mayor consenso posible, pues sin éste las distintas soluciones que se propongan carecerían de eficiencia. Atendiendo a los distintos informes que han desarrollado, tanto la OCDE como la UE, así como las jurisdicciones en el marco de la economía digital y el comercio electrónico, todos ellos consideran que lo más adecuado es adaptar los sistemas tributarios actuales, modificando los conceptos tributarios, a la nueva realidad comercial. Aunque ambas organizaciones llevan tiempo trabajando en la adecuación de los sistemas fiscales, y ya se han realizado modificaciones fiscales de gran calado, aún se sigue observando que las adaptaciones de los sistemas tributarios no han sido suficientes, pues existe un volumen importante de fraude fiscal asociado a la economía digital[1]. Ante esta situación los actuales trabajos de las organizaciones internacionales mencionadas se centran en la lucha contra el fraude fiscal de la economía digital, así como la de las jurisdicciones.

2.2. Adaptación del concepto de establecimiento permanente

La adaptación de los sistemas tributarios a la economía digital requiere de la adaptación de múltiples conceptos tributarios. Si bien, los de residencia fiscal y establecimiento permanente, tienen una especial relevancia, puesto que ambos son fundamentales para determinar el lugar de tributación de la operación comercial. Éstos afectan de forma directa a la tributación del Impuesto sobre Sociedades –IS-, y en menor medida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF-, y una no adecuada determinación de estos conceptos se traduce en una erosión de la base imponible del Impuesto, lo que repercute en una menor tributación en el Estado donde la empresa es residente, y tiene lugar la creación de riqueza.

[1] Se estima, para el año 2013, una pérdida de recaudación del Impuesto sobre Sociedades entre un 45 y un 10% -entre 100 y 240 mil millones de dólares anuales-, como consecuencia de una planificación fiscal agresiva, debido a la interacción entre las normas fiscales internas, la falta de transparencia y coordinación entre las administraciones fiscales, así como la existencia de competencia fiscal no deseada y las prácticas fiscales perniciosas. Véase OCDE (2015).

El establecimiento de un concepto de residencia fiscal claro y eficiente en el marco de la economía digital y el comercio electrónico es fundamental para determinar el Estado que ostenta la potestad tributaria y, por tanto, conocer donde ha de ser gravada la transacción comercial internacional. El principal problema para la determinación de un concepto de residencia fiscal válido y eficiente, tanto en las transacciones comerciales tradicionales como electrónicas, se encuentra en la existencia de dos criterios, fuente o residencia, ya que las jurisdicciones pueden optar por aquel que les resulte más conveniente, en función de sus propios intereses. La posibilidad de que los Estados puedan determinar de forma libre y de manera unilateral el concepto de residencia fiscal, da lugar a que se produzcan situaciones de no tributación o que una misma operación sea gravada en más de una ocasión.

Es por ello, que la OCDE en su modelo de convenio[2] en su artículo 4, propone una definición del concepto de residencia fiscal, la cual no requiere una especial adaptación como consecuencia de la expansión de la economía digital. Sin embargo, las características de la misma hacen necesario que el actual concepto sea modificado y se desarrolle una nueva noción clara y concisa, siendo fundamental que se establezca una coordinación entre los distintos Estados, para evitar situaciones de elusión o fraude fiscal, o una no deseada doble tributación, como consecuencia de los vacíos legales existentes en relación con las particularidades de la economía digital. Además, si el concepto tributario de residencia fiscal no está claro, la eficiencia y eficacia del resto de conceptos tributarios, como el de establecimiento permanente, quedan puestos en entredicho.

Ante la ineficiencia del concepto de residencia fiscal propuesto por la OCDE, ya que establece como criterio para establecer el lugar de residencia el lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva, circunstancia que posibilita a las empresas, principalmente a aquellas que operan de manera íntegra a través de la red de Internet, la creación de una localización "artificial", constituyendo la sede de la misma en territorios de nula o baja tributación, aunque la dirección real de las mismas se lleve a cabo desde una jurisdicción diferente. La OCDE, en el año 2001, constituyó un grupo de trabajo, que tuvo como resultado, un documento titulado "*El impacto de la Revolución de las Comunicaciones en la Aplicación de la "sede de dirección efectiva"*, en el que se analizan diferentes alternativas[3] para dar solución a la inadecuación del concepto de residencia fiscal, y donde cobra importancia conocer el lugar donde realmente se toman las decisiones rele-

---

[2] El concepto de residente, establecido por la OCDE, en su Modelo de Convenido, en el artículo 4, establece lo siguiente:

> "… toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por las rentas que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo".

[3] En el mismo se analizan cuatro posibles soluciones al concepto de residencia fiscal. La primera de ellas propone eliminar la aplicación del concepto de sede de dirección efectiva en la determinación de la residencia fiscal, la segunda establece una propuesta de mejora del mismo, la tercera establece una jerarquía de criterios y en último lugar describe una situación intermedia de las dos propuestas anteriores.

vantes para la empresa[4]. Pero no es hasta el año 2003, con el documento *"El concepto de Dirección Efectiva: Sugerencias para los cambios en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE",* donde se decanta por la cuarta opción, en la que propone la modificación del párrafo 24 del artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, el cual quedaría redactado de la siguiente forma:

> "3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física, sea residente en ambos Estados contratantes, su situación se determinará de la manera siguiente:
>
> a) Será considerada residente solamente del Estado donde tenga su sede de dirección efectiva;
>
> b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene su sede de dirección efectiva o si su sede de dirección efectiva no estuviera en ningún Estado, se considerará residente solamente del Estado [OPCIÓN A: con el que sus relaciones económicas son más estrechas] [OPCIÓN B: en el que se desarrollan principalmente sus actividades económicas] [OPCIÓN C: en el que se tomen sus decisiones ejecutivas importantes];
>
> c) Si no pudiera determinarse el Estado [con el que sus relaciones económicas son más estrechas] [en el que se desarrollan principalmente sus actividades económicas] [en el que se tomen sus decisiones ejecutivas importantes] se considerará residente del Estado de cuyas leyes se derive su estatus jurídico.
>
> d) Si su estatus jurídico se deriva de ambos Estados, o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverían el caso de común acuerdo."

Con la realización de estas modificaciones, lo que se pretende es evitar situaciones de fraude por parte de aquellas empresas que tuvieran a su disposición los elementos necesarios para poder usar los vacíos legales existentes en su propio beneficio. En cualquier caso, la adaptación de la norma tributaria en los distintos Estados debería realizarse de forma pausada, estudiada y consensuada, en caso contrario, no se produciría ningún avance en materia fiscal, pues es la existencia de normas diversas lo que permite a las empresas la elusión, e incluso el fraude fiscal.

La determinación de un concepto eficiente de residencia fiscal es fundamental, tanto en las transacciones comerciales tradicionales como electrónicas. Si bien, en el marco de la economía digital y el comercio electrónico, el concepto tributario que tiene una mayor necesidad de ser ajustado a la nueva realidad comercial es el de establecimiento permanente. Las rápida expansión y generalización de las TIC`S, y, por ende, la aparición de las transacciones comerciales electrónicas, dónde pueden ser objeto de comercialización los bienes intangibles, han dado lugar a la necesidad de tener que redefinir que es un establecimiento permanente, así como las características del mismo.

---

[4] Un criterio utilizado con anterioridad al criterio de sede de dirección efectiva era el de guiarse por el lugar donde se celebraban las Juntas Generales de Accionistas o los Consejos de Administración, pero las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, hacen que este criterio pierda validez, ya que las nuevas tecnologías permiten que estas reuniones se celebren de forma simultánea en dos lugares del mundo diferentes y muy distantes entre sí. Éstas pueden llevarse a cabo a través de videoconferencias, persistiendo el problema a la hora de determinar el lugar de residencia de la sociedad.

Al igual que ocurre con el concepto de residencia fiscal, es la OCDE en su Modelo de Convenio, artículo 5, la que establece una serie de directrices que pueden ser utilizadas por las jurisdicciones en su normativa interna[5]. Si bien, en el marco de la economía digital nos encontramos con dos elementos que pueden ser considerados como un establecimiento permanente, estos son: la página web y el equipo informático o servidor[6]. Atendiendo a los criterios establecidos por la OCDE, una página web no constituye un establecimiento permanente, al tratarse de una combinación de software y datos electrónicos, que no constituyen una realidad tangible. El documento de la OCDE *"Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5"*, descarta también, la posibilidad de que la página Web pueda ser considerada como un establecimiento permanente a través de la aplicación del concepto de agente dependiente. Ya que la página Web no es, en sí misma, una "persona", tal y como esta es definida en el artículo 3 del Modelo de Convenio de la OCDE, por tanto, no puede ser considerada tampoco, por esta vía, como un establecimiento permanente.

El equipo informático o servidor, por el contrario, sí que va a ser considerado como un establecimiento permanente. El establecimiento de este criterio es consecuencia de que la OCDE, cuando hace referencia a un lugar fijo de negocios en el artículo 5 del Modelo de Convenio, este "lugar" es entendido tanto en un sentido temporal como espacial. Por ello, atendiendo a que un equipo informático puede estar situado de forma fija en un lugar geográfico concreto por un largo periodo de tiempo, vamos a poder considerarlo como un establecimiento permanente, a pesar de que el bien físico que constituye el establecimiento permanente, puede ser movido con facilidad.

Aunque la OCDE ha concretado que es un establecimiento permanente en el ámbito de la economía digital –el equipo informático o servidor- son varios los detalles que han de ser tenido en cuenta para determinar o no la existencia de un establecimiento permanente. Ya que la nueva realidad económica da lugar a que determinadas rentas que antes eran obtenidas de forma clara por la sede central, o en su lugar, por el establecimiento permanente, así como actividades que hasta ahora eran claramente auxiliares o preparatorias, en la actualidad es muy complejo determinar por quién han sido obtenidas las rentas[7], así como si la actividad empresarial o profesional desarrollada es la actividad principal.

---

[5] A efectos del Modelo de Convenio de la OCDE, la expresión "establecimiento permanente", significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

[6] Es importante tener en cuenta, que la empresa que opera el servidor puede ser distinta de la empresa que lleva a cabo la actividad comercial a través de la página web.

[7] La OCDE determina, también, que las rentas obtenidas mediante un establecimiento permanente, van a ser consideradas como beneficios empresariales, tributando en el Estado donde el establecimiento permanente se encuentre ubicado. Pudiendo plantearse problemas de atribución de rentas entre dos Estados, si el concepto de establecimiento permanente no está lo suficientemente claro. Aunque, determinadas rentas podrán ser calificadas cómo cánones y tributar como tales, principalmente aquellas relacionadas con los derechos de autor -aquellas en las que el motivo esencial del pago es por el otorgamiento del uso o de la cesión de uso del derecho de autor-.

A pesar de que la OCDE ha clarificado el concepto de establecimiento permanente en relación con la economía digital aún quedan distintos puntos en relación con el mismo que han de ser estudiados y analizados por las organizaciones internacionales, los Estados y expertos, para adaptar de forma real y definitiva el concepto de establecimiento permanente a los nuevos modelos de negocio y formas de realizar transacciones comerciales. Las posibles modificaciones y adaptaciones las divide en cinco propuestas –acuerdos o estrategias similares con comisionistas, exenciones de actividades específicas, fragmentación de actividades, compañías de seguros e interacción con los precios de transferencia- las que a su vez se dividen en distintas acciones. Todas ellas encaminadas a mejorar el concepto actual de establecimiento permanente con el fin de evitar pérdidas fiscales de gran calado, como consecuencia de prácticas de evasión fiscal.

En ningún caso, debemos olvidar que una inadecuación de los conceptos tributarios, ya sean los de residencia fiscal o establecimiento permanente, así como otros, da lugar a que se produzca una erosión de la base imponible de los tributos a los que las empresas han de hacer frente, especialmente aquellos que gravan el beneficio de las mismas. Lo que se traduce en una disminución de la base imponible, lo que a su vez repercute de forma directa en la reducción de los ingresos tributarios de los Estados, lo que redunda en el nivel y calidad de los servicios públicos prestados a los ciudadanos-contribuyentes. Por ello, no debemos obviar la importancia que tiene una correcta adecuación de los conceptos tributarios a la nueva realidad comercial.

3. LAS ACTIVIDADES AUXILIARES Y PREPARATORIAS EN EL MARCO DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Las modificaciones realizadas en relación con el concepto de establecimiento de permanente, propuestas por la OCDE y asumidas por el resto de jurisdicciones, han resultado insuficientes. Ya que la nueva economía ha dado lugar a nuevos retos fiscales que no se limitan de forma única al concepto de establecimiento permanente. Es necesario, también, que se establezcan una serie de aclaraciones en relación con determinadas actividades llevadas a cabo por el mismo. La falta de adecuación del concepto de establecimiento permanente puede dar lugar, como ya se ha indicado, ha pérdidas de recaudación no deseadas, por la puesta en marcha de prácticas fiscales de elusión de beneficios.

La OCDE ante esta realidad económica, y las implicaciones fiscales de la misma, no ha dejado de trabajar en la adaptación del concepto de establecimiento permanente a la economía digital. En el año 2013 publicó el informe *"Lucha contra la Erosión de la Base Imponible y el, Traslado de Beneficios"*, en el que reconoce que el concepto de establecimiento permanente no hace únicamente referencia a una importante presencia física en una determinada jurisdicción, ya que actualmente cabe la posibilidad de tener una presencia activa e importante en materia económica en un determinado Estado, sin que exista presencia física. Esta posibilidad permite que sujetos no residentes puedan obtener beneficios mediante transacciones realizadas con clientes situados en otros territorios, y no gravan el beneficio de la operación en territorio alguno.

Ante la importancia de la problemática económica y fiscal, la OCDE, en 2013 publica su Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios –Plan de Acción BEPS-.

En el mismo identifica 15 acciones[8] para luchar contra la erosión de las bases imponibles, entre las mismas podemos destacar la Acción 7 que hace referencia a impedir la elusión artificiosa a través de los establecimientos permanentes. En la citada acción señala que la definición de establecimiento permanente ha de ser revisada, para evitar situaciones de elusión fiscal, ya sea a través del uso de comisionistas, la fragmentación artificiosa de actividades u operaciones, entre las distintas entidades de un mismo grupo, o calificando a las operaciones como preparatorios o auxiliares, cuando realmente se trata de la actividad principal de la entidad.

En la adaptación del concepto de establecimiento permanente la OCDE ha realizado varias propuestas, todas ellas encaminadas a mejorar el concepto actual de establecimiento permanente con el fin de evitar pérdidas fiscales de gran calado, como consecuencia de prácticas de elusión fiscal. Las mismas son:

- Elusión fraudulenta del estatus de Establecimiento Permanente mediante acuerdos de comisionista o estrategias similares.
- La elusión artificiosa del estatus del establecimiento permanente acogiéndose a las excepciones de actividades específicas.
- Otras estrategias para la elusión artificial del estatus de Establecimiento Permanente.
- La atribución de beneficios a Establecimientos Permanentes y la interacción con las acciones relativas a precios de transferencia.

3.1. El establecimiento permanente y las actividades auxiliares o preparatorias

La actividad comercial electrónica ha dado lugar a que determinadas actividades realizadas con anterioridad por la empresa consideradas como auxiliares o preparatorias, actualmente sean la actividad principal de la empresa. Por ello, es necesario adaptar el concepto de establecimiento permanente a esta nueva realidad, ya sea modificando el concepto o los comentarios del mismo.

La OCDE, en el marco del Proyecto BEPS, enmarcado en la acción 7, ha elaborado un documento, *"Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente"*, en el que entre otras muchas referencias a la actualización del concepto de establecimiento permanente hace referencia a la elusión de la tributación por considerar que las actividades que se llevan a cabo mediante el mismo son actividades específicas y no la principal. Para evitar una no tributación

[8] Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición; Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos; Acción 3: Refuerzo de las normativa cobre CFC; Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros; Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia; Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios; Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP; Acción 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor; Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS; Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia; Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias; Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral.

del mismo, así como una erosión de la base imponible, trata de reducir las exenciones existentes de actividades consideradas como específicas, y para ello, propone que el apartado 4 del artículo 5 del MCOCDE condiciones cada uno de los subapartados que lo conforman a la condición de que la actividad realizada por el establecimiento permanente revista, realmente, un carácter auxiliar o preparatorio. El apartado 4 quedaría redactado de la siguiente manera:

> "No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considerará 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 otras empresas;
>
> 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;
>
> 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);
>
> A condición de que esa actividad o, o en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio".

A lo largo del aparatado 4 no clarifica que es una actividad auxiliar o preparatoria, por ello, introduce un nuevo comentario -21.2- en el que determina que una actividad tiene carácter auxiliar o preparatorio cuando se lleva a cabo bajo la ejecución de aquello que constituye la parte esencial de la actividad integral de la empresa, y la misma debe ser desarrollada durante un periodo de tiempo corto, pudiendo estar sucedida o precedida de distintas actividades auxiliares o preparatorias. Además, considera que es bastante improbable que una actividad que requiere una parte del activo de la empresa, así como trabajadores, pueda ser considerada una actividad auxiliar.

Además, en los comentarios siguientes, matiza cada uno de los subapartados enunciado en el apartado 4. Atendiendo a lo indicado en relación con las instalaciones cuyo único fin es almacenar, exponer o entregar, la OCDE matiza que no será considerado un establecimiento permanente si en el almacén trabajan un número importante de trabajadores -no estableciendo un número determinado-, y las entregas de bienes -incluidas las ventas *on line*- son ejecutadas a través del mencionado almacén. Cuando se hace referencia al mantenimiento de un depósito de bienes y mercancías pertenecientes a la empresa, hay que tener en cuenta si es la propia empresa la que los gestiona u otra distintas. En el segundo caso, será considerada una actividad auxiliar o preparatoria, mientras que, si la empresa tiene a su disposición, de forma ilimitada, los bienes o mercancías, o una parte importante de los mismos -aunque se gestionen por una empresa distinta-,

será de aplicación el subapartado b) y habrá que determinar de si se trata de una actividad principal o auxiliar. Un criterio semejante es el que podemos aplicar al subapartado c).

En cuanto al subapartado d), aquel en el que las instalaciones únicamente son usadas con el fin de comprar mercancías para la propia empresa, y, por tanto, no es considerado establecimiento permanente de la empresa. El Proyecto BEPS considera que si se entenderá que existe establecimiento permanente cuando la actividad de la empresa consista en la venta de las mencionadas mercancías, siendo ésta una función central de la empresa. También hace referencia en este apartado, a aquellos lugares fijo de negocio que son usados de manera exclusiva para recoger información para ser utilizados por la empresa, indicando que si el lugar fijo utilizado para ello realiza únicamente esa función, el mismo será considerado un establecimiento permanente.

En la modificación del apartado e), mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad -actividades de carácter auxiliar o preparatorio-, descarta la elaboración de una lista que detalle aquellas actividades que tendrían las características de auxiliares y preparatorias. Ya que considera que a las actividades que puede ser de aplicación este apartado ya han sido tenidas en cuenta en los apartados anteriores -especialmente, a través de los ejemplos recogidos en cada subapartado-. Es por ello, que en referencia al apartado f), la combinación de actividades mencionadas en los apartados anteriores, sostiene que en la medida en que una actividad conjunta, del lugar fijo de negocios, conserve el carácter auxiliar o preparatorio, no se hará referencia a la existencia de un establecimiento permanente.

En cualquier caso, un lugar fijo de negocios, a los que hace referencia el artículo 4 del MCOCDE, no da lugar a un establecimiento permanente siempre que las actividades desarrolladas a través del mismo se restrinjan a las actividades contempladas en cada uno de los subapartados que lo conforman. Esto ocurrirá así, aun cuando, los contratos necesarios para iniciar y desarrollar la actividad empresarial los firmen aquellas personas responsables del lugar de negocios, o cuando se lleve a cabo una exposición de las mercancías en una feria comercial o congreso. En ambos casos, se trata de actividades meramente de carácter auxiliar.

Si bien, en caso de que se considere la existencia de un establecimiento permanente, por no ser de aplicación el apartado 4 del MCOCDE, es decir, no se trata únicamente de actividades auxiliares o preparatorias, los beneficios empresariales obtenidos por el establecimiento permanente pueden ser gravados en aquel Estado donde el establecimiento permanente se encuentre situados. Es decir, el beneficio será gravado en aquel territorio donde el mismo es obtenido, lo que repercutirá de forma positiva en aquellos Estados donde los mismos se encuentren localizados, ya que no verán reducidos sus ingresos tributarios.

La propuesta de modificación del apartado 4 del MCOCDE recoge la posibilidad de que algunos Estados consideren que determinadas actividades recogidas en el apartado 4, por la naturaleza de las mismas, son preparatorias y auxiliares, y, por tanto, las jurisdicciones que tengan este criterio podrán modificar el apartado 4, de la siguiente manera:

> "No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considerará 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 otras empresas;

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 no incluida en los subapartados a) a d), con la condición de que dicha actividad tenga un carácter preparatorio o auxiliar.

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), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios resultante de esa combinación conserve su carácter preparatorio o auxiliar".

3.2. Otras medidas de adaptación del concepto de establecimiento permanente

La erosión de la base imponible de los impuestos a los que tienen que hacer frente las empresas es una cuestión de suma importancia, y aunque hemos desarrollado con más detalle todo aquello que atañe a la elusión de la norma fiscal a través de poner en práctica determinadas actividades, que anteriormente eran calificadas como auxiliares y preparatorias y que actualmente son la actividad principal de la empresa, no podemos obviar otras formas de llevar cabo prácticas fiscales ilusorias por la falta de adecuación del concepto de establecimiento permanente.

Por ello, también desarrollaremos, aunque de forma más concisa, el resto de acciones que han de ser puestas en marcha para evitar situaciones no deseadas. En primer lugar, haremos referencia a la elusión fraudulenta a través de acuerdos de comisionista[9] o estrategias similares. La existencia de una persona, comisionista, que realiza contratos en nombre de la empresa en distintas jurisdicciones permite que una entidad pueda operar en distintos Estados sin necesidad de implantar establecimientos permanentes en las distintas jurisdicciones, y evita también la carga tributaria correspondiente. Debido, a que la empresa propietaria de los productos carece de un establecimiento físico a través del cual realiza la operación, no generando beneficios en el Estado donde la operación tiene lugar. Y el comisionista, por su parte, al no ser el propietario de los productos, no debe someter a gravamen las rentas obtenidas por la venta de los mismos, únicamente la comisión que recibe se encuentra sujeta a imposición. En definitiva, tiene lugar una erosión de la base imponible.

[9] Un comisionista en una persona que vende productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos.

Las estrategias de planificación fiscal llevadas a cabo por las empresas hacen necesario modificar y precisar el nexo de unión que existe entre un establecimiento permanente y un territorio, para justificar la tributación en el mismo, ya se opere a través de un intermediario o de forma independiente. El Plan BEPS de la OCDE propone que se modifiquen los apartados 5 y 6 del artículo 5 del Modelo de Convenio, así como los comentarios a los mismos. Los apartados 5 y 6 quedarían redactados de la siguiente manera:

> "5. No obstante en lo dispuesto en los apartados 1 y 2, pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo 6, cuando una persona actúa en un Estado contratante por cuenta de una empresa y, de esta forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son:
>
> a) En nombre de la empresa, o
>
> b) Para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o
>
> c) Para la prestación de servicios por esa empresa,
>
> Se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a 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 realizada mediante un lugar fijo de negocios, no hubiera determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.
>
> 6. a) No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en una Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente en el sentido del presente apartado con respecto a esas empresas.
>
> b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas.
>
> En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa una posee directa o indirectamente más del 50% del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50% del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad)o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50% del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50% de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa".

Las propuestas de modificación realizadas por la OCDE van encaminadas a delimitar la figura del comisionista de forma que se puedan establecer nexos de unión que lo vinculen con la persona o empresa propietaria de los bienes y servicios que vende, de la que concluye contratos en su

nombre o desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial alguna por parte de la empresa. Por ello, en los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio trata de delimitar esta figurar, ilustrado incluso situaciones con ejemplos concretos.

En segundo lugar, la OCDE, a través del Plan BEPS también quiere limitar determinadas estrategias utilizadas por las empresas para eludir de forma artificial el estatus de establecimiento permanente, ya sea mediante la fragmentación de contratos o estrategias para la venta de seguros en un Estado sin disponer en el mismo de un establecimiento permanente.

La fragmentación de contratos en determinadas ocasiones es utilizada de forma indebida por las empresas, ya que hacen un uso inadecuado de la excepción prevista en el párrafo 3 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE. Ya que algunas entidades firman contratos por periodos inferiores a 12 meses, aunque la realización del trabajo a realizar sea de una duración mayor. Llevan a cabo una fragmentación de los contratos, con el objetivo último, de que no se considere la actividad realizada a través de un establecimiento permanente, y, por tanto, tenga que tributar las rentas obtenidas en el territorio donde la actividad se está realizando. Para evitar estas situaciones no deseadas se pueden establecer acuerdos de manera bilateral entre los distintos Estados, sin olvidar, la Acción 6, del Plan BEPS, que trata de impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.

En cuanto a las estrategias para la venta de seguros en una Estado sin tener en cuenta la existencia de un establecimiento permanente, la preocupación de la OCDE se encuentra en la existencia de una amplia red de agentes exclusivos dedicados a vender seguros de un asegurador extranjero. El Plan BEPS de la OCDE nos remite a lo referente a los comisionistas, o figuras similares, para determinar la existencia o no de un establecimiento permanente de este tipo de agentes de seguro.

Y en último lugar, debemos hacer referencia a la atribución de beneficios a los establecimientos permanente y la interacción con las acciones relativas a precios de transferencia. En cuanto a la atribución de beneficios la OCDE no propone grandes cambios, con lo ya aplicado, es decir, serán calificados como beneficios empresariales. Aunque considera, que para realizar cualquier cambio a este respecto sería necesario que previamente se difundieran los resultados obtenidos de la Acción 7 y de las Acciones 8-10 -en particular, aquellas que hacen referencia a los precios de transferencia, más concretamente a intangibles, riesgo y capital-. Dichos informes están previstos para finales del año 2016.

4. CONCLUSIONES

La rápida expansión de la red de Internet, ha permitido que la economía digital, y, por ende, el comercio electrónico y las transacciones comerciales electrónicas, se hayan extendido por todo el mundo en un periodo de tiempo muy corto, mientras que la repercusión de las mismas ha sido de gran relevancia. Motivo éste por el que tanto la OCDE como la UE, así como otras instituciones relevantes en materia tributaria de carácter internacional y los Estados, han trabajado en el análisis de las características y repercusiones económicas y tributarias de la misma.

La economía digital ha facilitado la realización de transacciones comerciales de carácter internacional, no solo entre empresas, sino entre empresas y particulares. Si bien, la característica más relevante de la misma es la aparición de los denominados bienes intangibles. Es por ello, que los actuales sistemas tributarios no son capaces de abordar la tributación de las transacciones comerciales electrónicas de manera adecuada, dejando los mismos, determinados vacíos legales que facilitan situaciones de evasión y fraude fiscal, por la deslocalización de actividades hacía territorios de nula o baja tributación.

El motivo principal de la inadecuación de los sistemas tributarios actuales se debe a que los conceptos tributarios recogidos en los mismos se han quedado obsoletos ante la nueva realidad comercial. Especialmente relevante es el caso del concepto de establecimiento permanente, ya que en el marco del comercio electrónico hay que determinar qué elementos pueden ser considerados como establecimiento permanente, elementos que en el comercio tradicional no daban lugar a dudas, y que no facilitaban una deslocalización empresarial. Aunque la consideración del servidor como un establecimiento permanente, debido a la materialidad del mismo, no fue la solución definitiva a los problemas que planteaba el actual concepto tributario de establecimiento permanente. La determinación de existencia de actividades auxiliares y preparatorias es otro de los grandes dilemas a los que tienen que hacer frente las organizaciones internacionales, pues la realización de determinadas actividades en el comercio electrónico, por ejemplo, publicidad, claramente auxiliares en el comercio tradicional, puede ser la actividad principal de la empresa que opera de manera electrónica.

La inadecuación de un concepto tributario como el de establecimiento permanente tiene consecuencias negativas para el erario público, ya que la falta de adecuación de la norma tributaria a la realidad económica y tributaria, se traduce en la existencia de vacíos legales que permiten poner en práctica una planificación fiscal agresiva -acción 5 Plan BEPS- no deseada, lo que tiene como consecuencia directa una disminución de la recaudación. La pérdida de ingresos fiscales afecta de forma negativa al conjunto de la ciudadanía, ya que se ven reducidos tanto la provisión de bienes como la prestación de servicios públicos. Únicamente obtienen rentabilidad tributaria aquellas empresas que aprovechan la inadecuación de los actuales sistemas tributarios en su propio beneficio.

Por ello, es necesario que el conjunto de conceptos tributarios, en especial el de establecimiento permanente, así como las actuales normas fiscales que rigen en los distintos Estados se adapten a la nueva realidad electrónica. Tanto las instituciones internacionales competentes como las jurisdicciones han de trabajar de manera conjunta -pues la divergencia de criterios puede dar lugar a una doble tributación, o una ausencia de la misma-, en el establecimiento de nuevos conceptos tributarios que se adecuen a las transacciones comerciales electrónicas, si bien, éstos han de ser flexibles pues las nuevas tecnologías de la información y la comunicación avanzan de forma muy rápida, y una obsolescencia rápida de los mismos tiene repercusiones no deseadas para el conjunto de la sociedad.

En definitiva, la coordinación, el consenso y la flexibilidad son claves para la adecuación de los actuales sistemas tributarios a la Economía Digital.

Bibliografía

OCDE (2012): The Digital Economy. Disponible en: http://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf Consultado: el 23 de junio de 2015.

OCDE (2013): *Lucha contra la erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.* Disponible en: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es#.V49TofmLR1s Consultado el: 20 de julio de 2016.

OCDE (2013): *Plan de Acción contra la Erosión de la Base imponible y el Traslado de Beneficios*. Disponible en: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es Consultado el: 15 de junio de 2016.

OCDE (2014): *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed versión*. Disponible en: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419 Consultado: el 19 de julio de 2016.

OCDE (2015): *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.* Disponible en: https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf Consultado: el 18 de julio de 2015.

OCDE (2016): *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente.* Disponible en: http://www.oecd.org/tax/impedir-la-exclusion-fraudulenta-del-estatus-de-establecimiento-permanente-accion-7-informe-final-2015-9789264257757-es.htm Consultado: el 20 de julio de 2016.

UNIÓN EUROPEA (2014): Report of de Comissión Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Disponible en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf Consultado: el 23 de junio de 2015

.

CAPÍTULO 17

LA REFORMA DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: EL ASUNTO EXPO, MILÁN 2015

MARINA BISOGNO
Becaria de Investigación
Universidad de Nápoles Federico II y
Universidad de París Panthéon-Sorbonne

1. INTRODUCCIÓN

El establecimiento permanente[1] es un concepto fundamental del derecho fiscal internacional, porque a través de él, operando una *fictio iuris*[2], los Estados pueden ejercer su pretensión fiscal sobre los no residentes que operen en su proprio territorio. Esto ha sido tradicionalmente, unos de los puntos centrales de discusión y debate en el ámbito tributario internacional con los avances tecnológicos y el comercio electrónico[3].

De igual forma, el concepto de establecimiento permanente se encuentra consagrado en el artículo 5 del Modelo OCDE[4] como "a fixed place of business of an enterprise is wholly or parly carried on".

Esta definición se puede descomponer en una serie de requisitos que deben coexistir simultáneamente, a saber:

1) la existencia de un lugar fijo de negocios disponible para realización de la actividad empresarial (*place of bussines*), que puede consistir en instalaciones, en maquinaria o en equipamentos;

2) la estabilidad o permanencia espacial y temporal del lugar de negocios, que, por tanto, debe ser fijada en un lugar identificado, con un cierto grado de permanencia;

3) el desarrollo de una actividad empresarial a través del lugar del negocio.

---

[1] Guglielmo FRANSONI (2015), pág.123; Pietro BORIA (2014) pág.1; Giuseppe MELIS (2014), págs 10029 y ss.; Eugenio DELLA VALLE (2008), págs 713 y ss; Francisco Alfredo GARCÍA PRATS (2008), págs. 1253 – 1280; Pietro ADONNINO (2008), Antonio LOVISOLO (2003), págs. 275 – 330, para una comparación con las experiencias extranjeras véase Peter STEIMLE, Gianvirgilio CUGINI (1995), págs. 103 y ss.

[2] Piergiorgio VALENTE (2012), pág 378.

[3] Peter HONGER, Pasquale PISTONE (2015); Angela Maria PROTO (2005), págs 366 ss.; Guglielmo MAISTO (1998), págs 47 y ss.

[4] El modelo de la OCDE se considera más representativo y disfruta de un predominio que los otros modelos, creados para satisfacer las necesidades específicas que esto no podía satisfacer.

A pesar de las diversas modificaciones a las que el modelo ha sido sometido durante décadas, el punto 7 del proyecto 'BEPS'[5] ha demostrado la necesidad de revisar el concepto de "establecimiento permanente", para que sea más eficiente para la defensa de los intereses económicos internacionales y para evitar que las empresas extranjeras se aprovechen de la legislación nacional e internacional con el fin de sustraer riqueza a los impuestos.

En este contexto, se considera que la actividad de reforma debe tener en cuenta la experiencia reciente de la 'EXPO 2015', que ofrece perspectivas interesantes, en lo que respecta al requisito de fijación temporal al territorio.

2. EL CONCEPTO DE LA ESTABILIDAD O PERMANENCIA TEMPORAL EN EL ASUNTO DE LA EXPOSICIÓN DE MILÁN

Con la 'Exposición Universal de Milán' se hizo clara la insuficiencia de los criterios de identificación del establecimiento permanente en relación con eventos de importancia internacional.

El requisito de estabilidad o permanencia, se utiliza para evaluar la profundidad del vínculo de la empresa con el estado extranjero y por lo tanto, no se puede prescindir del factor temporal. La verificación de la estabilidad temporal de una empresa en un país extranjero es, por lo tanto, un elemento esencial. Sin embargo, la dificultad radica en determinar cuál es el período de tiempo necesario para haber cumplido con este requisito.

La única indicación dada por el artículo 5, párrafo 3 del Modelo de la OCDE se refiere a las hipótesis de la construcción "a building site or construction or installation project", los cuales están llamados a llevar a cabo sus actividades por lo menos por un período de trescientos sesenta y cinco días para constituir un establecimiento permanente. No encontramos en cambio, ya sea dentro del Modelo de la OCDE o en sus Comentarios, otra orientación más específica en términos de números relativos a las actividades ocasionales de corta duración, tales como ferias comerciales.

Respecto a la 'Exposición Universal de Milán', las autoridades fiscales italianas, tales como la *Agenzia delle Entrate,* han tenido que hacer frente a este problema y han intervenido para llenar esta laguna jurídica a través de la emisión de la Circular 26/E del 7 de agosto de 2014.

En esta circular, la autoridad fiscal aceptó destinar el 20% de los pabellones a la actividad comercial, sometiéndola a la imposición sobre la renta y al impuesto sobre el valor añadido. Para pagar la tasa sobre la renta por parte de una persona no residente, se necesita la presencia de una organización permanente en el territorio. Necesitaba, entonces, entender que la participación en la Exposición de Milán 2015, constituía una hipótesis de establecimiento permanente.

---

[5] Véase OCDE (2015); Daniela SANSONETTI (2016), pág. 2457; Omar SALVINI (2016), pág. 67.

En efecto, la Administración Tributaria italiana ha comprobado, en primer lugar, la ausencia de una disciplina, sea de tipo convencional o de tipo nacional sobre la materia, precisando que, ni el artículo 5 del Modelo de la OCDE, ni el artículo 162 del TUIR (*Testo Unico delle Imposte sui Redditi*), establecen un límite de tiempo de permanencia bajo del cual pueda ser excluida la existencia de un establecimiento permanente. Para encontrar una solución al caso, el Fisco ha tomado las instrucciones dadas por el comentario de la OCDE. Este último admite la posibilidad de un establecimiento permanente cuando el lugar fijo se utiliza durante un período corto de tiempo, debido a la naturaleza del negocio[6], y considera que el período de seis meses, considerado por varios Estados como plazo mínimo de permanencia para la existencia de un establecimiento permanente, no puede considerarse en términos absolutos ya que la práctica seguida por los Estados no es homogénea.

Sobre la base de estas consideraciones, las autoridades fiscales consideran que "si en el espacio de exposición de un Participante Oficial o no Oficial se desarrollara una actividad comercial, debería considerarse la existencia de un establecimiento permanente."

La Circular emitida por la Agencia Tributaria italiana, ha tenido el mérito de constituir una especie de *vademecum* para los participantes a la Exposición Universal, interviniendo para aclararles las obligaciones tributarias relacionadas con el ejercicio de una actividad comercial en Italia[7]. De esta manera, la Administración Tributaria, siguiendo la doctrina que afirma que la duración del establecimiento permanente puede estar influenciada por elementos endógenos como la naturaleza de la actividad, y exógenos frente al elemento de la intención, ha intervenido sobre un elemento que nunca fue definido con precisión, a saber, el tiempo de duración de la actividad realizada por un establecimiento permanente para que se pueda hablar de la existencia de estabilidad temporal del lugar de trabajo, adaptando el requisito de tiempo a la duración limitada del evento (1 de mayo al 31 de octubre de 2015).

3. CONCLUSIONES

Gracias al caso de la Exposición de 2015, la administración fiscal ha determinado que un período de seis meses de actividad puede considerarse suficiente para caracterizar temporalmente un establecimiento permanente, lo cual implica que la duda se mantendrá solo para las actividades llevadas a cabo durante un período de tiempo menor de seis meses. Las Circulares de la administración financiera juegan un papel fundamental en cuanto a la interpretación, y asumen una importancia decisiva tanto a lo que concierne a la actividad de dirección de las oficinas, como en los términos de protección de la confianza legítima de los contribuyentes y la seguridad jurídica en el territorio.

---

6 Véase comentario de la OCDE, articulo 5, par. 6.

7 Piergiorgio VALENTE, Mattia SALVATORE (2015), pág 39.

Sin embargo, estos no se pueden reconocer como actos legislativos[8]. En efecto, a partir del caso de la Exposición de Milán, surge la necesidad de regular el requisito de la duración de las exposiciones internacionales, para evitar que alguna administración fiscal nacional tenga tratamientos diferenciados. El camino de la reglamentación de las normas internas de este concepto a través de la interpretación *case by case* de la administración tributaria nacional, no debe ser considerada como la solución más adecuada al problema, especialmente a la luz del hecho de que el establecimiento permanente es un criterio delimitador de la jurisdicción tributaria sobre la rentas empresariales por lo cual, su interpretación y aplicación deberá encontrar una solución certera, que unifique la perspectiva nacional e internacional, garantizando una seguridad jurídica frente a las decisiones que puedan ser arbitrarias.

No obstante esto, no se puede ocultar que el camino abierto por la Circular 26/E representa el resultado de un buen equilibrio de los intereses en juego, que esperamos puedan próximamente guiarnos a una legislación convencional.

Bibliografía

AIGNER H. J. y ZUGER, M. (2003): *Permanent establishment in international tax law*, Linde.

ADONNINO, Pietro (2008): "El rol del establecimiento permanente como garantía del equilibrio de la fiscalidad internacional considerando los nuevos modelos de actividades de empresa", en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. 2da. Edición, Ed. Marcial Pons, Bs. Aires.

AMATUCCI, F. (2016): *Principi e nozioni di diritto tributario*, Turín, pág 15.

BORIA, P.(2014): "L'individuazione della stabile organizzazione", *Riv. dir. trib*., n° 1, págs. 1 y ss.

DELLA VALLE, E. (2008): "Stabile organizzazione (dir. trib.)", *Dir. Prat. Trib. Int*., págs. 691 y ss.

FANTOZZI, A. (2013): "La stabile organizzazione", *Riv. dir. trib*., n° 2, págs. 99 y ss.

FRANSONI, G. (2015): "La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?", *Riv. dir. trib*., n° 2, págs. 123 y ss.

GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C. (2011): *El concepto tributario de establecimiento permanente*, Madrid.

GARCÍA PRATS, F. A. (2008): "La figura del establecimiento permanente en el orden tributario mundial", en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, Buenos Aires, págs. 1253 y ss.

GUTIERREZ DE GANDARILLA GRAJALES, F. A. (2010): *El concepto Tributario del Establecimiento Permanente*, págs. 13 y ss.

HONGER, P. y PISTONE, P. (2015): "Blue prints for a New Penexus to tax business income in the area of digital economy", *WU International Taxation Research Paper Series*, n° 15.

KOBETSKY, M. (2011): *International taxation of Permanent Establishment*, Cambridge, págs. 393 y ss.

LANG, M. J.(2001): "Il concetto di stabile organizzazione e la sua interpretazione", *Riv. dir. trib. int*., n°1.

[8] Fabrizio AMATUCCI (2016) entiende que es difícil no pensar que la Circular es una fuente del derecho tributario, porque esta vincula todas las oficinas de las agencias tributarias periféricas, por su campo de aplicación general, por la naturaleza del órgano del cual emana por estar dotado de una potestad impositiva, y porque esta hace nacer la confianza en la legitimidad de la contribución.

LOVISOLO, A. (2003): "El establecimiento permanente", en V. Uckmar (coordinador) *Curso de Derecho Tributario Internacional,* Tomo I, Bogotá, págs. 275 y ss.

MAISTO, G. (1998), "Le prime riflessioni dell'OCSE sulla tassazione del commercio elettronico", *Rivista di diritto tributario*, IV, págs 47 ss.

MELIS, G. (2014): "Le interrelazioni tra le nozioni di residenza fiscale e stabile organizzazione: problemi ancora aperti e possibili soluzioni", *Dir. Prat. Trib*., n° 1, págs. 10029 y ss.

OCDE (2015): *Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf, pág.17.

PROTO, M. (2005): "Considerazioni in tema di applicabilità delle nozioni tradizionali di residenza e stabile organizzazione alle nuove realtà telematiche", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin*., págs. 366 y ss.

SALVINI, O.(2016): "La nuova definizione di stabile organizzazione nel BEPS", *Rass. Trib*., n° 1, págs. 67 y ss.

SANSONETTI, D. (2016): "Evoluzione del concetto di Stabile Organizzazione alla luce dell'"Action 7" Beps", *Corr. Trib*., n° 31, págs. 2457 y ss.

SCHAFFNER, J. (2013): "The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment", *Intertax*, Issue 12, n° 41, págs. 638 y ss.

SERRANO ANTÓN, F. (coordinador) (2001): *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, págs. 173-212.

SKAAR, A. (2000): "Erosion of the concept of permanent establishment: electronic commerce", *Intertax,* vol. 28, n° 5.

STEIMLE P. y CUGINI, G. (1995): "I problemi relativi alla stabile organizzazione: confronto con esperienze straniere e suggerimenti operativi" en V. Uckmar y E. C. Garbarino (coordinadores): *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali,* Milán, págs. 103 y ss.

VALENTE, P. (2012): *Convenzioni Internazionali contro le doppie imposizioni*, Milán, pág. 378.

VALENTE, P. y MATTIA, S. (2015): "Expo 2015: stabile organizzazione e imposizione in Italia", *Bil. redd. impr*., n° 4, págs. 39 y ss.

CAPÍTULO 18

BEPS AND THE CONCEPT OF PERMANENT ESTABLISHEMENT, IS THIS THE END OF THE STORY?

DOMINGO CARBAJO VASCO
Economist, Lawyer, International Tax Program. Harvard University, Mass., USA.
Tax Auditor. Spanish Tax Agency. Large Taxpayers´ Office.
Madrid, Spain

1. GENERAL FRAMEWORK

The Project Base Erosion and Profit Shifting, generally known as BEPS[1] (2015), and its 15 Actions have been heralded as the new paradigm of the International Taxation system[2].

According to the most common view on BEPS results, the focus of the international tax model build-up by the Organization of Economic Cooperation and Development- henceforth, OECD- and its Committee on Fiscal Affairs- hence, CFA- has shifted from the implementation of legal instruments to avoid or at least reduce international double taxation on income and capital to the establishment of new regulations to counteract worldwide double non taxation schemes and, specifically, to delete –or, at least, reduce- the possibilities that the new era of globalization and the so-called "digital economy" have opened to aggressive tax planning structures (OECD, 2016)[3].

Following up this modern International Tax frame, the most relevant legal bodies of the international taxation system, which is being developed since the beginning of the XX Century, that is the Model Convention with Respect on Taxes on Income and Capital (OECD, 2014)- hence, MOECD[4]- and the OECD Transfer Price Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations- henceforth, the TP Guidelines (OECD, 2010)- were established according two main blocks, i.e. the avoidance of the international double taxation problems, using the MOECD International Treaty network in order to divide income and capital between two jurisdictions- the residence and the source ones -or so, VOGEL (1997) said- and the hypothesis that multinational enterprises –hence, MNE- operate worldwide by using independent functional entities, whatever their legal status, in order to provide goods and services on a global basis.

---

[1] As the own OECD official Internet page lays out, www.oecd.org/tax/beps-

Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax avoidance strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to artificially shift profits to low or no-tax location

[2] *Passim* CARBAJO VASCO, Domingo (2016), pages 1699 to 1720.

[3] See OCDE (2016), *10 Preguntas sobre BEPS (in Spanish. Ten questions upon BEPS),* www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina77.pdf, the last connection was made on 26 July 2016.

[4] See OECD, 2014.

However, BEPS has not been as radical concerning the reconstruction of the international fiscal model as other international organizations, especially Non Govern mental Organizations (hence, NGO), for example, OXFAM and Tax Justice Network[5], have asked for.

Moreover, changes within the international tax legal framework were not as extensive as the first 15 Actions drafts considered at the beginning of the BEPS project, i.e. 2013 (OECD, 2013).

In that sense, BEPS has adamantly rejected the use of the unitary taxation mechanism to distribute multinational businesses operations and profits amongst all fiscal jurisdictions, keeping on just the opposite point of view, i.e. another perspective for the development of MNE operations, the so-called the independent functional thesis.

Also the upper hand and economic interests of residence countries in designing worldwide tax regulations, net exporters in terms of capital and income, specifically the most relevant income items within the realm of the new digital economy, such as royalties, has also been maintained, and therefore the rules for distributing income and capital between residence countries and source ones have not yet been redrafted by BEPS.

2. THE CONCEPT OF PERMANENT ESTABLISHMENT AS A CORNERSTONE OF THE TRADITIONAL OECD INTERNATIONAL TAX SYSTEM

Since its implementation under the League of Nations proposals to avoid international double taxation problems, the idea, concept and definition of the so-called PE has constantly been one of the cornerstones of the classic OECD tax model.

Moreover, the PE concept is in itself a necessary outcome of the consideration of MNE activities structured according independent entities, across several nations, which operate like autonomous bodies without centralization and dealing only with domestic considerations, constrained by internal borders on their operations and activities, self-governing and submitted to national regulations and different Tax Administrations hence, TA, controls and management.

In that sense, it is important to recall that business income are, generally speaking and according wit article 7 of the MOECD, only taxable on the residence country, except if a PE appears at the state of the source, article 5 of the MOECD[6].

---

[5] For more information, see www.taxjustice.net, the last connection was made on July, 26th 2016.

[6] Article 5. Permanent Establishment.

"1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

a) a place of management;

b) a branch;

c) an office;

d) a factory;

Therefore, the definition and limits of the PE concept set the rules to divide the most relevant source of income in modern economies- entrepreneurial activities amongst different TA and fiscal jurisdictions.

In the extreme case- absence of PE, all business income could be either taxable within the realm of the source country- as it happens according with the so-called Andean Community Tax Treaty Model[7]- or within the realm of the residence country, if following- up the regulation of the MOECD, no PE exists.

---

e) a workshop, and

f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;

b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;

c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;

d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;

e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;

f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other".

OECD: *OECD Model Tax Convention on Income and Capital. Full Version 2014,* Ed. OECD Publishing, Paris, 2015, www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/article-5-permanent-establishment_9789264239081-8-en#.V5kEt7iLTIU#page2. The last contact has been produced on July 27th 2016.

[7] *Vid.* Comunidad Andina de Naciones (*Andean Community of Nations).* DECISIÓN 578. Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal (*Decision 578 on the regime to avoid double taxaion and the prevention of*

3. IS THERE A PERMANENT ESTABLISHMENT OVER HERE?

However the PE definition leads to the most intractable, disputable and difficult questions that international doctrine, jurisprudence and administrative decisions and rulings have discussed during the last years.

In fact, interpreting article 5 of the MOECD Model has a general topic in all International Taxation Fora, as de meetings of the International Fiscal Association have already illustrated. Moreover, the own OECD CFA devotes huge resources to comment, discuss and interpret PE matters (OECD 2012).

On the other hand, there have been several drafts and proposals to modify the wording of article 5 of the MOECD with not great success yet (OECD 2012b).

In fact, the nucleus of the PE definition has been maintained during the XX Century, which demonstrates the lack of adaptation to new economic, social, political and technological conditions of the world economy.

Therefore, at the beginning of the XXI Century the League of Nations PE idea was still a key facet of international taxation. PE constitutes the crucial threshold for the assignment of taxing rights to a jurisdiction in all cases of enterprises operating in more than one country.

The issue of whether there is a PE, and how much profit should be allocated to it, is an increasingly important factor in tax planning, tax accounting, tax compliance, and related tax risk management issues and so, problems concerning the meaning of article 5 MOECD features increase over the time without clear cut solutions.

Disputes on this area were not only the basic ones, that is when and where a PE exists or not, but also other problems and discussions arise, such as:

a) The extent of the PE. In that sense the PE concept has a basic rule, art. 5.1: "*For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on...".*

   The so-called "place of business" test needs a physical presence of the non-resident taxpayer in the source country territory. Even though the term "place" has been broadly interpreted, it is clear from the start that the digital economy doesn´t need any physical structure to do business abroad.

   Moreover the lack of any physical presence worldwide or at least in many jurisdictions to which the digital entity supplies goods and services is one of the outstanding characteristics of this new economic model (OECD, 2015, Action 1).

---

fiscal elusion),
www.dian.gov.co/descargas/convocatorias/128_2009/DocumentosGuiaNo.2/Decision_CAN_578_04052005.pdf

b) The need to attribute the PE physical presence to a particular geographical or commercial area, the so-called "location" test. Due to the very fact that BEPS is all about the attribution of income and value added to the place in which the enterprise has an economic nexus, it is clear from the start that the classic PE definition is useless to accomplish this role.

c) Problems related with the duration of the PE, which the special rule for construction sites as a meaningful example of this question.

d) The nature and usefulness of the listed examples (the positive list) of a fixed place or business and the negative ones, that is are this list just examples of PE? or, on the contrary, the list encompasses deeming provisions that constitute a PE regardless of whether the conditions of the basic rule are met or not?.

e) Questions regarding the interpretation of the words "*right to use the place of business*", applying to them only legal considerations or, on the contrary, using an economic meaning of these terms, in which the taxpayers´ control (factually or legally) over the place of the PE business is the principal factor to set up the own PE existence.

f) The distinction between "core business" and "auxiliary" or "preparatory" business operations.

g) The meaning and extent of the "agency PE" rule and is links with the independent agent exception and the impact of such relations and differences on the PE own existence.

h) The extent of the concept "related companies".

i) The former questions but linked with the so-called services and professionals PE.

k) And last but not least (partially aside the article 5 MOCDE frame), the complex issue of the attribution of income to the PE.

Debates about such questions have entailed thousands and thousands of papers and documents. Moreover, using the Model OECD Commentaries and, in some cases, evolving regulations of the article 5 MOECD itself, the OECD has constantly adapted the wording of article 5 to shifts of economic conditions.

However such adjustments have not keep pace with the rapid evolution of MNE strategies, the expansion of new technologies, the appearance and development of the e-commerce and the birth of the digital economy, due to the very fact that "digital" means lack of physical presence in a fiscal jurisdiction, but at the same time still providing services and products to such jurisdiction and their consumers.

The obsolescence of the PE concept leads to the development of MNE strategies to restructure their business worldwide in order to avoid the status of PE and so, reducing the income paid by MNE to national tax administrations.

In that sense, MNE have rebuild their organizational model avoiding the development of legal entities in any of the jurisdictions in which they operate, fractioning the value chain, eliminating any physical presence, because "brick and mortars" undertakings are useless and costly, changing the way to commercialize their products, introducing new agency models, and so forth.

All of these EMN strategies have lead to a dramatic reduction of the number of the PE and also to the income attributed to them. On the other hand, such strategy has entailed the specialization of some PE, even with a real physical presence, such as big stores for logistic processes, buy only within some jurisdictions with very favorable tax status.

Therefore, the EMN has focused high value services, such as financing, I + D projects, intangibles, etc. within low tax jurisdictions, being the most vocal one-Ireland.

Also, to reduce income attributed to such PE, typical aggressive tax planning tools, e.g. push-down debts structures, hybrid financial instruments, aggressive transfer pricing strategies, have "migrate" income from one country to other PE countries with favorable tax status.

BEPS is a reaction, as we know, against these strategies, but a very insufficient and lately one.

In fact, changing the meaning, concept and extent of the PE idea had a crucial opportunity during the discussions amongst OECD members over the treatment of e-commerce operations that is at the beginning of the digital economy.

At that time, some countries and a very valuable doctrine deemed that the only real possibility to maintain the PE concept and to adapt it to new economic and technological conditions, for example the dematerialization of the products unloaded, the lack of physical nexus between the economic activity and the lieu of the services or merchandises provision, the setting up of new commercial operations, and so forth, was the introduction of a new PE idea.

This new PE idea was, generally speaking, based in accepting the existence of a true digital PE, abandoning the "fixed place of business" wordings and also the adaptation of the agency regulations, in order to keep pace whit new commercial business models.

Unfortunately, such adaptation was rejected, due to the resistance of businesses interests and the inertia of all regulations. Only minor changes were implemented and not within the article 5 MOECD text in itself, but within the Commentaries, which have their own problems regarding their legal status and, specifically, the application of the so-called ambulatory interpretation approach.

At the same time, tax planning structures were developed in order to fragment and distributed MNE worldwide operations amongst fiscal jurisdictions, avoiding the PE status, using different strategies such as the uncertainty upon the interpretation of what an "auxiliary" activity means or the difficulties to counteract the agency exception.

4. THE BEPS ACTION 7

The reaction against these PE problems was BEPS Action 7, which title clearly defines the problem that the Action wants to confront- *Preventing the artificial avoidance of PE status.*

Due to the very fact, as we have stated above, BEPS is not as radical as some people and doctrine consider, but on the contrary its main purposes are:

a) To adapt the OECD International tax system to new economic, social and technological conditions, target which is underlined by the relevance the own BEPS Project delivers to challenges stem from the digital economy explosion (OECD, 2015, Action 1),

b) To avoid the lack of links between the particular fiscal jurisdiction in which a business activity generates value (income, profits, capital, and so forth) and the lieu of the Tax Administration to which such value (economic capacity) pays the correspondent legal taxes.

Nevertheless, as we have formerly stated, instead of recognizing that the digital economy and other considerations, such as the surge of new economic powerhouses, i. e. the BRICS and the so-called Great Depression 2.0, the economic crisis, leads to a substantial redrafting of the international tax framework, just because is impossible to tax economic activities, especially MNE ones, which are intrinsically worldwide with domestic Tax Administrations, which are limited by national borders and basically they don´t cooperate each other; OECD and G/20 has instead offering a limited, insufficient and clearly unstable adaptation of the historic international tax rules to new economic, social political and technological conditions.

However, it is necessary to recall that due to the modern situation of international policy, there is not a true possibility to ask to form a kind of International Tax Administration and its is only feasible to undertake limited degree of international fiscal cooperation, applying tools such as the international automatic exchange of fiscal information for tax purposes.

In such circumstances, and due to the prevalence of international competition amongst countries and Tax Administrations, and also due to the very fact of the extraordinary powers that MNE entail as lobbies, we have to recognized *prima facie* that BEPS Project is a real success in order to, at least, adapt the international tax framework to globalization and, specifically, to introduce practical instruments to counteract abusive tax planning.

Therefore, if the OECD doesn´t recognize the digital economy as a new economic model with, in actual terms, needs a new international tax framework, but on the contrary OECD papers stated-

> **"**Because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes. The digital economy and its business models present however some key features which are potentially relevant from a tax perspective…". (OECD, 2015, BEPS Action 1).

Under such limited view of the challenges that the digital economy and other circumstances, such as economic crisis, social unrest against the distribution of taxes, the emergence of a multipolar world which disputes the distribution of taxing powers between source and residence countries,

and so forth impinge upon the international tax order, it clearly follows up, first that the outdated concept of PE as a system to distribute taxing rights on business income amongst residence and source countries will substantially survive and, secondly, that only minor changes on article 5 MOECD will be necessary to accomplish BEPS main targets.

Of course, this is not our opinion, due to the very fact that a real new international worldwide framework needs a complete overhaul in order to adjust the situation of the Tax Administrations to new conditions.

Only more Tax Administrations cooperation in terms of common tax audits, forcible recovery of non-resident fiscal debts, support to other Tax Administrations activities, effective international sanctions against tax havens and harmful tax competition (which is, according with our personal consideration, worst that illegal tax planning), and so forth, will effectively end with the second set of problems that BEPS, theoretically, will defeat.

However, if following up BEPS considerations, *with the digital economy and its business models do not generate BEPS issues, some of its key features exacerbate BEPS risks…*(OECD, 2015, Action 1, page 13), the problem of the PE was only devoted to adapt its actual definition to eventually reduce such fiscal risks.

Therefore, only minor changes to the definition and extent of the PE concept were considered within the realm of BEPS Action 7. Moreover, none of the proposed legal changes were devoted to adjust the core basis of the PE idea- a "fixed place of business" to new economic circumstances.

De facto, only two minor adjustments were accepted-

a) It was agreed to modify the list of exceptions to the definition of PE to ensure that each of the exceptions included therein is restricted to activities that are otherwise of a "preparatory or auxiliary" character, and to introduce a new anti-fragmentation rule to ensure that it is not possible to benefit from these exceptions through the fragmentation of business activities among closely related enterprises.

   For example, the maintenance of a very large local warehouse in which a significant number of employees work for purposes of storing and delivering goods sold online to customers by an online seller of physical products (whose business model relies on the proximity to customers and the need for quick delivery to clients) would constitute a PE for that seller under the new standard.

   This feature would be deemed as "the Amazon PE example", because its delimitation is clearly directed to Amazon stores, which are placed in different countries as the basis of its chain of distribution.

b) It was also agreed to modify the definition of PE to address circumstances in which artificial arrangements relating to the sales of goods or services of one company in a MNE group effectively result in the conclusion of contracts, such that the sales should be treated as if they had been made by that company.

For example, where the sales force of a local subsidiary of an online seller of tangible products or an online provider of advertising services habitually plays the principal role in the conclusion of contracts with prospective large clients for those products or services, and these contracts are routinely concluded without material modification by the parent company, this activity would result in a PE for the parent company.

Nevertheless, even these minor changes downgraded the mild proposal of the OECD CFA. On 31 October 2014 OECD releases the discussion draft on Action 7 (*Prevent the Artificial Avoidance of PE Status) (*OECD 2014).

The Draft proposals not only attack the points quoted above, but also other uses of the PE as artificial arrangements for tax planning structures, such as the artificial elusion of the PE status by splitting-up contracts, normally using related parties, aside the commissionaire model, the elusion of the PE status by means of contract fragmentation and the exoneration of PE models for some specific activities.

On the other hand, the Draft document stresses the relevance of continuing the PE work in areas like the attribution of profits to the PE and the links between the PE status and the results obtained by the implementation of Advanced Price Agreements (hence, APA) with national Tax Authorities.

It is of the outmost relevance to state that the issue of the attribution of profits to the PE question is not a secondary one, but on the contrary, as the Draft clearly established.

> "BEPS concerns around the PE rules (outside the digital economy issues) relate primarily to situations where one member of a group (e.g. a commissionnaire) clearly has a physical presence and tax nexus with the jurisdiction but is allocated limited profits because of low risk, whilst another member of the MNE group is shielded from tax by the technical operation of the PE rules and is allocated a large share of the relevant group income (e.g. by virtue of assuming or being allocated business risk, of holding valuable assets, etc.)" (OECD, 2014, page 43).

Unfortunately, as it happens in mostly BEPS works, public discussions of Actions Drafts lead to strong pressures from the own creators of tax planning strategies, that are- the MNE, the big four auditing companies, the most relevant professional offices and the representatives of business interests.

On the contrary proposals made by TUAC (the organization that within the OECD represents trade unions and other social institutions, NGOS, and so forth) were rejected or simply dismissed.

Accordingly, Action 7 has clearly reduces the scope of changes on the PE status that were devised on Action 7 Draft.

On the other hand, Action 7 on the PE is not yet completed.

As had already been disclosed, the earlier proposal to develop a special PE rule for the insurance sector is not being progressed. It has also been re-confirmed that further work on the allocation of profits to PEs, which had originally planned for completion with all these other measures, will not be addressed until 2019.

Therefore, it seems likely that these "new" PE rules stem from BEPS Action 7 will also lead to significant disputes in practice.

The disappointment regarding the definitive proposals of BEPS Action 7 has also other drawbacks as we stated above.

As a summary, final Action 7 proposals on BE status would be classified as follows-

a) A widening of the dependent agent test;

b) A narrowing of the independent agent exemption;

c) A tightening of the specific activity exemptions from PE status for facilities used for storage, display or delivery of goods, etc. (including an anti-fragmentation test to prevent activities being split across separate legal entities); and

d) The implementation of certain measures to prevent abuse of the 12 month building site PE rule.

Clearly, we could consider such changes as minor technical adjustments on the PE article 5 MOECD rules. Moreover, the interpretation of the meaning of such proposals will lead to significant disputes regarding their scope and application.

In fact, the major difference in these Action 7 PE proposals is that the OECD has backed away from extending the scope of the dependent agent PE rule so that it expressly includes certain contract negotiation activities (the previous proposal encompassed *negotiating the material elements of contracts*).

However, the new test is arguably only a little less open-ended given that it focuses on agency activities that involve concluding contracts or playing "the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification [by the principal]". The relevant proposed guidance on what these tests amount to is somewhat unclear, probably because of the last minute nature of the agreement reached for this new approach. This explains why the OECD has indicated the guidance will be reviewed in 2016.

On the other hand, it also seems as if the own OECD recognized the little relevance of such changes compared with the challenges that the PE definition confronts in the new digital economy. Therefore, under the so-called post-BEPS work, several "technical" work on PE matters are in progress.

These technical works are:

a) The introduction of new Commentaries on article 5 MOECD in order to consider the former proposed changes stem from Action 7.

b) The development of a whole new set of rules for the attribution of profits to PE.

Regarding this second point, the Final Report on Action 7 of the BEPS Action Plan *(Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status)* (OECD 2015) mandates follow-up work to develop additional guidance on the issue of attribution of profits to permanent establishments.

This work is intended to provide guidance on how the rules of Article 7 would apply to PE resulting from the changes in the Report on Action 7 of the BEPS Action plan to Article 5, as well as take account of the results of the work on other parts of the BEPS Action Plan dealing with transfer pricing, in particular the work related to intangibles, risk and capital.

This discussion draft (OECD 2016), which does not yet represent a consensus position of the Committee on Fiscal Affairs or its subsidiary bodies, presents the two fact-patterns that would particularly benefit from additional guidance concerning attributions of profits to permanent establishments, which are: a) dependent agent permanent establishments, including those created through commissionnaire and similar arrangements; and b) warehouses as fixed place of business permanent establishments. For each fact-pattern, and through the use of examples, a number of questions are identified on which comments are sought from commentators.

This discussion draft also includes a final section exploring whether there are mechanisms that could ensure additional co-ordination of the application of Article 7 and Article 9 to determine the profits of a permanent establishment without providing opportunities for the re-emergence of BEPS risks that the changes under Actions 7 and 8-10 were designed to reduce.

5. CONCLUSIONS

a) BEPS is not a radical reconsideration of the international tax rules, but a general adjustment of such regulations to new international framework.

b) Within the BEPS Action Plan, instead of redrafting the PE concept, which is clearly outdated confronted with the so-called digital economy, starting by the point that PE needs to exist a *fixed place of business*, an idea that is against the digitalization of the modern world, the OECD/G20 BEPS project has opted to just introduce some minor changes on the PE status.

c) These changes try to reduce or eliminate common techniques to avoid the status of PE and so the attribution of profits to the jurisdiction on the PE lieu of business.

d) Moreover, the Final version of Action 7, linked to PE regulations, only advised the introduction of few minor changes on the article 5 MOECD.

e) The implementation of such changes has also to consider the BEPS work in progress, specifically the attribution of profits discussions (OECD, July 2016).

f) We deem the proposal of PE status encompassed in Action 7 of the minor relevance, difficult to implement and interpret, with high possibilities to lead to new fiscal planning structures and useless to confront MNE evolving strategies to avoid paying taxes according to their value chain.

g) Therefore, we strongly demand a whole reconsideration of the PE concept to adapt the taxation of international business profits to the new enterprise organizations of the XXI Century.

Bibliography

AVERY JONES, J. F. and LÜDICKE, J. (2014): "The origins of article 5(5) and 5 (6) of the OECD Model", *World Tax Journal*, October 2014, pages 203 to 2041. www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/WTJ_FVN_award_article.pdf. The last connection was made on July 28th 2016.

CARBAJO VASCO, D. (2016): "El nuevo orden fiscal internacional tras la BEPS y su Plan de Acción", en Corral Guadaño, Ignacio (dirección). *Manual de Fiscalidad Internacional*, volumen II, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2016, pages 1699 a 1720, (*in Spanish.* Carbajo Vasco, Domingo. *The new international fiscal order after BEPS and its Action Plan).*

OECD (2010): *OECD Transfer Price Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris, 2010, www.oecd.org/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm, the last connection was made on July, 26th 2016.

OECD (2012):. *Issues arising under article 5 permanent establishment of the Model Tax Convention,* OECD Publishing, Paris, 2012, www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/r-19-issues-arising-under-article-5-permanent-establishment-of-the-model-tax-convention_9789264239081-112-en#.V5kEQbiLTIV

OECD. CENTRE FOR TAX POLICY AND TAX ADMINISTRATION, OECD (2012a): *Interpretation and application of article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention, 12 October 2011 to 10 February 2012*, www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf, The last unload of the text was produced on July 27th, 2016.

OECD (2012b): Revised Proposals on Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, OECD Publishing, 2012.

OECD/G20 (2013): *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

OECD/G20 BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROJECT (2014). EXECUTIVE SUMMARIES 2014 Deliverables, www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-executive-summaries.pdf

OECD (2014). *Model Convention with Respect on Taxes on Income and Capital,* 2014 Edition www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf, the last unload was generated on July, 27th.

OCDE (2015): *10 Preguntas sobre BEPS (in Spanish. Ten questions upon BEPS),* www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina77.pdf, the last connection was made on 26 July 2016.

OECD/G20 BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING PROJECT 2015 (2015). *Final Reports.* Executive Summaries, www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf, OECD, 2015.

OECD (2014, 2015): *Propuesta de borrador para debate BEPS acción 7: impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente* (EP) 31 octubre 2014 – 9 enero 2015, www.oecd.org/ctp/treaties/proyecto-preliminar-accion-7-impedir-elusion-artificiosa-estatuto-ep.pdf

OECD/G20 BEPS PROJECT (2014): *Comments received on public discussion draft BEPS action 7: prevent the artificial avoidance of PE status.* 1 January 2015, 844 pages, www.oecd.org/tax/treaties/public-comments-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.pdf

OECD/G20 BEPS PROJECT. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm

OECD/G20 BEPS Project. *Prevent the Artificial Avoidance of PE Status, Action 7 of the BEPS Action Plan*, www.oecd.org/ctp/treaties/discussion-draft-action-7-prevent-artificial-avoidance-pe-status.htm (OECD 2014).

SASSEVILLE, J. and SKAAR, A. A. (2009): *General Report,* International Fiscal Association, IFA. "Is there a permanent establishment?". *Cahiers de Droit Fiscal International,* nº *94 a,* Vancouver.

CAPÍTULO 19

EL CONCEPTO DE EPS ARRASTRADO POR LA MAREA BEPS: LA APARICIÓN DE MÚLTIPLES EPS EN EL NUEVO ENTORNO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

ÁLVARO DE JUAN LEDESMA
Tax Policy & Environment Manager
REPSOL

1. INTRODUCCCIÓN

El 5 de octubre de 2015, la OECD presentó el Informe BEPS Final, el cual comprendía 15 Acciones dirigidas a poner fin a la evasión fiscal internacional. No hay duda alguna de que estos informes mostraban el nuevo camino que la fiscalidad internacional ha emprendido, siendo su aplicación uno de los mayores retos a los que las autoridades fiscales y los contribuyentes están haciendo frente actualmente.

El interés actual está centrado en el desarrollo de un instrumento multilateral encaminado a aplicar medidas específicas derivadas de BEPS a la actual red de convenios existentes[1]. Este instrumento derivará en el "*Desarrollo de Instrumentos Multilaterales para Modificar los Convenios Fiscales Bilaterales*". Un gran número de países están involucrados en las negociaciones de este instrumento que se espera terminen a finales de 2016. Parece claro que, dicho instrumento se considerará un referente para la medición del éxito o del fracaso de los nuevos principios fiscales provenientes del plan BEPS. El aspecto fundamental del instrumento multilateral, así como otras cuestiones fiscales internacionales, se centrará en si los países serán capaces de alcanzar una amplia coordinación e interpretación común de las nuevas reglas y principios fiscales internacionales o, por el contrario, pervivirá la descoordinación que y la competencia fiscal perniciosa. Los países deberán buscar un equilibrio adecuado entre la protección frente a la evasión fiscal de las multinacionales al mismo tiempo que buscan mantener sus sistemas fiscales atractivos para la inversión.

Uno de los desafíos a los que los países se enfrentan es la conservación de un punto de estabilidad entre la residencia fiscal y la imposición en origen. Esta tensión se refleja en el concepto de EP y los diferentes planteamientos llevados a cabo tanto por los países desarrollados como en vías de desarrollo, los cuales se han reducido por la Acción 7 del Plan BEPS: "*Evitando la Elusión Artificial de la Condición de Establecimiento Permanente*"[2]. Este informe, que redefine el concepto de EP, para "restringir acuerdos que evitan la creación de presencia fiscal en un país por fundamentarse en una definición obsoleta". En este sentido, el hecho de que la Acción 7 del Plan

[1] http://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm.

[2] http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#.V7_7GluLSUk#page3

BEPS disminuya sustancialmente el umbral de los EP implicará la creación de un gran número de EP como resultado de la revisión de la definición del artículo 5 del Modelo OECD. En determinados casos, puede existir más de un EP en una misma jurisdicción si se cumplen determinadas condiciones.

No obstante la existencia de más de un EP en un mismo país no es algo nuevo en el panorama internacional, pero es un hecho que puede adquirir mayor importancia por la Acción 7 del Plan BEPS. Este estudio se centrará principalmente en el desarrollo del concepto de EP en los últimos años y, más específicamente, en la existencia de más de un EP en un mismo país y sus implicaciones desde un punto de vista fiscal y administrativo.

A mayor abundamiento, la fricción existente por la presión fiscal que se ejerce en el mercado entre compañías mundiales y la presión política de las autoridades fiscales locales centradas en atribuir renta a los EPs es aún una cuestión que parece que tardará en resolverse, a pesar de los recientes esfuerzos reflejados en el Debate de la Acción 7 del Plan BEPS del 4 de julio – 5 de septiembre: "*Información Adicional en la Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes"*[3]. La conclusión de este informe es que los cambios derivados de dicha Acción no requieren modificaciones sustanciales en las normas existentes ni en el asesoramiento referente a la atribución de beneficios a los EP bajo el Artículo 7, sin embargo aún existe mucha incertidumbre en como aplican en la práctica el *"Authorized OECD Approach"* (AOA), sin perjuicio de que los ejemplos expuestos resulten clarificados.

A la luz de las anteriores reflexiones, no hay duda de que las controversias entre países continuarán su rápida tendencia ascendiente iniciada hace algunos años, particularmente la referente a los Precios de Transferencia y a la asignación de beneficios a los EP. Estas controversias se fundamentan cada vez más en hechos fácticos siendo los importes en juego bastante significativos. La acción 14 del proyecto BEPS: "*Haciendo los Mecanismos de Solución de Controversias Más Efectivos"*, será sin duda de crucial importancia para la correcta aplicación e interpretación de los tratados fiscales. Conforme a la Acción 14[4] del BEPS, los países establecen un estándar mínimo que asegure que los contribuyentes tienen acceso a Procedimientos Amistosos (*"Mutual Agreement Procedures"* (MAP)), cuando les resulte aplicable, debiendo los mismos ser resueltos en un plazo razonable.

2. ¿EXISTE UN EP?

En 2009, el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) llevaba por título ¿Existe un EP? y analizaba esta cuestión con base en las sentencias de los Tribunales y el tratamiento por parte de las Administraciones fiscales de varias jurisdicciones. De acuerdo con el Informe General, esta

[3] https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-discussion-draft-on-the-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf.

[4] http://www.oecd.org/ctp/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm

cuestión es probablemente el asunto tributario de los tratados que más ha sido tratado por funcionarios gubernamentales y tribunales.

El concepto de EP en los tratados es uno de los elementos fundamentales de la fiscalidad internacional, pues determina la asignación de derechos tributarios cuando una sociedad obtiene rentas en otro Estado. En este sentido, en general, los países han resuelto esta cuestión con acuerdos bilaterales que establecen el en no gravamen de dichas rentas, a menos que exista un EP.

En consecuencia, en primer lugar hay que determinar la existencia de un EP y, a continuación, habiendo determinado su presencia, se deben calcular los beneficios atribuibles a dicho EP. A pesar de que el concepto de EP tiene una larga historia, su aplicación práctica aún da lugar a un gran número de problemas, como se puede observar en la enorme cantidad de artículos, casos y controversias entre contribuyentes y autoridades fiscales que tratan sobre qué constituye un EP. El actual entorno corporativo ha ejercido presión sobre conceptos y principios tradicionales relativos tanto a la existencia de EP como a la atribución de beneficios al mismo. Los Comentarios al Modelo de la OECD juegan en este sentido un papel importante en la interpretación de la definición de EP proporcionada por los tratados en muchos países, aunque la importancia de dichos comentarios puede variar considerablemente entre distintas jurisdicciones. Es también importante mencionar que muchos países se guían por el Modelo de las Naciones Unidas (Modelo ONU) y sus comentarios.

En este sentido, otra circunstancia que puede afectar a la atribución de beneficios sobre los EP es la fuerza de atracción limitada que permite, en general, al Estado en donde se encuentra el EP gravar los beneficios atribuibles a actividades empresariales llevada a cabo en otro Estado respecto del mismo o similar tipo de actividades realizadas por el EP. Bajo esta regla, los países en vías de desarrollo hacen valer que se prevenga la elusión fiscal en origen, por rentas atribuibles a la casa central del EP. El Modelo de la OECD no permite esta aplicación.

Un EP se define como "*un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad*"[5]. La definición requiere la existencia de un lugar de negocio, la fijeza de tal lugar y que las actividades de la empresa sean llevadas a cabo a través de dicho lugar fijo de negocio[6]. El comentario del Modelo OCDE elabora más detalladamente estas condiciones introduciendo la necesidad de un determinado lugar que se encuentre a disposición de la sociedad no residente.

Hace unos años, surgieron determinadas cuestiones acerca de si la redacción actual de EP en los Modelos de tratados fiscales y sus comentarios eran suficientes para establecer una correcta atribución de poderes impositivos entre el Estado de origen (Estado del EP) y el Estado de residencia (Estado de la Casa Central). Uno de los temas que la OECD admitió que mayor clarificación requería fue, precisamente, el relacionado con el alcance del término "*puesta a disposición*".

---

[5] OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Art. 5, para.1 (22 July 2010).

[6] OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital*: Commentary on Article 5 para. 2 (22 July 2010).

Las discusiones sobre este término se pueden encontrar en el Informe sobre de "la Interpretación y Aplicación del Artículo 5 (Establecimientos Permanentes) del Modelo de la OECD" publicado en 2011[7] y, posteriormente en el Informe del 19 de octubre de 2012 sobre "*Propuestas revisadas concernientes a la interpretación y aplicación del Artículo 5 (Establecimientos Permanentes)"*[8]. El proyecto se centró en la clarificación del Comentario, sin realizarse por tanto ninguna modificación en el Art. 5 del Modelo OECD. Desafortunadamente no se tomó ninguna decisión sobre este proyecto puesto que fue eclipsado por el advenimiento del proyecto BEPS.

Al respecto, se hará referencia en la presente nota a algunos de los resultados incluidos en esos informes, pues son relevantes para entender determinados aspectos relacionados con la existencia de uno o más EP en un mismo país. En cualquier caso, cabe mencionar que el concepto "*a disposición"* no es relevante a efectos del concepto de agente como EP. En realidad, debe entenderse que una sociedad tiene un EP si una persona actúa en su nombre en otro país, incluso si no tiene un lugar fijo de trabajo. De acuerdo con el comentario del Modelo OECD "dichas personas puedes ser sociedades o personas físicas y no tienen por qué ser residentes ni poseer un lugar de negocios en el Estado donde operen por cuenta de la empresa"[9].

A pesar de lo mencionado anteriormente, la verdadera revolución en la imposición a los EP realmente comenzó con la Acción 7 del plan BEPS, que apunta a áreas relacionadas con el agente dependiente, excepciones específicas (de actividad) o al fraccionamiento de contratos. Aunque estas medidas están enfocadas a abordar la elusión artificial del estatus de EP a través de determinados acuerdos de comisionista y exenciones de actividad específicas, así como en la separación de contratos, no cabe duda de que las sociedades de cualquier naturaleza involucradas en el comercio e inversión internacional requiere analizar si su actual estructura internacional encaja en el nuevo umbral de PE y, si no, actuar en consecuencia.

En este sentido, el Informe de la Acción 7 proporciona cambios a llevar a cabo en el Artículo 5 del Modelo de la OECD por las siguientes razones[10]:

– Para prevenir la elusión de la condición de EP a través de contratos de comisionista y estrategias similares, el Informe concluye que cuando las actividades que un intermediario realiza en un país tienen por finalidad concluir contratos llevados a cabo por la empresa extranjera, dicha empresa debe considerarse sometida a tributación en ese país a menos que el intermediario esté desarrollando dichas actividades en el curso de un negocio independiente. Esto da lugar a modificaciones en los Artículos 5(5) y 5(6) del Modelo de la OECD y en los Comentarios.

---

7 http://www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf

8 http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf

9 Para. 32 of Commentary on Article 5 of the OECD Model (2014).

10 *Cfr*. Introducción de OECD BEPS 7 "Public Discussion draft on additional guidance on the attribution of profits to permanent establishments" 4 julio - 5 septiembre 2016.

– Para evitar la elusión de la condición de EP a través de exenciones específicas de actividad, el informe concluye que si no es posible evitar la condición de EP usando dichas exenciones del párrafo 4 del Artículo 5 del Modelo OECD en el caso de actividades que no son preparatorias ni auxiliares o fragmentando un negocio operativo en varias pequeñas operaciones para sostener que cada parte está meramente encargada de actividades preparatorias o auxiliares que se benefician de estas exenciones. Esto ha dado lugar a cambios en el Artículo 5(4) y a la inclusión en el Comentario de: i) una condición "preparatoria o auxiliar" aplicable a todos los subpárrafos del Artículo 5(4) del Modelo; y, ii) una nueva regla anti-fragmentación.

– Para evitar la inexistencia de la condición de EP a través de la separación de contratos para poder beneficiarse de la exención del párrafo 3 del Artículo 5, el Informe concluye que la regla de "Propósito Principal" (o "Principal Purpose Test rule" (PPT)) debe abordar la preocupación manifestada por BEPS relacionada con la abusiva separación de contratos bajo esa exención. Además de los cambios del Modelo OECD señalados en el Informe de la Acción 6 de BEPS, este trabajo ha desembocado en: i) la inclusión en el Comentario de la regla PPT de un ejemplo relacionado con la separación de un contrato de obra; y ii) en la inclusión en el párrafo 3 del Artículo 5 del Modelo de un artículo alternativo de que los Estados pueden responder para reprender la separación de contratos.

Debe resaltarse que la Acción 7 de BEPS no se aprobó sin controversia desde el sector privado que no alcanzaba a entender los motivos que daban lugar a un cambio de las reglas que habían funcionado razonablemente bien durante los últimos 50 años. El nivel de desacuerdo acerca del BEPS 7 es mayor que respecto de otras Acciones BEPS si se tiene en consideración el número de páginas que la OCDE recibió en respuesta a su primer borrador de discusión. Los principales comentarios que se realizaron en contra del BEPS 7 se relacionaban con el hecho que las nuevas reglas harían más sencillo a los gobiernos el considerar la presencia de un EP incrementando los costes de las transacciones internacionales, así como que el lenguaje subjetivo utilizado reduciría la seguridad jurídica, creando inevitablemente conflictos y riesgo de doble imposición. Otras observaciones resaltaban cómo las nuevas normas tensionaban el equilibrio existente entre la fuente y el país de residencia teniendo implicaciones que desbordaban el ámbito del Impuesto sobre sociedades (ejem.: en el Impuesto sobre el Valor Añadido).

Tal y como se ha mencionado anteriormente, uno de los principales resultados esperados de la Acción 7 de BEPS es que el número de EP se verá incrementado debido al bajo umbral que se precisa para considerar la existencia de un EP. El aumento en el número de EP ciertamente implicará mayores costes de gestión y administrativos, siendo por ello que algunos de los EP resultarán no viables económicamente debido al margen de actividad que pueden desarrollar.

Por otro lado, los cambios efectuados han sido bien recibidos por los países en desarrollo (fuente) puesto que han visto fortalecida su imposición y una forma de reducir aquellas reorganizaciones tendentes a despojar de funciones y riesgos a determinadas entidades para asignarlos a otra empresa del grupo.

En efecto, bajo la Acción 7 de BEPS muchos modelos de negocio basados en acuerdos de comisionista, independientemente de si previamente fueron objeto de reorganización con el fin de transformar actividades plenas de un sociedad en dichos acuerdos, se entenderá que tienen un EP. El mismo resultado derivará de determinados modelos de negocio donde la tecnología ha distorsionado el concepto tradicional de EP.

España no ha sido un mero testigo de los cambios propuestos por la OECD, sino un participante activo en las controversias y en la pronta implementación de dichas propuestas, incluso antes de la propia existencia de BEPS o éste fuera un proyecto[11]. A continuación se mencionan un par de casos donde el Tribunal Supremo ha estado aplicando un tratamiento amplio y ambulatorio del concepto de agente dependiente bajo los tratados.

Por ejemplo, en su decisión del 12 de enero de 2012, en el caso *Roche* (Recurso número 1626/2008), el Tribunal Supremo declaró que la filial española (Roche Vitaminas, S.A. –RV-), la cual llevaba a cabo las actividades de producción y promoción a solicitud de la compañía suiza (Roche Vitamins Europe Ltd. –RVE-), tenía la consideración de EP de RVE bajo el art 5 del tratado entre España y Suiza de 1966.

Los hechos se remontan a 1999, cuando se firmaron dos contratos entre RV y RVE (por favor téngase en cuenta que antes de concluir los dos contratos, RV era distribuidora y fabricadora con plenos poderes). Bajo el primer contrato, RV se comprometía a producir y empaquetar productos encargados por RVE. La remuneración pactada para RV por tales servicios se determinaba como el precio de coste más un margen de beneficio de un 3,3% sobre el coste de producción. En el segundo contrato, RVE designaba a RV como su agente para promocionar los productos de RVE. La remuneración pactada en este caso para sus servicios como agente consistía en un 2% sobre las ventas promocionadas por RV[12].

El Tribunal Supremo afirmaba que, aunque RVE no tenía un lugar fijo de negocio en España puesto que sólo tenía a su disposición el almacén alquilado por RV, desde donde RVE realizaba las ventas de los productos comprados a RV y RVE no tenía recursos materiales ni humanos para realizar correctamente su actividad (por consiguiente, dicho almacén debería considerarse como una actividad auxiliar), teniendo en cuenta que los dos contratos firmados entre RV y RVE, RV era un agente dependiente de RVE, pues (i) la actividad de promoción implicaba que RV debería seguir las ordenes de RVE (es decir, los productos producidos, cantidad, plazo, precio, etc) y (ii) la actividad de producción, aunque RV no estaba autorizado a concluir contratos en nombre de RVE, esta actividad era llevaba a cabo de acuerdo con las instrucciones proporcionadas por RVE a RV, asumiendo el riesgo de no aplicar los parámetros de calidad instruidos por RVE (en cambio,

[11] MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.; "The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?", *Bulletin for International Taxation*, 2016 (Volume 70), No. 8

[12] CARREÑO, F. y RODRÍGUEZ, R., "Supreme Court Decision: New Criterion for Deemed Permanent Establishment while Acting through a Subsidiary Company?", *International Transfer Pricing Journal*, Julio/Agosto 2012.

RVE asumía el riesgo de no establecer los parámetros correctos o su modificación, una vez que los productos ya habían sido producidos).

Cabe mencionar que, pese a no existir una referencia explícita a BEPS, el Tribunal Supremo en otra decisión del 20 de junio de 2016 (caso número 1475/2016), en el caso *Dell*, confirmó una interpretación extensiva del concepto de EP con respecto a una estructura comisionista de este grupo multinacional tecnológico.

En este caso, una compañía irlandesa, sin recursos materiales ni humanos, comercializó productos informáticos en España (como en otros muchos países) a través de un comisionista, una filial española, actuando en nombre de la sociedad irlandesa así como en su propio nombre con el apoyo de empresas extranjeras que proporcionaban servicios postventa como asistencia técnica o reparación. La comercialización en el mercado español era anteriormente realizada directamente por la filial española. Sin embargo, la se llevó a cabo una reorganización en el que el historial de los consumidores se transfirió a la compañía irlandesa. Con fines comerciales, el mercado español se segmentó en dos áreas: (i) grandes consumidores que requerían atención personalizada y a medida por lo que el agente español realizaba las visitas; y (ii) consumidores minoristas a los cuales se contactaba a través de centros de atención al cliente o bien en-línea a través de una página registrada bajo la extensión ".es", alojada en un servidor fuera de España.

La decisión del Tribunal Supremo se fundamentó en los mismos términos que la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2015 de la que traía causa (caso número 182/2012) y consideró que (i) las actividades realizadas por la compañía irlandesa podrían haberse realizado a través de otra sociedad usando sus instalaciones y personal (lugar fijo de negocio) y (ii) no podía considerarse como un agente independiente considerando la extensa supervisión y los poderes de control que la sociedad no residente tenía sobre el comisionista.

Por tanto, parece que la Administración española y los Tribunales, así como el Modelo de la OECD, están a favor de un enfoque más centrado en los hechos que puramente legalista a la hora de analizar la existencia de un EP. Así, la modificación del párrafo 33 del comentario del Art 5(5) del Modelo ha ido un paso más allá en este sentido:

> "Moreover, whether or not a ~~the authority has to be~~ person habitually ~~exercised~~ concludes contracts or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise ~~in the other State~~; should be determined on the basis of the commercial realities of the situation."

Aunque las autoridades fiscales usan los contratos o acuerdos como punto de partida de su análisis, su enfoque se dirige a analizar la conducta real de las partes involucradas. Conceptos como *"en nombre de" o "autoridad para concluir contratos"* han dejado a un lado su acepción legal y sustituido por una interpretación fundamentada en la *"sustancia sobre la forma"*, dando lugar a distintas opiniones sobre su interpretación provocando inseguridad jurídica, especialmente en países donde el *"principal"* no puede estar vinculado por el comisionista porque éste actúa en su propio nombre y no crea relación entre él y los consumidores, ni entre éstos y el propio *"principal"*.

Pero no siempre estos conceptos han perdido su significado legal, por ejemplo, en el caso *Zimmer* de 31 de marzo de 2010, el Tribunal Administrativo Supremo Francés dio su decisión en el caso de la Société Zimmer Limited (No. 304715), el cual consideró que un comisionista francés no constituía un EP en Francia de su *"principal"* residente en Reino Unido.

El caso se refería a una sociedad inglesa *(Zimmer Limited)* que comercializaba productos ortopédicos en Francia bajo un contrato de agente con una sociedad francesa *(Zimmer SAS).* Como resultado, la sociedad francesa actuaba en su propio nombre por cuenta de la sociedad inglesa. Cabe mencionar que la sociedad francesa era anteriormente distribuidora de la inglesa, actuando exclusivamente por cuenta de esta última, los riesgos aparejados a las ventas eran asumidos por la sociedad inglesa; mientras que la sociedad francesa tenía la capacidad de aceptar encargos y negociar/concluir contratos de ventas por cuenta de la sociedad inglesa.

Pesa a que todos estos hechos parecen estar a favor de la existencia de dependencia económica del comisionista respecto de su "principal" británico, el Tribunal mantuvo que la sociedad inglesa no tenía un EP en Francia como agente dependiente. Fundamentó su conclusión en el hecho de que la sociedad francesa estaba actuando en su propio nombre como resultado de un contrato de agente. Este enfoque puramente legal estaba fundamentado, en particular, en el Código de Comercio Francés (*Code de Commerce*) el cual señala que un comisionista puede actuar en su propio nombre por cuenta de su principal sin vincular a las partes co- contratantes.

3. ¿EXISTE MÁS DE UN EP?

La primera conclusión que surge del análisis de la Acción 7 de BEPS sería que no hay duda de que nuevos EP se originarán con la nueva definición. Una vez se ha respondido afirmativamente a esta cuestión, consideramos que las sociedades deben adicionalmente preguntarse si "¿Existe más de un EP en la misma jurisdicción?".

Todos los casos considerados con anterioridad se referían a una única filial que concentraba actividades en el país, pero como explicaremos a continuación, puede suceder que tal filial sea considerada como un EP múltiple o que varias filiales desarrollen diversas o similares actividades en el mismo país. Por ejemplo, separando tales actividades entre las diversas partes dependientes o independientes, es decir que una parte actúe como productora, otra como comisionista y otra quizás siendo una parte independiente proveedora de servicios de almacenaje.

El hecho de que más de un EP exista en un país añade complejidad a los problemas administrativos y fiscales que las sociedades tienen que cumplir, incluso si esos EP realizan actividades marginales. Esta es precisamente una de las muchas críticas que diferentes organizaciones han realizado al respecto los diversos informes de BEPS, a través de diversos borradores.

En un conocido y relevante caso italiano (*The Philip Morris case)*, el Tribunal Supremo italiano[13] estableció en varias sentencias que una sociedad italiana podía considerarse como un EP múltiple de sociedades extranjeras pertenecientes al mismo grupo que perseguía la misma estrategia.

La sentencia del Tribunal consideró, entre otros hechos, que una filial puede constituir un lugar fijo de negocio y por ello constituir un EP de la sociedad extranjera. Esta decisión estaba basada en que cuando un grupo persigue la misma estrategia (global), la filial vinculada en Italia puede asumir el papel de un EP múltiple. En este sentido, el Tribunal consideró que las actividades de la filial italiana no estaban limitadas a la mera recopilación de información para el Grupo de sociedades extranjeras, como se afirmaba en los acuerdos entre vinculadas, sino a la supervisión del desarrollo de los acuerdos de licencia y distribución, manteniendo relación con el Monopolio constantemente monitorizando el proceso de distribución al completo, y soportando los costes relativos a la actividad descrita en dichos contratos. Por tanto, otro elemento relativo al EP es que las actividades de la filial tienen que ser cuidadosamente analizadas para comprobar si puede verse como "*de carácter preparatorio y auxiliar"* respecto al grupo como un todo[14].

Así, en el caso *Philip Morris* el Tribunal Supremo Italiano concluyó que la filial gestionaba el negocio del grupo actuando bajo una única estrategia lo que constituía un EP múltiple del Grupo, pues consideraba que un lugar fijo de negocio puede constituir un lugar de dirección a disposición de más de una sociedad extranjera (de este modo constituyendo un EP de cada una de las sociedades).

Como en el caso *Philip Morris,* y teniendo en consideración las modificaciones efectuadas en la Acción 7 BEPS al Modelo de la OECD, las autoridades fiscales probablemente considerarán casos similares donde la filial es considerada como un EP múltiple. En este sentido, la Acción 7 de BEPS: "Información Adicional sobre la atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes"[15] describe varios ejemplos en los que una filial vinculada constituye un EP de la matriz, a pesar de que el Modelo de la OECD establece que la existencia de una filial no constituye, a sí misma, un EP de su sociedad matriz (Artículo 5(7)). El comentario sobre el Artículo 5 del Modelo de la OECD establece que "Generalmente, se admite que la existencia de una subsidiaria no convierte automáticamente a ésta en establecimiento permanente de la matriz. Ellos se deriva del principio según el cual, a efectos fiscales, tal subsidiaria constituye una entidad jurídica independiente. El hecho de que la actividad de la filial sea dirigida por la sociedad matriz no bastará para considerar a la filial como EP de la sociedad matriz"[16]. Así, la determinación de si una filial es un EP o no, debe realizarse sobre bajo la cláusula general de agencia (Artículo 5(5) y 5(6) del Modelo de la OECD)). Estos artículos, como ya hemos mencionado, han sufrido modificaciones por la Acción 7 de BEPS, tal y como sigue:

---

[13] Decisión de la División Fiscal del Tribunal Supremo de Italia: Nos. 3367 y 3368 de 20 diciembre de 2001 (publicado el 7 de marzo 2002), No, 7682 de 20 diciembre de 2001 (publicado el 25 Mayo de 2002) y No. 10925 de 20 diciembre de 2001 (publicado el 25 Julio de 2002).

[14] GAZZO, M., "Permanent Establishment through Related Corporations: New Case Law in Italy and its Impact on Multinational Flows", *Boletín IBFD* 2003.

[15] *Cfr*. Nota 4.

[16] Para 40 de los Comentarios al Art. 5 del Modelo OECD (2014).

"5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 *but subject to the provisions of paragraph 6,* where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies – is acting *in a Contracting State* on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State, an authority to conclude contracts, *in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are*

a) in the name of the enterprise, *or*

b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or

c) for the provision of services by that enterprise,

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

a) Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise [17].

b) For the purposes of this Article, a person is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise."

[17] El Artículo 5(7) del Model UN establece, de una manera similar pero más extensivamente, que "(...). However, when the activities of such an agent are devoted wholly or almost wholly on behalf of that enterprise, and conditions are made or imposed between that enterprise and the agent in their commercial and financial relations which differ from those which would have been made between independent enterprises, he will not be considered an agent of an independent status within the meaning of this paragraph".

Así, aunque el hecho de que tener más de un EP en el Estado de la fuente implica, sin duda alguna, recaudar más impuestos, también suele implicar más trabajo administrativo tanto para las autoridades como para los contribuyentes. Desde una perspectiva más de cumplimiento tributario, cada EP necesita, en general, preparar y cumplimentar anualmente un modelo de Impuesto sobre sociedades, practicar retenciones y declaraciones de IVA. Para el adecuado cumplimiento de estas obligaciones tributarias, el EP también necesitará preparar los libros contables de acuerdo con la normativa local, preparar las cuentas anuales (que a veces necesitan ser revisadas y auditadas por una sociedad independiente de acuerdo con la legislación propia de determinados países), preparar facturas de acuerdo con normativa local para tener derecho a la deducción del IVA, conversión de las cuentas a local GAAP, preparación de informes periódicos bajo cálculos locales (US o IFRS GAAP) y revisión de provisiones de impuestos diferidos. Además, se solicitará a las autoridades fiscales que lleven a cabo auditorías fiscales para corroborar que todo se ha realizado conforme a la legislación de origen lo que puede retrasar la baja en el registro del EP o la filial, y demoran los años en que deben cumplirse con las mencionadas obligaciones fiscales (incluso en caso de inexistencia de base imponible) hasta que la inspección fiscal concluya o el plazo de prescripción haya expirado.

Pero no es solamente una cuestión relacionada con el impuesto sobre sociedades, pues la creación de EP probablemente derivará en la necesidad adicional de registro de IVA, especialmente en países donde el registro del Impuesto sobre sociedades y el IVA son automáticos. Esto añadirá costes significativos y complejidad para los negocios y las autoridades fiscales en términos de cumplimiento y recaudación de impuestos, así como un incremento en el riesgo de controversias y casos de doble imposición.

Para identificar si existe más de un EP en una misma jurisdicción, los Comentarios al Modelo OCDE sobre el Artículo 5 establecen una serie de pautas bajo las cuales actividades separadas de un contribuyente en un país pueden constituir un único EP. De acuerdo con los Comentarios, el criterio decisivo es si tales actividades forman un todo coherente desde el punto de vista comercial y geográfico. Este es un test que considera que, en principio, cualquier área geográfica que comercial o económicamente constituya una unidad puede ser considerado como un lugar fijo de negocio a efectos de la existencia de un EP.

4. EL ENTORNO DE LA MULTIPLICIDAD DE EP

Como hemos mencionado anteriormente, una de las preocupaciones con el Proyecto BEPS en su totalidad, y en particular con las soluciones propuestas relativas a economía digital, es que crea una carga adicional de obligaciones como consecuencia de la aparición de nuevos EP en muchos países. Este puede ser el caso de los almacenes, bajo cuyas reglas el mantenimiento de servicio de almacenaje en un territorio puede implicar la creación de un EP en dicho territorio. Si, adicionalmente, tal sociedad tiene una o más personas actuando por su cuenta en ese país, podría manifestarse más de un EP.

Como decimos, estas medidas BEPS estaban enfocadas a lagunas fiscales concretas referidas a la economía digital, si bien no cabe duda que tienen efectos colaterales en la economía real. A pesar del nuevo enfoque de los EP, la existencia de multiplicidad de EP en un mismo país no es algo desconocido para cierto tipo de negocios debido a su naturaleza, pues llevan a cabo diferentes proyectos en un país y, por lo tanto, conviven con más de un EP. Esto es el caso típico de sectores como el bancario, la construcción, las telecomunicaciones o de las empresas de oil&gas, que pueden estar realizando más de un solo proyecto en un mismo país.

En principio, cada lugar de negocio que reúna los requisitos establecidos en el Artículo 5 del Modelo OECD se entiende que tiene la consideración de EP. A pesar de que la ley del país de origen establezca que es posible consolidar los resultados de los diferentes EP, considerando que dos o más EP son solamente uno, desde una perspectiva de los tratados, debe cumplirse con el requisito de coherencia geográfica y comercial para considerar tal agregación como un solo EP. A diferencia de la coherencia geográfica que, en principio, no requiere un análisis complejo, la coherencia comercial es más problemática pues tienen que verificarse un rango de indicadores más amplio (ejem: identidad de los consumidores, identidad de las negociaciones, etc). En este sentido, el Comentario de la OECD incluye varios ejemplos donde tanto la coherencia geográfica como la comercial se cumplen: (i) una mina (incluso si las actividades se trasladan desde un lugar a otro), (ii) una oficina de hotel en la cual una sociedad consultora alquila diferentes oficinas, (iii) un consultor que se mueve de una oficina a otra con los mismos clientes y con las mismas localizaciones o (iv) una calle peatonal, mercadillo o ferias en distintos lugares en los que un comerciante normalmente coloca su stand[18].

Es importante resaltar que ambos requisitos de coherencia (geográfica y comercial) deben cumplirse simultáneamente. Por ejemplo, continuando con el ejemplo de la mina, es necesario confirmar que las localizaciones se encuentran adyacentes para poderse considerar que un solo EP existe, aunque, esta circunstancia no sea por sí misma suficiente para determinar la existencia de un EP, pues también debe cumplirse con el requisito de coherencia comercial. Así pues, la posición legal en situaciones donde el mismo contribuyente mantiene dos o más lugares de negocio, construcciones o lugares de montaje de manera consecutiva o simultánea se determina con base en si existe o no coherencia geográfica y comercial entre los distintos lugares de negocio.

A veces el alcance del concepto de coherencia geográfica se ha ampliado para cubrir áreas muy extensas, en algunos casos llegando a enfoques extremos en que se ha llegado a considerar todo país en su conjunto[19], algo que claramente excede del alcance establecido en Modelo de la OECD. Así, los países tienden a delimitar esta área con cualquier área geográfica que constituya una unidad comercial o económica, incluso si las actividades del contribuyente no tienen un lugar concreto sino que se encuentran en un lugar específico durante un período de tiempo. Los países

[18] Para. 5.2 of Commentary on Article 5 of the OECD Model (2014).

[19] ALBIN, T. y PAHAPILL, H., "Is there a Permanent Establishment in Estonia?" in Skaar, A. A y Sasseville, J. (eds): "Is There a Permanent Establishment?" (*IFA Cahiers de Droit Fiscal International*, 2009).

han tomado diferentes perspectivas sobre el área a considerar, por ejemplo, el Tribunal Supremo holandés ha declarado que la movilidad de un lugar fijo de negocio (una carpa de circo) no evita que se le califique como EP[20]. Pero también existen puntos de vista más restrictivos a una extensión tan grande, como en el conocido caso del "lechero alemán" donde se rechazó que el área de actuación del lechero, representada por las calles que diariamente transitaba, fuera tratado como un único lugar de negocios[21].

Con respecto al concepto de coherencia comercial, como se ha mencionado anteriormente, hay que tener en cuenta muchos elementos, aunque los países se centran más en los hechos subjetivos y objetivos contenidos en los contratos firmados. Esto es particularmente relevante en los proyectos de construcción e instalación donde el Artículo 5(3) del Modelo de la OECD[22] establece un período específico de tiempo (de al menos 12 meses) bajo, un marco de tiempo que se reduce en el Modelo ONU a 6 meses, así como en lo negociado por los países en sus respectivos tratados.

La Audiencia Nacional sostuvo en su sentencia de 6 de abril de 1993 (Referencia Normacef NFJ002634) que una sociedad alemana no tenía un EP por los trabajos de construcción realizados en España, aunque el tiempo de los contratos en su conjunto superara los 12 meses. El tribunal rechazó el criterio usado por las autoridades fiscales españolas de que los dos contratos firmados por dicha sociedad como cliente español tenían que ser considerados como uno solo. La Audiencia Nacional consideró que los contratos no estaban conectados entre ellos y no podían entenderse como un solo proyecto debido al hecho de que tenían diferente objetivo, se firmaron en diferentes fechas y con diversos términos de ejecución, dando lugar a lugares de negocio independientes.

La interpretación llevada a cabo por el tribunal español en el caso mencionado ha sido significativamente limitada por las Acciones BEPS y la doctrina , además de no aplicarse en otros muchos países. Así, en el Indian Income Tax Appellate Tribunal (Delhi), en el caso *Fugro Engineers BV v. ACIT* (2008-TIOL-502-ITAT-DEL) se examinó si existía EP cuando las actividades de la sociedad extranjera se llevaban a cabo en India durante menos de 183 días. *"Fugro"* era una sociedad constituida en Holanda, la cual participaba en el negocio de proveer de servicios geotecnológicos, mediante la realización de investigaciones geo-tecnológicas y geo-técnicas en los lugares de perforación de sus clientes. Firmó tres contratos independientes con tres empresas indias distintas para llevar a cabo actividades de investigación y prestación de servicios. La duración de los contratos, de forma independiente y acumuladamente era de menos de 183 días, pero la corte india concluyó que existía un EP. Hay que aclarar que, aunque la India no forma parte de la OCDE, en su posición respecto del Modelo OCDE defiende que incluso si no hay co-

[20] PIJL, H., 'The Concept of Permanent Establishment and the Proposed Changes to the OECD Commentary with Special Reference to Dutch Case Law". (2002) 56 *Bulletin for International Fiscal Documentation*.

[21] CARIDI, A., "Proposed Changes to the OECD Commentary on Article 5: Part I - the Physical PE Notion" (2003) 43 *European Taxation*.

[22] Artículo 5(3) del Modelo de la OECD: "A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months."

herencia comercial entre los diferentes lugares donde el negocio del no residente se lleva a cabo, sigue existiendo un EP. El tribunal indio observó que, de acuerdo con los contratos, el trabajo se realizaba por el contribuyente en suelo indio así como en sus aguas territoriales y advirtió que el artículo 5(1) del Convenio aplicable no menciona una duración máxima. Es claro que la conclusión a la que llegó la Corte india no se encuentra en concordancia con el Modelo OECD.

Por su parte, determinados países ricos en recursos naturales[23] han explicitado este tema en sus tratados y optado por incluir reglas específicas al respecto (las llamadas *offshore clauses*) que les permiten gravar con un mayor alcance que el que aporta el concepto de EP.

Debe hacerse especial mención a las industrias extractivas, puesto que tienen características únicas en muchos sentidos debido a la configuración de este sector, entre otros, por sus altos costes hundidos, los largos plazos de preparación, la volatilidad de la demanda y el impacto medioambiental, incluyendo el "desmantelamiento. Uno de los aspectos más relevantes, en particular en el sector de Oil&Gas, es que los inversores generalmente comparten la elevada inversión y alto riesgo con otros socios mediante la firma de "Acuerdos Específicos de Operación Conjunta" (de ahora en adelante JOA) para llevar a cabo las actividades en esta área.

Teniendo en cuenta todos estos hechos en su conjunto, las autoridades fiscales españolas han abordado la existencia de uno o más de un EP en el sector extractivo analizando si las actividades llevadas a cabo por el contribuyente forman un "todo coherente comercial y geográfico". Para ello han tomado en cuenta que para acceder a los derechos de Exploración y Producción (E&P) en un país, las sociedades de Oil&Gas normalmente firman un contrato (un "Petroleum contract"[24]) con el correspondiente gobierno, el cual les da derecho a un "área contractual"[25]. Hay diferentes configuraciones de contrato, incluso en el mismo país, en términos de derechos y obligaciones asignados a las partes, pero delimita un área contractual (elemento geográfico) que suele estar regido por los diferentes socios bajo un JOA, uno de los cuales es designado operator del bloque[26]. Así pues, desde un punto de vista fáctico, cada área contractual (elemento geográfico) es gestionado de forma independiente a través de un consorcio (elemento comercial).

La conclusión alcanzada por la Administración española en su contestación a consulta vinculante de 22 de enero de 2014[27] [28] es que las actividades realizadas en cada área contractual de E&P,

---

[23] Ver por ejemplo el Artículo 21 de la Convención Nórdica. En los acuerdos de Argentina, Australia, Denmark, Greece, Malta, the Netherlands, the United Kingdom, Ireland, Latvia, Norway, the United Arab Emirates and the United States pueden encontrar un artículo especial sobre la actividad de extracción y exploración de hidrocarburos,

[24] Éstos contratos pueden calificarse de la siguiente manera: (i) contratos de concesión o licencia, (ii) Production Sharing Agreements or Contracts (PSC), or (iii) contratos de servicio.

[25] Las actividades de Oil&Gas están relacionadas con las áreas geográficas delineadas en el "Petroleum contract". También se pueden nombrar, dependiendo del país, como "campo" o "bloque".

[26] En el JOA las sociedades participantes de O&G designan a un país como el "operador". El operador se encarga de las actividades ordinarias y corrientes y en implementar las decisiones tomadas por las partes a través del comité directivo. Normalmente, el operador puede actuar con cierta libertad en todas las áreas que no están específicamente bajo los poderes del comité operativo formado por los socios.

[27] Contestación a consulta no. V0132-14 de 22 enero 2014.

bloque o campo, constituyen un EP distinto comprendido en una jurisdicción. Esto sucede porque cada bloque se encuentra separado geográficamente y las actividades relacionadas se llevan a cabo por diferentes socios comerciales bajo el JOA. Por lo tanto, cuando una sociedad de Oil&Gas haya firmado distintos contratos que les permita realizar actividades de E&P para cada una de las áreas delimitadas según se establece en cada uno de los contratos a través del JOA firmado por cada uno de ellos, se considera que la sociedad tiene más de un EP en la jurisdicción en cuestión.

5. LA RELEVANCIA DE LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS

Al tiempo que se realizó la consulta antes mencionada, existía en España un mecanismo de recuperación (*recapture*) aplicado a las pérdidas de los EP bajo el método de exención (aplicable hasta el 31 de diciembre de 2012[29]). El sistema fiscal español también permitía aplicar un método de imposición y ambas, la exención y el método de imposición, podían aplicarse a cada EP. De conformidad con lo anterior, el método de exención podía también ser aplicado a las pérdidas atribuibles a cada EP extranjero.

Esta posibilidad ya era reconocida por las autoridades fiscales españolas, por ejemplo, en la contestación a consulta de 12 de junio de 2003[30], relativa a una sociedad española con dos EP en los Estados Unidos (uno en Nueva York y otro en Miami) en circunstancias bajo las que uno de los EP se encontraba en una posición de ganancias y el otro de pérdidas. En este caso, la sociedad española solicitó que se le permitiera aplicar el método de exención para las rentas, tanto pérdidas como ganancias, obtenidas por cada EP o incluir dicha renta en la base imponible a los efectos del impuesto sobre sociedades y aplican el método de imputación. En este sentido, la contestación a consulta confirmó que tal forma de proceder podía ser aplicarse de manera independiente para cada EP, incluso si más de un EP existía en un mismo país. Esto hacía posible aplicar el método de la exención a un EP y el método de imputación al otro EP.

En otro asunto relativo a EE.UU. de 21 de abril de 2008, en el caso "The National Westminster Bank of the United Kingdom" (the "Bank"), en el que la Corte Federal de Apelación de los EEUU[31] resolvió mediante tres sentencias sobre si los beneficios o las pérdidas realizadas por EP geográficamente inconexos (dispersos por todo el territorio de los Estados Unidos) de un banco británico podían consolidarse porque constituían un solo EP, o si la cuenta de Pérdidas y Ganancias de cada sucursal tenía que ser tratada separadamente. A pesar de que las sucursales se localizaban en seis lugares distintos, el Banco consolidaba sus cuentas afirmando que las sucursales

---

[28] Para un completo análisis de la contestación a consulta ver BERNALES, R y KOSTERS, B., "Oil and Gas Operational Structure Based on Joint Operation Agreements Gives Rise to Multiple Permanent Establishments within a Single Country", *European Taxation*, 2015 (Volume 55), No. 10.

[29] Former article 22 of the Consolidated Spanish Corporate Income Tax Act (CIT Act).

[30] Resolución nº 0807-03 de 12 de Junio de 2003, publicada por la Dirección General de Tributos.

[31] National Westminster Bank, PLC v. U.S. (''NatWest IV''), 512 F.3d 1347 (Fed. Cir. 2008), motion for rehearing and motion for rehearing en banc denied, No. 2007- 5028 (Fed. Cir. Apr. 21, 2008).

constituían un solo EP. Por su parte las autoridades tributarias americanas (US Internal Revenue Service) no aceptaron la consideración de un único EP, pero el tribunal norteamericano confirmó la posición del demandante y, así, a pesar de su separación geográfica, consideró que las sucursales formaban un solo EP.

Si bien el caso fue presentado bajo el conflicto de si, a pesar de la separación geográfica, varias sucursales de un banco formaban un único EP, realmente surgen dudas sobre la corrección del razonamiento en el que intuitivamente se fundamentó el tribunal americano, fundado únicamente en la existencia de la coherencia comercial (a pesar de la inexistente coherencia geográfica). Como algunos autores han comentado[32], realmente el resultado podría haber sido el mismo si el tribunal hubiera simplemente argumentado que ninguna norma de la Ley de los EEUU impide la consolidación fiscal de los seis EP en cuestión. Y es que los tratados restringen la imposición de las sociedades extranjeras a la renta que efectivamente les sea atribuible al EP, sin que el Modelo OECD mencione expresamente situaciones donde una persona tiene más de un EP. Pero no hay duda de que la atribución de rentas a dichos EP se aplica igualmente en tales casos y, por tanto, los impuestos debidos permanecen, dentro de dichos límites, comprendido al Impuesto sobre sociedades norteamericano. En caso contrario, rentas ficticias estarían sujetas a imposición, cuando ni siquiera el contribuyente las había obtenido. Así pues, la asunción de que constituían un único EP, que contradice la definición aceptada de dicho concepto, no era necesaria.

Por otra parte, ya hemos hecho referencia al hecho de que muchos países han establecido los llamados *ring fence*, los cuales no permiten la compensación de pérdidas entre EP. No obstante, aunque el *ring fencing* no permite directamente la existencia *per se* de más de un EP, puesto que no es una condición que se puede encontrar regulada en el Artículo 5 del Modelo, pero indudablemente es un elemento a tener en cuenta a la hora de analizar la existencia de una pluralidad de EP en una misma jurisdicción. Esto es debido a que en el caso de que todos los EP existieran dentro de una misma jurisdicción de tipo *ring fence* y los mismos tuvieran pérdidas y no se esperara que generaran beneficios en el futuro, puede suceder que tales pérdidas nunca se compensen, lo que sería contrario al principio de renta mundial establecido en muchos países.

Estos ejemplos ilustran la relevancia que, refiriéndonos al ámbito de los EP, tiene tanto la perspectiva desde el punto de vista de residencia y del origen, que no siempre queda simétricamente reflejado. Este asunto adquiere especial relevancia en los casos en que los diferentes EPs existentes en una sola jurisdicción tienen diferente resultado económico, no permitiéndose, por tanto, al país de origen compensar las pérdidas con las ganancias del otro EP o, incluso, si tan consolidación existiera bajo la ley del país de origen las autoridades fiscales no permitirían su aplicación, algo que el Modelo de la OECD no prohíbe.

En España, desde el 1 de enero de 2013, se aplican nuevas reglas en el tratamiento de pérdidas atribuibles a los EP a efectos de impuesto sobre sociedades. La Ley 12/2013 sustituyó el mecanismo de *recapture* por un nuevo régimen que difiere la deducción de las pérdidas hasta el momento en el que el EP cesa en su actividad o se transfiera a un tercero. De este modo,

[32] VOGEL, K., "Tax Treaty News", *Bulletin, IBFD* March 2006.

determinar el momento en el que se considera que el EP cesa en su actividad se convierte en un aspecto muy relevante. En particular, cuando existe más de un EP el "cese de actividad" debe todavía determinarse para cado uno de los EP en concreto[33].

La posibilidad de compensar pérdidas generadas en el extranjero frente a otras ganancias del grupo ha sido un tema de discusión durante los últimos años, especialmente en la Unión Europea. En este sentido, este punto vuelve a tener relevancia con el desarrollo de la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) que fue propuesta por la Comisión en 2011 (y volverá a presentarse una nueva en 2016).

La BICCIS ofrece un único conjunto de reglas que las compañías transfronterizas pueden usar para calcular sus beneficios tributables en la UE, en lugar de tener que tratar con diferentes sistemas nacionales. Una de las principales medidas incluidas en el BICCIS es la consolidación que permitirá a las compañías compensar pérdidas en un Estado Miembro frente a los beneficios de otro. En consecuencia, con esta compensación una sociedad matriz de un Estado Miembro puede realizar una deducción temporal por las pérdidas obtenidas de una de sus filiales en otro Estado Miembro. Una vez la filial comience a tributar por haber obtenido beneficios, el Estado Miembro al que la sociedad Matriz pertenece revertirá aquellos impuestos dejados de ingresar de los que se liberó durante la fase de pérdidas (*recapture*). De esta forma, ningún Estado Miembro tendrá que llevar la carga de una filial (o un EP) en otro Estado Miembro con pérdidas en el largo plazo.

6. CONCLUSIÓN

El concepto de EP ha sufrido en los últimos tiempos cambios significativos dejando a los contribuyentes navegando en aguas todavía inexploradas de la tributación internacional. Las nuevas normas de tributación internacional aumentarán el número de nuevos EP que se creen como consecuencia de la implementación de la Acción 7 de BEPS, aunque sigue siendo confusa la carga administrativa que tendrán que asumir las empresas y la dificultad de su aplicación en la práctica, así como la exactitud de cómo los beneficios y las pérdidas serán distribuidas entre la Casa central y el EP, o incluso entre diferentes EPs en una misma jurisdicción.

Cualquier medida que se desarrolle al respecto debería incluir el requisito de que resultase viable para el contribuyente, manteniendo los costes de cumplimiento en un mínimo aceptable y siendo posible su gestión por el contribuyente. El Instrumento Multilateral será crucial en este sentido para que los Estados Miembros pongan el máximo empeño en clarificar en cómo estas reglas se van a aplicar proporcionando seguridad jurídica y previsibilidad en su impacto en los contribuyentes.

[33] Respecto del sector del Oil&Gas, con fecha 9 de diciembre de 2015, la Dirección General de Tributos evacuó una consulta vinculante (nº V3926-15), que señaló que interrupción de un EP ocurre al mismo tiempo que se decide que se ha terminado la exploración, y tal decisión de abandono se notificó a las autoridades consideradas relevantes.

Bibliografía

ALBIN, T. y PAHAPILL, H. (2009): "Is there a Permanent Establishment in Estonia?" in Skaar, A.A y Sasseville, J. (eds): "Is There a Permanent Establishment?" (*IFA Cahiers de Droit Fiscal International*).

BERNALES, R. y KOSTERS, B. (2015): "Oil and Gas Operational Structure Based on Joint Operation Agreements Gives Rise to Multiple Permanent Establishments within a Single Country", *European Taxation*, (Volume 55), No. 10.

CARIDI, A. (2003): "Proposed Changes to the OECD Commentary on Article 5: Part I - the Physical PE Notion", 43 *European Taxation*.

CARREÑO, F. y RODRÍGUEZ, R. (2012): "Supreme Court Decision: New Criterion for Deemed Permanent Establishment while Acting through a Subsidiary Company?", *International Transfer Pricing Journal*, Julio/Agosto.

GAZZO, M. (2003): "Permanent Establishment through Related Corporations: New Case Law in Italy and its Impact on Multinational Flows", *Boletín IBFD*.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2016): "The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?", *Bulletin for International Taxation*, (Volume 70), No. 8.

PIJL, H. (2002): 'The Concept of Permanent Establishment and the Proposed Changes to the OECD Commentary with Special Reference to Dutch Case Law", 56 *Bulletin for International Fiscal Documentation*.

VOGEL, K. (2006): "Tax Treaty News", *Bulletin*, IBFD March 2006.

CAPÍTULO 20

LA EXCLUSIÓN FRAUDULENTA DEL ESTATUS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE*

ALIUSKA DUARDO SÁNCHEZ
Investigadora del Departamento de Derecho Público
Universidad del País Vasco UPV/EHU

1. LA NOCIÓN DE EP A LA LUZ DEL MCOCDE Y SUS COMENTARIOS

Bajo los parámetros del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en renta y patrimonio (MCOCDE), la existencia de un Establecimiento Permanente, se erige en el criterio determinante para someter a tributación los beneficios obtenidos por las empresas no residentes. Ello, por supuesto, siempre que exista un convenio para evitar la doble imposición internacional entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente. Este hecho, explica por sí sólo, la importancia que la adecuada delimitación del concepto de EP posee en el campo de la fiscalidad internacional.

El citado Convenio de la OCDE, que sirve de modelo a un gran número de países[1], dibuja los contornos de esta categoría jurídica en los siguientes términos: «lugar fijo mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad» (artículo 5.1). Asimismo, siempre según el MCOCDE, concurrirá EP si «una persona distinta de un agente independiente actúa por cuenta de una empresa y tiene y ejerce habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa» (artículo 5.5). De este modo, son dos las circunstancias principales que determinan la existencia de un EP, a saber: el «lugar fijo de negocios» y la existencia de un «agente dependiente»[2]. Son precisamente estas dos circunstancias -y las excepciones que el modelo establece a su propia definición- las que tratan de circunvalar las empresas, para eludir la tributación en el Estado donde efectivamente obtienen los beneficios; en caso -claro está-, de que ésta resulte más gravosa que la correspondiente en el país de residencia.

* Se desea agradecer la financiación ofrecida por el Ministerio de Economía y Competitividad a través del proyecto: La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco DER2015-63533-C4-1. Así como al Programa Para Especialización del Personal Investigador Doctor de la Universidad del País Vasco UPV/EHU 2015.

[1] Prueba de la notable influencia que el MCOCDE ha alcanzado en el ámbito de la fiscalidad internacional es que muchos de los países que siguen sus directrices no son miembros de la organización.

[2] Ello, sin tener en cuenta la consideración de determinadas prestaciones de servicios de cierta duración (art. 5.3), que también constituyen EP según el MCOCDE.

1.1. El lugar fijo de negocios

Como ha quedado expuesto, se considerará que existe EP, a efectos del artículo 5.1 del MCOCDE, cuando una empresa realiza toda o parte de su actividad en un «lugar fijo». Por tanto para calificar una determinada actividad empresarial, de acuerdo con el postulado general del 5.1, es preciso que concurran los siguientes requisitos: un lugar de negocios; que ha de ser ser fijo, esto es debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia[3]; donde se realicen actividades propias de la empresa[4].

El citado modelo de convenio desglosa, a modo de ejemplo, una serie de supuestos constituyentes de EP tales como: sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales así como las obras de construcción, instalación y montaje, si su duración es superior a 12 meses[5]. La expresión lugar de negocios, según se dice en los comentarios al MCOCDE, abarca así «cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin». De hecho, «puede existir un establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, manejo, control y mantenimiento de tales equipos»[6]. Se exceptúan, como más adelante se verá, ciertos lugares de actividad cuando tengan un carácter meramente auxiliar o preparatorio (art. 4 MCOCDE). En este sentido el apartado 4, delimita «negativamente» el concepto de EP[7]. Ello, junto con las llamadas ficciones «ficciones de establecimiento permanente», que más adelante analizaremos, ha llevado a la doctrina a considerar que el MCOCDE no ofrece realmente una definición de EP, «sino que tan sólo muestra determinados aspectos parciales para la elaboración del concepto de EP, que sólo puede extraerse del examen conjunto y sistemático de las distintas cláusulas recogidas en el art. 5 MCOCDE, a la luz de los distintos comentarios elaborados por el Comité Fiscal»[8].

---

[3] CALDERÓN CARRERO (2015), pág. 125.

[4] Ver párrafo 2 de los Comentarios al art. 5 MCOCDE.

[5] Respecto del concepto de EP ha dicho CARMONA FERNÁNDEZ que «la propia doctrina de la OCDE otorga un apreciable grado de flexibilidad a la noción de lugar de actividad, al ejemplificar este concepto en punto al grado de «fijeza» de la sede operativa, invocando también la «coherencia económica» como un factor relevante en su percepción CARMONA FERNÁNDEZ, (2012), págs. 39-57.

[6] «Este criterio es igualmente aplicable si las máquinas las explota y mantiene un agente por cuenta de la empresa (agente dependiente)». Comentarios al artículo 5 del MCOCDE.

[7] CALDERÓN CARRERO (2015), pág. 125.

[8] CALDERÓN CARRERO (2015), pág. 125. En este mismo sentido MARTÍNEZ MICÓ: De todo ello se desprende «una pretensión de elasticidad conceptual que permite concebir como EP cualquier instalación o activo empresarial material «fijo», «a disposición» (en un sentido claramente lato) y con el concurso de quien actúa «por cuenta de la empresa», incluso ponderándose la fijeza y permanencia de la actividad no de una manera estricta, sino atendiendo a la casuística y, en cierta medida, a la «coherencia geográfica y comercial» del conjunto de las actividades desarrolladas». MARTÍNEZ MICÓ (2014).

1.2. El agente dependiente

El apartado 5 del artículo 5 del MCOCDE reza de la siguiente manera:

> «No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le 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 establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de este apartado».

De ello se desprende que la existencia del lugar fijo de negocios no se precisará en caso de que exista un agente dependiente. Esto es: concurrirá EP si la empresa no residente actúa mediante una persona –distinta de un agente profesional con estatuto independiente siempre que actúe en el marco ordinario de su actividad– que obra habitualmente por cuenta de ella, disponiendo de facultades de contratación. La clausula de agencia opera, de este modo, como «criterio subsidiario respecto de la cláusula general de EP»[9].

Según los comentarios al Modelo las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa son los "agentes por cuenta de la empresa" (agentes dependientes); esto es, las personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos del apartado 6. Dichas personas pueden ser sociedades o personas físicas y no tienen por qué ser residentes ni poseer un lugar de negocios en el Estado donde operen por cuenta de la empresa. Por otra parte, la circunstancia de disponer de la facultad de concluir contratos en nombre y por cuenta de la empresa concurre «no sólo cuando el agente 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. La ausencia de una participación activa de la empresa en las operaciones puede significar que ha delegado en un agente»[10].

2. LA CRISIS DEL CONCEPTO DE EP

La denominada crisis del concepto de EP como punto de conexión en la fiscalidad internacional, responde, en buena medida, al cambio sufrido por el modelo de negocio tradicional de las compañías transnacionales para operar en territorio extranjero. A principios de los años 90 del pasado siglo, las empresas multinacionales con centros de producción y distribución en países donde la tributación era mayor, llevaron a cabo un proceso de reorganización o «reestructuración opera-

---

[9] CALDERÓN CARRERO (2015), pág. 142. Considera este autor que «tal configuración autónoma genera en cierto modo un criterio de recambio o dual respecto de la existencia de EP».

[10] Párrafo 33 de los comentarios al art. 5 MCOCDE.

tiva»[11]. De estructuras descentralizadas que contaban con filiales independientes en varios países la cuales desarrollaban sus actividades de forma autónoma respecto del resto de filiales tenecientes al mismo grupo, pasaron a estructuras en las que se centralizaron en una entidad: los activos intangibles[12], la dirección y la gestión[13]. La actividad de las sociedades filiales residentes se fragmentó: los centros de producción comenzaron a trabajar en régimen de maquila, o bajo pedido y los de distribución bajo las figuras jurídicas de agente, comisionista y distribuidor con riesgo limitado, siempre al servicio de una sociedad radicada en un país de baja tributación[14]. Con ello se lograba «la reducción tanto del beneficio gravado como del impuesto agregado, por efecto del diferencial de tipos impositivos entre el país de la fuente y el país en que se había localizado la titularidad de las actividades de producción y venta»[15].

Otro de los factores determinantes de la «obsolescencia» del concepto de EP, responde a los efectos de la denominada economía digital. La progresiva importancia económica del sector de los servicios, y de los productos digitales, comúnmente suministrados por la red, ha facilitado que las empresas localicen sus actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes[16]. El propio informe BEPS reconoce que «Cada vez existen más posibilidades de que el personal de la empresa, la infraestructura informática y los clientes se encuentren en distintos países lejos del Estado de la fuente». De este modo «es posible participar activamente en la vida económica de otro país sin contar con un lugar fijo de negocios o un agente dependiente allí establecidos»[17].

A todo esto ha de sumarse una realidad económica globalizada y cambiante que demanda una revisión permanente, sino del articulado, al menos de los comentarios interpretativos del MCOCDE. Asimismo, tal y como dice GÓMEZ JIMÉNEZ (2009) «las especiales relaciones entre el EP y la casa central entrañan una complejidad que difícilmente puede decirse que resulten reguladas»[18] en el convenio modelo de esta organización. Ello, por no mencionar, que tal delimitación conceptual que se ha reconocido «insuficiente», ha de enfrentarse a los avatares de la recepción en los convenios bilaterales firmados por los distintos Estados contratantes y a no pocas discrepancias en cuanto a su interpretación.

---

[11] MARTÍNEZ MICÓ (2014).

[12] Patentes, marcas, *know-how*.

[13] OTAOLA, I. y RODRÍGUEZ (2009), pág. 226.

[14] MARTÍNEZ MICÓ (2014).

[15] *Ibídem.*

[16] «La economía digital se caracteriza por basarse en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de datos personales), por la adopción general de modelos comerciales que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos y, finalmente, por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor». SERRANO ANTÓN (2014), págs. 45-70.

[17] OCDE (2016c).

[18] GÓMEZ JIMÉNEZ (2009), págs. 125-155.

3. EL INFORME BEPS Y LA EXCLUSIÓN FRAUDULENTA DEL ESTATUS DE EP

El *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Conocido como Plan BEPS[19], cuyos informes finales fueron presentados en octubre de 2015-reconoce la existencia de prácticas empresariales destinadas *ex profeso* a eludir -fraudulentamente- la constitución de EP. Así, la OCDE incluye entre las estrategias que permiten a una empresa extranjera operar en otro país sin la creación de un EP:

- La Exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas.
- La Exclusión fraudulenta del estatus de EP acogiéndose a las excepciones específicas contempladas en el apartado 4 del artículo 5 del MCOCDE.
- Otras estrategias para la exclusión fraudulenta del estatus de EP.
- Estas últimas se refieren a los abusos consistentes en el fraccionamiento de contratos amparados en la excepción contemplada en el apartado 3 del artículo 5 del MCOCDE.

Amén del listado facilitado por la OCDE, consideramos que es muy difícil identificar todos los mecanismos empresariales ideados con la finalidad de eludir el estatuto del EP. Como bien dice SERRANO ANTÓN (2014) «la realidad va por muy delante en cuanto a la creación de nuevas estructuras, por lo que siempre se estará con unos cuantos «metros de retraso» en cuanto a la reacción legal. En todo caso, se trata de una labor muy casuística, en la que no cabe una posición preestablecida sobre el carácter abusivo de la estructura»[20].

3.1. Exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas

Como ha quedado expresado la existencia de un agente dependiente constituye una condición determinante de la existencia de EP. Dicha condición se basa en la autoridad que el agente tenga para concluir contratos en nombre de la empresa.

Ya en el apartado 2 de esta comunicación, apuntábamos que las empresas multinacionales han cambiado su paradigma de negocios en territorio extranjero, llevando a cabo reestructuraciones mediante las cuales han convertido sus filiales en comisionistas. Hemos de recordar que, según el derecho continental europeo, un comisionista, actúa en su propio nombre, pero por cuenta de la empresa extranjera. El informe BEPS, lo define en términos generales, como «un instrumento 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». «Así la empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado sin crear un establecimiento permanente propiamente dicho al que puedan atribuirse tales ventas a efectos fiscales, no teniendo

[19] Por sus siglas en inglés: Base Erosion and Profit Shifting.

[20] SERRANO ANTÓN (2014), págs. 45-70.

que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas». De este modo, las empresas logran disminuir sus beneficios en Estados donde la carga tributaria es mayor[21]. La estrategia de las empresas es clara, el sujeto que realiza las ventas no es el propietario de los productos objeto de intercambio, por tanto no puede verse sometido a gravamen por las rentas obtenidas con dichas ventas, pudiendo eventualmente tener que tributar tan sólo por la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios generalmente, una comisión.

En cuanto a «las estrategias análogas» que buscan eludir la aplicación del artículo 5.5 MCOCDE, el informe BEPS hace referencia a dos situaciones distintas:

– los contratos se negocian fundamentalmente en un Estado, pero se celebran o autorizan en el extranjero,

– la persona que ejerce habitualmente los poderes que le facultan para celebrar contratos actúa como «agente independiente», al que le resulta aplicable la excepción prevista en el apartado 6 del artículo 5, aun cuando sea una parte estrechamente relacionada de la empresa extranjera por cuenta de la que actúa».

3.2. Exclusión fraudulenta del estatus de EP acogiéndose a las excepciones específicas contempladas en el apartado 4 del artículo 5 del MCOCDE

Según el apartado 4 del artículo 5 MCOCDE, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye –por considerarse que tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar- las siguientes actividades o estructuras:

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 sub-apartados a) a e), a condición de que el con-

[21] En el caso de las ventas, dado que el comisionista no es propietario de los bienes vendidos en el Estado de la fuente, las mismas no tributan en este último; únicamente se graba la comisión percibida por el comisionista. Con la consiguiente pérdida de recaudación para el Estado de la fuente.

junto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

De esta «delimitación negativa»[22] del concepto EP, se ha hecho uso y abuso por parte de las empresas para incurrir en prácticas que les eviten operar mediante EP y consiguientemente reducir la carga fiscal en los Estados contratantes donde se lleva a cabo la actividad comercial.

Cuando se introdujeron originariamente estas excepciones a la definición de EP recogidas en el apartado 4 del artículo 5 del MCOCDE, reconoce el informe final del Plan BEPS, se consideraba que, generalmente, las actividades objeto de dichas excepciones tenían un carácter preparatorio o auxiliar. No obstante, desde entonces se han producido cambios significativos e innovaciones en la forma de desarrollar una actividad empresarial[23]. En función de las circunstancias, las actividades antes consideradas meramente preparatorias o auxiliares pueden haberse convertido, a día de hoy, en actividades principales o funciones esenciales de determinadas empresas.

La preocupación ante el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios ligada al apartado 4 del artículo 5 se deriva también de lo que se conoce como «fragmentación de actividades». Dada la facilidad con que las empresas multinacionales pueden alterar sus estructuras para obtener ventajas fiscales, es importante aclarar que no es posible eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante EP fragmentando un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas para alegar que cada una de ellas está vinculada a actividades con un carácter meramente preparatorio o auxiliar a las que resultan aplicables las excepciones previstas en el apartado 4 del artículo 5. La norma contra la fragmentación propuesta en el apartado B abordará la preocupación por el riesgo de prácticas elusivas que conllevan a BEPS[24].

Ante esta situación: Para que un determinado país pueda someter a gravamen las ganancias procedentes de las actividades principales desarrolladas en su territorio, se ha modificado el tenor literal del apartado 4 del artículo 5, garantizándose así que toda excepción prevista en el mismo se limita a actividades de carácter preparatorio o auxiliar. Las modificaciones figuran en el apartado B del informe.

3.3. Otras estrategias para la exclusión fraudulenta del estatus de EP

«Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses» artículo 5.3 MCOCDE. Este artículo que aparentemente está llamado a constituir excepción a la cláusula general, contemplada en el apartado 1 del artículo 5, en nuestra opinión, perfila otros supuestos de EP, consistente en la realización de determinadas actividades (construcción, instalación, montaje), que han de entenderse en consonancia

[22] CALDERÓN CARRERO (2015), pág. 129.

[23] Consúltese al respecto OCDE (2016b).

[24] OCDE (2016c).

con la cláusula primera[25]. Este apartado ha dado lugar, con frecuencia, a abusos consistentes en el fraccionamiento de contratos entre empresas estrechamente vinculadas. Concretamente, el umbral de los doce meses, se ha prestado para eludir artificiosamente la constitución de EP.

Tal y como se hace notar en los comentarios al MODELO del Comité Fiscal, las empresas (principalmente contratistas o subcontratistas que operan en la plataforma continental o están dedicados a actividades relacionadas con la prospección o la explotación de la citada plataforma) suelen fraccionar los contratos en varias partes, cada una con una duración inferior a doce meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes, sin embargo, al mismo grupo[26].

4. MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 5 MCOCDE. EL INFORME FINAL DE ACCIÓN 7, PLAN BEPS

La incidencia de las prácticas abusivas y/o artificiosas antes descritas avoca, una vez más, a la redefinición de algunos elementos del concepto de EP. Son éstos mecanismos los que ponen en entredicho la idoneidad de esta importantísima categoría tributaria como punto de conexión en la fiscalidad internacional y los que condicionan su evolución. En el informe final sobre la Acción 7 (*Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente*) del Plan BEPS se proponen, modificaciones a la definición de EP recogida en el artículo 5 del OCDE[27]. Con ellas se pretende evitar el uso de mecanismos y estrategias que permiten a una empresa extranjera operar en otro país sin la creación de un EP.

En este sentido, con respecto a la primera de las estrategias estudiadas, «Exclusión fraudulenta del estatus de EP mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas», el informe final sobre la Acción 7, propone la modificación de los apartados 5 y 6 del artículo 5 del MCOCDE.

---

[25] «la noción adaptada de EP recogida en esta cláusula específica no resulta tal alejada de la definición general de del artículo 5.1 (...) no puede perderse de vista la interrelación existente entre la cláusula especifica de EP y la clausula general, toda vez que l artículo 5.3 no ha creado una definición de EP totalmente autónoma respecto de las demás cláusulas, sino que estas interactúan con la primera al objeto de lograr una coherente adaptación de la figura de EP respecto de determinadas actividades económicas que poseen determinadas particularidades». CALDERÓN CARRERO (2015), pág.132.

[26] «El criterio de los doce meses se aplica separadamente a cada obra o proyecto para determinar la duración de la obra o proyecto no se computará el tiempo que el contratista haya dedicado anteriormente a otras obras o proyectos sin relación con aquella o aquel». Comentarios al artículo 5, párrafo 18. La norma PPT o test del propósito principal que se incorporará al texto del MCOCDE fruto de la adopción del informe sobre la Acción 6 (impedir la utilización abusiva de convenios fiscales)1 abordará los riesgos de prácticas elusivas BEPS derivados de dichos abusos. A modo de aclaración, el ejemplo que figura en el apartado C del presente informe se agregará a los Comentarios sobre la norma PPT. Por lo que respecta a los Estados que no cuentan con la capacidad de dar respuesta al problema a través de cláusulas antiabuso en la legislación doméstica, se incluirá una norma más automática bajo los Comentarios a dicho artículo con carácter de disposición normativa que deberá aparecer en aquellos convenios que no incluyan la norma PPT o bien como disposición alternativa a la que deberán recurrir los países específicamente afectados por el problema del fraccionamiento de contratos. OCDE (2013b).

[27] El plan BEPS establece 15 acciones a llevar a cabo por las organizaciones internacionales y los Estados para evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, resultantes, en buena medida, del advenimiento de la economía digital. OCDE (2013a).

Las clausulas quedarían redactados en la forma que sigue:

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, *pero con sujeción a lo dispuesto en el párrafo* 6, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que será aplicable el apartado 6) actúa *en un Estado contratante* por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, *de esta forma, habitualmente concluye contratos o habitualmente desempeña el rol principal que lleva a la conclusión de contratos que son rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por parte de la empresa, y estos contratos son a*) en nombre de la empresa, *o b) para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso, o c) para la prestación de servicios por esa empresa,* se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto a 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 realizada mediante 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.

a) No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente en el sentido del presente apartado con respecto a esas empresas.

b) A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas.

En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa.

Estas modificaciones pretenden impedir que la actuación de un comisionista en nombre propio y por cuenta ajena excluya la existencia de la figura del agente dependiente generadora de EP. Con

la nueva redacción se admite la posibilidad de que la conclusión de contratos o su negociación esencial por parte del agente dependiente pueda producirse sin que este actúe necesariamente en nombre de la empresa no residente.

En lo atinente a las actividades auxiliares y preparatorias del apartado 4 del artículo 5, que no determinen la existencia de un establecimiento permanente, el Informe BEPS ha acordado la modificación del mismo de modo que «cada una de las excepciones incluidas en dicha disposición se restrinja a actividades que son por lo demás de un carácter preparatorio o auxiliar». Asimismo se ha recomendado suministrar una guía adicional en los Comentarios que clarifique el significado de los términos "auxiliar o preparatorio".

La modificación propuesta a la redacción del apartado 4 (artículo 5 MCOCDE) es la que sigue: establece que «No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye: ...*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), 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, *a condición de que esa actividad o, en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio*»[28].

Lo que se hace es reafirmar el carácter auxiliar o preparatorio que debe revestir la actividad para excluir el EP. Esta acción, proyecta sus efectos de manera especial, en el ámbito de la economía digital. Algunos Estados consideran que los problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios relacionados con el apartado 4 del artículo 5 aparecen fundamentalmente cuando hay una fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas, y que esos problemas serían abordados oportunamente por la inclusión de la regla anti-fragmentación prevista en la parte 2 del Informe final sobre la acción 7. Por tanto, estos Estados consideran que no hay una necesidad para modificar el apartado 4 del artículo 5, como se sugiere más abajo, y que la lista de excepciones de los subapartados a) a d) del apartado 4 no deberían estar sujetas a la condición de que las actividades referidas en dichos subapartados posean un carácter preparatorio o auxiliar.

Está claro que estás modificaciones van encaminadas a evitar que las empresas que realizan transacciones comerciales electrónicas, puedan para hacer uso de infraestructuras que realmente hacen la función de establecimiento permanente sin llegar a constituirlo[29].

Por lo que hace a la Fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas, el informe BEPS añade una «nueva norma antifragmentación» ala añadir un nuevo apartado 4.1 al artículo 5*:*

4.1. El apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si esa misma empresa o una empresa estrechamente relacionada lleva a cabo actividades em-

[28] Los aspectos modificados se resaltan en cursiva.

[29] En el mismo sentido: ÁLAMO CERRILLO (2015).

presariales en el mismo lugar o en otro lugar del mismo Estado contratante, y a) ese lugar u otro lugar constituye un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo, o b) la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no reviste carácter preparatorio o auxiliar, siempre que las actividades empresariales llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado.

Los comentarios (30.2) adjuntos al flamante nuevo apartado aclaran los objetivos del mismo. Así el apartado 4.1 tiene como objetivo impedir que una empresa o un grupo de empresas estrechamente relacionadas fragmenten la operación de un negocio cohesionado en distintas partes para así alegar que cada una de ellas lleva a cabo una actividad meramente de carácter preparatorio o auxiliar. Según el apartado 4.1, las excepciones previstas en el apartado 4 no se aplican a un lugar de negocios, que de ese modo podría constituir un establecimiento permanente, cuando las actividades que se llevan a cabo en ese lugar y otras actividades de la misma empresa o de empresas estrechamente relacionadas ejercidas en ese mismo lugar o en otro lugar en el mismo Estado constituyen funciones complementarias que son parte de la operación de un negocio cohesionado. Sin embargo, para que el apartado 4.1 se aplique al menos uno de los lugares donde dichas actividades se ejercen debe constituir un establecimiento permanente o, sino es el caso, la actividad en su conjunto resultante de la combinación de las actividades relevantes deben ir más allá de lo que son actividades meramente preparatorias o auxiliares[30].

> «Para arrojar una mayor certeza sobre la determinación de los beneficios atribuibles a los EP a la luz de los cambios incluidos en el BEPS y reflexionar debidamente acerca de la necesidad de contar con orientaciones adicionales sobre cuestiones como la atribución de beneficios a los EP, se llevará a cabo una labor de seguimiento sobre dicha materia en el marco de las actuaciones relacionadas con la Acción 7 con el fin de brindar la orientación necesaria antes de finalizar el año 2016, fecha límite para la negociación del instrumento multilateral»[31].

5. REFLEXIONES FINALES

La verificación de prácticas -cuando menos artificiosas- por parte de las empresas transfronterizas para evitar la figura del EP y las consecuencias tributarias de su aplicación, han motivado la necesidad de modificar el contenido del artículo 5 MCOCDE. Con el fin de evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios fiscales, las reformas del Informe Final de la Acción 7, del Plan BEPS abarcan:

---

[30] El párrafo 30.3 de los comentarios al artículo 5, por su parte añade que el concepto de "empresas estrechamente relacionadas" que se usa en el apartado 4.1 está definido en el subapartado b) del apartado 6 del artículo (véanse párrafos 38.8 a 38.10).

[31] OCDE (2013b).

– la modificación de los apartados 5 y 6 del artículo 5 en aras de impedir que la actuación de un comisionista en nombre propio y por cuenta ajena excluya la existencia de la figura del agente dependiente, admitiendo la posibilidad de que la conclusión de contratos o su negociación esencial por parte del agente dependiente pueda producirse sin que este actúe necesariamente en nombre de la empresa no residente;

– la modificación de la redacción del apartado 4 (artículo 5 MCOCDE) a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio;

– introducción de «nueva norma antifragmentación», que impida acogerse a las excepciones al estatus de establecimiento permanente mediante la fragmentación de las actividades.

Este paquete de medidas del BEPS precisa ser implementado en la legislación interna de los países que siguen el Modelo de Convenio propuesto por la OCDE, para evitar la doble imposición de la renta y el patrimonio. Hecho que, a no dudarlo, será fuente de no pocas controversias interpretativas.

El concepto de EP, se nos sigue antojando complejo -en ocasiones confuso- a pesar de las modificaciones. Ya se han alzado algunas voces que consideran que estas no cumplen las expectativas, ni los objetivos planteados y critican que el MCOCDE deje en manos de los Estados la articulación de los mecanismos anti-fraude necesarios para implementar el BEPS (SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO (2016))[32].

Da la sensación de que con este tema no encontramos una vez más ante el juego del gato y el ratón. Sin menoscabar la importancia que un adecuado marco conceptual posee; la actualización de definiciones no evitará que las empresas encuentren nuevas formas de burlar el cerco jurídico. Después de todo, aunque el modelo de negocios haya cambiado con la era digital, el paradigma empresarial de maximizar los beneficios se mantiene intacto. A no dudarlo, encontrar nuevas formas de disminuir la carga fiscal está en perfecta consonancia con este objetivo.

Los expertos en fiscalidad internacional lo saben, por ello insisten tanto en la importancia de un régimen de transparencia fiscal basado en el intercambio de información entre las distintas jurisdicciones tributarias. Por un lado creemos que es imprescindible lograr consenso por parte de los Estados en esta materia, y, por otro, que es necesario buscar fórmulas para que la evasión deje de ser rentable. Para lo cual es preciso educar a los consumidores finales para que castiguen, a través del gasto, este tipo de comportamientos.

---

[32] «Las conclusiones recogidas al respecto no han cumplido las expectativas previstas. Las conclusiones que extrae el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital y el profundo análisis realizado en el Informe BEPS 2014 esperanzaban un marco donde se le diese una importancia capital al concepto de presencia digital significativa y, a partir de éste, construir unos cimientos sólidos sobre los que ir avanzando para introducir paulatinamente nuevos Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. Sin embargo, esto no se ha producido, y las explicaciones al respecto de la OCDE dejan en franca evidencia los objetivos pretendidos por el Plan de Acción BEPS, ya que de esta forma se vuelve a dejar en manos de los Estados la articulación de los mecanismos anti-fraude necesarios para implementar BEPS, algo que durante estos últimos años se mostrado insuficiente».

Bibliografía

ÁLAMO CERRILLO, R. (2015): "La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE", *Quincena fiscal,* nº 5.

ÁLAMO CERRILLO, R. y LAGOS RODRÍGUEZ, G. (2015): "Necesidad de adaptación de conceptos tributarios a la realidad económica digital", *Quincena fiscal*, nº 3.

BARRENO, M.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A. y RANZ, A (2015): "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014", IEF, *Documentos*, nº 5.

BENITO, E. (2000): "El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria", *Impuestos*, nº 16.

CALDERÓN CARRERO, J. M. (2015): "Beneficios empresariales (y de navegación)" en Carmona Fernández, N., *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid.

CALVO VÉRGEZ, J. (2010): "La atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico", *REDF*, nº 146.

CARBAJO VASCO, D (2001): "Fiscalidad y comercio electrónico: impacto de las TIC y de la globalización", *Economía Industrial*, nº 337.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2012): "La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas", *Crónica Tributaria*, nº 145.

CASANOVA GUASCH, F. (2006): "Problemática en la aplicación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 29.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2013): *La Armonización de la Imposición Directa. Residencia Fiscal y Otros Aspectos Conflictivos*, Aranzadi, Cizur Menor.

CRUZ PADIAL, I. (2007): "Sistema tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica", *Nueva Fiscalidad*, nº 9.

DELGADO GARCÍA, A. M. (2015): "Tributos en la sociedad de la información"*, Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 18.

DÍAZ-FAES, J.; IRASTOZA, M. y DURÁN GONZÁLEZ, V. (2015): "La economía digital y el entorno BEPS" en Serrano Antón, F. (director): *Fiscalidad Internacional (II*), CEF, Madrid.

DURÁN GONZÁLEZ, V. (2005): "Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones" en Serrano Antón, F. (director): *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R. (2012): "El caso Roche (STS 12 de enero 2012): consideración como establecimiento permanente de una filial con actividad de maquila y promoción de las ventas", *Quincena Fiscal,* nº 6.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. (2013): *Derecho Fiscal Internacional,* Marcial Pons, Madrid.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN y ARRANZ, A. (2012): "Establecimiento permanente: un antes y un después de la STS 12 de enero de 2012 (el Caso Roche)". *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 20.

GABRIEL, B. DE (2012): "Criterios del Tribunal Supremo en la existencia de un establecimiento permanente", *Actualidad jurídica,* Marzo.

GARCÍA NOVOA, C. (2001): "Consideraciones sobre la Tributación del Comercio Electrónico (II)", *Quincena Fiscal*, nº 16.

GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C. (2011): "El concepto tributario de establecimiento permanente", *Actualidad Jurídica Uría Menéndez,* nº extraordinario en *Homenaje al profesor D. Juan Luis Iglesias Prada*.

GARCÍA PRATS, A. (1996): *El establecimiento permanente*, Tecnos, Madrid.

GÓMEZ JIMÉNEZ, I. (2009): "Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes", *Crónica Tributaria,* nº 133.

MARTÍNEZ MICO, J. (2014): "Cambio de modelo de negocio utilizado por multinacionales para operar en España: fabricación de bienes en régimen de maquila mediante establecimiento permanente y su distribución a través de la figura del agente dependiente: el Caso Roche", *Quincena Fiscal*, núm.6.

OCDE (2013a), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE Publishing, París, http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es.

OCDE (2013b), *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE Publishing, París, http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es.

OCDE (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OCDE Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.

OCDE (2016a), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE Publishing, París.

OCDE (2016b), *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital*, *Acción 1 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE Publishing, París.

OCDE (2016c), *Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente 7 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE Publishing, París.

OTAOLA, I. y RODRÍGUEZ, P. (2009): "Baker & Makenzie: Existencia de un establecimiento permanente cuando una multinacional produce en España en régimen de maquila y/o distribuye sus productos a través de un contrato de agencia con una entidad española", *Anuario Fiscal para Abogados.*

PISTONE P. (2016): "La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global", *Revista española de Derecho Financiero*, nº 170, Abril - Junio.

RIBES RIBES, A. (2012): "La difícil precisión de la noción de establecimiento permanente a través de la cláusula del agente dependiente (STS de 12 de enero de 2012, caso Roche)", *Crónica tributaria*, nº 4.

ROLDÁN ALEGRE, A. (2010): "La figura del agente dependiente como modalidad de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE", *Cuadernos de Formación IEF*. nº 18.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016): "La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-BEPS", *Quincena Fiscal*, nº 13.

SERRANO ANTÓN, F. (2014): "El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado", *Derecho PUCP,* nº. 72.

CAPÍTULO 21

LAS ÚLTIMAS TENDENCIAS EN EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO PUNTO DE CONEXIÓN: DEL ASUNTO "MCDONALD'S" A LAS PROPUESTAS DEL GRUPO "CÓDIGO DE CONDUCTA"

ELIZABETH GIL GARCÍA*
Universidad de Alicante

1. BREVE INTRODUCCIÓN

El establecimiento permanente (en adelante EP) como punto de conexión ha sido objeto del Plan de Acción de la OCDE *Base Erosion and Profit Shifting* (en adelante Plan BEPS), dadas las posibilidades de ser evadido artificiosamente. Por su parte, el Grupo "Código de Conducta" ha elaborado, en su Informe de 13 de junio de 2016, unas directrices sobre el EP híbrido en relación con terceros Estados, dadas las discordancias que pueden surgir en torno a esta figura.

El Informe del Grupo "Código de Conducta" no se centra en la elusión artificial de la condición de EP a la que se refiere la Acción 7 del Plan BEPS; sino que, a partir de las directrices, busca corregir las discordancias acaecidas en torno a la figura del EP híbrido que, en definitiva, son generadoras de prácticas fiscales elusivas.

Por tanto, el presente trabajo abordará las directrices elaboradas por el Grupo "Código de Conducta" en relación a esta figura, y cuyo fin es el de evitar situaciones como las surgidas en el asunto *McDonald's*.

2. EL *STATUS* DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A LA LUZ DE LA ACCIÓN 7 DEL PLAN BEPS

Los Convenios de Doble Imposición (en adelante CDIs) prevén que los beneficios empresariales obtenidos por una entidad no residente sean objeto de gravamen en un Estado –el Estado de la fuente– sólo en la medida en que la entidad en cuestión tenga un EP en dicho Estado al que se le puedan atribuir los beneficios. El EP no es más que esa circunstancia o conjunto de circunstancias que revelan la existencia de una actividad esencial y estable en un Estado diferente del de residencia por parte de una determinada empresa. En consecuencia, el EP es el punto de conexión que va permitir atribuir y gravar los beneficios obtenidos por un no residente.

---

* Profesora Ayudante Doctora del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante. Campus de San Vicente del Raspeig (Ap. 99 E-03080, Alicante). E-mail de contacto: elizabeth@ua.es. Este trabajo se enmarca en los proyectos de investigación financiados por el Ministerio de Economía y Competitividad, Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia (DER2015-64816-P y DER2015-68072-P), así como en el marco del proyecto Prometeo 2016/053 de la Comunidad Valenciana.

La importancia de delimitar conceptualmente la condición de EP llevó a la OCDE a definirlo, en el art. 5 de su Modelo Convenio (en adelante MCOCDE) como:

> "lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad"

Junto a esta cláusula general, el MCOCDE incluye una lista ejemplificativa de lo que puede constituir un EP (*v.gr.* sucursal, sede de dirección, oficina o fábrica), así como una lista negativa –basada en la naturaleza auxiliar o preparatoria de la actividad económica llevada a cabo–. El otro gran eje sobre el que pivota el concepto de EP es la llamada cláusula de agencia:

> "…actúe por cuenta de una empresa y ostente 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".

En septiembre de 2013, con el lanzamiento de su Plan de Acción, la OCDE se propuso introducir y desarrollar cambios en su definición para impedir la elusión artificial del estatuto de EP, centrándose, por un lado, en el uso de la figura del comisionista para sortear la cláusula del agente dependiente del art. 5.5 del MCOCDE y, por otro lado, en las fragmentaciones artificiales para beneficiarse de las excepciones de la condición de EP del art. 5.4 del MCOCDE.

Por un lado, los grupos empresariales se sirven de un complejo entramado social para la comercialización de bienes y prestación de servicios. De forma que la matriz del grupo puede comercializar sus productos en otro país a través de contratos negociados y celebrados por una filial residente en el país en cuestión. El problema aparece cuando, debido a la interpretación que en muchos países se hace de las normas sobre el estatuto de EP, se da cabida a situaciones en la que los beneficios que obtiene una entidad extranjera por la venta en otro Estado de sus bienes tributan en éste de forma diferente que si hubieran sido hechas por medio de un distribuidor. Esto ha llevado a que las empresas opten por sustituir los tradicionales contratos en los que una filial local actuaba como distribuidor por contratos de comisión, cuya consecuencia es que, sin haber habido un cambio sustancial en las funciones desempeñadas en el Estado de la fuente, se produce un traslado de las ganancias obtenidas en dicho Estado[1].

Ante este escenario, el Informe Final de la Acción 7 ha concluido que cuando las actividades que un intermediario realiza en un Estado están dirigidas de manera regular al cierre de contratos cuyo cumplimiento corresponde a una entidad extranjera, esa entidad debe considerarse que tiene una presencia a efectos fiscales en dicho Estado salvo que el intermediario realice esas actividades en el curso de una actividad económica independiente.

Por otro lado, las empresas multinacionales fraccionan de manera artificial sus operaciones entre las distintas entidades del grupo para tener la consideración de actividades auxiliares y preparatorias, cayendo, así, entre las excepciones a la condición de EP y, por ende, no tributando en

[1] Como ejemplos de estas reestructuraciones empresariales que implican una evasión artificial de la condición de EP, pueden verse los casos *Roche* (STS 12 enero 2012) y *Dell* (STS 20 junio 2016). En este sentido, *vid.* SOLER ROCH (2013) y GIL GARCÍA (2014).

el Estado de la fuente. Dado que, aunque una entidad no residente tenga una sucursal, oficina o representante en el Estado de la fuente, no habrá EP si las actividades económicas que realiza tienen naturaleza auxiliar o preparatoria. El Informe Final de la Acción 7 propone la introducción de una norma "anti-fragmentación", añadiendo el apartado 4.1. al art. 5 del MCOCDE. Asimismo, a fin de evitar estas situaciones, plantea el uso del *principle purpose test* (PPT)[2], referenciado en el Informe Final de la Acción 6, para abordar las estrategias consistentes en el fraccionamiento de contratos entre empresas estrechamente vinculadas en el marco de obras o proyectos de construcción.

En general, el Informe Final de la Acción 7 no difiere del Informe preliminar. No obstante, hay ciertas matizaciones en lo que se refiere, sobre todo, a los arts. 5.5 y 5.6 del MCOCDE. El actual art. 5.5 del MCOCDE requiere que una persona (distinta de un agente independiente) que actúe por cuenta de una empresa extranjera tenga "*autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa*" para dar lugar a la creación de un EP. El Informe Final de la Acción 7 se refiere, sin embargo, a personas que habitualmente concluyen contratos o que "habitualmente desempeñan el papel principal para lograr la conclusión de contratos que son concluidos rutinariamente sin una modificación material por parte de la empresa" mientras que en su versión preliminar se refería a "personas que habitualmente concluyen contratos o negocian los elementos materiales de contratos".

También se han llevado a cabo modificaciones en la redacción propuesta para acotar la definición de agente independiente del art. 5.6 del MCOCDE, reemplazando el concepto de "partes relacionadas" por "empresas estrechamente vinculadas". Con tal propósito, el Informe Final incluye aquellos casos en que una persona posee directa o indirectamente más del 50% de las participaciones en otra o, en el caso de entidades, más del 50% del voto agregado y del valor de las acciones o de las participaciones en el capital.

Ha de señalarse que, si bien el Informe Final de la Acción 7 fue presentado en octubre de 2015, algunas cuestiones quedaron pendientes y abiertas a debate. A título de ejemplo, en julio de 2016 la OCDE lanzó un documento a fin de establecer directrices adicionales en la atribución de los beneficios a los establecimientos permanentes[3]. Igualmente, cabe apuntar que si bien las modificaciones en el concepto de la cláusula EP pretenden evitar la elusión artificial de tal condición, pueden darse otros escenarios en las que, sin eludir artificiosamente la misma, se estén generando prácticas fiscales abusivas. Finalmente, cabe destacar que las medidas anti-BEPS recogidas en la Acción 7 han quedado plasmadas en los arts. 12, 13, 14 y 15 del Convenio Multi-

---

[2] El objetivo del *principle purpose test* es abordar el abuso de tratado previniendo que los contribuyentes pueden disfrutar de los beneficios del Tratado en casos de abuso de Derecho [OECD (2015): *Preventing the Granting…*, pág. 9]. Esta regla antiabuso puede cuestionarse a la luz del principio de la seguridad jurídica, puesto que no parece que sea suficiente clara, precisa o predecible para cumplir los requisitos del citado principio. En este sentido, *vid.* CUNHA (2016), págs. 187-189.

[3] Vease OECD (2016).

lateral, publicado por la OCDE a finales de noviembre de 2016[4]. Ha de tenerse en cuenta que tales preceptos van a suponer cambios en los CDIs[5].

3. LAS DISPARIDADES EN LA FIGURA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE HÍBRIDO EN RELACIÓN CON TERCEROS ESTADOS

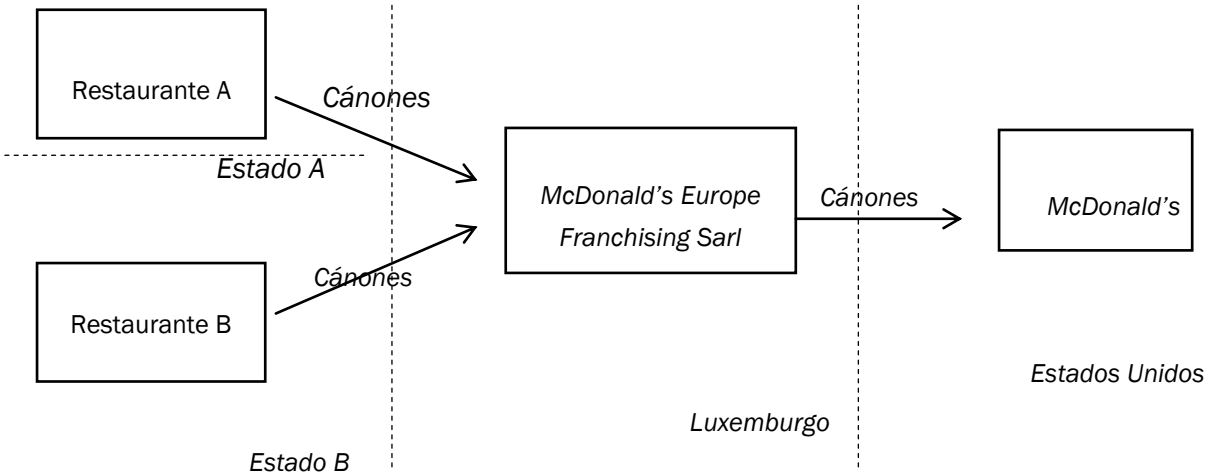
En la presente sección se aborda la figura del EP híbrido cuyo tratamiento dispar entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente puede desembocar en situaciones de no imposición. Para ello, se analizará, en primer lugar, las cuestiones relativas al asunto *McDonald's* para pasar, a continuación, a analizar las propuestas del Grupo "Código de Conducta" que pretenden evitar esos escenarios de no tributación.

3.1. Punto de partida: asunto *McDonald's*

El grupo empresarial "*McDonald's*", con sede en Estados Unidos, cuenta con una sucursal establecida en Luxemburgo: "*McDonald's Europe Franchising Sarl*"[6]. Se trata de una entidad *holding* que ostenta los derechos de propiedad industrial e intelectual de "*McDonald's*" en Europa. En efecto, los beneficios de esta sucursal tienen su origen en los cánones abonados por los restaurantes franquiciados en Europa y Rusia por el derecho a utilizar la marca "*McDonald's*" y otros servicios asociados.

Figura 1

Estructura McDonald´s



[4] OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting [disponible en: http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf (fecha consulta: 9 diciembre 2016)].

[5] Puede verse, en este sentido, BRAVO (2016), págs. 291-292, 296-297 y 303.

[6] En base a las noticias publicadas, a principios de diciembre de 2016, por distintos medios de comunicación, parece que el domicilio fiscal de esta sucursal será trasladado, con efectos del 1 de enero de 2017, al Reino Unido [puede consultarse, entre otros, el sitio *web* de la *BBC*: http://www.bbc.com/news/business-38252802 (fecha consulta: 9 diciembre 2016)].

Como puede verse en la Figura 1, la sucursal *McDonald's Europe Franchising Sarl* establecida en Luxemburgo recibe, por un lado, los cánones por parte de los restaurantes situados en otros Estados del continente europeo (Restaurante A y Restaurante B) y, por otro, transfiere (internamente) los cánones a la entidad estadounidense, *McDonald's*[7].

En marzo del año 2009, las autoridades tributarias de Luxemburgo, por medio de una resolución fiscal (o *tax ruling*), determinaron que *McDonald's Europe Franchising Sarl*" no debía pagar el Impuesto sobre Sociedades (IS) en su territorio, en base a su sujeción a gravamen en los Estados Unidos conforme al CDI firmado entre Luxemburgo y Estados Unidos en 1996 (en adelante CDI Lux-EEUU)[8]. Tratándose de cánones, ha de acudirse al art. 13 del CDI Lux-EEUU, el cual establece la sujeción a gravamen de los cánones en el Estado de residencia del beneficiario efectivo y añade que ello no será de aplicación:

> "3. (...) si el beneficiario efectivo de los cánones, siendo residente en un Estado Contratante, lleva a cabo su actividad en otro Estado Contratante en el que los cánones son obtenidos a través de un establecimiento permanente ahí situado (...) En ese caso lo dispuesto en el Articulo 7 (Beneficios Empresariales) o el Artículo 15 (Servicios Personales Independientes), según el caso, deben aplicarse"[9].

Por ende, en concreto, los preceptos del Convenio que han de tomarse en consideración en este asunto son el art. 5 (EP), el art. 7 (beneficios empresariales) y el art. 25.2 (eliminación de la doble imposición). El art. 5 del CDI Lux-EEUU define, en términos generales, EP de igual modo que el art. 5 MCOCDE. Por su parte, el art. 7 del CDI Lux-EEUU señala que:

> "1. Los beneficios empresariales de una empresa de un Estado Contratante deben gravarse sólo en ese Estado salvo que la empresa lleve a cabo su actividad empresarial en el otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente ahí situado. Si la empresa lleva a cabo la actividad mencionada, los beneficios empresariales de la empresa pueden ser gravados en el otro Estado pero sólo en la medida en que sean atribuibles a ese establecimiento permanente".

El último de los preceptos (art. 25.2 del CDI Lux-EEUU) señala que en Luxemburgo la doble imposición debe eliminarse de la siguiente manera:

> "a) cuando un residente en Luxemburgo obtenga rentas u ostente elementos patrimoniales que, de conformidad con los preceptos del Convenio, puedan ser gravados en los Estados Unidos, Luxemburgo debe (...) dejar exentas de tributación esas rentas o capital...".

De forma que, basándose en el articulado del Convenio, las autoridades tributarias de Luxemburgo eximieron, en ese *tax ruling*, del pago del impuesto a *McDonald's*, pero estableciendo la obligación de demostrar anualmente que los cánones transferidos a los Estados Unidos se habían

---

[7] A los efectos de nuestro trabajo, esto es, para referirnos a la problemática de la figura del EP híbrido, la Figura 1 se ha elaborado de manera más simple que la estructura real con el fin de comentar el asunto *McDonald's*.

[8] El CDI Luxemburgo-EEUU se encuentra disponible en:

https://es.scribd.com/document/73572950/DTC-agreement-between-Luxembourg-and-United-States#fullscreen&from_embed (fecha consulta: 18 septiembre 2016).

[9] Las referencias a los preceptos del CDI Lux-EEUU son una traducción no oficial realizada por la autora.

declarado y quedaban gravados allí. La sucursal *McDonald's Europe Franchising Sarl* era considerada un EP bajo la normativa de Luxemburgo al realizar el suficiente número de actividades para entender una presencia estadounidense real. Al mismo tiempo, esa sucursal de *McDonald's* no constituía EP en virtud de la legislación de Estados Unidos debido a que, desde la perspectiva de las autoridades tributarias estadounidenses, dicha sucursal no desarrollaba una actividad empresarial o comercial suficiente en los Estados Unidos. En consecuencia, *McDonald's* no pudo demostrar que los beneficios habían sido objeto de imposición en los Estados Unidos. Tras aclarar esta cuestión e insistir en que Luxemburgo debía eximir de tributación a los beneficios no imponibles en los Estados Unidos, las autoridades luxemburguesas dictaron, en septiembre de 2009, un segundo *tax ruling* que confirmaba la exención tributaria, aunque los ingresos de la sucursal *McDonald's Europe Franchising Sarl* tampoco tributasen en los Estados Unidos.

En diciembre de 2015, la Comisión Europea notificó a Luxemburgo su decisión de incoar el procedimiento previsto en el art. 108.2 del TFUE en relación con el tratamiento fiscal concedido a *McDonald's* en Luxemburgo. En una primera aproximación, se ha determinado que, por medio de una resolución fiscal (o *tax ruling*), la citada entidad puede haber recibido un tratamiento favorable contrario a las normas sobre ayudas de Estado y, en consecuencia, incompatible con el mercado interior[10].

Consideramos que en este asunto han de distinguirse dos cuestiones. Primero, la investigación que está llevando a cabo la Comisión por la posible vulneración de la prohibición de ayudas de Estado del art. 107 del TFUE en relación con los *tax rulings*. Este tipo de acuerdos *per se* no representan un problema bajo las normas de ayudas de Estado si simplemente confirman la adecuación con la normativa tributaria relevante. Sin embargo, cuando conceden una ventaja fiscal a determinadas empresas, de forma que reciban una ayuda, pueden llegar a distorsionar gravemente la competencia en el mercado interior y contravenir las normas sobre ayudas de Estado. En definitiva, es entendible la postura de la Comisión de situar este tipo de acuerdos individuales bajo el paraguas de la prohibición de ayudas de Estado a fin de garantizar la libre competencia en el mercado interior. No obstante, no ha de olvidarse que este tipo de acuerdos buscan dotar a las transacciones u operaciones de seguridad jurídica, la cual podría verse alterada ante este tipo de investigaciones.

Segundo, la situación de doble no imposición. Se ha entendido que la misma es generada por las discordancias entre las legislaciones luxemburguesa y estadounidense en cuanto a la existencia o reconocimiento de la condición de EP de la sucursal *McDonald's Europe Franchising Sarl*. No obstante, consideramos que la existencia de EP como punto de conexión que va permitir atribuir y gravar las rentas obtenidas por una entidad no residente, esto es, por *McDonald's*, deben basarse en el análisis de las disposiciones del CDI Lux-EEUU.

---

[10] *Vid. Ayuda estatal SA. 38945 (2015/C) (ex 2015/NN)*, disponible en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) en: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016XC0715(06)&from=EN (fecha consulta: 19 septiembre 2016).

Un *tax ruling* podrá ser considerado como una medida selectiva si resulta en un tratamiento desigual donde determinados sujetos o la producción de ciertos bienes se ven favorecidos en relación con otros y, en consecuencia, cabría hablar de una inadmisible ayuda de Estado [LANG (2016), págs. 394-395].

En esa misma línea, como apunta HASLEHNER (2016), la Comisión no ha entrado a analizar el art. 5 del CDI Lux-EEUU, sino que, a partir de las explicaciones dadas por *McDonald's*, parece haber llegado a la conclusión de que la sucursal no constituye un EP a efectos fiscales en los Estados Unidos. Este mismo autor señala que simplemente por el hecho de que no exista EP a los efectos fiscales estadounidenses no significa que los Estados Unidos no vaya a considerar que existe un EP a los efectos del CDI Lux-EEUU[11].

El art. 25.2 del CDI Lux-EEUU con objeto de evitar la doble imposición ha establecido que Luxemburgo exima de tributación aquellas rentas que "pueden ser gravadas" (*may be taxed*) en los Estados Unidos. Ello no implica la exigencia de una imposición real, sino de un mero derecho a sujetar a gravamen en los Estados Unidos. En estos mismos términos, la Comisión reconoce que, siendo el objetivo de los CDIs evitar la doble imposición, ellos no obligan a los Estados contratantes a efectivamente imponer tributos (Ayuda estatal SA. 38945, §88).

La Comisión Europea aún no ha emitido su decisión final sobre este asunto, si bien, como hemos indicado, de manera preliminar ha determinado que esas resoluciones fiscales (o *tax rulings*) caen dentro de la prohibición de ayudas de Estado del art. 107 del TFUE. Por su parte, el *U.S. Treasury Department* está siguiendo este procedimiento y considerando las posibles implicaciones que la decisión pueda tener para los Estados Unidos[12].

No cabe duda de que el asunto *McDonald* genera una situación de doble no imposición, y que basándonos en la legislación nacional, pueden encontrarse disparidades en cuanto a la concepción de una determinada entidad como EP. Ahora bien, esa situación de no tributación viene "provocada" por el propio Convenio que, en su intento por evitar la doble imposición, no solamente la evita sino que logra el resultado contrario. En junio de 2016, el Ministerio de Finanzas de Luxemburgo ha presentado en sede parlamentaria un proyecto de ley para modificar el CDI Lux-EEUU[13]. Al mismo tiempo, el *U.S. Treasury Department* emitió un *statement* en relación con las negociaciones bilaterales entre los Estados Unidos y Luxemburgo[14]. Conforme a dicho *statement*,

---

[11] HASLEHNER (2016). [disponible online en: http://kluwertaxblog.com/2016/06/22/the-mcdonalds-state-aid-case-the-eu-commission-interprets-a-tax-treaty/ (fecha consulta: 16 septiembre 2016)].

[12] En efecto, las autoridades tributarias de Estados Unidos han manifestado cierta preocupación ante las investigaciones sobre ayudas de Estado que está llevando la Comisión Europea respecto de los casos "*Apple*", "*Starbucks*", "*Fiat*", y "*Amazon*", y que podrían tener significativas consecuencias para los Estados Unidos, *v.gr.* pérdida de ingresos públicos y el incremento de obstáculos a las inversiones transfronterizas [*Vid. The European Commission's Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings U.S. Department of the Treasury (White Paper, August 2016)*. Disponible en: *https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/White-Paper-State-Aid.pdf* (fecha consulta: 18 septiembre 2016)].

[13] *Vid*. Luxembourg; United States; OECD - Draft bill on assignation of specific taxation powers between Luxembourg and United States submitted to Luxembourg parliament (23 June 2016), News IBFD. También puede verse toda la información relative a este proyecto de ley en el sitio web del Ministerio de Finanzas de Luxemburgo: http://www.mf.public.lu/actualites/2016/06/fisc_usa_220616/index.html (fecha consulta: 17 septiembre 2016).

[14] Bilateral Tax Treaty Negotiations between the United States and Luxembourg. Disponible online en: https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Luxembourg-Statement-06222016.pdf (fecha consulta: 12 septiembre 2016).

ambos Estados están negociando actualmente un protocolo que modificará una serie de disposiciones del Convenio que firmaron en 1996. En concreto,

> "cuando una empresa de un Estado Contratante obtenga renta de otro Estado Contratante, y el primer Estado Contratante mencionado trate esa renta como beneficios atribuibles a un establecimiento permanente fuera de ese Estado Contratante, los beneficios de este Convenio no serán aplicables a esa renta si:
>
> a) la renta que es tratada como beneficios atribuibles al establecimiento permanente está sujeta a un tipo de gravamen total combinado en el primer Estado Contratante mencionado y en el Estado en el que el establecimiento permanente está situado es inferior al menor porcentaje entre (i) el 15% o (ii) el 60% del tipo nominal general aplicable en el primer Estado Contratante mencionado; o..."[15].

Parece que el propósito de esta disposición es evitar situaciones de doble no imposición. En el caso objeto de análisis, la empresa situada en Estados Unidos (*primer Estado Contratante mencionado*) obtiene una renta de Luxemburgo (*otro Estado Contratante*), pero no está reconociendo la existencia de un EP. De forma que no parece que esta disposición fuese a superar la falta de imposición en el asunto *McDonald's*, dado que la renta que obtiene la empresa del primer Estado Contratante (Estado de residencia) no es tratada por éste como beneficios atribuibles a un EP. Por lo tanto, la doble no imposición persistiría.

3.2. Las propuestas del Grupo "Código de Conducta", ¿punto de llegada?

En el marco de la lucha contra las prácticas de elusión fiscal, el Grupo "Código de Conducta" acordó, en julio de 2015, centrarse en los aspectos de entidades híbridas y EP híbridos en relación con terceros Estados. Un año después, en junio de 2016, las directrices y notas explicativas sobre las disparidades en la figura del EP híbrido en relación con terceros Estados han quedado aprobadas. Puede decirse que casos como el comentado en el epígrafe anterior, así como la falta de soluciones o la existencia de agujeros en el propio Convenio, han llevado al Grupo "Código de Conducta" a abordar este tema y tratar de aportar propuestas que aseguren la tributación de la renta en cuestión.

En estas directrices, en primer lugar, el Grupo "Código de Conducta" establece una serie de definiciones, destacando el concepto de EP híbrido, el cual se erige como piedra angular de las directrices. Ha de tenerse en cuenta que estas definiciones, y así lo señala el propio Grupo "Código de Conducta" en la nota explicativa que acompaña a las directrices, son a los meros efectos de éstas y su intención no es tener un significado mayor.

Como pre-condición para la existencia de un EP híbrido, es necesario que haya una empresa residente en un Estado que lleve a cabo una actividad económica o empresarial en otro Estado. Partiendo de esta premisa, el EP es tratado como un híbrido en dos situaciones. En primer lugar, cuando las actividades económicas de una empresa no están reconocidas por el Estado de la

[15] Traducción no oficial realizada por la autora.

fuente como llevadas a cabo a través del EP, pero sí por el Estado de residencia de la entidad. En segundo lugar, cuando existiendo reconocimiento por parte del Estado de la fuente de la existencia del EP (en el caso analizado, Luxemburgo), no lo hay por parte del Estado de residencia de la empresa (en el asunto *McDonald's*, Estados Unidos).

Por lo tanto, en el primer tipo de EP híbrido, se trata de un tratamiento inconsistente de las actividades empresariales realizadas en un Estado por una entidad residente en otro. De modo que dichas actividades son reconocidas como llevadas a cabo por un EP únicamente en el Estado de residencia. En el segundo tipo de EP híbrido, la consecuencia del tratamiento inconsistente consiste en que las actividades empresariales son reconocidas como llevadas mediante un EP únicamente en el Estado de la fuente.

Estos dos escenarios revelan una situación dispar en tanto en cuanto el tratamiento tributario de los beneficios empresariales de las entidades resulte relevante. En esencia, esas disparidades en cuanto al EP híbrido entre un Estado miembro y un tercer Estado pueden conducir a situaciones de no tributación (*non-taxation without inclusion*" (como el asunto *McDonald's*) o dobles deducciones. Es decir, la situación dispar surge cuando el tratamiento inconsistente lleva a los resultados indeseados de doble no tributación o doble deducción.

Por lo que, en un segundo momento, el Grupo "Código de Conducta" determina las consecuencias tributarias de la situación dispar entre un Estado miembro y un tercer Estado en relación con un EP híbrido. Cabe destacar que el tratamiento dispar que pretende corregir y al que se refiere el Grupo es al surgido entre un Estado miembro y un tercer Estado, por lo que estas directrices no serían de aplicación cuando el Estado de la fuente y el Estado de residencia sean Estados miembros.

Figura 2

Doble no tributación

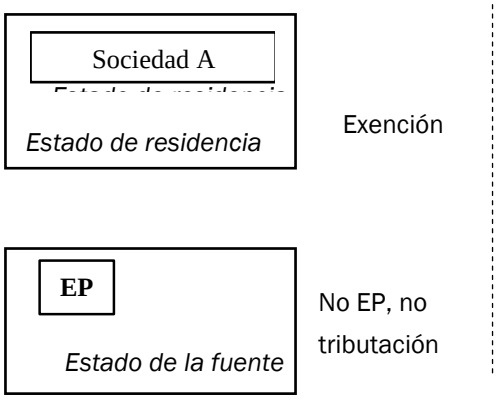
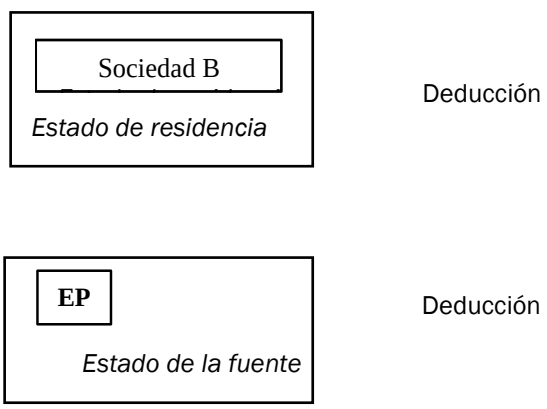


Figura 3

Doble deducción



En la Figura 2, se da una situación de doble no tributación dado que el Estado de residencia concede una exención por considerar que se trata de una renta atribuible al EP, mientras que el Estado de la fuente no sujeta a gravamen las rentas obtenidas por la entidad no residente (Sociedad A) puesto que no tienen la consideración de rentas obtenidas a través de un EP en su territorio. En efecto, la disparidad en cuanto al tratamiento del EP entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente resulta relevante a efectos tributarios, pues lleva aparejada la no tributa-

ción de esas rentas en ninguno de los dos Estados. En el primero quedan exentas por atribuirlas al EP, y en el segundo la falta de reconocimiento de EP implica la ausencia del punto de conexión que permite atribuir y gravar las rentas obtenidas por una entidad no residente (Sociedad A). En consecuencia, el resultado de la Figura 2 se daría únicamente cuando el Estado de residencia de la empresa elimina la doble tributación de los beneficios empresariales llevados a cabo en otro Estado por el método de la exención.

Por su parte, en la Figura 3, nos encontramos ante una situación de doble deducción porque tanto el Estado de residencia como el Estado de la fuente conceden una deducción respecto del pago, gasto o pérdida atribuida al EP híbrido en la medida en que ese pago, gasto o pérdida es deducida de la renta que no es atribuida al EP híbrido. En este caso (a diferencia de la Figura 2), la situación de doble deducción surge cuando el Estado de residencia de la empresa elimina la doble imposición bien con el método de exención o bien con el método de imputación o deducción. Y ello es debido a que el Estado de residencia no reconoce la existencia del EP.

En el supuesto de que, en el marco de la planificación fiscal agresiva, se produjese más de una situación dispar, las directrices se aplicarían a cada una de las situaciones discordantes de manera separada.

Cuando el resultado de una situación dispar entre un Estado miembro y un tercer Estado, en relación con un EP híbrido, lleve a la doble no tributación (*Figura 2*), se propone, a fin de prevenir tal escenario, que cuando el tercer Estado trate una determinada actividad empresarial como si no hubiese sido desarrollada mediante un EP, el Estado miembro debe tratar esa actividad como si no hubiese sido llevada a cabo por un EP. En el caso de que el tercer Estado trate la actividad empresarial en cuestión como si se hubiese llevado a cabo a través de un EP, el Estado miembro debe tratar esa actividad como si se hubiese realizado por un EP. De este modo, supongamos que en la Figura 2, la Sociedad A es residente en un tercer Estado (Estado de residencia) que reconoce la existencia del EP, situado en un Estado miembro (Estado de la fuente). Siguiendo las directrices del Grupo "Código de Conducta" y con el objetivo de prevenir la doble no tributación, el Estado miembro debe tratar esa actividad empresarial como si hubiese sido obtenida mediante un EP. En consecuencia, las rentas del EP quedarían sujetas a gravamen en el Estado de la fuente, y seguiría siendo aplicable la exención tributaria a la Sociedad A por parte del Estado de residencia (o tercer Estado) por considerarse la renta atribuida a un EP.

En el asunto *McDonald's* nos encontramos, como hemos visto, ante la falta de reconocimiento por parte del tercer Estado (Estado de residencia), mientras que el Estado miembro, Luxemburgo (Estado de la fuente), sí que reconoce la existencia de un EP en su territorio y le aplica una exención a las rentas atribuibles a éste. En base a las directrices, como el tercer Estado trata la actividad empresarial realizada por la sucursal *McDonald's Europe Franchising Sarl* como si no hubiese sido desarrollada mediante un EP, el Estado miembro debe tratar esa actividad como si no hubiese sido llevada a cabo por un EP. Siendo así, parece que el alineamiento del tratamiento entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente evitaría la situación de doble no imposición. Es decir, la no consideración de la mencionada sucursal como EP implica la ausencia de punto de conexión que permita atribuir y gravar las rentas de una entidad no residente, por lo que

habría que estar a lo dispuesto en la legislación luxemburguesa para determinar la sujeción de tal sucursal al IS luxemburgués.

En los casos de doble deducción (Figura 3) provocados por una situación dispar entre un Estado miembro y un tercer Estado, en relación con un EP híbrido, con el propósito de evitar la doble deducción, si el tercer Estado trata la actividad empresarial en cuestión como si no hubiese sido realizada a través de un EP, el Estado miembro debe tratar esa actividad como si no hubiese sido desarrollada por un EP. O bien, si el tercer Estado trata la actividad empresarial en cuestión como si se hubiese llevado a cabo por medio de un EP, el Estado miembro debe tratar esa actividad como si hubiese sido realizada por un EP. En la Figura 3, la diferente consideración del Estado de residencia y del Estado de la fuente respecto a la existencia del EP implica la concesión de una deducción (u otra forma de beneficio fiscal) por parte de ambos Estados. Para lo cual, el Grupo "Código de Conducta" propone que el Estado miembro adopte la misma consideración que el tercer Estado respecto al reconocimiento o no de EP. Es decir, por ejemplo, si en la Figura 3, la Sociedad B es residente en un Estado miembro (Estado de residencia) que no reconoce la existencia del EP situado en un tercer Estado (Estado de la fuente). Si este tercer Estado reconoce la presencia del EP en su territorio, el Estado miembro debe tratar esa actividad empresarial como si hubiese sido realizada por un EP.

No obstante, podría darse el caso de que aun siguiendo estas directrices, la situación de doble deducción no desapareciese. Por ello, se propone que cuando el tercer Estado trate la actividad empresarial en cuestión como si hubiese sido desarrollada a través de un EP y la situación de doble deducción persista cuando el Estado miembro trate esas actividades empresariales como realizadas por un EP, el Estado miembro debe, entonces, eliminar la doble deducción denegando las deducciones a la empresa que lleva a cabo la actividad empresarial que origina esa situación dispar. Esto es, en el supuesto que hemos planteado, el Estado miembro debería denegar la deducción a la Sociedad B.

Señala el Grupo "Código de Conducta" que la actividad empresarial debe ser tratada como llevada a cabo a través de un EP o no, conforme a las directrices y de manera contraria al tratamiento que hubiese sido susceptible de aplicación, únicamente en la medida en que sea necesario para prevenir las situaciones de doble deducción (Figura 3) o doble no tributación (Figura 2), y no con otro objetivo.

Como se ha apuntado anteriormente, estas directrices están previstas para aquellos casos en los que el Estado de la fuente y el Estado de residencia no sean Estados miembros. No obstante ello, la nota explicativa que acompaña a las directrices señala que, en el supuesto de un EP híbrido intra-UE, la eliminación del tratamiento inconsistente debe pasar por un acuerdo entre los Estados miembros en cuestión de tratar la actividad empresarial como llevada a cabo a través de un EP o no. Por otro lado, añade que lo dispuesto en las directrices no debe interferir en el articulado del CDI suscrito entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente; y en el caso de que, como consecuencia de aplicarlas, se diese un resultado no en línea con lo establecido por el CDI, los Estados miembros implicados deben intentar solucionar tal cuestión de mutuo acuerdo.

4. REFLEXIÓN FINAL

Las directrices del Grupo "Código de Conducta" no se centran en la elusión artificial del EP como punto de conexión a la que se refiere el Informe Final de la Acción 7, sino que pretenden corregir las disparidades acaecidas alrededor de la figura del EP híbrido que, en definitiva, llevan también aparejada la elusión fiscal.

Estas directrices, como hemos visto, se han estructurado en tres partes. Una primera parte define una serie de términos (*v.gr.* EP híbrido, situación dispar, etc.). En un segundo momento, se procede al alineamiento del tratamiento dispar que de otra manera resultaría en situaciones de no tributación o de doble deducción y, en tercer y último lugar, asegura que ese alineamiento no sea usado para perseguir resultados no previstos.

La modificación que se pretende hacer del CDI Lux-EEUU en materia de EP pretende asegurar que existiendo punto de conexión que permita atribuir las rentas realizadas por el EP a la entidad no residente, las mismas resulten gravadas.

En el asunto *McDonald's*, la investigación por parte de la Comisión aún no ha concluido por lo que habrá que esperar al análisis completo. No obstante, parece que la tendencia de la Comisión va ser la de determinar la existencia de una ayuda de Estado incompatible con el Derecho de la Unión Europea. Ahora bien, consideramos que este asunto requiere de un análisis del Convenio, en concreto de si conforme a éste existe o no un EP en Luxemburgo que permita atribuir y gravar las rentas obtenidas por la entidad no residente (arts. 5 y 7 del CDI Lux-EEUU); pues, en una primera opinión, podríamos decir que la situación de doble no imposición se basa en una interpretación "superficial" que del CDI se ha hecho y apoyada por la no contemplación de determinados escenarios.

Bibliografía

BRAVO, N. (2016): "The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties", *World Tax Journal*, Vol. 8, nº 3.

CUNHA, R. C. (2016): "BEPS Action 6: Uncertainty in the Principle Purpose Test Rule", *Global Taxation*, 60, Vol. 1.

EISENBEISS, J. (2016): "BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment", *Intertax*, Vol. 44, nº 6/7.

GIL GARCÍA, E. (2014): "La conveniencia de fijar una cláusula antiabuso en relación con el concepto de establecimiento permanente", en: *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Tomo II, Lima.

HASLEHNER, W. (2016): "The McDonald's State Aid Case – The EU Commission Interprets a Tax Treaty", *Kluwer International Tax Blog*.

HONGLER, P. y PISTONE, P. (2015): "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy", *IBFD – Working Paper*.

LANG, M. (2015): "Tax Rulings and State Aid Law", *British Tax Review*, nº 3, 2015.

OECD (2015a): Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: Final Report, OECD Publishing, París.

OECD (2015b): *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7: Final Report, OECD Publishing, París.

OECD (2016): *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*¸ BEPS Action 7, Public Discussion Draft, July – September 2016.

SOLER ROCH, M. T. (2013): "Spain: Permanent establishment – The concept of "fixed place of business" and the concept of "dependent agent"", *Tax Treaty Case Law around the Globe 2013*, LINDE VERLAG.

CAPÍTULO 22

LA ADAPTACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE AL CONTEXTO COMERCIAL DIGITAL: DE LA FIJEZA A LA PRESENCIA VIRTUAL Y ECONÓMICA SIGNIFICATIVA*

JOSÉ ÁNGEL GÓMEZ REQUENA
Becario FPI Ministerio de Economía y Competitividad en Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha
Centro Internacional de Estudios Fiscales

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha
Centro Internacional de Estudios Fiscales

1. INTRODUCCIÓN: LOS DESAFÍOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL PARA EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El actual contexto socioeconómico se encuentra palpablemente influenciado por las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) y esta influencia parece crecer exponencialmente con el paso de los años. El Derecho tributario internacional ha de emprender un camino de reformulación de instituciones y ciertos principios tradicionales para ofrecer una respuesta óptima al presente contexto de economía digital (ED). Este camino tiene como meta principal la eliminación de prácticas de "ingeniería fiscal" que buscan la erosión de las bases imponibles y el traslado artificial de beneficios (BEPS)[1], o, desde un punto de vista más técnico, la deslocalización de rentas hacia jurisdicciones fiscales de nula o baja tributación alejadas del territorio donde realmente se crea la riqueza y se manifiesta la capacidad económica, acarreando una pérdida de soberanía fiscal y la consiguiente reducción de ingresos en las Haciendas públicas[2].

---

* El presente trabajo se enmarca en el seno del proyecto de investigación "Fiscalidad y nuevas tecnologías en el comercio y de la información. Propuestas para la adaptación del sistema tributario a las exigencias de la economía y sociedad digitales", DER2014-55677-R, financiado por el Ministerio de Economía y Competividad, cuya Investigadora Principal es la Dra. Saturnina Moreno González.

[1] La OCDE ha impulsado un nuevo espíritu reformista del sistema fiscal internacional mediante el ambicioso Plan BEPS publicado en julio de 2013. El Proyecto consta de tres fases: la primera, consistió en la definición de las 15 Acciones a tratar que reflejan los problemas destacables de la fiscalidad internacional; la segunda, se depuró con la emisión de los respectivos informes preliminares y finales de cada Acción entre 2014 y 2015; por último, la tercera y actual fase se circunscribe a la ejecución de las conclusiones alcanzadas en los diferentes *final reports* (etapa post-beps) y previsiblemente se extenderá hasta 2020. Sobre una visión general de BEPS *vid*. CRUZ PADIAL (2016), págs. 35-38. Un análisis del Proyecto BEPS desde un punto de vista crítico puede verse, entre otras obras, en AVI-YONAH y XU (2016) y MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO (2014).

[2] La pérdida recaudatoria se cifra entre un 4 y 10% de la recaudación global del impuesto sobre sociedades [*cfr.* OECD (2015 a), pág. 5].

Para ofrecer una definición lo más clara posible de lo que es la ED conviene aproximarnos a sus elementos de forma desagregada. La economía, entre sus múltiples acepciones, es una ciencia encargada de escrutar la producción, distribución o intercambio y consumo de bienes y servicios. En definitiva, la economía es un fenómeno que regula a la sociedad para que el proceso intercambiador y relacional entre los agentes del mercado se repita en el tiempo. El calificativo "digital", por su parte, añade un plus de innovación a la tradicional conjunción, la cual se llevará a cabo a través de medios digitales, caracterizada principalmente por la falta de presencialidad física entre las partes actuantes y la digitalización de la información sobre los bienes y/o servicios objeto de comercio. La ED es definida por la OCDE en diversos documentos, como el emitido en 2012 por su Comité de Competencia, como aquella economía que "consta de mercados basados en tecnologías digitales y que facilitan el intercambio de bienes y servicios a través del comercio electrónico"[3]. Más recientemente, en la Acción 1 del Plan BEPS, se delimita a la ED desde un punto de vista dinámico, definiéndose como el "resultado de un proceso de transformación desencadenado por las TIC, que ha abaratado, potenciado y estandarizado ampliamente las tecnologías, mejorando los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía"[4]. El alcance que la misma está adquiriendo lleva en ocasiones a cuestionarse si la ED es propiamente la economía en sentido estricto y no una parcela aislada. La ED es, en buena medida, una piedra angular en el fenómeno de la globalización y deja sentir su presencia en muchos de los retos de la fiscalidad internacional.

En buena medida, el comercio electrónico es el aspecto más relumbrante de la ED, pese a que a veces parecen ser tratados como sinónimos. El comercio electrónico es uno de los diversos servicios de la sociedad de la información, regulados estos por la Ley 34/2002[5], de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, que transpuso la Directiva 2000/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo[6], de 8 de junio de 2000, llamada la "Directiva sobre comercio electrónico". Los servicios de la sociedad de la información se caracterizan por su onerosidad, bilateralidad y su negociación y/o conclusión por vía electrónica. En este sentido, el comercio electrónico, como fenómeno inserto en ellos, puede definirse como aquella transacción comercial, bien entre empresas y consumidores (B2C) o entre empresas (B2B), en donde la oferta y la aceptación contractual se realizan de manera telemática u *on-line,* con independencia de que el pago se efectúe por esa vía o que el producto o servicio adquirido se facilite al comprador vía telemática (comercio *on-line* en sentido estricto) o físicamente mediante medios de entrega o prestación tradicionales (comercio *off-line*)[7]. La importancia del comercio electrónico según datos oficiales es incuestionable. Entre los años 2007 y 2013 se duplicó el porcentaje de consumidores que realizaron alguna compra a través de la red, alcanzando el 32% de la población,

---

[3] OECD (2012), pág. 5.

[4] OECD (2015 b), pág. 11.

[5] BOE núm. 166, de 12.07.2002.

[6] DOUE núm. L-178, de 17.07.2000.

[7] *Cfr.*, entre los autores que ofrecen una definición de comercio electrónico, CASANOVA GUASCH (2006), pág. 102; DÍAZ-FAES, IRASTOZA y DURÁN (2015), pág. 1131; NOCETE CORREA (2006), págs. 112-113; SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO (2016), págs. 4-5; SPRAGUE y BOYLE (2001), pág. 23.

por debajo de la media europea que se situaba en un 47%[8]. Las últimas estadísticas siguen reflejando el crecimiento exponencial de la facturación a través del comercio electrónico en nuestro país para la adquisición de ropa, calzado, prensa y publicaciones *on-line* o música. En el tercer trimestre de 2015 superó los 5.300 millones de euros, suponiendo un aumento del 29,2% respecto el año anterior[9].

Es una realidad que los frutos y beneficios que la ED, y como parte de la misma el comercio electrónico, proporciona a la sociedad en cuanto a su avance son extraordinarios. La actual era digital proyecta desafíos o retos nuevos a diversas parcelas o sectores que, con mayor o menor intensidad, intentan adecuarse a los requerimientos de esta. La fiscalidad internacional es una de esas parcelas que progresivamente está comenzando a tomar concienciación de la necesidad de ofrecer una respuesta solvente al problema específico de prácticas BEPS que afloran con mayor facilidad en estos tiempos. Se puede afirmar con rotundidad que el avance de las TIC ha producido un avance expansivo de la ED que no ha guardado la misma proporcionalidad en la evolución del Derecho tributario internacional, desencadenando una desactualización de diversos conceptos e instituciones de la fiscalidad internacional que han claudicado ante el fenómeno digital debido a la imposibilidad de practicar, por parte de los operadores jurídicos oficiales, una interpretación de los mismos que dé solución a los problemas que se plantean. El contexto económico digital actual está provocando, como ÁLAMO CERRILLO (2015) apunta, la obsolescencia de conceptos tributarios clásicos, necesitados de una revisión racional y proporcional al presente, con la finalidad de evitar la elusión y fraude fiscal con la correlativa temida pérdida recaudatoria.

El presente documento centrará su análisis en un reto o problema específico e importante en cuanto a la tributación directa en los impuestos sobre beneficios de las empresas. Concretamente se trata de la falta de sintonía del concepto internacional de establecimiento permanente (EP) con la realidad económica actual dominada por el uso de las TIC. Desde el punto de vista de la fiscalidad internacional y su actual configuración en cuanto a los puntos de conexión para someter a imposición una determinada renta, el comercio electrónico permite, en ciertas ocasiones, realizar operaciones comerciales transfronterizas sin una conexión territorial con el Estado en el que se ejecuta la operación, dando lugar a una falta de tributación manifiesta en la fuente. Desde principios del siglo XX en el que comenzaron los movimientos internacionales para configurar una tributación ordenada y alejada del fenómeno de la doble imposición que desincentiva el comercio internacional, el reparto de la potestad tributaria entre los Estados implicados ha ido siendo resuelta por los convenios internacionales bilaterales entre países y sus normativas fiscales domésticas, que, en mayor o menor medida, han seguido los postulados del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos sobre la Renta y el

---

[8] *Cfr.* datos del Instituto Nacional de Estadísticas, en http://www.ine.es/ss/Satellite?L=es_ES&c=INECifrasINE_C&cid=1259943296411&p=1254735116567&pagename=ProductosYServicios%2FINECifrasINE_C%2FPYSDetalleCifrasINE (último acceso: 30.08.2016).

[9] *Cfr.* datos de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en https://www.cnmc.es/CNMC/Prensa/TabId/254/ArtMID/6629/ArticleID/1696/El-comercio-electr243nico-supera-en-Espa241a-los-5300-millones-de-euros-en-el-tercer-trimestre-de-2015-un-292-m225s-que-el-a241o-anterior.aspx (último acceso: 30.08.2016).

Patrimonio (MCOCDE)[10]. Sin embargo, desde hace unos años los problemas comenzaron a mutar hacia la doble no imposición y la falta de tributación en jurisdicciones en las que la presencia económica de una empresa es manifiesta por el mero hecho de no existir un nexo o punto de conexión fiscal que permita tal actuación a las Administraciones tributarias.

El EP, acotado en el art. 5 MCOCDE y en los Comentarios al mismo, supone una excepción a la tributación exclusiva de las rentas empresariales en el Estado de residencia de la compañía mercantil según el art. 7.1 del MCOCDE. La conjunción de una serie de elementos hace surgir un nexo impositivo que otorga el poder de someter a exacción aquellas rentas exclusivamente generadas por un EP en el Estado de la fuente. Se entiende que existe un EP cuando una empresa ostenta en otro Estado distinto al de su residencia fiscal un lugar fijo de negocios con el que realiza toda o parte de su actividad. Como señala CALVO VÉRGEZ (2010), el EP constituye una proyección o continuación económica de una empresa en un territorio distinto. De tal definición se derivan las tres características típicas de todo EP:

1. *La existencia de "un lugar de negocios".* Esta expresión abarca cualquier clase de local, instalación o medios materiales, utilizados para la realización de actividades empresariales, con independencia de que sirvan o no exclusivamente a ese fin[11]. Además, continúa señalando el Comentario al art. 5 MCOCDE, que no es preceptiva la tenencia de un bien inmueble, arrendado o a título dominical, para entender la presencia de un lugar de negocios. Para el caso de los servidores que hospedan sitios *webs*, los Comentarios al MCOCDE aclaran, desde 2003, que no se requiere presencia o intervención humana para que el servidor sea considerado un lugar de negocios[12].

2. *"Fijeza".* Este carácter requiere una estabilidad tanto física, entendida como una vinculación geográfica del lugar de negocios a un territorio, así como, a la par, una estabilidad temporal[13]. Como apunta SERRANO ANTÓN (2015), es "la excusa que poseen los Estados de la fuente para fundamentar sus aspiraciones tributarias frente a las rentas generadas a través del EP".

3. *Realización de "actividad empresarial", total o parcial.* Por último, este requisito comprende la realización de una explotación económica. Es facultativa la actividad productiva, pudiendo existir un EP que carezca de ella como por ejemplo las oficinas de representación de la empresa matriz en un tercer Estado[14].

Estos elementos componen la llamada cláusula general de EP. De manera adyacente, el art. 5.3 incluye a las "obras o proyectos de construcción" de duración superior al año como EP. El apar-

---

[10] No puede pasarse por alto la influencia del Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas (MCONU) en la política fiscal convencional de algunos Estados, especialmente los que se encuentran en vías de desarrollo. Sobre el grado de seguimiento del MCONU *Vid.* WIJNEN, W. y DE GOEDE, J. (2014).

[11] *Cfr.* Comentarios al MCOCDE, párr. 4.

[12] *Cfr.* Comentarios al MCOCDE, párr. 42.6.

[13] *Cfr.* Comentarios al MCOCDE, párr. 5.

[14] *Cfr.* Comentarios al MCOCDE, párr. 3. En la misma línea la doctrina administrativa en la RDGT de 13.10.2008 (V1831-08).

tado 5 también considera la presencia de un EP cuando la empresa disponga de un agente dependiente, que actúe por cuenta de esta y ejerza con habitualidad poderes otorgados para cluir contratos en nombre de la empresa. Por el contrario, el apartado 6 aclara que el empleo de un agente independiente o comisionista, que actúa en nombre propio, no alcanza la calificación de EP. El apartado 4 delimita, como *numerus apertus*, una serie de actividades que no se considerarán EP por su carácter meramente auxiliar o preparatorio[15].

Las "actividades digitales totalmente desmaterializadas" se caracterizan por la innecesariedad de elementos físicos en el Estado de la fuente para que la empresa realice su actividad comercial[16]. El concepto de EP, anclado en la filosofía del comercio tradicional, no cubre este tipo de operaciones virtuales, reservándose el derecho a gravar los beneficios dimanados del comercio electrónico al país de residencia de la empresa. En síntesis, estimamos que en el fondo, este específico desajuste que la ED destapa en la definición y delimitación de lo que es un EP no es más que un problema encubierto de reparto de la potestad tributaria entre el Estado de la residencia y el de la fuente. Los países fuentes, en los cuales operan vía internet las empresas, contemplan cómo manifestaciones de capacidad económica, con la consiguiente creación de rentas, no pueden ser sometidas a tributación por la inexistencia teórica de un EP. La realidad muestra que hay empresas con una presencia virtual significativa en una jurisdicción fiscal gracias a las TIC (principalmente por internet), pero insuficiente para ser considerada como una presencia fiscalmente imponible debido al estancamiento existente a la hora de negar que la página *web* cumpla con el requisito de fijeza para ser considerada un EP, según los Comentarios al MCOCDE desde la reforma de 2003. La página *web* es una combinación de *software* y demás datos electrónicos de naturaleza inmaterial carente de una naturaleza física que pudiera servir para el desarrollo de una actividad económica, desde el punto de vista convencional vigente[17]. Sin embargo, el servidor en el que se hospeda sí que es susceptible de ser considerado un EP[18], dado que puede vincularse de manera fija a un lugar geográfico determinado durante un tiempo (estabilidad física y temporal), con independencia de su facilidad de traslado a otras jurisdicciones[19]. El problema habitual radica en que las empresas contarán con servidores en jurisdicciones de baja tributación que almacenarán *webs* operativas en terceros estados en donde se cerrarán las contrataciones telemáticas. De esta manera, el país de la fuente (donde se encuentra el cliente y contrata a través de la *web*) y el país de residencia de la empresa (lugar donde se fabrican los productos que posteriormente son vendidos en la *web* localizada en un servidor de un tercer Estado) verán mermadas sus pretensiones impositivas[20].

---

[15] Destacan la utilización de instalaciones con fines de almacenaje o exposición y el mantenimiento de depósitos de bienes o mercancías.

[16] En el comercio tradicional, una empresa textil con residencia fiscal en un país A si decidía vender ella misma sus confecciones en un país B abría una sucursal, almacenes o incluso talleres, así como contrataría personal y medios materiales para llevar a cabo su actividad. Sin embargo, el comercio electrónico, permite llegar a omitir casi totalmente cualquier vestigio de presencia física y tangible en el país B gracias a la página *web* de la casa central, la cual ofrece los catálogos de sus prendas y permite cerrar la compra y el pago telemático de las mismas.

[17] *Cfr.* RODRÍGUEZ ONDARZA (2001), pág. 58.

[18] *Cfr.* Comentarios al MCOCDE párr. 42.4.

[19] *Cfr.* ÁLAMO CERRILLO y LAGOS RODRÍGUEZ (2015), pág. 3.

[20] *Cfr.* HORTALÁ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P. (2000), pág. 170.

Los antecedentes existentes en el seno de la OCDE sobre la discusión de la página *web* como un potencial EP han sido parcos hasta la llegada del Plan BEPS. Desde el rechazo profundo a los *web sites* como EP se fue abriendo paulatinamente su discusión como una especie de *virtual EP* cuando la *web* estaba alojada en un servidor localizado en el Estado fuente[21]. Con la llegada del Plan BEPS, el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) propuso en la versión preliminar de la Acción 1 en 2014 la creación de un nuevo nexo basado en esa presencia virtual significativa, o bien, la mutación del concepto de EP hacia un nexo de conexión territorial sustentado en la mera presencia significativa en la economía nacional. Estas propuestas fueron desaconsejadas en el informe final de la Acción 1 en 2015, sin que ello obste a que los países partícipes de este proyecto decidan incluirlas en sus legislaciones domésticas con respeto a los convenios fiscales y, en última instancia, a los principios fiscales aplicables al *e-commerce* de 1998[22]. Finalmente, también son destacables el Informe francés titulado *Task Force on Taxation of the Digital Economy*[23], de enero de 2013, y el Informe del Grupo de Expertos de la Comisión Europea en Fiscalidad de la Economía Digital[24], de mayo de 2014, los cuales escrutan las soluciones a los retos fiscales que la ED plantea.

2. RECONSIDERACIÓN DEL REQUISITO DE FIJEZA EN EL CONCEPTO DE EP EN LA ERA DIGITAL: PROPUESTAS DE *LEGE FERENDA*

El espíritu que pretende el elemento de fijeza para entender presente un EP responde a la respuesta fiscal para un desafío comercial propio del siglo XX. Un desafío dimanado de la mecánica clásica del comercio transfronterizo, en el cual la lógica empresarial para expandir los negocios a otros territorios distintos al de origen hacia contar con toda una serie de elementos materiales para tener una presencia física en tal territorio. Dicha presencia física desde el punto de vista comercial se tradujo en una presencia física lo suficientemente férrea como para ser sujeta a imposición en el caso de lograr beneficios.

Hoy el fundamento último para la existencia de un EP sigue inmutable y responde a la pretensión de todo Estado fuente de gravar aquellas rentas de origen nacional, como respuesta justa a la utilización y aprovechamiento de la infraestructura de bienes y servicios públicos nacionales con los que dicho establecimiento desempeña su actividad comercial. No obstante, la forma en la que se puede producir esa actividad se ha polarizado[25]. Continúa existiendo el esquema tradicio-

---

[21] En este sentido destacan: OECD (2000) y OECD (2005).

[22] Estos principios son los que a continuación se detallan: 1/ Neutralidad: la fiscalidad entre el comercio tradicional y el electrónico ha de ser neutral y equitativa; 2/ Eficiencia: los costes de cumplimiento para los contribuyentes y los gastos administrativos han de ser reducidos al máximo posible; 3/ Certeza y simplicidad: las normas tributarias han de ser claras y entendibles por los contribuyentes, los cuales podrán actuar de antemano con el conocimiento de las consecuencias fiscales aplicables a su situación; 4/ Efectividad y justicia: la lucha contra el fraude y evasión fiscal requiere medidas proporcionales para su mitigación; 5/ Flexibilidad: los sistemas tributarios han de ser flexibles y dinámicos para su rápida actualización a las nuevas exigencias de la era digital. *Cfr.* OECD (1998).

[23] COLLIN y COLIN (2013).

[24] EUROPEAN COMMISSION (2014).

[25] *Cfr.* CASANOVA GUASCH (2006), pág. 142.

nal de traslado de una ramificación física al país fuente por parte de las empresas, junto a la comercialización a través de Internet gracias a una *web* hospedada en un servidor, el cual puede estar a disposición de la empresa a título arrendaticio o dominical, gracias a las actividades digitales totalmente desmaterializadas, que precisan, en escasas ocasiones, de muy pocos elementos físicos en el Estado fuente. Estos dos esquemas pueden existir perfectamente en concomitancia, existiendo una presencia física y virtual en un determinado territorio.

La postura estática existente en la doctrina de la OCDE sobre la consideración de una página *web* como EP ha sido ya traída a colación. En los últimos años, gracias al Plan BEPS, la cuestión volvió a renacer de la mano del GEFED de una manera más asentada y organizada que en intentos anteriores. La idea retorna al debate a través de un nuevo nexo impositivo: la presencia virtual significativa. Incluso, el citado grupo de expertos va más allá y propone la superación del concepto de EP en su totalidad por el de la mera presencia económica significativa[26]. Sin embargo, esta propuesta tan ambiciosa fue desaconsejada en el informe final de octubre de 2015. Desde nuestro punto de vista ello puede deberse, al menos en parte a la tibieza en cuanto a su explicación, la cual parecía quedar en una mera declaración de intenciones pero sin una explicación técnica y jurídica de la misma, y por no contemplar un problema contiguo: qué beneficios serían atribuibles a ese nuevo EP virtual[27]. Cuestión esta última nada baladí, sobre todo cuando existe un tradicional EP que coexiste con un EP virtual.

La superación del carácter de presencia física pasa, en esencia, por que el umbral del EP exija, simplemente, un acceso directo y con estabilidad temporal suficiente al cliente, libre de intermediarios. Patrón que, como GONZÁLEZ CARCEDO (2002) menciona, está presente en una página *web*. A este elemento consustancial, entendemos oportuno añadir otro: la atribución de la actividad empresarial o de comercio a la página *web* y no al servidor. El servidor, localizado físicamente, con o sin presencia humana, en una jurisdicción es el soporte material de un elemento intangible (la página *web*) suficientemente estable como para ejecutar los actos de comercio oportunos. Desde nuestra concepción, el servidor (conformaría el *hardware*) es el vehículo o soporte de la verdadera proyección de la empresa en un determinado territorio a través de la *web* (*software)*, carente de la fisicidad clásica, pero con una presencia económica de índole virtual plenamente equiparable a una sucursal, un taller, una mina, etc.

Entendemos que no es factible considerar a un espacio virtual como un EP mediante la cláusula de agencia. Conforme a esta concepción la página *web* sería considerada como un agente que actuaría en nombre de la empresa y por cuenta de aquella en un determinado territorio, con la facultad de concluir contratos de manera habitual. Su rechazo es palmario desde el mismo instante en que los propios Comentarios MC OCDE prescriben que el agente sea una persona, por lo que no es posible que ni un *website* ni un equipo informático constituyan un EP por esta vía[28].

---

[26] OECD (2015 b), págs. 157-159.

[27] BAL y GUTIÉRREZ (2015), pág. 264, señalan que "before implementing any new nexus standards, it would be worthwhile to consider whether the granting of more extensive taxation rights to the source country will positively affect tax revenue collection in that country. To answer this question, it must be clear how to calculate the amount of profits attributable to a "digital presence", a question that still remains unanswered".

[28] *Cfr.* OLIVER CUELLO (2012), pág. 11.

De lo que no cabe la menor duda es que la solución a este nuevo reto que plantea la ED sobre el concepto de EP debe ser abarcado con vistas a una solución lo más global y uniforme posible. Como siempre, estas medidas deberán venir de la mano de la reformulación del propio Modelo de Convenio de la OCDE y/o de sus Comentarios. Ante un problema claro como es la pérdida de recaudación tributaria de los países fuentes, las soluciones pueden venir desde dos posiciones.

Por un lado, con la inclusión de una retención (*withholding tax)* en la fuente de aquellos pagos que se realicen desde el territorio en el que opera la página *web* a los clientes o consumidores de dichos productos o servicios digitales. Un tanto porcentual del precio de adquisición del producto sería objeto de una detracción e ingreso bien por la empresa vendedora, bien por el propio consumidor o, en la línea del GEFED en el informe de la Acción 1 de 2014, por parte de la empresa encargada de la gestión del pago electrónico. Esta retención, debería ser coherentemente compensada con alguno de los métodos convencionales para eliminar la doble imposición en el Estado de residencia de la empresa vendedora *on-line*. Sin embargo, esta propuesta, finalmente también desaconsejada en el informe final, podría ser desproporcionada para la consecución del objetivo final. El comercio electrónico, especialmente el de tipo B2C, podría ser desincentivado, dado que precisamente una de sus virtudes para las empresas es el bajo coste que les supone operar a través de una *web*. Por su parte, en el B2B, al tener unos rasgos propios como el tracto sucesivo, puede resultar difícil determinar en qué operación de las múltiples y continúas que se realizan entre dos agentes va a estar sometida a la retención. A tal retención habría que añadirle los costes administrativos posteriores para conseguir la pertinente deducción fiscal para evitar la doble imposición, situación que podría complicarse si los ordenamientos fiscales de los dos países implicados no son homogéneos y tienen diferentes visiones acerca de conceptos tan básicos como qué operaciones pertenecen al comercio electrónico. Finalmente, la fijación de distintos tipos impositivos de retención puede desencadenar en una competencia fiscal perjudicial entre países, los cuales pueden ordenar su política fiscal del comercio electrónico con bajas o nulas retenciones para conseguir un mayor volumen de operaciones virtuales desde sus límites fronterizos.

Por otro lado, puede ofrecerse una solución racional al problema. Se trataría de la modificación del concepto de EP hacia la era virtual. Bien sea con la inclusión de un nuevo nexo fiscal de sometimiento virtual que conviva junto a la tradicional fijeza, o bien de la mano de cláusulas que sirvan de fuerza de atracción de diversos ingresos hacia el EP, o bien fundamentados en el llamado "EP económico". En este sentido, a continuación detallamos una serie de propuestas que hemos dividido en función de su naturaleza conservadora o innovadora. La denominación responde a si se trata de una propuesta anclada aún en la concepción antigua de EP (conservadora) o en una reformulación del concepto que permita la entrada de un nuevo nexo (innovadora). La primera responde a las cláusulas de fuerza de atracción, mientras que las segundas son una combinación del nexo propuesto por el GEFED "presencia virtual significativa", en combinación con la "presencia económica". Justificamos esta tesis en que la mera presencia en el ciberespacio de una empresa por sí sola no es lo suficientemente sólida para ser sometida a imposición si esta no se acompaña de una presencia económica conjunta, es decir, de unos umbrales cuanti-

tativos (volumen de ingresos), todo ello con respeto a los principios marco del comercio electrónico de 1998, especialmente a la neutralidad[29].

2.1. Propuesta conservadora: clausula de fuerza de atracción

La alternativa que a continuación se presenta se alinea con el art. 7.1 b) y c) del MCONU relativo a la tributación de los beneficios empresariales. En ella se incluye esta novedosa fuerza de atracción de beneficios generados por la casa central en presencia de un EP. La propuesta pasa por incluir el siguiente inciso al final del apartado 1 del art. 7 MCOCDE.

> "Serán imputables al establecimiento permanente aquellos beneficios dimanados de actividades empresariales idénticas o conectadas económicamente a las que practica este cuando también sean realizadas a través de una página *web* operada por la empresa".

La premisa previa para la aplicación de esta potencial cláusula atractiva es la existencia de un EP con la consiguiente presencia física y material en el Estado fuente. Ese EP debe desempeñar una actividad empresarial idéntica o ligada a la operativa comercial que se desarrollará por la casa central u otro EP desde otra jurisdicción. Un ejemplo práctico puede ser el siguiente: la sociedad X, con residencia fiscal en el país A, dedicada a la producción y venta de ropa, cuenta, entre otras, con una sucursal en el Estado B gracias a una tienda a través de la que vende sus productos. Aprovechando el nicho de mercado del Estado B, la casa central opta por lanzar exclusivamente una nueva colección de ropa a través de la *web*, cerrándose las operaciones con los consumidores a través de la misma mediante pago mediante plataforma electrónica. La campaña de marketing de dicha colección es llevada a cabo, aparte de por la propia *web* de la sociedad X, a través de la tienda física localizada en el país B, así como a través de campañas publicitarias en televisión. En ausencia de la propuesta cláusula, los beneficios obtenidos por parte de X a través de la venta *on-line* de productos textiles no serán sometidos a tributación en el Estado B, pese a que los consumidores acceden a la contratación a través de dispositivos e interfaces electrónicos ubicados en dicha jurisdicción y la campaña publicitaria se proyecta gracias al EP con el que la empresa cuenta allí. Con arreglo a la actual versión de los Comentarios al MCOCDE, el servidor en el que se hospeda la *web* puede ser considerado un EP si está a disposición de la empresa, sin embargo, su ubicación puede ser posible que radique en un territorio distinto del de la residencia fiscal de la sociedad, por lo que el beneficio obtenido sería atribuible a la jurisdicción en la que se fije el servidor. Este esquema muestra claramente un problema de pérdida de ingresos fiscales para el Estado B, y, por otro lado, una planificación fiscal óptima aprovechando una laguna normativa por cubrir en esta era digital. Por todo lo anterior, entendemos justificada una potencial cláusula como la propuesta, en tanto que la actividad comercial ha sido realizada por la *web* en el Estado de la fuente y, de esa manera, se atraen las bases imponibles que, de no haber empleado la modalidad de venta electrónica, hubieran sido generadas por el EP ya existente.

---

[29] La neutralidad fiscal significa que las respuestas empresariales, en cuanto a la organización de sus recursos, sean consecuencia de los costes y tasas de rendimiento, más que a la diferencia impositiva existente. En síntesis, consiste en que la asignación eficiente de los recursos para producir nueva riqueza sea producto de las necesidades del mercado y no del régimen fiscal aplicable. [*Cfr.* RUBIO GUERRERO, J.J. (2016), pág. 64].

Las cláusulas de fuerza de atracción han de ser interpretadas de manera racional[30]. Una interpretación demasiado beligerante puede conducir a una pérdida de la neutralidad fiscal y seguridad jurídica que acabaría por desordenar el comercio electrónico. Los dos inconvenientes potenciales que puede presentar son los siguientes: en primer lugar, que las empresas se desprendan del EP que tengan en el Estado fuente y vendan sus bienes y servicios *on-line*. La presencia de un previo EP es una *conditio sine qua non* para poder aplicar esta cláusula, por lo que sería fácil evitarla eliminando cualquier vestigio de EP. En este sentido, las empresas pueden aprovechar el listado de excepciones del concepto de EP (art. 5.4 MCOCDE) y, pese a seguir contando con una presencia relativa en el país de la fuente (p. ej. mediante almacenes, depósitos, expositores, etc.) evitar la tributación de las ventas por Internet. En este sentido, sería óptimo emprender una reforma de esas excepciones en consonancia con nuestra propuesta[31]. Por último, en segundo lugar, que la estrategia empresarial mute y expanda su negocio, no mediante un EP, sino mediante una filial[32]. Las filiales, pese a la potencial unión económica con la matriz, son jurídicamente distintas a las matrices, por lo que no constituyen un EP en sentido estricto, sino una sociedad fiscalmente residente en la jurisdicción de constitución, sede de dirección o lugar de desarrollo de la actividad económica, según establezcan las normas fiscales nacionales. De esta manera, la empresa puede operar en terceros estados mediante filiales y continuar su estrategia comercial digital sin posibilidad de atribuir dichos beneficios a aquellas.

2.2. Propuesta innovadora: presencia virtual y económica significativa

El Informe de la OCDE Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the Commentary on the Model Tax Convention on article 5, del año 2000, anunció tajantemente la imposibilidad de considerar a una web como EP. Dicha postura fue confirmada en 2003 con la modificación de los Comentarios al artículo 5. Sin embargo, de-

---

[30] *Cfr.* SERRANO ANTÓN (2015), pág. 202.

[31] Esa propuesta de reforma del listado de excepciones a través de la modificación del articulado y, especialmente, de los Comentarios al MCOCDE, se ha realizado en la Acción 7 del Plan BEPS. *Vid.* OECD (2015c). Digna de mención es en este punto la sentencia de la Corte de Distrito de Tokyo, de 28 de mayo de 2015, sobre la interpretación del art. 5.4 del CDI Japón-EEUU. Una empresa estadounidense vendía *online* repuestos y accesorios para vehículos en Japón. En suelo nipón se servía la no residente de un almacén destinado al almacenaje y entrega de los pedidos concertados por los clientes. El contribuyente alega la inexistencia de un EP en Japón como consecuencia de que sus actividades constituyen una excepción al concepto de EP *ex* art 5 del CDI por su carácter auxiliar o preparatorio. Sin embargo, el tribunal dictamina que las actividades de almacenamiento y entrega juegan un papel significativo en la venta *online* de los repuestos y accesorios, por lo que constituye la existencia de un EP en Japón, al que se le atribuirán los beneficios obtenidos por su tienda virtual para clientes japoneses [WAGH (2016), págs. 542-543]. En este pronunciamiento observamos una clara sintonía con el proyecto BEPS, que pese a descartar en el Informe final de la Acción 7 la eliminación del almacenaje y entrega de bienes del listado de actividades que no constituyen EP en el MCOCDE, no impide que se determine la existencia de un EP si dichas funciones son sustanciales e importantes para la venta o prestación de bienes y/o servicios que una entidad no residente presta en la jurisdicción de la fuente, desvirtuándose de esta manera el carácter auxiliar o preparatorio de las actividades de almacenaje. No son pocos los problemas interpretativos de conceptos tan indeterminados como "sustanciales" o "importantes", si bien, en lo que al comercio electrónico se refiere, no existen muchas dudas en considerar como tales al almacenaje para su posterior distribución a los clientes de aquellos bienes previamente adquiridos de una *web.*

[32] *Cfr.* GONZÁLEZ CARCEDO (2002), pág. 14.

tectamos un pequeño punto de inflexión en el Informe de 2005 de la misma organización internacional titulado Are the current treaty rules for taxing business profits appropiate for e-commerce?, el cual proponía, entre tres alternativas, la introducción de un nuevo nexo impositivo específico denominado "virtual fixed place of business PE". La novedad del mismo es que una página web, a través de la que se realizan actividades de comercio, puede ser considerada un EP si la misma coincide geográficamente con el servidor en el que se halla hospedada. El informe continua aclarando que "el lugar de negocios sería el sitio web, el cual es virtual". En este sentido, el punto de inflexión es más formal que de fondo, en tanto que una página web disponible en territorios distintos de aquellos en los que se encuentra hospedado un servidor, no podrán someter a imposición los ingresos que la web produce por no existir un "lugar fijo de negocios".

Son varios los argumentos que han venido siendo esgrimidos para poder justificar la presencia de un nexo impositivo para someter a tributación en la fuente los beneficios originados por actividades comerciales vía *web*. Autores como ELVIRA BENITO (2000) o CASANOVA GUASCH (2006) han esgrimido que la página *web* es una ubicación fija y permanente en el espacio virtual, por lo que cumpliría con los requisitos de fijeza y permanencia. En una línea parecida GUTIÉRREZ LOUSA y RODRÍGUEZ ONDARZA (2007) han asemejado la presencia física requerida a todo EP con la accesibilidad y permanencia a este sin necesidad de intermediarios, situación existente en las páginas *web*. Más atrevida es la propuesta de COCFIELD, HELLERSTEIN, MILLAR y WAERZEGGERS (2013) pese a que terminan rechazándola tras su análisis. Estos autores se preguntan si los contenidos digitales descargados de la *web* (p. ej. películas, música, etc.) o si el lenguaje de marcado de la *web* (*HTML page*), al ser almacenados en el disco duro del dispositivo electrónico, pueden constituir un vestigio de fijeza. La reflexión final de los citados autores es negativa en tanto que dicho almacenamiento puede ser temporal, ya sea porque el usuario puede borrar los productos descargados voluntariamente o porque la *HTML page* se almacena temporalmente como caché que se auto elimina al desconectar el equipo. Flexibles (y criticables) son los argumentos que el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) ofreció en su Resolución de 15 de marzo de 2012[33], en el llamado Caso *Dell*[34]. Para el tribunal administrativo la página *web*, pese a su intangibilidad, puede ser un lugar de negocios en tanto que se realizan operaciones comerciales desde la mis-

[33] JUR\2012\210738.

[34] El caso surge en 2007 cuando la Administración Tributaria, depurado el procedimiento inspector, reclama una deuda tributaria en torno a 15 millones de euros por ventas realizadas en territorio español al grupo Dell, cuya matriz tiene la sede en Irlanda (DPI). En España, la filial (DESA) tributaba por las comisiones que recibía en calidad de mero comisionista. El principal asunto sobre el que pivota el caso es la potencial existencia de un EP de Dell en España, a los efectos de aplicar el CDI hispano-irlandés. Tanto la AN como el TS entienden que DPI, con residencia fiscal en Irlanda cuenta con un EP en territorio español, tanto por la vía de la cláusula general de EP del art. 5.1 del CDI (existencia de un lugar fijo de negocios puesto a disposición por la filial española DESA en sus instalaciones) como por la de agente dependiente del art. 5.5 (DESA actúa en nombre propio en su operativa comercial, pero siempre por cuenta de DPI, existiendo un férreo control de ésta última sobre la filial española en sus contratos frente a terceros que acababan vinculando y afectando a la entidad no residente en España). En lo relativo a la página *web* como un posible lugar de negocios fijo, el estudio de la *web* como EP fue obviado en las posteriores sentencias de la Audiencia Nacional y la reciente del Tribunal Supremo debido a que dichas resoluciones judiciales parten de que Dell cuenta con un EP en España al actuar la filial como un agente dependiente (SAN de 08.06.2015, JT 2015, 1284 y STS de 20.06.2016, JUR 2016\138716). Un conocimiento mayor del caso DELL puede obtenerse de la lectura de MARTÍN SANTANA (2013), MARTÍN JIMÉNEZ (2016) y GARCÍA PRATS (2016).

ma. Ampara sus argumentos en, por un lado, el reconocimiento que los Comentarios al MCOCDE hacen del EP puramente automático y sin necesidad de intervención humana, pese a que a continuación afirma que de la documentación obrante en el expediente se desprende la existencia de personal al servicio de la *web*[35]; y, por otro lado, en una observación del Estado español a los Comentarios al MCOCDE en el apartado 45.6 del art. 5. de las versiones de 2003 y 2005. Dicha observación, en virtud de la cual España no abogaba por la presencia física para considerar la posible existencia de un EP, ha sido retirada en los Comentarios de 2010 y los actuales de 2014. De esta manera, nuevamente, las pretensiones de considerar a una página *web* como un EP autónomo decaen rápidamente.

Las facilidades actuales para que las empresas realicen actividades digitales desmaterializadas, eludiendo la presencia física en el Estado de la fuente son elevadas. Para mitigarla, ofrecemos en este apartado la siguiente propuesta de redacción de una ampliación del apartado en la definición de EP del art. 5.1 MCOCDE. Dicha propuesta debe pasar también por una actualización de los Comentarios al mencionado artículo. En definitiva, el objetivo es crear en los Convenios fiscales un nexo impositivo basado en la presencia virtual significativa en conexión con una presencia económica. Es lo que hemos denominado como una "solución racional y acorde a los principios tributarios del *e-commerce*, y en especial al de neutralidad fiscal".

> "Para el contexto del comercio electrónico, «Establecimiento Permanente» significa aquel lugar de negocios virtual a través del que se realizan actividades digitales desmaterializadas, siempre que se acompañe con una presencia notable en la red y la superación de un volumen de ventas *on-line* significativo en el Estado de la fuente".

Entre los diversos factores para determinar que un no residente posee una presencia virtual significativa en una jurisdicción, podemos atender a los que a continuación mencionamos. El uso de un nombre de dominio local, principalmente nombres de dominio de segundo (p. ej. ".es") o de tercer nivel (p. ej. ".com.es") para que su *web* sea más fácil de encontrar por los usuarios de ese país[36]; el lenguaje de los contenidos de la tienda virtual es el del territorio en el que se está operando; el ofrecimiento a los clientes de pago de los productos ofertados en la *web* mediante medios de pago convencionales, como por ejemplo, las meras transacciones bancarias, pagos contrareembolso o el pago mediante giro a través de la red pública postal. Entre otros factores, pero más focalizados en la operativa comercial virtual, podemos mencionar el considerable número de clientes registrados en los servicios de la *web*[37]; el número de contratos realizados virtualmente a distancia entre la empresa y los clientes; el nivel de datos recogidos por la empresa, tanto de clientes propios como de terceras personas que son considerados potenciales clientes y a los que se les ofrecerá publicidad virtual; o, que la campaña de marketing *on-line* esté confeccionada de manera exclusiva a los clientes del Estado en el que opera la *web*, de acuerdo con las preferencias y datos recogidos en la red[38].

---

[35] Esta contradicción es puesta de manifiesto por MARTÍN SANTANA (2013), pág. 7.

[36] En España, los nombres de dominio son concedidos, previa solicitud, por una entidad pública, "Red.es".

[37] La mayoría de las tiendas virtuales, previamente a realizar la compra, requieren un registro virtual, el cual es aprovechado en el futuro para el envío de publicidad gracias a los datos recogidos.

[38] El Informe Francés sobre la fiscalidad de la ED, de 2013, aboga por un nexo impositivo basado en el uso de datos de los clientes. De esta manera, se entendería que un EP existe cuando la empresa que realiza a través de su tienda

Algunos de los factores señalados son utilizados por la Administración Tributaria de Israel en su novedosa Circular 4/2016, de 11 de abril, sobre la actividad de empresas no residentes en Israel vía Internet[39]. Entre los factores para determinar la existencia de presencia digital y, consecuentemente, la existencia de un EP en la jurisdicción israelí, se encuentran: un elevado número de servicios usados o contratados *online* por clientes israelíes; el idioma de la tienda virtual es el hebrero; la moneda de pago admitida por el proveedor de los servicios digitales es la de curso legal en Israel o se admiten tarjetas de débito/crédito expedidas allí; o, la compañía no residente ofrece publicidad o soporte específico (p.ej. servicios post-venta) a los clientes israelíes. La Administración Tributaria israelí se posiciona con un nuevo enfoque ante la delimitación de qué entender por EP en el contexto de actividades comerciales transfronterizas aprovechando las posibilidades que la ED brinda. Habrá que esperar para comprobar si dicho enfoque es o no respetado por la jurisprudencia hebrea, cuando aquella tome en consideración el tenor literal del art. 5 del correspondiente CDI que recoja la definición de EP, ante los casos que se susciten por recursos frente a liquidaciones tributarias que sigan este nuevo enfoque. Desde nuestro punto de vista, sin una previa homologación de los CDIs o de los puntos de conexión fiscal sobre rentas obtenidas por no residentes, recogidos en la normativa doméstica, puede resultar difícil, desde el punto de vista de la legalidad tributaria, que los tribunales amparen la interpretación unilateral de la Administración israelí. No obstante, desde que dicha Circular estaba en fase de preparación, grandes multinacionales digitales han estado recalibrando sus actividades en Israel para evitar ser "capturadas" por estos nuevos nexos basados en factores muy específicos[40].

En conjunción con dicha presencia virtual, nuestra propuesta requiere un segundo elemento de cariz cuantitativo. Este elemento ha de servir para traer a colación la existencia de una presencia económica significativa en la economía nacional en la que se está operando vía virtual por parte de una entidad no residente. Para ello, estimamos oportuno que, mediante la actualización de los Comentarios al MC OCDE, se introduzca, a modo de límite, un volumen de beneficios exclusivamente de origen virtual[41]. Si se superan los umbrales cuantitativos establecidos, junto a la presencia virtual significativa, la empresa no residente será considerada como poseedora de un EP en el Estado en el que opera y tributará mediante el art. 7 del Convenio fiscal que resulte aplicable[42]. La inclusión de un volumen mínimo de ingresos en los Comentarios sería, *a priori*, acorde

---

virtual las ventas de sus productos y servicios utiliza los datos obtenidos de la monitorización de los potenciales usuarios de ese país, como, por ejemplo, a través del uso de *Apps*. Para los expertos que realizaron el informe, ésta sería la única vía de considerar la existencia de un EP basado en la presencia virtual significativa que respeta la neutralidad impositiva [*Cfr.* COLLIN y COLIN (2013), págs. 113-115]. Por el contrario, el Informe del Grupo de Expertos de la Comisión sobre la fiscalidad de la ED, emitido en 2014, rechaza tal proposición al no existir una justificación válida para un cambio de tal calibre (*Cfr.* EUROPEAN COMMISSION (2014), pág. 47).

[39] El texto puede consultarse en idioma inglés en http://www.wts.com/en/img/Israel_e-services_memorandum_Alter_Attorneys_at_Law_WTS_April_2016.pdf (último acceso: 04.12.2016).

[40] FUCHS (2016), pág. 879.

[41] *Cfr.*, en el mismo sentido, CALVO VÉRGEZ (2009), págs. 190-193; CASANOVA GUASCH (2006), págs. 152-153.

[42] El volumen de ingresos puede indicar fielmente el grado de penetración en la economía de un país que una empresa posee. Lo importante no es sólo el grado de presencia que una empresa, a través de Internet, ostenta en un territorio, sino también el grado de capacidad económica que demuestra mediante la creación de riqueza al explotar sus

y respetuoso con el principio de neutralidad fiscal y, especialmente, con el de seguridad jurídica. Las empresas sabrían de antemano qué nivel de ventas puede hacerles ser consideradas un EP y tributar en el país de la fuente, y, además, las empresas de reducida dimensión que empleen tiendas virtuales evitarían los costes administrativos de tener que presentar la declaración e ingreso tributario en un país distinto al de su residencia. Los mayores problemas que plantea esta propuesta giran en torno a la comprobación efectiva por parte de las Administraciones tributarias del volumen de ingresos al carecer de jurisdicción más allá de sus fronteras. En este sentido, el intercambio de información tributaria entre las Administraciones es un elemento primordial. El intercambio automático de los *country by country reports* entre las jurisdicciones fiscales va a permitir conocer información fiscal y empresarial de los grupos multinacionales importantes (importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 750 millones anuales en el seno del grupo) para poder comprobar el volumen de facturación en los territorios donde desarrollan actividades comerciales, ya sean físicas o telemáticas[43].

3. REFLEXIONES FINALES

Es indudable que asistimos a escenarios de pérdida recaudatoria acelerados por las facilidades que las TIC ofrecen. La solución a esta cuestión ha de ser racional y serena, alejada de cualquier ánimo intempestivo obcecado en la mera consecución de mayores ingresos fiscales para las maltrechas Haciendas públicas. Una solución en esta línea puede dañar la competitividad empresarial en la era digital y, concretamente, las bondades del comercio electrónico y su expansión. Los principios tributarios de neutralidad y equidad son clarividentes en este sentido. La política fiscal sobre el comercio electrónico no debe desnaturalizarlos, sino que debe estar en consonancia con la imposición que se practique al comercio tradicional, evitando, en última instancia, que las políticas empresariales respondan a la pura praxis comercial y no a las decisiones normativas de los Estados.

---

propios recursos. Sobre el llamado "test cuantitativo" en la conceptualización de un EP, *vid.* COCKFIELD, A.J. (2003), págs. 414-424.

[43] El intercambio automático de *country by country reports* tiene su origen en la Acción 13 del Plan BEPS. Según los últimos datos, de 21 de octubre 2016, son 49 los Estados que han suscrito el texto multilateral que sirve de acuerdo para el intercambio de estos informes entre las jurisdicciones firmantes (la lista actualizada puede consultarse en http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting.htm (último acceso: 21.10.2016). En lo que a la Unión Europea atañe, la Directiva 2016/881/UE, de 25 de mayo, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, ha incorporado en el Derecho europeo este novedoso estándar impulsado por la OCDE. En virtud de ambos instrumentos normativos, el primer intercambio de CbC Reports se referirá al ejercicio 2016 y el plazo del que dispondrán las Administraciones tributarias para su remisión será como máximo 18 meses a partir de la finalización del último día del ejercicio fiscal del grupo de empresas multinacionales al que se refiera el informe, es decir hasta el 30 de junio de 2018. Los sucesivos intercambios automáticos de información se deberán producir, en ambos textos normativos, tan pronto como sea posible en un plazo no superior a 15 meses, por tanto, antes del 30 de marzo del año siguiente al de finalización del periodo impositivo sobre el que se transmite la información. Por último, en lo que a España respecta, recordemos que el nuevo art. 14 del Reglamento del Impuesto de Sociedades (Real Decreto 634/2015, de 10 de julio) regula los aspectos subjetivos, objetivos y temporales de estos informes, siendo nuestra jurisdicción una de las primeras en incorporar este aspecto.

Las dos propuestas que hemos ofrecido tienen nuevamente sus ventajas e inconvenientes. Ciertamente, no existen soluciones perfectas pese a que la voluntad por parte de los Estados formantes de la OCDE sí que es unánime en la necesidad de mitigar el problema. La Acción 1 del Plan BEPS está configurada como una especie de matriz de las restantes Acciones, dado que discute problemas abordados por estas. Sin embargo, nos parecen muy tímidas las conclusiones alcanzadas en el informe final de 2015 en lo que a la configuración de un nuevo nexo fiscal basado en la presencia virtual sugiere. Es cierto que el Plan BEPS es ambicioso y está llamado a reformular ciertos principios y esquemas tradicionales del Derecho tributario internacional, sin embargo, el abandono de esta propuesta deja tambaleante el estandarte de este proyecto, al menos en lo que se refiere a dar una solución al reto que la ED plantea. La futura modificación del listado de excepciones a la definición de EP para garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan carácter auxiliar o preparatorio ha sido una de las pocas recomendaciones atractivas. Con arreglo a la misma, se considerará que los vendedores en línea de productos tangibles (comercio *off-line)* poseen un EP en el Estado en el que posean un almacén de grandes dimensiones, con personal a su cargo y utilice estas instalaciones con fines de almacenamiento para su posterior entrega a los clientes.

La propuesta de una cláusula de fuerza de atracción, *prima facie*, será más asumible en cuanto a gastos administrativos para el contribuyente. Al contar con un EP tradicional, con presencia física, su grado de asentamiento en nuestro contexto jurídico y económico le supondrá menos costes para realizar la pertinente declaración e ingreso de la deuda tributaria en nuestra Hacienda. Sin embargo, la propuesta no deja de ser limitada y puede ser eludible la tributación de los beneficios obtenidos virtualmente si abandona la presencia física de su negocio.

La segunda propuesta está más en la línea de un cambio en la filosofía del concepto internacional de EP. Como esgrime el profesor GARCÍA NOVOA (2001), si basar la idea de EP en un vínculo físico tiene sentido en una economía fundada en el intercambio de bienes tangibles, por qué no contemplar un nuevo vínculo acorde con la desmaterialización que sufre la economía actual y caminar desde la fijeza hacia un concreto grado de implantación en el Estado de la fuente. Por ello, la inclusión de un nuevo nexo fundamentado en la presencia virtual y económica significativa, apoyadas en un criterio cuantitativo alejado de problemas interpretativos, responde, a nuestro entender, al tiempo presente y futuro del comercio electrónico y sus imbricaciones en la fiscalidad directa. Un espacio virtual puede ostentar perfectamente una penetración sostenible y permanente en la economía de un país, generando rentas que no tributarán en correspondencia con los servicios públicos, infraestructuras y sistemas de garantía de los que disfruta la empresa no residente propietaria de la *web*.

Las soluciones han de ponderarse de manera homogénea e internacional. Si bien el Plan BEPS es el escenario perfecto para lograr la reconsideración de estos nexos fiscales, existe vía libre para que los Estados introduzcan unilateralmente soluciones en este sentido, siempre y cuando se respeten los Convenios de doble imposición vigentes. De esta manera, la solución es abandonada desde un punto de vista multilateral, pero queda abierta la posibilidad de que los Estados exploren la vía bilateral para introducir actualizaciones acordes con la era digital en el concepto de EP.

Bibliografía

ÁLAMO CERILLO, R. (2015): "La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE", *Quincena Fiscal,* núm. 5.

ÁLAMO CERRILLO,R. y LAGOS RODRÍGUEZ, G. (2015): "Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la realidad económica digital", *Quincena Fiscal,* núm. 3.

Avi-Yonah y XU, H. (2016): "Evaluating BEPS", University of Michigan Public Law Research, paper núm. 493, disponible en: http://papers.ssrn.com/sol3/Papers.cfm?abstract_id=2716125 (último acceso: 30.08.2016).

BAL, A. y GUTIÉRREZ, C. (2015): "Taxation of the Digital Economy", en M. Cotrut (editor), *International Tax structures in the BEPS Era: an analysis of anti-abuse measures,* IBFD Tax Research Series, Amsterdam.

CALVO VÉRGEZ, J. (2009): *Fiscalidad del comercio electrónico: imposición directa e indirecta,* Publicaciones Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

CALVO VÉRGEZ, J. (2010): "La atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico", *Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 146.

CASANOVA GUASCH, F. (2006): "Problemática en la aplicación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico", *Revista de Contabilidad y Tributación,* núm. 29.

COCKFIELD, A. J. (2003): "Reforming the permanent establishment principle through a quantitative economic presence test", *Canadian Business Law Journal,* vol. 38, núm. 3, disponible en http://heinonline.org/ (último acceso: 08.09.2016).

COCKFIELD, A. J.; HELLERSTEIN, W.; MILLAR, R. y WAERZEGGERS, C. (2013): *Taxing Global Digital Commerce,* Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

COLLIN, P. y COLIN, N. (2013): *Task Force on Taxation of the Digital Economy*, Ministere de l´economie et des finances, Paris, disponible en http://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf (último acceso: 01.09.2016).

CRUZ PADIAL, I. (2016): "La economía digital en BEPS: una síntesis", *Nueva Fiscalidad,* núm. 2.

DÍAZ-FAES, J.; IRASTOZA, M. y DURÁN, V. (2015): "La economía digital y el entorno BEPS" en F. Serrano Antón (director): *Fiscalidad Internacional,* vol. II, 6ª ed., CEF, Madrid.

ELVIRA BENITO, D. (2000): "El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria", *Impuestos,* núm. 2.

EUROPEAN COMMISSION (2014): *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy,* Taxation and Customs Union Publications, Brussels, disponible en http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf (último acceso: 13.09.2016).

FUCHS, H. (2016): "PE or not to be? – taxing the online activities of foreign companies in Israel", *Tax International Notes,* vol. 82, núm. 9.

GARCÍA NOVOA, C. (2001): "Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (I)", *Quincena Fiscal,* núm. 16.

GARCÍA PRATS, F. A. (2016): "Notas sobre la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016 (Caso Dell)", *Documentos AEDAF,* Sección Fiscalidad Internacional y Precios de Transferencia, disponible en

http://www.aedaf.es/es/cai-y-secciones/fiscalidad-internacional-y-precios-de-transferencia-86 (último acceso: 25.11.2016).

GONZÁLEZ CARCEDO, J. (2002): "El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias", *Documentos de Trabajo-IEF,* núm. 28, disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2002_28.pdf (último acceso: 05.09.2016).

GUTIÉRREZ LOUSA, M. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (2007): "Comercio electrónico y establecimiento permanente", *Impuestos,* núm. 19, disponible en http://revistas.laley.es/content/Revista.aspx?params=H4sIAAAAAAAEACtILMlwzsIMzrYNUctNLCIJLbL1zC2AMr1TK22DXMM8g0McAapRy_YoAAAAWKE (último acceso: 07.09.2016).

HORTALÁ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P. (2000): *La fiscalidad del comercio electrónico,* CISS, Valencia.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2016): "The spanish position on the concept of a permanent establishment: anticipating BEPS, beyond BEPS or simply a wrong interpretation of article 5 on the OECD Model?", *Bulletin for International Taxation,* vol. 70, núm. 8.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. y CALDERÓN CARRERO, J. M. (2014): "El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿el final, el principio del final o el final del principio?", *Quincena Fiscal,* núm. 1.

MARTÍN SANTANA, L. (2013): "El concepto de establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (CASO DELL)", *Quincena Fiscal,* núm. 18.

NOCETE CORREA, F. J. (2006): "La fiscalidad internacional del comercio electrónico", *Crónica Tributaria,* núm. 120 disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/120_Nocete.pdf (último acceso: 30.08.2016).

OECD (1998): *Electronic commerce: taxation framework conditions,* Ottawa, 1998, disponible en https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf (último acceso: 01.09.2016).

OECD (2000): *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the Model Tax Convention on Article 5*, París, disponible en http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf (último acceso: 01.09.2016).

OECD (2005): Are the current treaty rules for taxing business profits appropiate for e-commerce?, París, disponible en http://www.oecd.org/ctp/treaties/35869032.pdf (último acceso: 01.09.2016).

OECD (2012): The Digital Economy, Paris, 2012, disponible en http://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf (último acceso: 30.08.2016).

OECD (2014): Action 1. Addresing the tax challenges of the digital economy. Preliminary version, OECD Publishing, Paris, disponible en: http://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf (último acceso: 05.09.2016).

OECD (2015a): *Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement*, OECD Publishing, Paris, disponible en: http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf (último acceso: 30.08.2016).

OECD (2015b): Action 1. Addresing the tax challenges of the digital economy. OECD Publishing, Paris, disponible en: http://www.oecd-

ilibra-ry.org/docserver/download/2315281e.pdf?expires=1462178794&id=id&accname=guest&checksum=C0A1127C7BCF51D3A3698183B4F1AEA7 (último acceso: 30.08.2016).

OECD (2015c): Action 7. Preventing the artificial avoidance of Permanent Establishment Status, OECD Publishing, Paris, disponible en http://www.oecd-ilibra-ry.org/docserver/download/2315341e.pdf?expires=1473156610&id=id&accname=guest&checksum=CB57E0AB27ED1B5A9EC64B8CB5EC33CC (último acceso: 06.09.2016).

OLIVER CUELLO, F. (2012): "La fiscalidad directa del comercio electrónico", *Quincena Fiscal*, núm. 21.

RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (2001): "La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa", Documentos de Trabajo-Instituto de Estudios Fiscales, núm. 6, disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2001_06.pdf (último acceso: 01.09.2016).

RUBIO GUERRERO, J. J. (2016): "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional", en I. Corral Guadaño (director), *Manual de Fiscalidad Internacional,* vol. I, 4ª ed., IEF, Madrid.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016): "La influencia de le economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps", *Quincena Fiscal,* núm. 13.

SERRANO ANTÓN, F. (2015): "Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes" en F. Serrano Antón (director): *Fiscalidad Internacional*, vol. I, 6ª ed., CEF, Madrid.

SPRAGUE, G. D. y BOYLE, M. P. (2001): "General Report", IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International. Taxation of income derived from electronic commerce,* vol. 86a, Kluwer Law International, The Hague.

WAGH, S. (2016): "The taxation of digital transactions in India: the new equialization levy", *Bulletin for 3International Taxation,* vol. 70, núm. 9.

WIJNEN, W. y DE GOEDE, J. (2014): "The UN Model in practice 1997-2013", *Bulletin for International Taxation,* vol. 68, núm. 3.

CAPÍTULO 23

EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA Y SU EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO
Universidad San Pablo-CEU

1. INTRODUCCIÓN

El concepto de establecimiento permanente es fundamental para determinar la tributación en el Estado de la fuente. Su delimitación en los impuestos directos precisa concretar si la actividad económica se lleva a cabo mediante un lugar fijo de negocios o a través de un agente dependiente. El establecimiento permanente se caracteriza porque desarrolla una actividad empresarial de forma continuada y con subordinación a las directrices y organización de la persona o entidad no residente, bien como lugar fijo de negocios (sin personalidad jurídica), bien como agente dependiente[1]. Razones de neutralidad fiscal determinan que el no residente que actúa mediante un establecimiento permanente se encuentre sometido al régimen del Impuesto sobre la renta de los no residentes, pues de otra manera sus rentas sólo se gravarían en el Estado de residencia. El concepto fijado por la normativa española es más amplio que el de los convenios de doble imposición, fundados en el Modelo de Convenio de la OCDE de 2014, si bien la décima versión, de 21 de noviembre de 2017, ha modificado el concepto recogiendo algunas de las recomendaciones del Informe BEPS –*Base Erosion and Profit Shifting*- impulsado por la OCDE y los países del G-20. Aun así, sigue siendo ineficaz para gravar la economía digital, frente a opiniones a favor de someter a tributación la renta en la fuente de generación de estas operaciones, y de gravar los bienes y servicios en el país del beneficiario de los mismos[2], y tampoco la OCDE ha dado el paso de someter a tributación la presencia fiscal significativa y otras recomendaciones planteadas por el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital[3]. No obstante la Propues-

---

[1] Un supuesto residual de establecimiento permanente se plantea cuando la empresa presta servicios mediando una presencia física temporal en el país (cláusula alternativa de los párrafos 42.11 y siguientes de los comentarios al Modelo de Convenio) o cuando hace un cierto uso de los equipos informáticos en marco del comercio electrónico. En estos supuestos no se han producido modificaciones por el informe BEPS y no han sido tratados por la jurisprudencia por lo que no los incluimos. *Cfr*. MAS HERNÁNDEZ, J., y REOL JIMÉNEZ, T., "Las modificaciones al concepto de establecimiento permanente", en Almudí Cid *et. al*., *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Aranzadi, 2017, p. 111.

[2] ARBIZA VOLPI, G., "La economía digital y su tributación", *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, 2º semestre 2015, p. 6. Ver también SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., "Un estudio sobre la presencia digital significativa y las tendencias fiscales multilaterales", en Moreno González, S. (Dir.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Aranzadi, 2017.

[3] Concretamente (i) la introducción de un nuevo nexo (o criterio de sujeción) en base a una presencia económica significativa, (ii) el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente, y (iii) un impuesto progresivo. Acción 1-Informe final 2015, Abordar los retos de la economía digital en la imposición, OCDE, 2015, p. 14. Ciertamente ha resultado más en un diagnóstico general que en recomendaciones precisas, como aprecia HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P. A., "El alcance material y formal del Plan BEPS: viejos conocidos, nuevos amigos y la necesidad de

ta de Directiva de de 21 de marzo de 2018 del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa (COM(2018) 147 final), ampliando a este supuesto el concepto de establecimiento permanente, y estableciendo los beneficios imputables a la presencia digital significativa, puede ser un paso importante si se mueve, de acuerdo con la Recomendación de la misma fecha relativa al establecimiento perpermanente digital, la modificación de los convenios que no lo contemplen[4].

El Tribunal Supremo ha hecho una interpretación amplia del concepto "lugar fijo de negocio" en relación a la "puesta a disposición" de la entidad que desarrolla la actividad en España, y de la noción de "agente dependiente", incluyendo como tal al comisionista en nombre propio por cuenta ajena. Ello implica la imputación a dicho establecimiento permanente de una parte significativa de los ingresos de la matriz del grupo y la consiguiente tributación de los mismos en España.

Este trabajo pretende analizar el concepto de establecimiento permanente en el marco de la imposición directa, un elemento clave para determinar el lugar de tributación de las rentas obtenidas por las entidades no residentes. También se menciona la evolución jurisprudencial, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que atiende a un enfoque sustancial y no meramente formal y literal. Para ello se parte del concepto legal recogido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y en los convenios para evitar la doble imposición firmados por España de acuerdo con la versión actualizada de 2014, que es la que han utilizado nuestros tribunales. Se mencionará, no obstante, la modificación para evitar prácticas elusorias a través del proyecto BEPS que se ha traducido en la actualización de 2017[5] y en el Convenio Multilateral para implementar BEPS en los diferentes CDIs[6]. A continuación se incluye la postura de la Dirección General de Tributos a partir de diversas consultas vinculantes que abordan la doble concepción de establecimiento permanente. Finalmente, se critican dos sentencias del Tribunal Supremo que abordan el supuesto de las filiales fabricantes y comercializadoras reconvertidas en maquiladoras y comisionistas, el caso *Roche* y el caso *Dell*.

2. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El concepto de establecimiento permanente proviene de la legislación prusiana para someter al impuesto sobre el beneficio industrial y comercial en el municipio de la fuente las rentas de actividades económicas percibidas con habitualidad[7]. Dicho concepto plantea problemas por la ca-

---

un nuevo enfoque", en Almudí Cid *et. al.*, *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Aranzadi, 2017, p. 49.

[4] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=SWD%3A2018%3A82%3AFIN

[5] *Model Tax Convention on Income and on Capital*: Condensed Version 2017 (http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm).

[6] http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm

[7] *Cfr.* GARCÍA PRATS, A., *El establecimiento permanente (análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria)*, Tecnos, Madrid, 1996, pp. 39-40, quien manifiesta que surge en los impuestos de producto, trasladándose después a la imposición sobre la renta. ELVIRA BENITO, D., *El establecimiento permanente: análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho Español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pp. 83 y ss.

suística que genera, la personalización de quien realiza la actividad, la generación de operaciones vinculadas y la atribución de beneficios. La globalización y la internacionalización de la economía en las últimas décadas lo han dotado de especial relevancia y, al mismo tiempo, han puesto de manifiesto su complejidad. Esta circunstancia ha llevado a la elaboración de un concepto "esencialmente elástico con unos contornos conceptuales difuminados", calificado por RITTER como el "ser desconocido"[8].

Surge en el seno del Derecho Tributario como criterio de reparto de rentas en el ámbito internacional, atribuyéndolas al Estado de la fuente mediante una ficción legal que lo considera una entidad con personalidad jurídica independiente y diferenciada de la casa central (pese a carecer de ella en el caso del lugar fijo de negocios –aunque puede ser una filial-, no así en el supuesto de agente dependiente)[9]. Esta personalización tiene como consecuencia la consideración como operaciones vinculadas de las transacciones entre el establecimiento permanente y la casa central, con su valoración a precios de mercado (art. 18 Ley 27/2014).

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, tras señalar que se consideran rentas obtenidas en España las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español, incluye en su art. 13.1.a) el doble concepto de sede de actividad o agente dependiente: "Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de *instalaciones* o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un *agente autorizado* para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes". A título ejemplificativo menciona "las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses". Se requiere bien una instalación con habitualidad donde se desarrolle la actividad de la central, bien un agente autorizado para contratar con habitualidad en nombre y por cuenta del contribuyente.

---

[8] ELVIRA BENITO, D., *El establecimiento permanente…*, o.c., p. 25. RITTER, W., Grenzüberschereitende Gewinnabgrenzung bei Betriebstätten-Ein systematischer Versuch", *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1976/1977*, pp. 288-311.

[9] Entendemos que es una ficción y no una presunción porque, como dice PÉREZ DE AYALA, "Las presunciones se refieren a lo que (probablemente) es; las ficciones, a lo que debe ser (aunque no lo sea de hecho), a efectos del Derecho tributario". PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J. L., "Prólogo", MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones*, p. IV.

Además, hay que partir de la autonomía científica del Derecho Tributario en su delimitación conceptual. TIPKE subraya que en la medida que esta disciplina se configura como parte del Derecho con una teleología y unos valores fundamentales propios –Grundwertungen-, es imprescindible que desarrolle su propia terminología. TIPKE, K, Die Steuerrechtsordnung, Vol. I, Verlag Dr. Otto Schmidt, 14ª ed., Colonia, 1993, pp. 97 a 99. Citado por ELVIRA BENITO, D., *El establecimiento permanente: análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho Español*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, pp. 23-24.

Pero en caso de existencia de convenio se aplicará éste, y los convenios firmados por el Estado español se basan en el Modelo de Convenio de la OCDE[10] (en adelante MCOCDE), cuyo art. 5 establece como concepto general que la expresión "establecimiento permanente" significa "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad". Ello implica *tres requisitos: sede física, permanencia y desarrollo de una actividad empresarial.*

En cuanto al *lugar*, el apartado uno señala que "comprende, en especial": las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas; las fábricas; los talleres; y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Según el comentario 4 al art. 5 del modelo (en adelante CMC) basta con que la empresa disponga de cierto espacio como "propietaria o arrendataria… o… por otra causa", pudiendo el lugar de negocios "encontrarse en las instalaciones de otra empresa". Puede serlo un servidor en propiedad o en alquiler con permanencia en el tiempo que no constituya una actividad auxiliar, no si sólo se aloja la *web site – hosting-* (CMC 42.3).

Respecto de la *permanencia*, el art. 5.3 advierte que "una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses"[11]. El comentario 6 del Modelo (en adelante CMC) a dicho precepto aclara que la actividad no puede ser temporal, con excepción de las de naturaleza recurrente en cuyo caso hay que tener en cuenta cada período de tiempo junto al número de veces que se utiliza. Y en previsión de que una obra de duración superior a 12 meses se divida en unidades contractuales desarrolladas por varias empresas del mismo grupo (partes realizadas por subcontratistas, trabajos preparatorios en el país de la fuente, etc.), los CMC 6.2 y 18 disponen que los Estados contratantes pueden establecer medidas para evitarlo. Así se ha hecho en los convenios con Dinamarca, Francia, USA y Nueva Zelanda.

Como puede observarse, en relación a la primera modalidad de establecimiento permanente, el modelo de convenio no menciona expresamente "los almacenes, tiendas u otros establecimientos… las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias", lo que no empece que se entiendan incluidos. No obstante, el art. 5.4 del MCOCDE delimita varios supuestos excluidos de la expresión establecimiento permanente, entre los que cabe destacar el mantenimiento de un depósito de bienes cuyo único fin sea el almacén, exposición, entrega o transformación por otra empresa; el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, de recoger información para la empresa o de realizar para la misma cualquier otra actividad auxiliar o preparatoria[12]. Según el CMC 24 "El criterio decisivo consiste en determinar si las activida-

---

[10] *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 9th edition, 2014.

[11] Algunos convenios establecen un plazo menor (6 meses: Argentina, Chile, China, Filipinas, India, Indonesia, Irán, Letonia, Lituania y Tailandia; 9 meses: Estonia, Costa Rica, Egipto y Grecia) o mayor (24 meses: Hungría).

El problema es el cómputo del plazo en obras, donde los trabajos preparatorios podrían suponer el comienzo del cómputo (en función de la documentación), incluyendo las paralizaciones aunque se justifiquen.

[12] La Consulta vinculante 0173-03, de 11/02/2003 de la SG de Tributación de no Residentes, sostiene que una Sociedad residente en Estados Unidos que quiere abrir una oficina de información en España, en complemento o no de una asociación con un agente comercial independiente "siempre que dicha oficina no realice actividades distintas

des del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa…Un lugar fijo de negocios cuya función sea la gestión de la empresa, o incluso solamente de parte de la misma, no se considera que realiza una actividad preparatoria o auxiliar", p.e. las oficinas de dirección regionales, aunque se limitan a una parte de las operaciones de la empresa, constituyen "sede de dirección" del art. 5.2.a). Por tanto, no se incluyen los almacenes cuando constituyan una actividad auxiliar. Además, el MCOCDE requiere que la obra o proyecto de construcción exceda de doce meses, frente al TRLIRNR, según el cual basta con que las obras de construcción, instalación o montaje excedan de seis meses. En consecuencia, la normativa española da un concepto más amplio que la convenida.

El tercer requisito precisa *que la empresa realice mediante el establecimiento permanente toda o parte de su actividad*. La actividad a que se refiere el art. 5.1 MC es una actividad empresarial, si bien comprende también los servicios profesionales, tras la supresión en el año 2000 del art. 14 MC que definía el concepto de base fija con similar significado. La actividad la debe realizar, según el CMC 10, "principalmente el empresario o personas con una relación laboral con la empresa", incluyendo agentes dependientes, siendo "indiferente que el agente por cuenta de la empresa esté o no autorizado para firmar contratos si presta sus servicios en el lugar fijo de negocios" (ver párr. 35).

El art. 5.5 MCOCDE regula la segunda modalidad de establecimiento permanente: una persona distinta de un agente independiente[13] que "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 considera que dicha persona tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que realice para dicha empresa, salvo que se limiten a las excluidas en el apartado 4 del art. 5, antes mencionado. El apartado 6 excluye del concepto el ejercicio de la actividad empresarial por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, excluyendo la utilización de un bróker, comisionista o similar –figura utilizada en los Estados del *Common Law*-, que normalmente actúan en nombre propio y por cuenta de un tercero[14]. Y el apartado 7 del art. 5 añade que el hecho de que una sociedad

---

de las recogidas en el artículo 5.4 del Convenio Hispano-Estadounidense, con o sin la colaboración de un agente comercial independiente, no se considerará que constituye un establecimiento permanente en España".

La Consulta vinculante 1088-02, de 16/07/2002, analizando el concepto de establecimiento permanente conforme al artículo 5, apartado 4 del Convenio entre España y la República de Austria para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, de 20 de diciembre de 1966, concluye que una persona residente en Austria constituirá establecimiento permanente en España si actúa en territorio español, por cuenta de una empresa del otro Estado, Austria, si tiene y ejerce habitualmente en España poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, siempre y cuando se dan, además, estas dos circunstancias: que no se trate de una agente independiente y que su actividad no se limite a la compra de bienes y mercancías para la empresa.

[13] Entendiendo por tal un corredor, un comisionista general u o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

[14] La redacción de los apartados 5 y 6 del art. 5 obedece a la distinta configuración de la agencia en los Estados del *Common Law* y en los que pertenecen al sistema civil. En éstos se diferencia entre la representación directa –cuando el agente actúa en nombre y en representación ajena-, donde la actuación del agente vincula a su principal, y la indirecta –cuando actúa en nombre propio pero por cuenta ajena-, como podría ser un comisionista, donde el tercero queda

residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente, evitando considerar como tales a las filiales en todo caso.

Este concepto general hace referencia al lugar fijo de negocios, siendo el ejemplo prototípico la sucursal. Dado que ésta carece de personalidad jurídica, si no existiera esta regla el beneficio tributaría en la sede de residencia de la entidad principal. La "personalización" del establecimiento permanente permite al Estado de la fuente obtener un ingreso, equiparando la sucursal a la filial.

La segunda modalidad es la del agente dependiente, que puede ser una filial, y requiere el ejercicio habitual de la actividad. El TRLIRNR habla de "agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, y el MCOCDE precisa que "actúe por cuenta de una empresa" y concluya contratos "en nombre de la empresa". En principio, parece que en este caso sería preciso tanto actuar por cuenta del contribuyente como en nombre del mismo, pero los comentarios al MCOCDE seguidos por la doctrina administrativa y la jurisprudencia han hecho una interpretación amplia del concepto de agente dependiente, incluyendo también a los que actúan en nombre propio. El objeto es que aquellas estructuras de grupos multinacionales que convierten a una sociedad distribuidora de sus productos en comisionista en nombre propio pero por cuenta de la entidad no residente, con funciones muy similares a las anteriores pero una reducción sustancial de la retribución, no escape de la figura de establecimiento permanente. Se considera que dicha persona tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que realice para dicha empresa, salvo que se limiten a las excluidas en el apartado 4 del art. 5, antes mencionado.

El apartado 6 excluye del concepto el ejercicio de la actividad empresarial por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, excluyendo la utilización de un bróker, comisionista o similar –figura utilizada en los Estados del *Common Law*-, que normalmente actúan en nombre propio y por cuenta de un tercero. La redacción de los apartados 5 y 6 del art. 5 obedece a la distinta configuración de la agencia en los Estados del *Common Law* y en los que pertenecen al sistema civil. En éstos se diferencia entre la representación directa –cuando el agente actúa en nombre y en representación ajena-, donde la actuación del agente vincula a su principal, y la indirecta –cuando actúa en nombre propio pero por cuenta ajena-, como podría ser un comisionista, donde el tercero queda vinculado frente al agente pero no con el principal, sin perjuicio de las relaciones internas entre ambos. En cambio, en los Estados del *Common Law* la vinculación jurídica es en todo caso directamente del tercero con el empresario principal[15].

Y el apartado 7 del art. 5 añade que el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante no

vinculado frente al agente pero no con el principal, sin perjuicio de las relaciones internas entre ambos. En cambio, en los Estados del *Common Law* la vinculación jurídica es en todo caso directamente del tercero con el empresario principal. *Cfr.* ELVIRA BENITO, D., *El establecimiento*..., o.c., p. 359.

[15] *Cfr*. ELVIRA BENITO, D., *El establecimiento*..., o.c., p. 359.

convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente, evitando considerar como tales a las filiales en todo caso.

La modificación del MC en 2017 para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios conforme al Proyecto BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting* - impulsado por la OCDE y los países del G-20, y su incorporación a los diferentes CDIs supone la ampliación del concepto tradicional de establecimiento pemanente. En septiembre de 2015 se aprobaron los Informes finales del Proyecto[16] estableciendo como medida antielusión que cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generan obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, se considerará que esta empresa tiene una presencia que debe ser objeto de imposición en ese país, salvo que el intermediario las realice en el marco de una actividad independiente[17]. Las acciones 1 y 7 pretenden modificar la regulación de los establecimientos permanentes. La acción 1 persigue "Abordar los retos de la economía digital en la imposición", incluyendo la capacidad de una compañía para tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un "nexo" bajo las normas internacionales actuales. La acción 7 tiene como objetivo "Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP", esencialmente "mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica". Se persigue, de un lado evitar la elusión de la figura de EP mediante la sustitución de las filiales distribuidoras por comisionistas, trasladando los beneficios fuera del país en el que se efectúan las ventas sin que tenga lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país. De otro, impedir que determinadas actividades puedan acogerse a las excepciones específicas incluidas en la definición de EP que actualmente prevé el apartado 4 del artículo 5 MC, tema muy relevante en la economía digital. Además, conforme a la Acción 15, el 24 de noviembre de 2016 se ha publicado el Convenio Multilateral para implementar BEPS en los diferentes CDIs, cuya parte IV pretende evitar la elusión del estatus de establecimiento permanente –arts. 12 al 15- y su firma se realizó el 7 de junio de 2017 en París[18]. Habrá que ver hasta qué punto se comprometen los países que no forman parte de la OCDE y las reservas planteadas cuando se ratifique en cada caso.

3. LA DOCTRINA DE LA ADMINISTRACIÓN

La Dirección General de Tributos se ha pronunciado acotando el concepto legal en su doble manifestación.

Respecto del lugar fijo, ha señalado que lo constituye una sociedad del Reino Unido con oficina de representación en España para actividades de marketing, adquisición de productos y servi-

---

[16] *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OCDE, 2015.

[17] *Acción 7-Informe final 2015, Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente,* OCDE, 2015, p. 10.

[18] Puede verse en la web de la OCDE: http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm

cios, y ventas a clientes (V1831-08); igualmente, una sociedad belga que distribuye y vende servicios de transporte desde un local alquilado en España, con un administrativo y tres personas para atender a los clientes españoles y portugueses. Si se deshace del local puede seguir siéndolo si dispone de un lugar fijo de negocios en el que trabaja el personal descrito, y aunque no lo tenga si el personal actúa como agente dependiente vendiendo tickets bajo las instrucciones de la sociedad belga, salvo que realicen exclusivamente "funciones informativas, auxiliares y preparatorias" (V2401-12). También lo tiene una persona física residente en el Reino Unido y copropietario en una Comunidad de Propietarios de un apartotel en España pues "los apartamentos están afectos a la explotación de un negocio hotelero y todos los medios personales y materiales para la realización de la actividad económica pertenecen a la propia comunidad", siendo el no residente contribuyente del IRNR con establecimiento permanente (V4922-16). También lo constituye la apertura por una aerolínea británica de una nueva base operativa en España para operar vuelos europeos con instalaciones, activos y personal, al estar su actividad "directamente relacionada con el transporte aéreo internacional de viajeros, es decir, la venta de billetes de los vuelos internacionales ofertados en España y operados" por el grupo" (V4974-16). Una sucursal en España de una entidad noruega que dispone de un trabajador contratado para gestionar la adquisición de productos a los proveedores españoles y transmitirlos a destinatarios establecido en el territorio de otro Estado miembro o de un país tercero, facturando a la matriz constituye un establecimiento permanente (V5074-16).

Por el contrario, no constituye establecimiento permanente la actividad de marketing y ventas realizada por dos empleados, con residencia fiscal en España, integrados en el departamento comercial de una empresa situada en el Reino Unido, cuya actividad principal es la administración y gestión de fondos de inversión constituidos y domiciliados en Luxemburgo (V0306-14). Tampoco lo es, en principio, una empresa no residente con embarcación de recreo abanderada en el extranjero con un punto de amarre para embarcar y desembarcar a los pasajeros. El barco es el objeto del negocio, y tampoco son establecimiento permanente los puntos de amarre circunstanciales. Pero si el puerto base está en España y se realizan aquí los contratos para navegar por aguas españolas sí lo sería (V1722-14).

En cuanto al agente dependiente, hay dependencia si hay sometimiento y control del mandante, y hay vinculación si hay poderes suficientes para vincular al no residente. Analizando el artículo 5, apartado 4 del Convenio entre España y la República de Austria para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, de 20 de diciembre de 1966, la consulta V1088-02 concluye que una persona residente en Austria constituirá establecimiento permanente en España si actúa en territorio español, por cuenta de una empresa del otro Estado, Austria, si tiene y ejerce habitualmente en España poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, siempre y cuando se dan, además, estas dos circunstancias: que no se trate de una agente independiente y que su actividad no se limite a la compra de bienes y mercancías para la empresa.

Las contestaciones a consultas vinculantes v2191-08 y v2192-08, ambas de 20 de noviembre de 2008, mantienen que no hay establecimiento permanente cuando una sociedad española que opera como comisionista o fabrica por encargo de otra entidad no residente vinculada, man-

tiene la independencia funcional. Por el contrario, sí lo habría si existiera un asentamiento operativo complejo con coherencia económica.

En el primer caso, la consultante reside en Suiza y es la responsable de las decisiones estratégicas del grupo para Europa occidental. La sociedad residente en España tiene como objeto la comercialización, entre otros, de determinados tipos de productos propiedad de la sociedad suiza. La comercialización la desarrolla en su propio nombre pero por cuenta de la sociedad suiza. Por este servicio como comisionista percibe un determinado margen sobre el beneficio de ventas y el reembolso por parte de la sociedad suiza del importe anual presupuestado de los gastos generales y de administración en que haya incurrido en el desarrollo de su actividad. Adicionalmente también le reembolsa un importe anual presupuestado de los gastos de publicidad en que incurra. La sociedad española asume los riesgos relativos a su papel de comisionista. Se consulta si constituye un establecimiento permanente de la sociedad suiza.

La contestación señala que la realización o no de contratos en nombre del comitente no basta "para considerar que se actúa como agente dependiente o independiente de esa empresa. Debe analizarse si el agente vincula con sus actos al comitente, si le obliga frente a terceros"[19], pues así se desprende del párrafo 32.1 de los Comentarios al artículo 5, admitiendo que la frase "poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa... se aplica asimismo a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa". Y añade que lo importante es que la empresa suiza no tiene poder de controlar o dirigir la actividad diaria de la empresa española, y, sobre todo, que "los contratos realizados por la empresa española le obligan a ella y no a la sociedad suiza". Además, la comisión se basa en un porcentaje sobre las ventas menos los costes presupuestados anualmente, con lo que asume el riesgo. Concluye que si mantiene su independencia, y las instrucciones que recibe de la sociedad suiza no suponen "un control de su actividad que merme esa condición", su "exclusiva actividad como comisionista" no constituirá un establecimiento permanente de la sociedad suiza.

La segunda consulta la hace una entidad residente en Suiza, cuyo objeto es la fabricación, distribución, empaquetado, transformación, etc. de determinados productos. Es la licenciataria de las marcas comerciales, patentes y derechos de reproducción y propiedad intelectual de los productos citados. La sociedad suiza tiene un contrato de comisión con una empresa española que forma parte del grupo (SE 1), cuya actividad consiste en la comercialización en España de los productos de la sociedad suiza (además de productos de otras empresas del grupo). La sociedad suiza tiene también un contrato de producción en régimen de maquila con otra sociedad residen-

[19] En este sentido, el Párrafo 32.1 de los Comentarios al artículo 5 dispone que "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. La ausencia de una participación activa de la empresa en las operaciones puede significar que ha delegado en un agente. Por ejemplo, se puede considerar que un agente posee el poder efectivo para concluir contratos cuando solicita y recibe los pedidos (sin formalizarlos) que son enviados directamente a un almacén en el que se efectúa la entrega de mercancías y cuando la empresa extranjera aprueba las operaciones de forma rutinaria."

te en España (SE 2), que también forma parte del mismo grupo, que realiza la fabricación en España de productos diferentes a los anteriores para su posterior comercialización en toda Europa occidental por la sociedad suiza.

Respecto de SE 1 la contestación es idéntica a la de la anterior consulta, considerando que mantiene la condición de independiente y no constituirá establecimiento permanente siempre que las instrucciones que reciba de la sociedad suiza, tanto en lo que se refiere a precios como a otro tipo de instrucciones generales de actuación, no supongan un control de su actividad que merme esa condición, y no realice otra actividad para la sociedad suiza.

En cuanto a SE 2 tiene un contrato de maquila, con una relación entre la sociedad suiza que encarga y compra los productos (comprador) y la sociedad fabricante española SE2 (proveedor):

- El comprador está obligado a comprar las materias primas, indicar el volumen de producción y soportar el riesgo de la pérdida de los productos, que siempre se mantienen de su propiedad. Para asegurar la calidad en la producción de sus productos se le permite la inspección de la actuación del proveedor.
- El proveedor SE2 transforma las materias primas en productos, presta servicios de almacenaje, logísticos y de transporte de los productos. Por estos servicios percibe el coste real del servicio más un margen.

Observa la contestación que el hecho de que una sociedad sea controlada por otra "no convierte por sí sólo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra", como se desprende del MCOCDE. Se considera que la actividad realizada por el proveedor constituye su propia actividad principal, la fabricación, que la empresa española ha estado prestando ya a otras empresas del grupo. La sociedad fabricante española es contratada por la sociedad suiza como sociedad independiente a precio de mercado, dado que se remunera el coste más un margen que equivale al precio normal de mercado de la fabricación y otros servicios auxiliares.

Concluye que la sociedad suiza no tendría establecimiento permanente en España siempre que se cumplan las circunstancias mencionadas por la consultante:

- Se realiza la fabricación por encargo de la sociedad suiza, quien establece unas instrucciones claras al respecto,
- La sociedad suiza mantiene la propiedad de la materia prima y de los productos terminados,
- La entidad española asume únicamente los riesgos derivados de la fabricación20.

No obstante, "si la sociedad española asumiese otros riesgos o realizase funciones diferentes a las mencionadas por ella, adicionales a las suyas propias, por cuenta de la sociedad suiza, podría implicar la existencia de establecimiento permanente"[21].

---

[20] Hay que tener en cuenta que el CMC 42 al art. 5 advierte que "una sociedad que se limite a adquirir piezas producidas o servicios prestados por otra sociedad en un país diferente no tendría un establecimiento permanente en ese país por ese exclusivo hecho".

De especial interés es el final de la resolución sobre la posibilidad de que haya un establecimiento permanente si la suma de las actuaciones de las dos sociedades españolas forma un asentamiento operativo complejo con coherencia económica: "si del análisis funcional y factual de la situación en España resultaran funciones o riesgos asumidos adicionales a los descritos, realizados por SE1 y SE2, por sí, o a través de la organización del grupo, incluso prestados por terceros, y estas funciones se realizan por cuenta de la sociedad matriz, se podría llegar a considerar la existencia de establecimiento permanente en España". De este modo se tiene en cuenta la última frase del párrafo 27.1 de los Comentarios al artículo 5: "Una empresa no puede fragmentar un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas con el fin de alegar que cada una de ellas sólo tiene carácter preparatorio o auxiliar".

Como observa CARMONA, será la casuística la que determine la situación, siendo factores que determinan la ausencia de establecimiento permanente: "la ausencia de «control» de la actividad de la comisionista o fabricante por encargo que ratifique su «independencia», la ausencia de «vinculación» comercial para la no residente a consecuencia de la actividad de la sociedad comisionista, la ausencia de «fragmentaciones» interesadas de las actividades realizadas en España, la ausencia de riesgos y funciones clave en la actividad de la filial, y la ausencia del «asentamiento operativo» sustancial en España"[22]. Se adopta con ello el concepto de coherencia geográfica y comercial que deriva de los CMC al art. 5, especialmente los párrafos 27.1 y 30, poniendo como ejemplo de establecimiento permanente un almacén utilizado para la entrega de mercancías que también realice ventas.

4. LA POSTURA DE LOS TRIBUNALES

Dos tribunales superiores se habían pronunciado en el extranjero, en contra de la calificación como establecimiento permanente de filiales que actuaban en nombre propio y por cuenta de la matriz, antes de los fallos del Tribunal Supremo en España.

En el caso *Zimmer,* el Consejo de Estado francés dictaminó el 31 de marzo de 2010 que una filial francesa que operaba como comisionista en nombre propio por cuenta de la matriz británica no constituía establecimiento permanente. Para ello hizo una exégesis literal del convenio e interpretó que el Código de Comercio francés –según el cual el comisionista en nombre propio carece de autoridad para concluir contratos "en nombre" del comitente- impedía vincular a éste con los clientes. Aplicó el Proyecto de MC de 1963 y añadió que el párr. 32.1 CMC solo tiene cabida en el *Common Law* (representación indirecta) -en el que la actuación del comisionista en nombre propio sí vincula al comitente con el cliente-, no en el Derecho civil continental.

---

[21] Es curioso que en el caso de la sociedad comisionista la asunción del riesgo es indicio de independencia, mientras que en la sociedad maquiladora es indicio de dependencia, aunque será así siempre que lo asuma por cuenta de la sociedad suiza.

[22] CARMONA FERNÁNDEZ, N., "La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas", *Crónica Tributaria*, nº 145, 2012, p. 45.

También en el caso *Dell* noruego la sentencia de 2 de marzo de 2011 del Tribunal Supremo de ese país falló que una filial noruega que comercializa en nombre propio por cuenta de entidad irlandesa no constituía establecimiento permanente. Se fundó igualmente en una interpretación literal del convenio, que requiere vinculación legal, y en la inaplicación del citado párr. 32.1 que sólo se aplica a "personas que tengan facultades para concluir contratos" y a "agentes en general", no a comisionistas que venden "en su propio nombre". Ello suponía tratar de forma distinta situaciones iguales dependiendo del derecho interno aplicable en cada caso, lo que provocaba inequidades, aparte de no atender al espíritu y finalidad de la norma de acuerdo con los comentarios al MCOCDE[23].

La STS de 12 de enero de 2012 (recurso de casación 1626/2008), relativa al caso *Roche Vitamins Europe LTD*, abordó la actuación de una entidad española, dedicada a la fabricación, importación y venta de bienes, que a partir de 1999 pasa a producirlos en exclusiva para su matriz, una entidad suiza, que, posteriormente, procede a su introducción en el mercado. Para ello se hicieron dos contratos: uno de fabricación, por el cual la empresa española Roche Vitaminas, S.A. fabrica productos que vende en exclusiva a la matriz suiza por el coste total más un margen determinado; y otro de promoción, por el que Roche Vitaminas es designada como "agente para España" para facilitar la venta de dichos productos en España a cambio de percibir el 2 por 100 de todas las ventas que consiga promover. Los órganos de Inspección comprobaron e investigaron estos hechos, concluyendo que la entidad suiza operaba en España a través de un establecimiento permanente, al entender que la filial actúa como agente dependiente (maquiladora y comisionista) de su matriz no residente.

Entiende el Tribunal Supremo que Roche Vitaminas, S.A. es un agente dependiente de su matriz (la Sociedad), ya que "las actividades económicas que realiza están sometidas a instrucciones detalladas o a un control global… y opera exclusivamente para ella", reduciéndose su actividad de fabricación "a producir mercaderías para la mandante, siguiendo sus directrices y asumiendo únicamente el riesgo de una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad comunicados, mientras que Roche Vitamins Europe hacía frente a los derivados de una indebida fijación de tales parámetros o de su modificación una vez fabricados los productos". Además, las condiciones económicas en las que realiza dichas actividades son distintas a las que se acordarían con un tercero en condiciones normales de mercado. Respecto al cómputo, se incluyen en la base imponible las rentas derivadas de la fabricación y de la promoción, estas últimas por la venta de productos en España, no a terceros países. Aunque la calificación como establecimiento permanente se funda en la fabricación, se incluye también la venta porque toda la actividad económica que desarrolla para ella constituye una actuación a través del establecimiento permanente. Al respecto se plantea FALCÓN qué ocurriría si existieran dos filiales distintas, una que realiza la maquila y vende a la matriz extranjera, y otra que realiza las actividades de promoción y ventas, gestionando las órdenes de compra a cambio de una comisión. Colige que, siguiendo los

[23] Como observa CARMONA FERNÁNDEZ, N., no es aceptable que la expresión "en nombre de" tenga efectos dispares en función de la legislación doméstica y según ésta se funde en un sistema de *Common law* o de Derecho civil. O.u.c., p. 54.

razonamientos de la sentencia, la segunda filial no sería establecimiento permanente y sólo tributaría en España la renta correspondiente al margen normal de fabricación, con un resultado muy similar al que se llegaría con los ajustes por operaciones vinculadas[24].

No obstante, el Tribunal Supremo descarta que los servicios sean prestados a través de un lugar fijo de negocios argumentando que, aunque la Sociedad es arrendataria de un local propiedad de su filial, no puede considerarse establecimiento permanente a los efectos del Convenio hispano-suizo, ni de la normativa interna dadas las características del inmueble (un almacén de 22 m^2) y la naturaleza de las actividades de la matriz. En efecto, el convenio hispano-suizo –siguiendo el art. 5.4 del MCOCDE- no contempla como tal los almacenes (que sí figuran como ejemplo de establecimiento en el art. 12 de la LIRNR)[25], y en el almacén alquilado a la filial no se realizaba el tráfico propio de la sociedad suiza, pues "carecía de los medios personales y materiales para realizar los actos propios de su negocio".

La STS de 20 de junio de 2016 (recurso de casación 2555/2015), caso *Dell Products LTD*, enjuicia la utilización por una matriz irlandesa de un local por medio de una filial española que desarrolla, por su encargo y bajo su dependencia, actividades económicas que constituyen el núcleo esencial de su objeto social, en las instalaciones y mediante el personal de la intermediaria. En cuanto al lugar fijo de negocios, sostiene que siguiendo los comentarios al MC en sus párrafos 4, 4.1, 4.6 y 10 "la puesta a disposición incluye… la actuación por cuenta de la empresa", ajustando la interpretación a la globalización mercantil y a la realidad vigente, atendiendo a la función y finalidad de los Convenios y "a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresarial", y añade que la matriz "desarrolla,… con carácter sustancial, su actividad empresarial en España a través de las instalaciones y personal de" la filial, por lo que cuenta en España con un establecimiento permanente. Para el TS basta una utilización mediata o indirecta, por medio de la filial que opera como agente dependiente en el lugar fijo de negocios, las instalaciones de ésta, bajo el encargo y dependencia de la matriz. Respecto de la figura de agente dependiente, observa que del tenor literal del art. 5.5 CDI España-Irlanda no se desprende que la representación deba ser necesariamente directa, ni tampoco que "en nombre de" implique obligatoriamente el nacimiento de relaciones entre el comitente y terceros, bastando con que "se cree la vinculación del comitente con el contrato celebrado", como prevé el art. 253 del C. Comercio. Lo relevante es "la vinculación funcional, que el agente posea poderes suficientes para vincular al comitente, dentro del desarrollo habitual de la actividad empresarial conforme a las instrucciones y bajo el control del mismo", siguiendo "la doctrina funcional-economicista-sustancialista, acorde con la doctrina de la OCDE que emana de los comentarios al MC", siendo agente dependiente aunque actúe en nombre propio.

---

[24] *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R., "El caso Roche (STS 12 enero 2012): consideración como establecimiento permanente de una filial con actividades de maquila y promoción de las ventas", *QF*, n. 6, 2012, p. 10.

[25] El art. 5.3 del Convenio excluye que exista establecimiento en los casos de:

Utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

Mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.

Es plausible el argumento respecto de la segunda modalidad de establecimiento permanente. Sin embargo, la primera según el art. 5.1 del CDI precisa que para que haya un lugar fijo de negocios la empresa debe realizar en él toda o parte de su actividad, y el párrafo 42 del MC requiere que sea la matriz quien la realice, y no la filial como en este caso[26].

La Sentencia hace una interpretación amplia conforme un criterio sociológico, de conformidad con el criterio de la Administración Tributaria, considerando que una sociedad irlandesa de un grupo multinacional tecnológico que operaba en España mediante una filial (que formalmente actuaba como un mero comisionista de ventas en nombre propio) tenía en territorio español, a través de su filial española, un establecimiento permanente con amplias funciones. El riesgo es ampliar la interpretación más allá del tiempo en que debe aplicarse, que serán los ejercicios en su momento comprobados por la Inspección, hasta alcanzar el momento en que se enjuician los hechos por el Tribunal. De otro lado, los comentarios habrán de operar en función de la fecha de aprobación de cada convenio, teniendo en cuenta los vigentes en ese momento.

5. CONCLUSIONES

El concepto de establecimiento permanente es fundamental para determinar la tributación en el Estado de la fuente. Se caracteriza en la imposición directa porque desarrolla una actividad empresarial de forma continuada y con subordinación a las directrices y organización de la persona o entidad no residente, bien como lugar fijo de negocios, bien como agente dependiente. Razones de neutralidad fiscal determinan que el no residente que actúa mediante un establecimiento permanente se encuentre sometido al régimen del Impuesto sobre la renta de los no residentes, pues de otra manera sus rentas sólo se gravarían en el Estado de residencia. El concepto fijado por la normativa española es más amplio que el de los convenios de doble imposición, fundados en el Modelo de Convenio de la OCDE de 2010, si bien la actualización de 2017 supone su ensanchamiento y solventa algunas lagunas que, de momento, no se han incorporado a la normativa interna.

Una filial del grupo puede ser considerada establecimiento permanente de otra sociedad del grupo si existe lo que se ha venido a llamar un "asentamiento complejo operativo", limitándose, sin independencia y en exclusividad, a la fabricación y venta de productos que le ordena la matriz (STS 12 enero 2012).

---

[26] Según este comentario, una sociedad de un grupo multinacional puede poner sus locales a disposición de otra sociedad del grupo y llegar a constituir un establecimiento permanente de la segunda, si la actividad de dicha sociedad (la matriz, en el supuesto que estamos comentando) se realiza en dicho local. Pero añade que “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 lo hace en locales que no son los de la otra empresa 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 ésta. Por tanto, ese lugar no puede considerarse como un establecimiento permanente de la sociedad a quien se presta el servicio”.

En el caso *Roche* el Tribunal Supremo concluyó la existencia del concepto de agente dependiente para la actividad de maquila y, por adición, para la de comercialización, pero cabe dudar que la resolución hubiera sido la misma en el segundo caso de haber operado con dos filiales.

En el caso *Dell* se establece que concurren tanto la figura de agente dependiente como la de lugar fijo de negocios. En este último punto se adopta una interpretación amplia del concepto en relación a la "puesta a disposición" de la entidad que desarrolla la actividad en España, atendiendo a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresarial. Sin embargo, no se tiene en cuenta que los comentarios al MC impiden considerar la existencia de establecimiento permanente en caso de utilización mediata por la matriz, como sucede en este asunto y la actualización de 2017 no los modifica.

El fallo sostiene que la nueva realidad y globalización mercantil "necesariamente exige una interpretación de la normativa aplicable adaptada a esta nueva realidad, en la que resulta imprescindible atender a la sustancia de los nuevos modelos de actividad empresarial", frente a argumentos formalistas seguidos en otros países como Francia (caso *Zimmer)* o Noruega (caso *Dell*). En esta postura late el peligro de llevar a cabo una interpretación economicista y sociológica, que parta de una calificación económica y no jurídica de los hechos, y que vaya más allá del momento en que éstos se realizaron, con el riesgo evidente de quiebra del principio de seguridad jurídica en su doble vertiente de certeza del derecho y de prohibición de la arbitrariedad.

En el marco del proyecto BEPS se han incorporado en la actualización de 2017 al Modelo de Convenio medidas para evitar la elusión de la figura de establecimiento permanente mediante la sustitución de las filiales distribuidoras por comisionistas, trasladando los beneficios fuera del país en el que se efectúan las ventas sin que tenga lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país, impedir que determinadas actividades puedan acogerse a las excepciones específicas incluidas en la definición de establecimiento permanente y evitar el abuso de la fragmentación de contratos en la realización de obras de construcción o instalación.

Habrá que esperar a la implementación del nuevo concepto en los CDIs una vez ratificado el Convenio Multilateral por cinco Estados. En España no tendrá excesiva relevancia en cuanto que ya se manejaba en sede administrativa y judicial un concepto relativamente amplio de establecimiento permanente con una doctrina economicista-sustancialista del mismo (bastando con que el no residente estuviera vinculado por la actuación del comisionista, aunque no figurase su nombre en el contrato), y donde el listado de actividades preparatorias o auxiliares no las excluía, en todo caso, de la noción convencional, como hacían otros países. No obstante, la nueva definición permitirá ampliar esta figura, si bien los tribunales y la Administración deberán seguir aplicando la versión vigente cuando se produjeron los hechos enjuiciados, evitando la aplicación retrospectiva de la última actualización.

Bibliografía

ALMUDÍ CID, J. M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J. A., y HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P. A. (Dir.) (2017): *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Aranzadi, Pamplona.

ARBIZA VOLPI, G. (2015): "La economía digital y su tributación", *Boletín Foro Fiscal Iberoamericano*, 2º semestre 2015.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2012): "La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas", *Crónica Tributaria*, nº 145.

ELVIRA BENITO, D. (2007): *El establecimiento permanente: análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho Español*, Tirant lo Blanch, Valencia.

FALCÓN Y TELLA, R. (2012): "El caso Roche (STS 12 enero 2012): consideración como establecimiento permanente de una filial con actividades de maquila y promoción de las ventas", *Quincena Fiscal,* nº 6.

GARCÍA PRATS, A. (1996): *El establecimiento permanente (análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria)*, Tecnos, Madrid.

GARCÍA PRATS, A. (2016): "Notas sobre la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016 (Caso DELL)", AEDAF.

GOROSPE OVIEDO, J. I. (2017): "La existencia de establecimiento permanente en España y los gastos deducibles. Análisis de la STS de 20 de junio de 2016", *Revista de Contabilidad y Tributación,* nº 407.

MORENO GONZÁLEZ, S. (Dir.) (2017): *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Aranzadi.

OECD (2014): *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 9th edition.

OCDE (2015): *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.*

PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J. L. (1996): "Prólogo", en Marín-Barnuevo Fabo, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en derecho tributario*, McGraw-Hill Interamericana de España.

RITTER, W. (1976/1977): Grenzüberschereitende Gewinnabgrenzung bei Betriebstätten-Ein systematischer Versuch", *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1976/1977.

TIPKE, K. (1993): *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. I, Verlag Dr. Otto Schmidt, 14ª ed., Colonia, pp. 97 a 99.

CAPÍTULO 24

LAS OBRAS DE CONSTRUCCIÓN COMO ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES: ASPECTOS CONTROVERTIDOS*

DOMINGO JESUS JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS
Profesor Contratado Doctor
Universidad Autónoma de Madrid

FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

1. INTRODUCCIÓN

El objeto del presente trabajo es el de analizar algunos aspectos conflictivos o controvertidos de la modalidad de establecimientos permanentes por obras y proyectos de construcción, instalación o montaje. El establecimiento permanente es uno de los conceptos clave en el sistema de reparto de los derechos de imposición previsto en los modelos de convenio de doble imposición elaborados por la OCDE y por la ONU. En ambos modelos, el establecimiento permanente opera como umbral mínimo para que las rentas procedentes del desarrollo de actividades empresariales transfronterizas puedan ser gravadas por el Estado de la fuente[1].

De este modo, la existencia de un establecimiento permanente de un no residente determina que las rentas que sean atribuibles a dicho establecimiento puedan ser gravadas por el Estado de situación del establecimiento permanente. De otro modo, las rentas empresariales únicamente tributarán en el Estado de residencia del no residente[2]. Es por ello que la determinación de si un no residente dispone de un establecimiento permanente y de si las rentas obtenidas por el no residente pueden ser atribuidas a dicho establecimiento permanente son cuestiones fundamentales para determinar el reparto de los derechos de imposición sobre las rentas empresariales.

---

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto DER2015-66087 financiado por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

1 *Vid.*, por todos, GARCÍA PRATS (1996), pág. 85.

2 De acuerdo con el art. 7 del Modelo de convenio de doble imposición de la OCDE: "[l]os 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 imputables al establecimiento permanente [...] pueden someterse a imposición en ese otro Estado". Se trata por tanto de una cláusula general por la cual los beneficios empresariales tributan exclusivamente en el Estado de residencia de la empresa no residente salvo cuando se consideren obtenidos a través de un establecimiento permanente, caso en el que los beneficios tributarán conforme a una cláusula de tributación compartida ilimitada.

El establecimiento permanente se define de modo general como "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad"[3]. Se trata, por tanto, de un emplazamiento disponible para la empresa no residente para la realización de sus actividades con una noción de permanencia en el tiempo. Esta definición general del establecimiento permanente se completa con dos ficciones que se equiparan a la tenencia de un lugar fijo de negocios por parte del no residente: la realización de actividades a través de un agente dependiente[4], y la realización de obras y proyectos de construcción o instalación[5].

Es esta última categoría de establecimientos permanentes ficticios, las obras y proyectos de construcción o instalación, la que conforma el objeto de este trabajo. Esta clase de establecimientos permanentes se caracteriza por sustituir el requisito de fijeza por el cumplimiento de unos requisitos temporales referidos a la duración de las actividades que dan lugar al establecimiento permanente[6]. En el presente trabajo analizaremos, en primer lugar, los aspectos relativos a la propia configuración del establecimiento permanente en estos supuestos y, posteriormente, las especialidades en la atribución de beneficios a esta clase de establecimientos permanentes.

Debe tenerse en cuenta que esta clase de establecimientos permanentes cuenta con especificidades derivadas de su propia configuración normativa, como con especificidades derivadas de los diversos modelos de negocio que se emplean en este ámbito. En el presente trabajo analizaremos tanto los problemas relativos a la fragmentación de contratos y actividades en los niveles subjetivo y espacial, como el empleo de determinadas formas de colaboración empresarial y la atribución de beneficios en función de la modalidad retributiva del contrato.

2. LA MODALIDAD DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE POR OBRAS Y PROYECTOS DE CONSTRUCCIÓN O INSTALACIÓN

2.1. Consideraciones previas

El art. 5.3 del Modelo de convenio de doble imposición de la OCDE (MCOCDE en adelante)[7] establece que "[u]na obra o un proyecto de construcción o instalación solo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses". En el Modelo de convenio de doble imposición de la ONU (MCONU)[8], la cláusula equivalente, prevista en el art. 5.3(a), establece que "una

---

[3] *Vid.* art. 5.1 del Modelo de convenio de doble imposición de la OCDE.

[4] *Vid.* art. 5.5 del Modelo de convenio de doble imposición de la OCDE.

[5] *Vid.* art. 5.3 del Modelo de convenio de doble imposición de la OCDE.

[6] Tal y como señala SKAAR (1991), págs. 343 y ss., el test de permanencia se convierte, en relación con las obras de construcción, instalación y montaje, en un "test de duración" cuya satisfacción es suficiente para determinar positivamente la existencia de un establecimiento permanente en el Estado de la fuente, aun cuando no se hubieran cumplido los requisitos inherentes al test de permanencia.

[7] Salvo indicación en contrario, todas las referencias al modelo de convenio de la OCDE y a sus comentarios se deben entender realizadas a su versión de 2014, aprobada el 15 de julio de 2014 por el Consejo de la OCDE.

[8] Salvo indicación en contrario, todas las referencias al modelo de convenio de la ONU y a sus comentarios se deben entender realizadas a su versión actual, aprobada en la séptima reunión del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Fiscal de Naciones Unidas (24 a 28 de octubre de 2011).

obra o proyecto de construcción, instalación o montaje y las actividades de supervisión relacionadas con ellos, pero sólo cuando dicha obra, proyecto de construcción o actividad tenga una duración superior a seis meses".

Además de la diferencia en la duración de las actividades para que determinen la existencia de un establecimiento permanente (6 meses en el MCONU, frente a los 12 meses del MCOCDE), la cláusula prevista en el MCONU incluye expresamente actividades accesorias a las propias de construcción como son las actividades de supervisión, así como los proyectos de montaje. Sin perjuicio de estas diferencias en la literalidad de las cláusulas, como veremos, la interpretación contenida en los comentarios de la cláusula del MCOCDE muestra una tendencia a ampliar el ámbito de aplicación de esta cláusula, incorporando actividades adicionales a las propias de construcción o instalación, aproximándose así a lo previsto en el MCONU.

La cláusula del establecimiento permanente de obras, aunque ha estado presente en el MCOCDE desde los primeros proyectos de modelo de convenio de doble imposición, sufrió un cambio drástico en el MCOCDE de 1977. En el proyecto de MCOCDE de 1963 esta previsión se encontraba inserta en su art. 5.2, es decir, dentro del listado de ejemplos *prima facie* de establecimientos permanentes[9]. Como ha señalado la doctrina[10], esto implicaba que debían examinarse los requisitos previstos en el art. 5.1 para estimar la existencia de un establecimiento permanente para que las obras y proyectos de construcción e instalación. De conformidad con ello, debería considerarse, junto al cumplimiento de los requisitos de duración de las obras o proyectos, su fijeza de conformidad con el art. 5.1 para que dicha obra o proyecto pudiera ser constitutiva de un establecimiento permanente.

Con la modificación del art. 5 en el MCOCDE de 1977, la modalidad de establecimiento permanente derivado de la realización de las obras y proyectos de construcción o instalación pasa a regularse en un apartado autónomo, configurándose, así, como un supuesto de establecimiento permanente específico. Al ubicarse esta clase de establecimientos permanentes en el art. 5.3 del MCOCDE la doctrina entendió que se daba plena eficacia al requisito de que las obras o proyectos tuvieran una duración mínima como sustitutivo de la fijeza prevista en la definición genérica de establecimiento permanente[11]. De este modo, en el caso de las obras y proyectos de construcción o instalación, los requisitos previstos en el art. 5.1 del MCOCDE no necesitarán cumplirse necesariamente para que se pueda estimar la existencia de un establecimiento permanente, sino que lo relevante será que las actividades desarrolladas puedan ser consideradas como actividades cualificadas y que se cumpla el plazo mínimo de duración de las mismas previsto en la norma convencional.

En la configuración de esta cláusula, tanto en el MCOCDE como en el MCONU, se ha prestado especial atención a las posibilidades de que, mediante la fragmentación de actividades y contra-

---

[9] Sobre el desarrollo de esta cláusula antes de su incorporación al proyecto de MCOCDE de 1963, *vid*. WILLIAMS (2014), págs. 89-91.

[10] Por todos, *vid.*, CALDERÓN CARRERO (2014), págs.141-142.

[11] SKAAR (1991), págs. 343 y ss.

tos en la realización de las obras y proyectos, se pudiera evitar artificiosamente alcanzar el umbral para que se pudiera estimar la existencia de un establecimiento permanente. A continuación, se analizarán las actividades cuya realización puede dar lugar a la consideración de un establecimiento permanente de esta modalidad, los requisitos relativos a su duración y los problemas específicos derivados de la fragmentación de actividades.

2.2. Obras cualificadas

Los comentarios al art. 5 del MCOCDE indican que las "obras o proyectos de construcción o de instalación" no comprende "solamente la construcción de edificios, sino también la de carreteras, puentes o canales, la rehabilitación (no solo el mero mantenimiento o redecoración) de edificios, carreteras, puentes o canales, el tendido de conducciones, la excavación de terrenos y el dragado de fondos. Además, la expresión "proyecto de instalación" no se limita a un proyecto de construcción; también incluye la instalación de nuevo equipo como puede ser una maquinaria compleja en un edificio"[12]. De este modo, se incluirían tanto las actividades de construcción material de edificaciones o infraestructuras, como la instalación de elementos de equipo anexos a edificaciones o equipos complejos.

Frente a lo que se establece en el MCONU, el MCOCDE no hace referencia a los proyectos de montaje, es decir, a las actividades de puesta en funcionamiento de equipos por parte de un no residente. Sin embargo, como se puede apreciar en los comentarios al art. 5 del MCOCDE, dichas actividades se entienden incluidas implícitamente en el ámbito del art. 5.3[13].

Asimismo, el MCONU incluye una referencia expresa a las actividades de supervisión de obras y proyectos de construcción, instalación y montaje como actividades que pueden dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente. Pese al silencio del texto del art. 5.3 MCOCDE en relación con estas actividades, los comentarios a este apartado clarifican que esta clase de actividades se incluyen dentro del ámbito de aplicación de esta norma[14]. En ambos casos, la realización de estas actividades puede dar lugar a un establecimiento permanente, sin perjuicio del propio establecimiento permanente que se genera por la realización de las obras, en el caso de que estas actividades se puedan realizar por personas distintas al contratista general. Obviamente, esto requerirá que las obras supervisadas superen el umbral temporal previsto en el convenio aplicable.

En relación con las obras o proyectos cualificados, por último, debe señalarse que, aunque las obras deben realizarse en el territorio del Estado de la fuente, no se requiere que exista un lugar fijo para su realización. Esto supone que las obras pueden realizarse en lugares diversos en tanto en cuanto exista una coherencia entre las obras y los lugares en que se realizan. El ejemplo pro-

---

[12] *Vid.* párrafo 17 de los comentarios al art. 5 del MCOCDE.

[13] *Vid.* párrafo 17 de los comentarios al art. 5 del MCOCDE.

[14] De acuerdo con el párrafo 17 de los comentarios al art. 5 del MCOCDE: "[l]a planificación y supervisión *in situ* de las obras de construcción de un edificio se encuadran en [el ámbito del establecimiento permanente de obras o proyectos de construcción e instalación]".

puesto por la propia OCDE es el de las obras de pavimentación de una carretera[15]. Obviamente en este caso no existirá un lugar único en el que se realicen las obras, sino que las obras se extenderán por un determinado territorio. Lo relevante para considerar la existencia de un establecimiento permanente en estos supuestos es que exista coherencia comercial entre la obra o proyecto y el emplazamiento geográfico en que se extienden las actividades.

En el caso en que las obras se realicen en dos Estados, por ejemplo, una carretera, puente o túnel que unan ambos Estados, puede considerarse la existencia de dos establecimientos permanentes diferenciados en cada Estado. Para ello será necesario que las obras superen el umbral temporal previsto en la normativa doméstica o convencional de cada Estado. A efectos de computar dicho umbral temporal entendemos que deben tenerse únicamente en cuenta las actividades realizadas en cada uno de los Estados, sin perjuicio de que las obras en un Estado puedan completarse antes de que finalice el proyecto o construcción global.

2.3. El plazo de ejecución de las obras

El MCOCDE establece que las obras o proyecto deben superar los 12 meses para que se pueda considerar la existencia de un establecimiento permanente como consecuencia de la realización de estas actividades. El cumplimiento de este umbral temporal determina que se considere la existencia de un establecimiento permanente retroactivamente desde el inicio del cómputo del plazo[16]. En el caso del MCONU, al igual que en la normativa doméstica española[17], el plazo se reduce a la mitad: 6 meses. Los modelos no requieren que estos plazos se cumplan dentro de un periodo concreto, pudiendo comenzar las obras en un año natural y extenderse al siguiente, de modo que, cuando se cumpla el periodo previsto en el convenio aplicable, existirá el establecimiento permanente desde el primer periodo impositivo en que comenzaron a realizarse las obras. Esta situación podrá plantear problemas de aplicación temporal de la norma tributaria al constituirse el establecimiento permanente retroactivamente[18].

A efectos de realizar el cómputo del plazo, el *dies a quo*, de acuerdo con la posición de la OCDE, lo conforma el momento en que comienzan las primeras actividades de prospección o análisis *in situ* para la realización de la obra[19]. El requisito principal es que se desplace al territorio del Estado de realización de la obra el personal del empresario no residente. En relación con las actividades desarrolladas, se entiende que los estudios iniciales ya son determinantes del inicio del cómputo del plazo. Esto supone, por ejemplo, que los estudios iniciales que se realicen para pre-

---

[15] *Vid.* párrafo 4.6 de los comentarios al art. 5 del MCOCDE.

[16] *Vid.* párrafo 19 de los comentarios al art. 5 del MCOCDE.

[17] *Vid.* art. 13.1.a) del 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 (en adelante, LIRNR).

[18] Piénsese en los casos en que se produce una modificación normativa entre el momento en que se comienza a computar el plazo para la existencia del establecimiento permanente y su finalización. Aunque se trataría de un caso de retroactividad en grado medio o relativa, no dejaría de ser conflictivo el hecho de que esta modificación supusiera atribuir derechos de imposición que, en la situación original no existirían.

[19] *Vid.* párrafo 19 de los comentarios al art. 5 del MCOCDE.

sentar una oferta de licitación en el marco de un contrato de infraestructuras ya puedan ser determinantes del inicio del cómputo.

En relación con el *dies ad quem*, aunque los comentarios al MCOCDE no explicitan el momento en que se debe entender que finalizan las actividades, en nuestra opinión, debe considerarse que la finalización de las obras se produce en el momento de la entrega de la construcción, sin perjuicio de que posteriormente se produjeran otras actuaciones derivadas de cláusulas de garantías o de actuaciones accesorias. El elemento fundamental para entender que se produce la finalización de la obra, en nuestra opinión, debe inferirse del cumplimiento del contrato[20]. De este modo, el momento en que se entiende cumplido el contrato por el contratista es el momento en que deberá entenderse que finalizan las obras, sin perjuicio de que puedan reclamarse actuaciones posteriores. En la normalidad de los casos esto se producirá con la entrega de la construcción o instalación. La existencia de un período posterior de garantía no supone una extensión del plazo a los efectos de determinar la existencia de un establecimiento permanente[21].

Por otro lado, a efectos de determinar la duración de las obras o proyecto, la interrupción de las actividades no supone que el cómputo del plazo temporal se suspenda, sino que seguirá computándose a los efectos de determinar si las obras exceden de los 12 meses[22]. Del mismo modo, si las actividades se subcontratan a un tercero durante un periodo, el hecho de que la realización de las actividades se lleve a cabo por una persona distinta del contratista general no supondrá que se interrumpa el cómputo del plazo. En estos casos, si la actividad del subcontratista se extendiera durante más de 12 meses, podrán generarse dos establecimientos permanentes, uno del contratista general, y otro del subcontratista. Obviamente, a la hora de atribuir beneficios a dichos establecimientos permanentes, los pagos al subcontratista serán considerados como gasto del establecimiento permanente del contratista general, de modo similar a lo que acontece en los casos de establecimientos permanentes de agencia.

2.4. Fragmentación de las obras y empleo de formas empresariales asociativas

El principal problema que generan las obras y proyectos para ser considerados como establecimientos permanentes es el de la fragmentación de actividades entre diversas personas. Se trata, en el primer supuesto, de obras o proyectos en que el contratista general subcontrata la ejecución de varias partes del contrato o de casos en que en el marco de un mismo proyecto, el cliente contrata la ejecución de distintas partes del contrato con distintas empresas. En el primer caso, es claro, siguiendo a los comentarios al MCOCDE[23], que, a pesar de la intervención de distintas

---

[20] *Vid.* párrafo 19 de los comentarios al art. 5 del MCOCDE.

[21] WILLIAMS (2014), pág. 109.

[22] *Vid.* párrafo 19 de los comentarios al art. 5 del MCOCDE.

[23] *Vid.* párrafo 18 de los comentarios al art. 5 del MCOCDE. En este sentido, en el ámbito doméstico, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 23 de diciembre de 2010, recurso 244/2006, indica que "a la vista de los hechos, y a los efectos de interpretar si la obra tuvo una duración de más de doce meses, lo determinante de la decisión no es la existencia de uno o dos contratos, sino la hipotética unidad estructural, física y organizativa de las obras a realizar.

personas en la realización de la obra, debe estimarse que la existencia de un establecimiento permanente para el contratista general, en la medida en que será el titular del contrato respecto del cliente final, asumiendo la responsabilidad de su correcta ejecución.

En el caso en que sea el cliente final el que contrate con distintas empresas la realización de algunas de las fases de la obra, deben distinguirse dos supuestos. En primer lugar, si se trata de contratos independientes, es claro que no podrán ser agrupados a efectos de determinar la posible existencia de un establecimiento permanente, debiéndose comprobar, en su caso, si cada contratista individual puede tener un establecimiento permanente. En el caso de que los contratos tengan conexión, por ejemplo, porque hayan concurrido los distintos contratistas de modo conjunto sin haber llegado a constituir una *joint-venture* o porque se haya decidido derivar parte del contrato a otras entidades distintas del contratista general a través de un acuerdo entre el cliente y el contratista, las distintas actividades podrán ser agrupadas en la medida en que exista conexión entre ellas y el contrato general de la obra.

El caso típico es el de un contrato que obtiene una entidad no residente y se fracciona en distintas actividades que se contratan directamente por el cliente final a filiales del contratista general. Aunque en estos supuestos no se produce una subcontratación formal, pues es el cliente final el que contrata con las filiales del contratista, la unidad entre la obra y las actuaciones realizadas es clara. Lo fundamental será determinar la titularidad del establecimiento permanente. En estos casos, si existe una garantía por el total de la ejecución de la obra por parte de uno de los contratistas, la titularidad del establecimiento permanente debería imputársele, sin perjuicio de que se pudiera estimar que las actuaciones del resto de contratistas dieran lugar a un establecimiento permanente para cada uno de ellos.

En este sentido, se ha planteado si el hecho de que la totalidad de actividades de ejecución de la obra se subcontraten por el contratista general excluiría la consideración de establecimiento permanente para aquél. La posición en los comentarios al MCONU claramente abogan por considerar que la subcontratación total no pueda ser obstáculo para considerar que existe un establecimiento permanente del contratista general[24]. En el caso del MCOCDE, aunque los comentarios resultan menos claros[25], lo cierto es que la posición parece similar. Recientemente, el Modelo de

---

Ello obliga a entender que las obras a realizar (protección contra la caída de bloques en el tramo Martorell-Manresa de ferrocarriles), en sus diversas fases exige una unidad estructural de las mismas dada su homogeneidad, también física, pues se produce una clara continuidad espacial en los trabajos a realizar diariamente, y, finalmente, y derivado de lo anterior, una unidad organizativa que obliga a entender que la duración de las obras afectaba a todas las fases que comprendía, y, por tanto, excedía de 12 meses, lo que comporta la desestimación del recurso" (FD 4º). De este modo, debe entenderse que la existencia de distintas fases en el desarrollo del proyecto no supone que deban analizarse cada una de ellas de modo separado, sino que deben analizarse todas ellas de modo conjunto buscando una unidad de las obras a realizar.

[24] *Vid.* párrafo 11 de los comentarios al art. 5 del MCONU

[25] *Vid.* párrafo 18 de los comentarios al art. 5 del MCOCDE.

Convenio de Doble Imposición elaborado por el Tesoro estadounidense en 2016 ha adoptado este mismo enfoque[26].

En este sentido, las propuestas de modificación de los comentarios al MCOCDE elaboradas en 2011 y 2012 proponían considerar la unidad del contrato a efectos de determinar si existía un establecimiento permanente del contratista general, sin perjuicio de que la totalidad de las actividades se subcontrataran[27]. Aunque esta propuesta no fue adoptada por el comienzo de los trabajos del Plan de Acción BEPS[28], el consenso en el Comité de asuntos fiscales parecía existir.

A este respecto debe tenerse en cuenta que, en el marco del Plan de Acción BEPS, la Acción 7 ("Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente"), ha tratado este problema, aunque con un enfoque distinto. La posición que se mantiene en la Acción es la de afrontar esta casuística desde la perspectiva de la aplicación de las cláusulas generales antiabuso a los efectos de comprobar si la fragmentación de actividades responde o no a un propósito principal abusivo[29].

La otra problemática específica de la realización de estas actividades por diversos contratistas es el del empleo de formas asociativas o de colaboración empresarial como pueden ser las *joint-*

---

[26] *Vid.* art. 5.3 del Modelo de Convenio de doble imposición elaborado por el Departamento del Tesoro de Estados Unidos (febrero de 2016). Con todo, este supuesto es controvertido tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. *Vid.* WILLIAMS (2014), págs. 105-107.

[27] *Vid*. OCDE (2012). Las modificaciones propuestas eran las siguientes:

– Párrafo 10.1: "An enterprise may also carry on its business through subcontractors, acting alone or together with employees of the enterprise. In that case, a permanent establishment will only exist for the enterprise if the other conditions of Article 5 are met. In the context of paragraph 1, that will require that these subcontractors perform the work of the enterprise at a fixed place of business that is at the disposal of the enterprise. Whether a fixed place of business where subcontractors perform work of an enterprise is at the disposal of that enterprise will be determined on the basis of the guidance in paragraph 4.2; 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. Paragraph 19.1 illustrates such a situation in the case of a construction site; this could also happen in other situations. An example would be where an enterprise that owns a small hotel and rents out the hotel's rooms through the Internet has subcontracted the on-site operation of the hotel to a company that is remunerated on a costplus basis".

– Párrafo 19: "A site exists from the date on which the contractor begins his work, including any preparatory work, in the country where the construction is to be established, e.g. if he installs a planning office for the construction. [the six subsequent sentences have been moved to new paragraph 19.1] If an enterprise (general contractor) which has undertaken the performance of a comprehensive project subcontracts all or parts of such a project to other enterprises (subcontractors), the period spent by a subcontractor working on the building site must be considered as being time spent by the general contractor on the building project. In that case, circumstances indicate that, during that time, the general contractor clearly has the construction site at its disposal by reason of factors such as the fact that he has legal possession of the site, controls access to and use of the site and has overall responsibility for what happens at that location during that period. The subcontractor himself has a permanent establishment at the site if his activities there last more than twelve months".

[28] http://www.oecd.org/tax/2014-update-model-tax-convention.htm

[29] *Vid*. OCDE (2015), págs. 42-43.

venture o uniones temporales de empresas. En estos casos, en la medida en que el acuerdo no determine la creación de un nuevo sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, sino que se califique como una entidad transparente o en atribución de rentas, se planteará el problema de a qué contratista corresponde el establecimiento permanente. La posición de la OCDE en los comentarios al MCOCDE es la de considerar que cada partícipe tiene un establecimiento permanente al que se le atribuyen las rentas en proporción a su participación en la forma asociativa[30]. Esta opción es coherente desde el punto de vista del tratamiento de las entidades en atribución de rentas en el propio MCOCDE[31].

3. LA ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE POR OBRAS Y PROYECTOS DE CONSTRUCCIÓN O INSTALACIÓN

3.1. El enfoque autorizado para la atribución de beneficios al establecimiento permanente

El enfoque adoptado por la OCDE para proceder a la atribución de beneficios al establecimiento permanente es el principio de empresa separada e independiente. De conformidad con este criterio, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente serán únicamente aquellos que el establecimiento permanente habría podido obtener de ser una empresa separada, valorando en condiciones de independencia no solo las operaciones con terceras partes, sino también las operaciones con otras entidades del grupo y con la propia casa central. Hasta 2010, el MCOCDE acogía este principio de forma matizada, en la medida en que la ficción por la cual se consideraba que el establecimiento permanente era una empresa separada no se llevaba hasta sus últimas consecuencias y se permitía que la deducibilidad de determinados gastos se limitara[32].

A partir de 2010, los resultados de los informes sobre la atribución de beneficios al establecimiento permanente pasan a formar parte del articulado del MCOCDE a través de una nueva redacción del art. 7[33]. De acuerdo con el nuevo estándar, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente serán aquellos que el establecimiento permanente "hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes

---

[30] *Vid*. párrafo 19.1 de los comentarios al art. 5 del MCOCDE.

[31] *Vid.* párrafos 2-6.7 de los comentarios al art. 1 del MCOCDE.

[32] El art. 7.3, en su redacción prevista en el MCOCDE de 2008 y anteriores, establecía que "[p]ara la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte."

[33] Aunque no fue hasta 2010 cuando se modificó el art. 7 MCOCDE, en la actualización del MCOCDE de 2008 se incluyeron en los comentarios al art. 7 parte de los resultados del informe sobre atribución de beneficios al EP en su versión de ese mismo año. Sin embargo, la redacción del precepto continuó inalterada, lo que propiciaba dudas acerca de la compatibilidad del nuevo enfoque en la atribución de beneficios al EP y el tenor literal del art. 7.

partes de la empresa"[34]. Este es el denominado enfoque autorizado de la OCDE en la atribución de beneficios al establecimiento permanente («*authorised OECD approach*»), el cual implica atender no solo a las operaciones efectivamente realizadas por el establecimiento permanente, sino también a las funciones desarrolladas, activos empleados y riesgos asumidos para proceder a atribuir beneficios al establecimiento permanente[35].

El enfoque autorizado de la OCDE en la atribución de beneficios al establecimiento permanente supone que los beneficios que puedan atribuirse al establecimiento permanente sean los beneficios que el propio establecimiento permanente hubiera obtenido de acuerdo con el principio de plena competencia («*arm's lenght principle*»), especialmente en sus relaciones con otras partes de propia empresa, como si fuera una empresa separada e independiente realizando dichas actividades bajo las mismas o similares condiciones. A la hora de determinar estos beneficios, la OCDE señala que deben tenerse en cuenta las funciones desarrolladas, activos utilizados y riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente de otras partes de la propia empresa[36]. De este modo se consideran las rentas a atribuir a un establecimiento permanente como las que habría obtenido una empresa separada desde una perspectiva funcional. Para proceder a atribuir rentas bajo este enfoque, la OCDE establece un procedimiento dividido en dos fases: la identificación de los riesgos, activos y funciones asumidos por el establecimiento permanente, en un primer estadio, y la valoración, de acuerdo con el principio de plena competencia, de las operaciones presuntas derivadas de los riesgos, activos y funciones imputables al establecimiento permanente, en una segunda fase.

La primera fase implica que se considere al establecimiento permanente como una empresa distinta respecto de su casa central y de otras partes de la misma empresa en relación con las funciones que realiza y las circunstancias en que opera. Esta fase requiere la realización de un análisis funcional y fáctico, en primera instancia, para determinar qué funciones desarrolla el establecimiento permanente a través de la identificación de las funciones significativas llevadas a cabo por el personal del establecimiento permanente («*significant people functions*»)[37]. Esto implica saber qué personas están integradas en la estructura del establecimiento permanente y determinar qué funciones dentro de la organización son desarrolladas por las mismas para que estas funciones se atribuyan al establecimiento permanente.

Tras identificar estas funciones se atribuyen riesgos y activos al establecimiento permanente en consonancia con el anterior análisis[38]. De este modo, se identifican como activos y riesgos del establecimiento permanente aquellos cuya titularidad económica le corresponda de acuerdo con las funciones desarrolladas[39]. Además, la consideración del establecimiento permanente como

---

[34] Art. 7.2 del MCOCDE en su redacción actual dada por la versión aprobada en 2010.

[35] La versión actual del informe sobre la atribución de beneficios al EP es la aprobada el 22 de julio de 2010. *Vid.* OCDE (2010).

[36] *Vid.* OCDE (2010), parágrafo 8.

[37] *Vid.* OCDE (2010), parágrafos 13-17.

[38] *Vid.* OCDE (2010), parágrafos 18-27.

[39] *Vid.* CALDERÓN CARRERO (2014), pág. 250.

una empresa separada requiere la atribución de un volumen de capital libre coherente con los riesgos asumidos por el establecimiento permanente como si efectivamente se tratara de una entidad separada[40]. Finalmente, se deben identificar y caracterizar las operaciones entre el establecimiento permanente y el resto de la empresa[41], así como los derechos y obligaciones que el establecimiento permanente adquiere frente a partes no vinculadas tras ser conceptuado como una empresa separada y distinta[42].

La segunda fase de la aplicación del enfoque autorizado de la OCDE en la atribución de beneficios al establecimiento permanente supone el empleo del principio de empresa independiente para proceder a remunerar al establecimiento permanente por las actividades desarrolladas[43]. Debe tenerse en cuenta que el enfoque se basa en la aplicación analógica de las directrices en materia de precios de transferencia para determinar el importe al que deberían ser remuneradas las actividades del establecimiento permanente de acuerdo con el principio de plena competencia, así como la remuneración de los servicios prestados por la casa central u otras partes de la empresa en favor del establecimiento permanente y con otras empresas vinculadas, incluyendo las rentas estimadas generadas por las operaciones internas entre el establecimiento permanente y la casa central[44].

Para ello se admite la posibilidad de aplicar los distintos métodos previstos en materia de precios de transferencia con el objeto de reforzar la consideración del establecimiento permanente como empresa separada, siendo así que dichas operaciones se valoraran a su valor de mercado. Obviamente, en los ingresos y gastos realizados frente a terceros que sean plenamente atribuibles al establecimiento permanente por corresponderse con actividades o activos imputables al establecimiento permanente, no es necesario proceder a aplicar las directrices en materia de precios de transferencia en la medida en que por definición estarán valoradas de acuerdo con su valor de mercado[45].

3.2. Actividades atribuibles al establecimiento permanente y localización de la obra

En el caso de los establecimientos permanentes de obras y proyectos de construcción o instalación la OCDE no plantea ninguna especificidad en relación con la atribución de beneficios. Sin embargo, esta clase de actividades puede generar problemas específicos en relación con la atri-

---

[40] *Vid.* OCDE (2010), parágrafos 28-32.

[41] Obviamente las operaciones internas no tienen consecuencias jurídicas para la empresa desde una perspectiva conjunta. Por ello, se deberá analizar la documentación existente en el seno de la empresa de cara a poder evaluar la transferencia de riesgos entre la casa central u otras partes de la empresa y el EP y las funciones asumidas por cada parte respecto de la otra, de modo que se puedan identificar y reconocer las operaciones internas. *Vid.* OCDE (2010), parágrafos 33 y ss.

[42] *Vid.* OCDE (2010), parágrafos 33-38.

[43] *Vid.* CALDERÓN CARRERO (2014), págs. 250-251.

[44] *Vid.* OCDE (2010), parágrafos 39-43. En relación con los problemas relativos a la posibilidad de tener en cuenta rentas estimadas a los efectos de determinar la base imponible del EP y las críticas vertidas por parte de la doctrina internacional, *vid.* CALDERÓN CARRERO (2014), págs. 250-251.

[45] *Vid.* OCDE (2010), parágrafo 15.

bución de beneficios cuando las actividades desarrolladas no guarden coherencia espacial. Este sería el caso de los contratos que implican que se realicen en distintos Estados las actividades de ejecución material de la obra y las actividades de diseño o ingeniería. En estos casos, las últimas actividades pueden ser realizadas fuera del territorio del Estado de situación del establecimiento permanente sin perjuicio de que se enmarquen dentro del mismo proyecto o contrato.

La atribución de las rentas derivadas de estas actividades puede plantear un problema de extraterritorialidad si se consideran atribuibles al establecimiento permanente en la medida en que no se desarrollan en el territorio del Estado del establecimiento permanente[46]. En nuestra opinión, las directrices en la atribución de beneficios al establecimiento permanente pueden servir como apoyo para sostener que las rentas derivadas de estas actividades se puedan imputar el establecimiento permanente en virtud de la conexión funcional entre estas actividades y la obra realizada[47]. En el mismo sentido, los comentarios al MCOCDE permiten apoyar esta conclusión al permitir agregar actividades dispersas geográficamente al establecimiento permanente siempre que exista una coherencia comercial[48].

3.3. La atribución de beneficios en el marco de los contratos *turn-key* o "llave en mano"

Una peculiaridad de los contratos de ejecución de obras o proyectos es la retribución en los casos en que se base en modelos a tanto alzado (*"turn-key contracts"*)[49]. En estos casos la retribu-

---

[46] Este argumento se ha planteado en ocasiones para tratar de evitar la atribución de beneficios a un establecimiento permanente por actividades realizadas fuera del Estado de la fuente. En este sentido, *vid.* la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016, recurso 2555/2015, en cuyo FD 7ª se indica que "[d]e la lectura de la sentencia sobre los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente se encuentran determinados procedentes de las ventas realizadas por DFSA (sociedad francesa) a clientes españoles, y al efecto no se ha seguido la doctrina de la «vis atractiva», sino claramente se refieren sólo a los obtenidos por la vinculación funcional en el desarrollo de la actividad que constituye su objeto y en exclusividad por los beneficios obtenidos en España, extendiéndose a los procedentes de la mediación de DFSA en base a la interrelación y confusión, amplísimamente detallada tanto por la Administración Tributaria como por el TEAC, a los que se remite la Sala de instancia, entre DESA y DFSA. En definitiva, son beneficios producidos por el desarrollo de la actividad de venta llevada a cabo por el establecimiento permanente que nos ocupa".

[47] *Vid.* OCDE (2010), parágrafo 65.

[48] *Vid.* párrafo 18 de los comentarios al art. 5 del MCOCDE.

[49] Estas características de los contratos de "llave en mano" han sido recogidas de forma reiterada por la jurisprudencia civil española. De hecho, las sentencias que existen sobre estos contratos recogen habitualmente esta descripción general: "La denominada modalidad «llave en mano» de los contratos tiene su origen en el mundo de la ingeniería industrial, donde se les conoce internacionalmente como «turnkey contract» o abreviadamente «turn key», en cuyo ámbito consiste en contratar la ejecución de una instalación industrial, comprometiéndose el contratista no sólo a la ejecución de todos los aspectos de la infraestructura (obra civil), sino también a conseguir las autorizaciones administrativas pertinentes, con instalación de la maquinaria precisa y verificación de su correcto funcionamiento; todo ello para conseguir la entrega de la fábrica o centro productivo en estado de ser operativo inmediatamente. En frase gráfica, se ha dicho que supone que quien contrata bajo dicha modalidad, a cambio del precio obtendrá las llaves de una actividad completamente finalizada y lista para su puesta en marcha; sólo tiene que abrir la puerta e instalarse". *Vid.*, entre otras, la sentencia de la Audiencia Provincial de Sevilla de 22 de octubre de 2014, recurso 1229/2014, la sentencia de la Audiencia Provincial las Islas Baleares de 10 de abril de 2014, recurso 308/2013 y la sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya de 10 de junio de 2015, recurso 357/2014.

ción del contratista se determina previamente a la ejecución de la obra y sin posibilidad de que las modificaciones en la estructura de costes puedan suponer una alteración del precio final.

Esta forma de retribución puede plantear problemas en la segunda fase de la aplicación del enfoque autorizado, ya que este enfoque supone que la renta del establecimiento permanente se determine conforme al principio de plena competencia. Desde un plano funcional, es necesario considerar al establecimiento permanente como una empresa separada, por lo que se debería considerar que las rentas derivadas de la ejecución de la se atribuyen al establecimiento permanente como si fuera un tercero.

En los casos en que se hayan externalizado actividades o haya actividades que se realicen fuera del territorio del establecimiento permanente por otras partes de la empresa, la conceptuación del establecimiento permanente como una empresa separada podría suponer que se le atribuyera únicamente las rentas derivadas de la ejecución material del contrato, sin que las rentas derivadas de otras actividades, como puede ser la ingeniería o procura, fueran atribuibles al establecimiento permanente. En estos casos, la posición más coherente, en nuestra opinión, es la de atribuir la totalidad del importe del contrato al establecimiento permanente, ya que la responsabilidad en la ejecución podría ser imputada al propio establecimiento permanente. Desde esta perspectiva, la responsabilidad del contratista en la ejecución sería atribuible al establecimiento permanente, de modo que ello conllevaría que la totalidad de la retribución le fuera atribuible al establecimiento permanente como ingreso.

3.4. Problemas específicos derivados de la fragmentación de actividades entre distintos contratistas

Los últimos problemas que se plantean en el marco de esta categoría de establecimientos permanentes son los de la determinación del beneficio del establecimiento permanente cuando se subcontratan actividades o cuando se realizan por diversas partes de la misma empresa. En estos casos, la posición de la OCDE en el informe sobre atribución de beneficios al establecimiento permanente es la de que el establecimiento permanente sea considerado como una empresa independiente. De este modo, se deben considerar como gastos propios de la actividad del establecimiento permanente los derivados de la subcontratación de actividades a terceros o la realización de actividades por otras partes de la empresa.

Esta situación podría ser ilustrada con el siguiente ejemplo:

> Un contratista obtiene un contrato para la realización de obras por importe de un millón de euros a tanto alzado. Estas obras tienen una duración superior al umbral previsto en el convenio aplicable, determinando la existencia de un establecimiento. En el marco del contrato, se acuerda que la ingeniería se realice por la propia casa central, siendo valorable conforme al principio de plena competencia dicha actividad por importe de 500.000€. Por otro lado, la ejecución material del contrato se subcontrata a una empresa no vinculada por importe de 300.000€. De acuerdo con el informe en la atribución de beneficios

al establecimiento permanente, de considerarse al establecimiento permanente de obras como una empresa separada podría plantearse si su retribución conforme al principio de plena competencia por las actividades desarrolladas fuera de 800.000€, en la medida en que es el importe por el que se retribuyen en el mercado las actividades funcionalmente desarrolladas en el marco de la obra. De este modo, el beneficio imputable al establecimiento permanente sería nulo, puesto que deberían deducirse los gastos por operaciones internas y con terceros.

De aceptarse nuestra opinión en relación con la retribución del establecimiento permanente en el marco de contratos a tanto alzado, el ingreso del establecimiento permanente sería de un millón de euros, mientras que los gastos deducibles serían de 800.000€. Esto determinaría una base imponible de 200.000€ que representaría la retribución del establecimiento permanente como empresa separada como consecuencia de la asunción de riesgos y responsabilidades en el marco de un contrato a tanto alzado y el margen de beneficio empresarial esperable sobre los costes derivados de la subcontratación de las actividades.

3.5. Determinación de la base imponible en la normativa española

La LIRNR de 2004 regula la determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes en España por remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, todo ello sin perjuicio de determinados ajustes propios de la LIRNR.

No obstante, cuando se trata de establecimientos permanentes por obras de construcción, instalación o montaje la LIRNR establece en su art. 18.4 un régimen especial, que consiste en que la base imponible de estos establecimientos se determinará conforme a las reglas de los no residentes sin establecimiento permanente, donde la deducibilidad de los gastos incurridos es muy limitada.

Aunque la LIRNR permite renunciar a este régimen especial, es el régimen aplicable por defecto, particular que se deduce de forma clara del art. 18.4 de la LIRNR, letra "b":

> "b) No obstante, el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes en los artículos precedentes.
>
> Será obligatoria, en cualquier caso, la aplicación del sistema señalado en el párrafo a) anterior cuando el establecimiento permanente no disponga de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español.
>
> La opción deberá manifestarse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de actividad".

Como puede comprobarse, si no se opta por el régimen general al tiempo del comienzo de la actividad, resulta aplicable el régimen especial, donde es muy limitada la posibilidad de deducir gastos. Es destacable también que la opción de salir del régimen solo se puede formular en un momento concreto como es la presentación de la declaración censal de comienzo de la actividad. Dado el tenor de la Ley no parece ser una opción renunciable. Además, la LIRNR no resuelve la siguiente problemática: qué sucede cuando no se presenta tal declaración censal del comienzo de actividad. Dado el silencio de la Ley, parece razonable sostener que en estos casos no es posible ya tal renuncia. Sin embargo, esta respuesta resulta menos convincente cuando la existencia de establecimiento permanente se determina de forma retroactiva.

Por otra parte, hay que destacar otra cuestión relevante del art. 18.4 de la LIRNR, si bien en este caso con respecto a los establecimientos permanentes por obras de construcción, instalación o montaje situados en el extranjero de empresas residentes en España. Con respecto a estos establecimientos permanentes los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades español pretenderán aplicar la exención prevista en el marco de dicho impuesto. Para cuantificar el ajuste negativo derivado de tal exención es preciso determinar la base imponible del establecimiento, base imponible que hay que determinar conforme a la normativa española[50].

Pues bien, en la medida en que para calcular dicha base hay que tener en cuenta la normativa del Impuesto sobre Sociedades y la LIRNR, se plantea la duda acerca de qué régimen de determinación de la base imponible hay que tener en cuenta a estos efectos, esto es, el general o el especial del art. 18.4 de la LIRNR. No es una cuestión baladí, porque de ser aplicable el art. 18.4 de la LIRNR es probable, en la mayoría de los casos, que la base imponible imputable al establecimiento permanente sea mucho mayor, precisamente porque es limitada la posibilidad de deducir gastos. Ello tendrá un efecto importante en el Impuesto sobre Sociedades, dado que al incrementarse la base imponible del establecimiento permanente en el extranjero se incrementará en igual medida el ajuste negativo que procederá realizar en el Impuesto sobre Sociedades.

Aunque no sea esta respuesta la más convincente, dado el tenor de la LIRNR se puede concluir que la determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes por obras de construcción, instalación o montaje en el extranjero de empresas residentes en España, a los efectos de la exención prevista en el Impuesto sobre Sociedades, debería realizarse conforme al régimen especial, salvo que de alguna manera se hubiera declarado a la Administración tributaria española al inicio de la actividad de dicho establecimiento la opción por el régimen general.

[50] Como ha señalado MAROTO SÁEZ (2016), pág. 461, cuando la casa central tiene su residencia en territorio español, "la renta del EP respecto de la que hay que eliminar la doble imposición en España se determina de acuerdo con la LIS, respecto la norma convenida y la comunitaria".

Bibliografía

CALDERÓN CARRERO, J. M. (2014): "Beneficios empresariales (y de navegación)" en N. Carmona Fernández (director): *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea,* CISS, Valencia.

GARCÍA PRATS, F. A. (1996): *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid.

MAROTO SÁEZ, A. (2016): "Atribución de beneficios a establecimientos permanentes. Operaciones vinculadas" en N. Carmona Fernández (director): *Nuevo régimen de las operaciones vinculadas: valoración, documentación y supuestos prácticos*, Wolters Kluwer, Madrid.

OCDE (2010): *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD Publishing, París.

OCDE (2012): *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention. Revised Public Discussion Draft*, OCDE Publishing, París.

OCDE (2015): *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, París.

SKAAR, A. (1991): *Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle*, Kluwer Law and Taxation, Deventer.

WILLIAMS, R. (2014): *Fundamentals of Permanent Establishments*, Kluwer Law International, La Haya.

CAPÍTULO 25

PUNTOS DE CONEXIÓN Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA (IVA) *VS.* LA IMPOSICIÓN DIRECTA – ENCUENTROS Y DESENCUENTROS

ALBERTO MONREAL LASHERAS
Socio PwC

ALFONSO VIEJO MADRAZO
Socio PwC

1. IMPORTANCIA DE LA FISCALIDAD INDIRECTA COMO ELEMENTO ENRIQUECEDOR DEL DEBATE

En el Derecho Tributario se hace imprescindible disponer de normas que establezcan puntos de conexión del hecho imponible con un territorio. No sólo es que el poder del Estado se ejerza sobre un territorio determinado, resulta que además y al menos en el ámbito de la UE, suele ser necesario definirlo con precisión a efectos de la aplicación de cada tributo dada la complejidad administrativa, territorial y competencial que, en general por razones históricas, se ha mantenido. Así, cada Estado, o Región o Entidad Local, sujetará efectivamente hechos imponibles en tanto que realizados en un ámbito territorial propio y bien determinado. Por ello, las reglas que conectan el hecho imponible con el territorio y, por esa razón, permiten gravarlo, serán pilar esencial de un sistema tributario.

En un entorno económico en el que la globalización y digitalización se han convertido en factores clave para el crecimiento de las empresas, los puntos de conexión tradicionalmente utilizados para atraer el hecho imponible al territorio y posibilitar, de esta forma, su gravamen, están perdiendo, en progresión geométrica, gran parte de su eficacia. Ante esta nueva economía, las Haciendas Públicas han reaccionado de formas diversas, desde medidas drásticas como los cambios en los citados puntos de conexión o nuevos tributos tendentes a gravar hechos imponibles novedosos –beneficios "desviados"-, hasta, en términos más templados, la aparición de nuevas reglas –medidas contrarias a un eventual "desvío" de rentas u operaciones- y nuevos requisitos, que tratan de mantener los hechos imponibles o sus bases donde antaño solían generarse o, simplemente, estar.

Es también característico de esta nueva economía un progresivo desplazamiento hacia países de menor tributación de los centros de decisión empresarial, de una diversidad de funciones y riesgos, no demasiado complejos de alterar en entornos donde prevalece la libre circulación de personas y capitales También es relevante la facilidad que ofrece la libre circulación de mercancías para remover centros de producción y activos, todo ello unido a grupos de empresas de dimensión global y a la creciente digitalización de la forma en que se realizan las operaciones

y se prestan los servicios. Este cúmulo de elementos finalmente ha provocado la crisis de antiguos puntos de conexión, que ahora se revelan insuficientes.

En este contexto de cambio, debate y nuevas propuestas normativas, resulta oportuno revisar si existe alguna coordinación entre los mecanismos utilizados por la fiscalidad indirecta y los incluidos en la normativa de los impuestos directos pues un sistema tributario, para responder a tal concepto, debiera en lo posible lograrlo. Un debate limitado a la imposición sobre los beneficios y la necesidad de redefinir los puntos de conexión en este ámbito, que no tuviera en cuenta los problemas, encrucijadas, alternativas y soluciones que en este mismo punto ha enfrentado la fiscalidad indirecta, sería un debate incompleto.

Frente a la fiscalidad directa, que grava la obtención de rentas o beneficios, la fiscalidad indirecta grava, como regla general, la disposición de rentas o el consumo. Son, cierto es, realidades diferentes pero la nueva economía ha golpeado de forma parecida sobre ellas y está obligando a una revisión profunda, con el fin de abordar los problemas que desde el punto de vista de la territorialidad se han planteado en los últimos tiempos.

El camino recorrido desde hace años en este aspecto en el ámbito de la fiscalidad indirecta es más que interesante, manifestado en la evolución de las reglas de lugar de realización del hecho imponible en el IVA, así como en la evolución del concepto de establecimiento permanente en el ámbito de dicho impuesto, donde, sin embargo, la reflexión está aún por terminar y el camino por recorrer todavía es arduo. En cualquier caso, la evolución resulta más que notoria en este ámbito y de ella pueden extraerse, sin duda, enseñanzas que enriquecerán el debate.

¿Hasta qué punto conceptos como el de establecimiento permanente o las reglas de localización del hecho imponible, cuando cumplan una función similar, deben seguir o no caminos paralelos en su adaptación a la nueva realidad económica? Puesto que el objeto de gravamen en la imposición directa e indirecta es distinto, dichas reglas pudieran ser diferentes pero, como decíamos, en realidad los problemas que enfrentan son los mismos. Así basta un simple repaso a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de establecimiento permanente en el IVA para entender que existen preocupaciones y elementos comunes que, en aras de la seguridad jurídica, deberíamos tratar de interpretar y aplicar de manera semejante o cuando menos coordinada.

Pretendemos en estas líneas reflexionar sobre la evolución de estas categorías a lo largo de los últimos años desde el punto de vista de la fiscalidad indirecta, del IVA en particular, y de la posible, incluso deseable, interacción con sus equivalentes en el ámbito de la imposición directa, con el ánimo de completar y enriquecer un debate que, de lo contrario, podría resultar incompleto.

2. EVOLUCIÓN EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA DE LAS REGLAS SOBRE LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE EN RELACIÓN CON BIENES Y SERVICIOS

El Impuesto sobre el Valor Añadido tiene por objeto gravar la capacidad económica que se pone de manifiesto a través del consumo de bienes y servicios, utilizando diversas técnicas para sujetar tal consumo en el territorio donde se produzca. Aunque su finalidad sea siempre la misma, las

normas de este impuesto han utilizado diversas técnicas para atribuir el consumo a un territorio, siendo muy tradicionales las relativas a los bienes y más elaboradas las que se refieren a servicios.

Para determinar la sujeción al tributo de una operación hemos de distinguir en primer lugar si se trata de bienes o servicios, ateniéndonos a las reglas previstas en la ley para ello. Cuando nos referimos a bienes, la imposición indirecta ha tenido en consideración tradicionalmente el lugar donde se encontraran o el movimiento físico de los bienes, imponiéndose el tributo cuando los mismos cruzaban una determinada línea o umbral, ya fuera un puente, una muralla o una frontera. En la actualidad los hechos imponibles relativos a bienes serán tres: la entrega, cuando es una operación interior, la importación, cuando hayan de cruzar una aduana, y la adquisición intracomunitaria, cuando proceden de otro Estado miembro de la UE. En cambio, los servicios son tratados en el hecho imponible siempre ateniéndonos a un único régimen, el de las prestaciones de servicios, pero con multitud de reglas para localizar y hacer tributar su consumo.

Precisamente, para sujetar el consumo de bienes procedentes de un país o territorio tercero, fuera de la UE, el hecho imponible importación tiene una amplitud extraordinaria, gravando la mera entrada de los bienes, aunque luego se modere con un notable abanico de exenciones.

En la entrega y adquisición intracomunitaria de los bienes, a través de diversas reglas, se hará tributar su consumo en el territorio donde se realice, allí donde esté su destino o su cliente o donde se encuentren. Sin embargo, tanto en operaciones interiores como en las intracomunitarias podemos encontrar excepciones y dificultades para sujetar el consumo: así se ha hecho necesario prever reglas singulares en el Concierto con País Vasco y Convenio con Navarra, y otro tanto para las ventas a distancia en las operaciones intracomunitarias, curiosamente con un efecto radicalmente contrario pues las primeras se inclinan por tributar en origen mientras las segundas, siguiendo la lógica de la imposición indirecta, exigen la tributación en destino, desde el principio –mediante opción-, o a partir de un umbral de ventas –de forma obligada-. También las operaciones de entrega de bienes a bordo de un buque, un avión o un tren, en el curso de un transporte de personas internacional pero dentro de la UE, ha requerido de reglas especiales, pues puede resultar imposible precisar dónde se han consumido y debieran tributar.

Otra excepción de mayor relevancia, aunque solo aparente, la constituyen las reglas de localización –o tributación- de las entregas de gas o electricidad, que han debido recoger la creciente complejidad del mercado en que se negocian tales bienes, pero donde finalmente se tributará allí donde el bien sea objeto de consumo. Indica el preámbulo de la Directiva 2006/112/CE que "para evitar los casos de doble imposición o la ausencia de imposición y con el fin de conseguir un verdadero mercado interior del gas y la electricidad, conviene establecer que el lugar de entrega del gas a través del sistema de distribución de gas natural y el lugar de entrega de la electricidad, antes de que los bienes lleguen a la fase final del consumo, sea por tanto el lugar en el que el adquirente ha establecido su actividad económica." Pero añade a continuación que "la entrega de gas y electricidad en la etapa final, a partir de los operadores comerciales y distribuidores hasta el consumidor final, debe gravarse en el lugar donde el adquirente usa y consume efectivamente esos bienes".

Por tanto, en relación con el comercio de bienes, ni el lugar de la sede ni allí donde se ejecuten determinadas funciones ni donde se halle un establecimiento permanente, son en general relevantes, con las excepciones detalladas. Es en cambio fundamental determinar su movimiento físico y, en general, allí donde los bienes sean objeto de consumo deberán tributar a efectos del IVA.

En cambio, en el caso de las prestaciones de servicios, la cuestión es mucho más compleja y ha evolucionado, como consecuencia de las circunstancias descritas en la introducción, de forma muy notable. Justamente, las reglas que establecen los puntos de conexión o lugar de realización han tenido que modificarse para que su tributación no se separe del lugar de consumo.

Muchos son los problemas que plantea la tributación por el IVA de las prestaciones de servicios de carácter internacional aunque podríamos agruparlos en cinco bloques:

1. La calificación de la operación y determinación del servicio: en efecto, hay normas armonizadas en la UE para determinar si una operación ha de ser calificada de entrega de bien o prestación de servicio, y dentro de esta categoría qué tipo de servicio, pero no siempre es fácil dicha determinación, ni disponemos de reglas cuando entran en juego países o territorios terceros. En cambio, en función de cómo califiquemos un servicio, deberá tributar en uno u otro Estado (o en ambos, o en ninguno..., ya que carecemos de normas de general aceptación).

2. La determinación y justificación de la persona, domicilio y condición del cliente: de acuerdo con el Derecho Europeo, una vez que hemos determinado que la operación deba calificarse de prestación de servicio y hayamos definido de qué servicio concreto se trata, podremos conocer el punto de conexión aplicable pero su aplicación al caso concreto aún requiere de otro esfuerzo: se hará imprescindible determinar inmediatamente quién es su destinatario y encontrarnos en condiciones de probar quién sea, cuál es su sede o domicilio o el establecimiento que recibe efectivamente el servicio, y si se trata de una empresa o un particular. Todos estos elementos resultan de importancia crucial para localizar y sujetar un servicio concreto cuando más de una jurisdicción se vea afectada por su prestación.

3. El uso y disfrute efectivo de un servicio: en los supuestos en los que así lo prevea el ordenamiento puede entrar en juego esta relevante regla de cierre, que vuelve a revelar, ahora sí como en el caso de los bienes, la importancia del lugar de consumo efectivo. El servicio tributará donde efectivamente se use o disfrute en un número importante de casos, prevaleciendo esta regla sobre otras que en principio pudieran resultar aplicables.

4. La inversión del sujeto pasivo y sus riesgos: aquí adquiere importancia trascendental el carácter de establecido o no del prestador y del destinatario de una prestación de servicios pues la normativa atribuye determinadas obligaciones en función de dicha condición. Si una empresa dispone de establecimientos en más de un territorio, habrá además de precisar aquél desde el que se halla en condiciones de prestar un servicio y, tratándose de su cliente, cuál entre sus establecimientos permanentes sea destinatario efectivo del servicio y se halle en condiciones de recibirlo. En general, de acuerdo con una regla permitida en el Derecho

Europeo y de la que se ha hecho un uso extensivo en España, si sólo el destinatario dispone de establecimiento permanente en nuestro territorio, sobre él mismo recaerán las obligaciones de autoliquidación y pago del IVA. Pero esto ciertamente requiere conocer y estar en condiciones de probar, la situación a efectos de sede o establecimiento tanto del prestador como del destinatario de cada prestación de servicios sujeta.

5. Nos encontramos ante un impuesto no sólo vigente en cada uno de los Estados Miembros de la UE sino global pero, y este es el mayor problema, sin mecanismo de resolución de conflictos. Sólo el Tribunal de Justicia de la UE tiene un criterio supranacional pero no alcanza a países ni tan siquiera a algunos territorios terceros. No disponemos ni de otros Convenios ni de normativa que permita alcanzar un sistema que resuelva conflictos de doble o nula tributación.

La regla general en vigor en el IVA desde 2010 señala que las prestaciones de servicios entre empresas (B2B) se entenderán localizadas en el lugar de la sede o establecimiento del destinatario, es decir, se atienen al principio de tributación en destino, allí donde al menos en principio se van a "consumir". Hasta ese año la regla general había sido la contraria, la de tributación en origen, pero los cambios reseñados en la introducción convencieron a las instituciones de la UE y Estados Miembros de que sería preferible modificar la antigua regla, en realidad siguiendo unos principios que ya estaban en vigor en relación con los bienes. En el camino quedaba el definitivo abandono de lo que pudo ser el denominado "régimen definitivo", basado en el principio de tributación en origen aplicado junto con un sistema de compensación entre Estados Miembros que pretendía hacer llegar el IVA satisfecho en origen al territorio de destino. Esta propuesta queda finalmente desechada pues las Haciendas de los Estados fundamentalmente receptores no aceptaron depender de los recursos que les puedan remitir las habituales de origen, los países más exportadores, escollo que pudo quizá superarse mediante una "caja única", una idea que nunca prevaleció.

En los servicios prestados a consumidores finales (B2C), se sigue, dentro de la UE, el principio de tributación en origen, Estado de la sede o establecimiento del prestador, aceptando aquí una "cuña" en el sistema en aras de la simplificación en la aplicación del tributo. En el caso de prestaciones B2B era razonable exigir, mediante la inversión del sujeto pasivo, que la empresa cliente asumiera las obligaciones de declaración y pago del IVA, pero cuando el cliente es un consumidor final, no será aplicable esta norma y para no exigir al prestador darse de alta allí donde tenga clientes, se acepta la tributación en origen.

No obstante, si repasamos las numerosas excepciones a las reglas generales citadas, comprobaremos que la tributación en el lugar de consumo se acaba imponiendo de forma clara, a través de distintas técnicas:

1. El lugar de prestación material del servicio se aplica en un notable número de excepciones, comunes a servicios B2B o B2C:

    a. Servicios relacionados con inmuebles (incl. alojamiento) que aunque propiamente siguen la regla tradicional de *lex rei sitae* nos lleva a idéntica conclusión.

b. Transporte de pasajeros.

c. El acceso a servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares.

d. Servicios de restaurante y catering (salvo prestados a bordo de un buque, un avión o un tren, en un transporte intracomunitario de pasajeros).

e. Arrendamiento a corto plazo de medios de transporte.

2. Existe otro notable número de excepciones, en este caso sólo en servicios B2C, que a través de nuevo de distintas técnicas, nos acaban remitiendo al Estado de destino o consumo del servicio prestado:

   a. Determinados servicios de asesores, financieros, seguros, etc., cuando el cliente no reside en la UE.

   b. Los prestados por vía electrónica.

   c. Telecomunicaciones, radio, y televisión.

   d. Ciertos servicios de mediación.

   e. El transporte de bienes y otros accesorios al mismo en muchos casos.

3. Por último, la regla de cierre que sujeta al IVA a servicios cuyo uso y disfrute (consumo) tiene lugar en el territorio, vuelve a reforzar esta regla de tributación en destino que queda afirmada, aunque de forma inusual, como regla general. La regla se aplica de nuevo a servicios que, sin la misma, no quedarían sujetos de acuerdo con las reglas antes señaladas, pero en los que se considera que debe prevalecer el lugar o jurisdicción de uso o consumo efectivo:

   a. Derechos autor, publicidad, asesoramiento, seguros, etc. en B2B.

   b. Telecomunicaciones.

   c. Mediación en B2B.

   d. Arrendamiento de medios de transporte.

Vemos por tanto que, en relación con las prestaciones de servicios y sus puntos de conexión, sí es relevante determinar la sede o establecimiento tanto del prestador como del destinatario, aunque las más recientes modificaciones de estos preceptos tienden de forma clara y terminante a reforzar el principio de tributación en destino o lugar de consumo o realización material de forma terminante, si bien con técnicas a veces confusas por su complejidad y detalle.

De esta forma, la posibilidad de desplazar el lugar de realización del hecho imponible a otros territorios desde los que aparentemente pueda prestarse un servicio se ha visto muy reducida y ya no se ve afectada por cambios de sede o creación de establecimientos. Va a prevalecer, con los problemas en la aplicación de la norma ya reseñados, el lugar en que los mismos se presten materialmente o serán consumidos, con independencia del flujo de facturación establecido.

3. EVOLUCIÓN EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA DE LAS REGLAS SOBRE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE, JURISPRUDENCIA DEL TJUE Y REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 282/2011, DEL CONSEJO ¿UN TRABAJO INACABADO?

En comparación con las reglas de lugar de realización del hecho imponible, en cuyo ámbito el camino recorrido desde hace años por la fiscalidad indirecta y su capacidad de adaptación a la nueva economía, en los términos descritos, resulta más que notable, la evolución del concepto de establecimiento permanente en el IVA no ha sido, ciertamente, tan llamativa.

En 1985 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mencionó por primera vez, como nota caracterizadora del concepto de establecimiento permanente en el ámbito del impuesto, la necesidad de una consistencia mínima o "presencia permanente" de medios materiales y humanos necesarios para la prestación de los servicios[1].

El pasado 16 de octubre de 2014, el mismo Tribunal de Justicia resolvía la cuestión prejudicial en el procedimiento entre Welmory sp. z. o. o. y la Administración tributaria de Gdansk, relativa al lugar de imposición de las prestaciones de servicios realizadas por aquella sociedad y señalaba en su pronunciamiento que, a tales efectos, debe considerarse que un sujeto pasivo dispone en un Estado miembro de un "establecimiento permanente" únicamente si dicho establecimiento se caracteriza por un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, en términos de medios humanos y técnicos, que le permita recibir las prestaciones de servicios y utilizarlas para su actividad económica[2].

Han pasado treinta años entre aquel primer caso que versaba sobre una máquinas de juego instaladas a bordo de un ferry y éste último relativo a la puesta a disposición de un sitio de Internet de subastas online, equipos informáticos, servidores y programas informáticos adaptados, a pesar de lo cual, y del más que evidente salto tecnológico, ambas formulaciones continúan siendo idénticas en lo esencial.

En cualquier caso, merece la pena reflexionar, siquiera un instante, sobre el signo de esta evolución en el ámbito de la fiscalidad indirecta, sus principios inspiradores, elementos comunes y divergentes con los que se predican del establecimiento permanente en la fiscalidad directa, para, más adelante, poder reflexionar también sobre lo deseable, o no, de la interacción de ambos mundos, con el ánimo de completar y enriquecer el debate.

Conviene recordar, llegados a este punto, que en el ámbito del sistema armonizado del IVA el concepto de establecimiento permanente es utilizado con dos propósitos muy concretos, en primer lugar, el de establecer el lugar de realización de determinadas operaciones imponibles y, en segundo lugar, el de determinar la persona obligada al pago del impuesto ante las autoridades fiscales, en calidad de sujeto pasivo.

---

1 *Vid*. STJUE asunto C-168/84, *Berkholz,* Considerando 19.

2 *Vid*. STJUE asunto C-605/12, *Welmory.*

El primero de ellos tiene que ver con los puntos de conexión, es decir, con el hecho de vincular un determinado hecho imponible con el territorio, a efectos de su gravamen. Nos referimos, habitualmente, a las prestaciones de servicios, en la medida en que, como hemos señalado anteriormente, son otras, generalmente referidas a su localización física, con independencia del lugar de establecimiento de los intervinientes, las reglas que la normativa del IVA utiliza, con el fin de conectar las entregas de bienes con una determinada jurisdicción fiscal[3].

El segundo, con una cuestión más de mecánica del impuesto, algo menos relevante, en tanto que no afecta a la determinación de la jurisdicción fiscal, cual es la de atribuir la condición de sujeto pasivo y, por tanto, de obligado a declarar e ingresar, en su caso, el tributo generalmente a aquellos que tienen la condición de "establecidos" en el territorio de aplicación del impuesto, sean éstos bien quienes entregan bienes o prestan servicios en aplicación de la regla general, bien quienes resultan ser destinatarios de los mismos, a través del mecanismo conocido como de "inversión del sujeto pasivo"[4].

En este sentido, son diversas las referencias que se encuentran en la normativa reguladora del IVA en la Unión Europea, antes en la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, actualmente en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, al concepto de establecimiento permanente, a pesar de lo cual ninguna de ellas recoge una definición del término. Ello obligó a una elaboración jurisprudencial del mismo por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que a lo largo de los años fue estableciendo los criterios delimitadores del establecimiento permanente en el ámbito del IVA, que comentaremos más adelante.

Contrastaba el silencio que mantenía el legislador comunitario en esta materia con la normativa interna española, bastante más prolija en este sentido, que recogió, primero en el artículo 13.1.1º de la Ley 30/1985, posteriormente en el apartado cinco del artículo 69, de la Ley 37/1992 y actualmente en el número 2º del apartado Tres del citado artículo 69, una definición, más que detallada, del concepto de establecimiento permanente, que ha permanecido invariable a lo largo de estos treinta años de vigencia del impuesto en nuestro país.

Se trata de una definición anterior a la mencionada elaboración jurisprudencial, que ante la novedad que supuso en nuestro país la entrada en vigor del impuesto comunitario en 1986 y sus carencias en este sentido, no dudó en tomar sus elementos del ámbito de la imposición directa, nacional e internacional, tanto en lo relativo a su enunciado general, que por su alcance y falta de concreción no parece presentar problema alguno, como en lo relativo a la casuística que de modo particular recoge, respecto de la cual los puntos de fricción pudieran ser mayores, a la luz de los citados criterios jurisprudenciales y su posterior desarrollo normativo por vía del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, del Consejo, al que también nos referiremos más adelante.

---

[3] *Vid*. Art. 68 LIVA 37/1992; a excepción de las entregas de gas, electricidad, calor o frío a través de redes de distribución, cuya localización sí se vincula al lugar de establecimiento del adquirente (Art. 68.Siete).

[4] *Vid*. Art. 84 LIVA 37/1992.

Así, después de señalar, de forma concisa, que, a los efectos previstos por la Ley 37/1992, se entenderá por establecimiento permanente: *cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales*, enumera distintos supuestos que, en particular, merecen tal consideración[5]. Algunos de ellos, entre los cuales se encuentran el de las instalaciones para el almacenamiento y posterior entrega de mercancías o el de los inmuebles explotados en régimen de arrendamiento o por cualquier otro título, amén de algún otro como el de los centros de compra, resultan difícilmente compatibles, como veremos, con los criterios desarrollados primero por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y posteriormente en el citado Reglamento de Ejecución 282/2011.

Sin perjuicio de ello, en el plano internacional, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea continúa elaborando, a partir del caso *Berkholz,* su doctrina respecto de los requisitos que ha de reunir el establecimiento permanente a efectos del IVA y señala, a lo largo de sus diversas sentencias[6], como esenciales:

a) En primer lugar, una consistencia mínima o "estructura apta" en un Estado miembro distinto del de la sede de actividad;

b) En segundo lugar, una cierta vocación de "permanencia" o continuidad en el tiempo;

c) En tercer lugar, la conjunción de medios materiales y humanos necesarios para la realización de las operaciones, entregas de bienes o prestaciones de servicios, de que se trate;

d) Por último, autonomía en su funcionamiento respecto de su casa central, que tiene que ver con la aptitud o capacidad del establecimiento permanente para realizar las operaciones, que implica cierto poder de decisión en la gestión de dichas operaciones y que no debe confundirse con la independencia, en el sentido de que debe, igualmente, existir un cierto grado de dependencia o control por parte de la casa central en lo que se refiere a la ordenación de los citados medios y a la actividad general u ordinaria del establecimiento permanente.

---

[5] Según establece el art. 69.Tres.2º:

"En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título."

[6] En particular, además de las ya citadas (*vid*. nota al pie 1 y 2), STJUE asunto C-190/95 *ARO Lease BV*; asunto C-260/95 *DFDS*; STJUE asunto C-390/96 *Lease Plan Luxembourg SA*.

No es, sin embargo, hasta 2011 que esa falta de referencia normativa en el ámbito de la imposición indirecta comunitaria viene a ser suplida por el ya mencionado Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE.

Como hemos tenido ocasión de señalar anteriormente, el citado Reglamento comunitario supone la culminación del proceso de modificación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios, llevado a cabo a través de la Directiva 2008/8/CE, que generaliza, entre empresarios o profesionales, la aplicación de la regla de localización en destino y que otorga mayor relevancia al lugar de establecimiento de dichos empresarios o profesionales, en tanto que destinatarios de los servicios. La determinación de cuándo existe un establecimiento permanente, así como la idoneidad de dicho establecimiento permanente para ser destinatario de una determinada prestación de servicios, se convierten, así, en cuestiones clave, todas ellas abordadas por el citado reglamento.

De esta manera, por primera vez en el ámbito de la imposición indirecta comunitaria, el artículo 11 del Reglamento 282/2011 define el concepto de establecimiento permanente y lo hace diferenciando, a efectos de la localización de los servicios, entre el establecimiento permanente *destinatario* de servicios, en aplicación de la regla general del lugar de realización de las prestaciones de servicios entre empresarios o profesionales, recogida en el artículo 44 de la Directiva del 2006/112, y el establecimiento permanente *prestador* de servicios, tanto en aplicación de la regla general del lugar de realización de las prestaciones de servicios a particulares, personas que no tengan la condición de empresario o profesional, recogida en el artículo 45 de la citada Directiva, como en aplicación de las normas que a lo largo de los artículos 192bis y siguientes, regulan el sujeto pasivo, deudor del impuesto ante el Tesoro público, en términos de la Directiva comunitaria.

Así, se entenderá por "establecimiento permanente" cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del Reglamento 282/2011, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan, bien recibir y utilizar para las necesidades propias del establecimiento los servicios que se le presten, bien prestar los servicios que suministre, en función de cuál de las reglas de localización, artículo 44 o artículo 45, resulte de aplicación.

Resultan más que obvias las referencias a la jurisprudencia comunitaria y a las notas que según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea caracterizan al establecimiento permanente a efectos del IVA y contrasta con los enunciados clásicos de la imposición directa, también con nuestra normativa interna en la materia, la generalidad del precepto y el hecho de que el legislador comunitario evite, a estos efectos, recurrir a listas y supuestos concretos que, en particular, tienen o no tienen la condición de establecimiento permanente.

Destaca, igualmente, la importancia que el Reglamento comunitario concede a los aspectos funcionales, que tienen que ver con la aptitud o capacidad del establecimiento permanente para realizar operaciones, como condición *sine qua non* para poder vincular dichas operaciones, en-

tregas de bienes o prestaciones de servicios, a un determinado establecimiento distinto de la sede de actividad, y, como corolario de todo ello, el criterio de "intervención" que introduce el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112, y que desarrolla el artículo 53 del citado Reglamento 282/2011.

Dentro de ello, destaca la importancia que se concede a los aspectos fácticos, relacionados con la realidad económica, más allá de la realidad jurídica o contractual. Así, en el caso de las operaciones pasivas, prestaciones de servicios que tienen como destinatario a un establecimiento permanente situado en una jurisdicción distinta de la sede de la actividad, tanto el artículo 11 como el artículo 21 del mencionado Reglamento 282/2011 exigen que los medios humanos y técnicos asignados a dicho establecimiento sean tales que le permitan recibir y utilizar los servicios de que se trata para sus propias necesidades, a cuyos efectos, señala el artículo 22 del Reglamento, el prestador deberá examinar la naturaleza y utilización del servicio prestado.

Únicamente en aquellos casos en que no sea posible identificar al establecimiento permanente destinatario del servicio en atención a los anteriores criterios, el citado artículo 22 permite acudir a elementos tales como el contrato, la hoja de pedido, el número de identificación fiscal a efectos del IVA comunicado por el cliente, o el pagador del servicio.

Otro tanto sucede en el caso de las operaciones activas y las reglas que permiten atribuir dichas operaciones a un establecimiento permanente distinto de la sede de la actividad, en perjuicio de esta última que, no lo olvidemos, constituye el punto de conexión prioritario, únicamente en la medida en que los medios humanos y técnicos asignados a dicho establecimiento le permitan realizar dichas operaciones, por encima de cualquier otra consideración de orden jurídico, más formalista, atenta a la realidad contractual, que queda nuevamente superada por la realidad fáctica.

Igualmente cuando de lo que se trata es de atribuir la condición de sujeto pasivo a quien actúa por medio de un establecimiento permanente, tan sólo en aquellos casos en los que dicho establecimiento "intervenga" en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto, de acuerdo con el principio de "intervención" del establecimiento permanente, recogido en el artículo 192b de la Directiva 2006/112, entendiendo nuevamente como tal la utilización de los medios técnicos y humanos[7] de dicho establecimiento para las operaciones inherentes a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios imponibles de que se trate. Por el contrario, no se considera que existe "intervención" del establecimiento permanente cuando los medios de éste se utilizan exclusivamente para tareas administrativas o auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación o el cobro de créditos. (Artículo 53, Reglamento 282/2011).

Intervención efectiva del establecimiento permanente mediante la asignación de medios materiales y humanos adecuados, que son efectivamente utilizados, de forma material o sustantiva, en

[7] "materiales y humanos, o uno de ellos..." en la redacción del artículo 84.Dos LIVA 37/1992, que se separa, en este sentido, de la normativa comunitaria.

la realización de las operaciones imponibles, que supone, a partir de la entrada en vigor de la Directiva 2006/112, el fin de la conocida como *vis atractiva* del establecimiento permanente, que otorgaba, con anterioridad, la condición de "establecido" a efectos del IVA a todo aquel que contaba con un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, ello con independencia de que realizara, o no, las operaciones sujetas al impuesto desde dicho establecimiento.

Se refuerzan los aspectos funcionales del establecimiento permanente, que se sitúan ahora al mismo nivel que sus aspectos o características objetivas, dentro de lo que constituye, en los últimos tiempos, una tendencia también en el ámbito de la imposición directa, que trata de primar la sustancia sobre la forma, y que obliga, en consecuencia, a un análisis detallado del caso por caso, casi operación por operación, de forma individualizada, con el fin de vincular una determinada operación a un establecimiento permanente distinto de la sede de la actividad a los efectos de la exacción del tributo[8]. Sin que todo ello signifique, sin embargo, en opinión de quienes escriben, despreciar o descuidar necesariamente lo jurídico, en la medida en que es la combinación de ambos mundos, no lo olvidemos, la que genera en el ámbito del IVA hechos imponibles susceptibles de gravamen.

Resultan más que evidentes, a la vista de las consideraciones realizadas, las discrepancias de la norma interna española, concretamente del artículo 69.Tres de la Ley 37/1992, con la normativa comunitaria del IVA en materia de establecimiento permanente, que hemos analizado a lo largo de este apartado, y los problemas de compatibilidad que actualmente plantean diversos de los supuestos recogidos en aquella, como, por ejemplo, el de las instalaciones para el almacenamiento y posterior entrega de mercancías, o el de los inmuebles explotados en régimen de arrendamiento o por cualquier otro título, que hemos tenido ocasión de mencionar anteriormente. Se plantea la necesidad de revisar en profundidad nuestra normativa interna en la materia con el fin de adecuarla, en este punto, a los mandatos de la Directiva comunitaria y el Reglamento de Ejecución aprobado en desarrollo de la misma.

Bien entendido que, en muchos de estos casos, es simplemente la atribución de la condición de sujeto pasivo, obligado al ingreso del tributo, lo que está en juego, puesto que la localización de las operaciones, a los efectos de determinar la jurisdicción fiscal competente, depende de otros factores completamente ajenos al establecimiento permanente, tales como, por ejemplo, el lugar de la puesta a disposición o inicio del transporte, en el caso de mercancías, previamente almacenadas, que se entregan a clientes, o la ubicación del inmueble en el caso de servicios relacionados con éste. Quizá la solución pase, en este sentido, por una revisión de la regla de inversión del sujeto pasivo, con el fin de forzar, en todo caso, la repercusión del IVA por parte de quien entrega bienes o presta ese tipo de servicios, lo que, desde luego, relajaría la discusión relativa a la existencia, o no, de un establecimiento permanente en dichos supuestos, de acuerdo con los criterios enumerados anteriormente.

---

[8] "La toma en consideración de la realidad económica constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA" había señalado ya el propio TJUE en su Sentencia de 20 de febrero de 1997, asunto *DFDS*, situando, desde ese punto de vista y en opinión de quienes escriben, en el mismo plano a la fiscalidad directa e indirecta.

Sea como fuere, estamos de acuerdo con quienes sostenían que nos encontramos todavía ante un concepto inacabado, definido por referencia a unos pocos casos concretos, a partir de los cuales el Tribunal de Justicia desarrolla toda una doctrina que, años más tarde, el Reglamento de Ejecución 282/2011 traslada al derecho positivo y que, en lo esencial, ha permanecido invariable a lo largo de los años. Llegarán nuevos casos y se plantearán nuevas dudas, en un entorno económico cada vez más digital, en el que las tecnologías de la información, los intangibles en forma de software, redes, entornos web, etc... también los elementos de hardware, servidores, equipos informáticos, etc... juegan un papel cada vez más preponderante, tanto desde el punto de vista de las entregas de bienes, como desde el punto de vista de las prestaciones de servicios, y permiten la deslocalización de funciones básicas, así como un elevado grado de automatización. Este cambio de paradigma obliga, sin duda, a revisar antiguos conceptos, como el de establecimiento permanente, también desde el punto de vista de la fiscalidad indirecta, a la luz de una nueva realidad bajo cuyo prisma los criterios y las categorías tradicionales pueden no resultar válidos ya.

El camino iniciado, hace ya algún tiempo, en el ámbito de la fiscalidad directa a la hora de redefinir el concepto de establecimiento permanente, en torno a la revisión y modernización del artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE, y sus comentarios, debe ser reproducido, aún con sus propios criterios y categorías, en el ámbito la fiscalidad indirecta, donde la falta de presencia física de los negocios o la automatización de los mismos, en detrimento del elemento humano, también obliga a replantear la vigencia de los criterios utilizados para definir el establecimiento permanente a efectos del IVA, con su propio alcance en este ámbito.

4. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: IMPOSICIÓN INDIRECTA *VS* IMPOSICIÓN DIRECTA; ¿SON O NO CONCEPTUALMENTE DISTINTOS? ¿DEBEN SER INTERPRETADOS DE MANERA UNIFORME? ¿HASTA QUÉ PUNTO ES DESEABLE LA INTERACCIÓN ENTRE AMBOS?

Frente a la fiscalidad directa, que grava la obtención de rentas o beneficios, la fiscalidad indirecta grava, como regla general, la disposición de rentas o el consumo, mediante el gravamen de operaciones. Ambas son, cierto es, realidades diferentes sobre las que, sin embargo, la nueva economía ha golpeado de forma parecida y, como hemos tenido la ocasión de señalar a lo largo de los apartados anteriores, está obligando a una revisión profunda, con el fin de abordar los problemas que desde el punto de vista de la territorialidad se han planteado en los últimos tiempos.

En este sentido, se plantea hasta qué punto el concepto de establecimiento permanente, aún con un significado parecido en los dos ámbitos, debe seguir, o no, caminos paralelos en su adaptación a la nueva realidad económica. Puesto que difieren en sus principios inspiradores la imposición directa e indirecta, los conceptos recogidos en una y otra no tienen por qué ser coincidentes.

En efecto, no existe un concepto de establecimiento permanente común a ambas esferas. Cada una de ellas cuenta con su propio sistema de fuentes.

El propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea se plantea la posibilidad de considerar contraprestación de operaciones sujetas al IVA el reembolso de gastos entre una sucursal (establecimiento permanente) y su casa central, por servicios de consultoría, gestión, formación de personal, tratamiento de datos e IT, prestados por parte de ésta última a aquella, situación para la cual, en el ámbito de la fiscalidad directa, el Modelo de Convenio de la OCDE plantea su propia solución. En este sentido, se plantea el Tribunal la posibilidad de acudir, o no, al Modelo de convenio de la OCDE en materia del IVA y concluye que: "… En cuanto al Convenio de la OCDE, procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos[9]".

La conclusión no parece dejar lugar a la duda. Según el alto Tribunal, ambos ámbitos son independientes, por lo que no cabe trasladar los conceptos de la imposición directa a la imposición indirecta, o viceversa, ni, en consecuencia, los criterios interpretativos de dichos conceptos recogidos en uno y otro ámbito.

En este mismo sentido, el Abogado General, Sr. Philippe Léger, había señalado en sus conclusiones que "… Estas normas aplicables en materia de fiscalidad directa no son pertinentes para la aplicación del régimen común del IVA.", si bien es cierto que el Abogado General circunscribe sus comentarios a un ámbito mucho más concreto, cual es el de las disposiciones previstas en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, y parece introducir, de esta forma, una matización importante, que contrasta con la generalidad y la rotundidad con la que, sin embargo, se expresa el Tribunal en su Sentencia[10].

Basta un simple repaso a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de establecimiento permanente, comentada, en buena medida, en el apartado anterior, para entender que existen, igualmente, algunos elementos que son comunes a los de la fiscalidad directa, los cuales parece que, en aras de la seguridad jurídica, no deberían ser objeto de interpretaciones distintas.

Así, nos recuerda el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución Rec. Num. 1440/2011 de 22 de abril de 2014, reiterando la postura mantenida en este mismo sentido en anteriores resoluciones, lo siguiente:

> "…hemos de precisar que el hecho de que no sea aplicable no impide en absoluto que los criterios interpretativos del Convenio marco de la OCDE puedan tenerse en cuenta, a los meros efectos de ayudar a la interpretación de los términos de la norma y en ningún caso considerados como vinculantes, a la hora de concretar el contenido de nuestro precepto interno de IVA para delimitar aquellos supuestos que sean análogos, siempre y cuando nos ajustemos al concepto de establecimiento permanente de la imposición indirecta adoptado por la Directiva del IVA y la jurisprudencia comunitaria al respecto, así como a los principios inspiradores del sistema común del IVA, puesto que éste es el marco que en ningún caso puede resultar alterado como consecuencia de la interpretación que hagamos del supuesto concreto que examinamos."

---

[9] *Vid*. STJUE asunto C-2010/04 *FCE Bank* (Considerando 39).

[10] *Vid*. en este sentido, Conclusiones del Abogado General en el asunto C-2010/04 *FCE Bank* (Considerandos 61 a 68).

En esa misma línea se manifiesta el Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de diciembre de 2011, cuando señala que "En esta tesitura no es necesario acudir como criterio interpretativo a los Comentarios al Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, aunque no sea ilegítimo hacerlo…", y de modo más contundente, dos años antes, en la de 10 de octubre de 2009, en la que, frente al principio de estanqueidad, que en aquel caso defendía la Abogacía del Estado, nuestro alto Tribunal reconoce el valor que ha de darse al contexto normativo y, como consecuencia de ello, el papel interpretativo e integrador que, en determinados casos, pueden llegar a tener, también en la esfera del IVA, las normas que en el ámbito de la imposición directa definen y desarrollan el concepto de establecimiento permanente[11].

Coincidimos, una vez más, con quienes reconocen, en este sentido, el valor interpretativo de la fiscalidad directa, tanto del Modelo de Convenio de la OCDE, como de los Comentarios al citado Modelo, como algo deseable, con el fin de integrar lagunas normativas o de interpretar el significado de conceptos o categorías concretas que carecen de definición o no han sido interpretadas o desarrolladas en el ámbito de la fiscalidad indirecta, en tanto en cuanto, conviene remarcarlo, no contradigan, de ninguna manera, los principios que inspiran la imposición indirecta comunitaria, su espíritu y su finalidad. Pero coincidimos, también, con quienes consideran a la fiscalidad directa e indirecta como dos realidades distintas y, como consecuencia de ello, señalan la necesidad de un análisis separado, en términos de idoneidad de los medios técnicos y humanos empleados en la realización de los respectivos hechos imponibles, entregas de bienes y prestaciones de servicios en el caso del IVA, ya sea con el fin de determinar su lugar de realización, ya sea con el de señalar al sujeto pasivo, obligado al ingreso del tributo, y cuyo resultado no tiene por qué ser necesariamente coincidente en todos los casos con el alcanzado en el ámbito de la imposición directa.

Todo ello, conviene no olvidarlo, en el contexto de la nueva economía, cada vez más global y cada vez más digital, en el que el concepto de establecimiento permanente como punto de conexión tradicionalmente utilizado para atraer el hecho imponible al territorio, pierde gran parte de su eficacia y debe ser repensado, desde ambos puntos de vista, el de la fiscalidad directa y también el de la fiscalidad indirecta, con el fin de adaptarlo a esa realidad cambiante.

---

[11] *Vid*. STS, Rec. Núm. 194/2009, de 26 de diciembre de 2011, y también STS Rec. Núm. 10106/2003, de 15 de octubre de 2009, cuyo Fundamento Jurídico CUARTO extractamos parcialmente, por su evidente interés en el asunto que se plantea: "…Como queda patente de los términos de la sentencia, ante la inexistencia de criterios legales en el tributo objeto del debate [IVA] sobre el citado concepto [establecimiento permanente], no se está aplicando normas ajenas al ámbito del expresado impuesto, simplemente se acude a determinados instrumentos a efectos de interpretar e integrar el citado concepto en el caso contemplado en la letra C del artº 13.1.2 de la LIVA [la ref. es a la primera Ley del impuesto, de 1985]. Se podrá disentir de dicho parecer o considerar que la interpretación no es la correcta, pero lo que no cabe, por no responder a la realidad que se desprende de los términos de la sentencia, es considerar que se esté aplicando al caso legislación distinta del tributo en cuestión. Simplemente ante la falta de significación legal, en concreto ante la ausencia en la LIVA de si cabe computar en los doce meses las obras realizadas por los subcontratistas no se hace más que acudir al contexto normativo, en el que se encuentra, claro está el tratamiento que se hace en el impuesto de Sociedades o en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, aunque se refiera a tributos distintos del IVA."

Bibliografía

CALVO BUEZAS, J. (2007): "El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico", Trabajo presentado al VIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2007.

CHECA GONZÁLEZ, C. (2010): "El concepto jurisprudencial de establecimiento permanente en el IVA*", Quincena Fiscal,* núm. 20.

EUROPEAN COMISSION, VALUE ADDED TAX COMMITTEE, taxud.c.1(2015)2177802 *Working paper*, No 857 – VAT Committee – Question – Clarifications on the concept of fixed establishment.

LONGÁS LAFUENTE, A. (2007): "Criterios delimitadores del establecimiento permanente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en los impuestos indirectos", Trabajo presentado al VII-B Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2007.

SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. (2012): "Establecimientos Permanentes e IVA", *Actum Fiscal,* núm. 65-66, Julio-Agosto 2012.

SCHIPPERS M. L. y BOENDER J. M. B. (2015): "VAT and fixed establishments: mysteries solved?", *Intertax* 2015/IC-TAXI-43110.

CAPÍTULO 26

CONSIDERACIONES ACERCA DE LA TRIBUTACIÓN DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES QUE NO CIERRAN CICLO MERCANTIL

LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo

1. INTRODUCCIÓN

La última década ha mostrado una creciente y cada vez más importante evolución en nuestra sociedad con el imparable desarrollo de las nuevas tecnologías en la era de la economía digital y el comercio a nivel internacional. El desarrollo tecnológico y la globalización han conllevado un cambio en los esquemas tradicionales dando lugar a una integración y competitividad máximas. Desde el punto de vista tributario, el concepto de establecimiento permanente es básico en los ordenamientos internos y para el reparto de la soberanía tributaria a la hora de gravar las rentas procedentes de actividades empresariales que se desarrollan en diferentes Estados. A nivel internacional, conviene recordar que los establecimientos permanentes integran el elemento establecido en los CDIs para permitir al Estado de la fuente gravar las rentas empresariales, en principio y como cualquier renta, sujetas a tributación en el Estado de la residencia. Un concepto determinante que debe atajar los problemas impositivos, otorgando paralelamente el adecuado tratamiento a situaciones de doble tributación o posible ausencia de la misma, lo cual no resulta complicado pues los Estados pueden regular conceptos distintos que den lugar o bien a que el sujeto pasivo tenga que tributar en ambos, o que se pueda tratar de no tributar en ninguno de ellos. Ante esta ya no tan nueva realidad y desde una perspectiva global, la configuración jurídica de la figura del establecimiento permanente debe responder y plantearse su posible actualización para atender a los supuestos en que las empresas usan las nuevas tecnologías para comercializar a nivel internacional, tratando de desviar los beneficios hacia las jurisdicciones con menor tributación. En este ámbito, corresponde a las distintas organizaciones internacionales, así como las distintas jurisdicciones, modificar y adaptar los conceptos tributarios clásicos al nuevo entorno económico y las nuevas formas de realizar operaciones comerciales[1].

En nuestro ordenamiento tributario se ha amparado la figura de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil como aquéllos que destinan a su propio uso los productos o servicios obtenidos en el lugar de trabajo o instalación que poseen dentro del territorio de nuestro Estado, sin que exista ninguna contraprestación, aparte de la cobertura de los gastos originados por el propio establecimiento. Nos encontramos ante establecimientos que se limitan a realizar actividades preparatorias o accesorias que no realizan ventas o servicios a terceros y trabajan en exclusiva o bien para la casa central, o bien para otros establecimientos de la enti-

[1] ÁLAMO CERRILLO, R. (2016), págs. 19 y 20.

dad o persona no residente. Para estos establecimientos permanentes la determinación de la base imponible presenta algunas peculiaridades.

En esta panorámica conjunta se presentan varias realidades que deben alcanzar un adecuado tratamiento en la normativa tributaria. Por una parte, la recurrente utilización de plataformas informáticas para el desarrollo de operaciones comerciales de carácter internacional. Por otra parte, las posibles maniobras de fragmentación de estas actividades para eludir las implicaciones del concepto de establecimiento permanente para, fraudulentamente, alcanzar la menor tributación.

2. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LAS ACTIVIDADES AUXILIARES O PREPARATORIAS EN EL MCOCDE

2.1. El tratamiento tributario de las actividades preparatorias o auxiliares

El artículo 5.1 del MCOCDE indica que un establecimiento permanente es "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad". Quedan excluidas del concepto las instalaciones o lugares de negocios en los que sólo se realizan actividades de carácter preparatorio o auxiliar (artículo 5.4 MCOCDE). En no pocas ocasiones puede resultar complicado diferenciar si las actividades tienen un carácter preparatorio o auxiliar para lo que es esencial observar si las actividades constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Está claro que no realizarán actividades auxiliares o preparatorias aquellos lugares fijos con un objeto general idéntico al de la empresa[2]. No obstante, la cuestión no resulta sencilla. El MCOCDE establece una relación de actividades específicas que se excluyen del concepto de establecimiento permanente por realizarse en ellos funciones de carácter auxiliar o preparatorio[3]. Así se excluyen:

– La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

---

[2] En nuestro país, en este sentido resulta destacable la posición mantenida por el TS en la sentencia de 12 de enero de 2012 ("Caso Roche"). En comentario de la misma pueden verse los trabajos de MARTÍNEZ MICÓ, J. G. (2014), págs. 45-66 y FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2012), págs. 131-154.

[3] Ya en el Proyecto del MCOCDE de 1963, respecto a la auxiliaridad o preparatoriedad, la letra e) del párrafo 5.3 señalaba que: El término establecimiento permanente no comprende: [...] e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar siempre que estas actividades se realicen por la propia empresa. Se pueden mantener las mismas consideraciones de un modo más firme tras los cambios operados en el Modelo de Convenio como consecuencia de las sucesivas revisiones, pasando los ejemplos mencionados en el PMCOCDE a formar parte de los comentarios al MCOCDE actual. En ese ámbito, se puede destacar que desde el PMCOCDE hasta el actual MCOCDE el reconocimiento de la auxiliariedad o preparatoriedad cobró un carácter autónomo e independiente sin relación alguna de supuestos específicos y sin cláusula de cierre. *Vid*. Fernández de Buján y Arranz, A.: "Establecimiento permanente...", ob. cit., pág. 146. En todo caso, en el examen de los CDIs firmados por nuestro país podemos observar como se acostumbra establecer que hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas" son actividades de carácter auxiliar o preparatorio.

- El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.
- Como cláusulas generales de cierre se excluyen el mantenimiento de un lugar fijo de negocios, ya sea con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio, o bien con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades anteriormente mencionadas, 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.

La correcta delimitación del concepto de establecimiento permanente es fundamental y los problemas que en la práctica se han planteado son controvertidos y relevantes. A estos efectos, es posible que se realicen en un país tareas que exceden del carácter meramente preparatorio y auxiliar, evitando exteriorizar la existencia de un lugar fijo de negocios formalmente atribuible. En este ámbito se ha considerado básico determinar si el entramado empresarial constituye un asentamiento operativo lo bastante sustancial y significativo como para ser considerado establecimiento permanente[4]. Los Comentarios al MCOCDE advierten que hay que atender al caso concreto para determinar cuándo una actividad debe realmente considerarse de carácter preparatorio o auxiliar[5]. El criterio decisivo consiste en dilucidar 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[6]. Es así que tratándose de grupos empresariales se acostumbra considerar que el examen global del grupo puede ayudar a determinar si las actividades de las filiales son, en realidad, una parte esencial y significativa de las actividades que el grupo realice. En los Comentarios se indica que, en cuanto a las actividades preparatorias o auxiliares propiamente dichas, no se considerará que los lugares de negocios estén separados en cuanto a su organización cuando realicen funciones auxiliares en un Estado contratante como son la recepción y el almacenamiento de mercancías en un lugar, su reparto a través de otro, etc. Una empresa no puede fragmentar un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas con el fin de alegar que cada una de ellas sólo tiene carácter preparatorio o auxiliar.

---

[4] En nuestro país, hay que destacar los pronunciamientos recaídos en el caso "Dell": Véase la resolución del TEAC de 15 de marzo de 2012, cuyos criterios fueron confirmados por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2015. En comentario de las mismas pueden verse los trabajos de MARTÍN SANTANA, L. (2013), PÁGS. 95-112 y MARTÍNEZ MATOSAS, E. y CUESTA, L. (2016).

[5] En particular, hay que recordar que los comentarios al MCOCDE (2014), en particular su comentario al art. 5.4, § 24, indica la dificultad que presenta en muchas ocasiones la distinción entre actividades auxiliares y las que constituyen el objeto de la actividad. La distinción requiere determinar si las operaciones desarrolladas constituyen en sí mismas "una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa". No obstante, ello no es siempre una misión de fácil realización.

[6] *Vid.* FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2014), págs. 46-48.

Los retos y cuestiones que presenta la delimitación del concepto de establecimiento permanente en el ámbito de la economía digital son múltiples. A partir de lo expuesto, se comprende fácilmente que uno de los principales problemas que se plantean en la imposición directa sobre el comercio electrónico es la determinación del establecimiento permanente. El criterio establecido por la OCDE dispone que tan sólo el servidor en que se aloje la página web de la sociedad puede recibir tal consideración, pero para que ello sea posible habría de cumplir toda una serie de requisitos que se pueden eludir con cierta planificación. Por este motivo, no resulta complicado que una sociedad pueda operar por medio de las TIC en un tercer Estado sin tener que tributar en el mismo. Así, existe un cierto consenso acerca de que el criterio empleado es ineficaz y habría de ser sometido a una revisión o a una sustitución completa, referida exclusivamente al ámbito del comercio electrónico y que conviviera con la definición empleada en las operaciones tradicionales. Los problemas que se plantean desde el punto de vista de las actividades preparatorias o auxiliares pasan por considerar dos extremos: la insuficiencia de las excepciones contempladas actualmente en el concepto de establecimiento permanente para el ámbito del comercio electrónico y la necesidad de atajar posibles problemas de fragmentación de actividades a fin de lograr la menor tributación. Resulta evidente que para el comercio *off-line* una posible consideración de EP en los supuestos excepcionales reduciría la posibilidad de que una compañía dedicada al comercio electrónico indirecto pudiera operar sin una presencia física relevante en el Estado fuente. Ello sería así puesto que, en la mayoría de los casos, las sociedades que ofrecen un servicio de tienda virtual deben contar con algún tipo de instalación de almacenaje y distribución cerca del adquirente. Para los supuestos de comercio *on-line* la respuesta debe ser específica y pasa por una posible consideración del "establecimiento permanente virtual".

2.2. El Plan BEPS y la necesaria revisión del concepto de establecimiento permanente

En el proyecto BEPS se ha contemplado la alternativa de modificar las excepciones al estatus de establecimiento permanente, en tanto algunas actividades hasta ahora clasificadas como preparatorias o auxiliares en el contexto de los modelos de negocio convencionales se podrían haber convertido en las funciones esenciales de determinadas empresas. Además, la acción 7 del Plan BEPS con el fin de acabar con la fragmentación artificiosa de empresas dirigida a evitar la existencia de un establecimiento permanente, se propuso igualmente la inclusión de una propuesta de disposición que expresamente señale que el artículo 5.4 MCOCDE no sería de aplicación en aquellos casos en los que, por ejemplo, la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevada a cabo en lugares distintos por empresas estrechamente relacionadas determinase que la actividad desarrollada por cada una de las empresas constituye parte complementaria de una unidad de negocio. En los informes finales de 2015 se presentan las modificaciones de la definición de establecimiento permanente que se introducirán en el artículo 5 del MCOCDE[7]. Además de las modificaciones a los convenios fiscales propuestas en la Acción 6

[7] En consonancia con estos, en la Recomendación de la Comisión europea de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, se contempla que las excepciones específicas a la definición de establecimiento permanente aplicables a actividades de carácter preparatorio o auxiliar, además de ser vulnerables a los abusos a través de estrategias basadas en la fragmentación de las actividades, no

para impedir su utilización abusiva[8], los cambios propuestos tratan de restablecer, en diversas circunstancias, 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.

En el informe final de la Acción 7 se reconoce que cuando se introdujeron originariamente las excepciones a la definición de EP recogidas en el apartado 4 del artículo 5 del MCOCDE, se consideraba que, generalmente, las actividades objeto de dichas excepciones tenían un carácter preparatorio o auxiliar. No obstante, desde entonces se han producido cambios significativos e innovaciones en la forma de desarrollar una actividad empresarial. En función de las circunstancias, las actividades antes consideradas meramente preparatorias o auxiliares pueden haberse convertido, a día de hoy, en actividades principales o funciones esenciales de determinadas empresas. Para que un país pueda someter a gravamen las ganancias procedentes de las actividades principales desarrolladas en su territorio, se modifica el tenor literal del apartado 4 del artículo 5, garantizándose así que toda excepción prevista en el mismo se limite a actividades de carácter preparatorio o auxiliar. Asimismo se recomienda suministrar una guía adicional en los Comentarios que clarifique el significado de los términos "auxiliar o preparatorio", utilizando para ello diversos ejemplos. Destaca asimismo la preocupación, ante el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, vinculada al artículo 5.4 que se deriva también de lo que se conoce como "fragmentación de actividades". Dada la facilidad con que las empresas multinacionales pueden alterar sus estructuras para obtener ventajas fiscales, es importante aclarar que no es posible eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente fragmentando un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas para alegar que cada una de ellas está vinculada a actividades con un carácter meramente preparatorio o auxiliar a las que resultan aplicables las excepciones previstas en el apartado 4 del artículo 5.

En la medida en que algunos Estados consideran que los problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios relacionados con el apartado mencionado aparecen fundamentalmente cuando hay una fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas, y que esos problemas serían abordados oportunamente por la inclusión de una regla anti-fragmentación, se posibilita que tales Estados puedan adoptar una versión diferente del apartado 4 del artículo 5, en tanto en cuanto incluyan la norma de anti-fragmentación. El problema era difícil de solventar dado que con las anteriores previsiones, únicamente encontrába-

son adecuadas para hacer frente a los modelos de negocio de la economía digital. De ahí que el informe proponga cambios en el artículo 5 de dicho Modelo, para hacerlo más sólido frente a estructuras artificiales que pretendan evitar su aplicación. La Recomendación invita a los Estados miembros a que, en los convenios fiscales celebrados entre sí o con terceros países, apliquen y utilicen las nuevas disposiciones propuestas.

[8] Hay que recordar que fruto del trabajo de la Acción 6 del proyecto BEPS se va a incluir en el MCOCDE un nuevo precepto donde se ampara el Test de Propósito Principal (PPT) que va a actuar como cláusula general antiabuso. Como un ejemplo de situación que se considera abusiva se añade una previsión específica para la situación de fragmentación de contratos y una cláusula antiabuso concreta y alternativa de aplicación más automática. *Vid*. VV.AA. (2016), pág. 29.

mos el párrafo 27.1 de los Comentarios en donde se había previsto la posible fragmentación a través de varios lugares pero no, así, la fragmentación realizada por empresas en una o varias ubicaciones existiendo conformidad con otras empresas vinculadas[9].

La primera modificación propuesta afecta esencialmente a los apartados e) y f) del art. 5.4 MCOCDE que pasarán a indicar:

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad (eliminando el inciso que señalaba "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), eliminando el requisito adicional de 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, y añadiendo "a condición de que esa actividad o, en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio".

La anterior redacción del art. 5.4 MCOCDE no dejaba claro el requisito de que todas las actividades fuesen preparatorias o auxiliares. Las instancias internacionales han observado que las compañías fragmentan su operación amparándose en las diferentes excepciones del apartado 5.4[10]. Por ello se modifica el precepto estableciendo que todas las actividades enunciadas están sujetas al posible examen de la condición de ser preparatorias o auxiliares. La disposición modificada trata de asegurar que las actividades básicas de un negocio actividades no puedan beneficiarse de manera inapropiada de la excepción de las actividades preparatorias y auxiliares, un problema que es particularmente relevante en la economía digital[11].

En la misma línea se propone sustituir los párrafos 21 a 30 de los Comentarios[12]. Podemos destacar algunos aspectos como que pasa a indicarse que todas estas actividades tienen como ras-

---

[9] Contra este tipo de elusión fiscal nuestro país siempre ha sido especialmente beligerante, tanto mediante la doctrina de la DGT sobre el asentamiento operativo, como a través de la jurisprudencia de los Tribunales ("estructura empresarial sustancial"). VV.AA. (2016), pág. 30. Véase también *Vid*. MAS HERNÁNDEZ, J. (2016), pág. 196 y CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2012), págs. 43, 44, 47-50 y 53.

[10] Este apartado planteaba la problemática de que varios países lo interpretaban entendiendo que la lista recogía casos de actividades generalmente preparatorias o auxiliares, entendiendo que eran "puertos seguros" que nunca daría lugar a un establecimiento permanente. En países como el nuestro, se entendía que la lista contenía una relación ejemplificativa que, aunque normalmente lo eran, no tenían por qué ser necesariamente preparatorios o auxiliares, debiendo examinar la posible excepción caso por caso. Con la nueva redacción del artículo queda clara la posibilidad de examinar si la actividad de almacenamiento no es preparatoria o auxiliar, sino que constituye una parte esencial del negocio de venta y distribución de la empresa. Por ejemplo, los supuestos de existencia de grandes almacenes con numeroso personal y que se limiten a entregar a los clientes las mercancías que se le habían vendido "online". *Vid*. VV.AA. (2016): "El proyecto BEPS...", ob. cit, pág. 29. De esta manera, desaparecen los puertos seguros que hasta ahora algunos países interpretaban que existían a partir del art. 5.4. MCOCDE. *Vid*. MAS HERNÁNDEZ, J. (2016), pág. 194.

[11] SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R. (2016), pág. 238.

[12] En este ámbito las novedades no son demasiado relevantes. Se destaca que se define por primera vez actividad principal, preparatoria y auxiliar. *Vid*. MAS HERNÁNDEZ, J. (2016), pág. 195.

go común: su carácter preparatorio o auxiliar y dado que el subapartado e) se aplica a cualquier actividad que no se encuentre en la lista del apartado (en tanto en cuanto la actividad tenga un carácter auxiliar o preparatorio), las disposiciones ofrecen un test más selectivo, por el cual se determina lo que constituye un establecimiento permanente. Las previsiones del apartado 4.1 complementan el principio, asegurando que el carácter preparatorio o auxiliar de las actividades realizadas en el lugar fijo de negocios debe ser analizado a la vista de otras actividades que constituyen funciones complementarias, que son parte de la operación cohesionada de un negocio, y llevadas a cabo por la misma empresa o empresas estrechamente relacionadas en el mismo Estado. Como regla general, una actividad tiene carácter preparatorio cuando se lleva a cabo bajo miras de la ejecución de aquello que constituye la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa. Puesto que la actividad preparatoria antecede a otra actividad, será a menudo ejecutada durante un periodo corto de tiempo, la duración de este periodo dependerá de la naturaleza de la actividad principal de la empresa. Sin embargo, puede que no siempre sea así, ya que es posible llevar a cabo una actividad en un lugar determinado durante un periodo de tiempo sustancial en preparación de actividades que se llevarán a cabo en otro lugar. Por ejemplo, una empresa constructora que forma a sus trabajadores en un lugar antes de enviarlos a otros lugares de trabajo lejanos situados en otros países, la formación que se lleva a cabo en el primer lugar constituye una actividad preparatoria para dicha empresa. Por otro lado, una actividad con carácter auxiliar corresponde generalmente a aquella que se ejecuta como apoyo, sin ser parte de la misma, de la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa. Es bastante improbable que una actividad que requiere una proporción importante de su activo o de trabajadores de la empresa pudiera ser considerada como de carácter auxiliar. A partir de estas pautas generales de los Comentarios, los apartados 22 y siguientes contemplan aclaraciones y ejemplos para tratar de dejar la cuestión más clara.

Para los Estados que consideran que los principales problemas derivan de la fragmentación de actividades se propone un nuevo apartado 4.1 del art. 5 indicando que el apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si esa misma empresa u otra estrechamente relacionada lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro del mismo Estado contratante, si se da alguno de los dos siguientes supuestos:

a) Que ese u otro lugar constituya un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada o;

b) Que la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no revista carácter preparatorio o auxiliar, siempre que las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado.

En los comentarios se sustituye el apartado 27 para contemplar que, salvo que las disposiciones de la regla anti-fragmentación sean aplicables, lo dispuesto en la letra f) carecerá de relevancia cuando la empresa disponga de varios lugares fijos de negocios en el sentido de las letras a) a e)

ya que en ese caso cada lugar de negocio deberá considerarse separada y aisladamente para determinar si hay o no un establecimiento permanente. Además se añaden nuevos apartados a los Comentarios (30.2. y 30.3) para indicar que tiene como objetivo impedir que una empresa o un grupo de empresas estrechamente relacionadas fragmenten la operación de un negocio cohesionado en distintas partes para así alegar que cada una de ellas lleva a cabo una actividad meramente preparatoria o auxiliar. Para que el apartado 4.1 se aplique al menos uno de los lugares donde dichas actividades se ejercen debe constituir un establecimiento permanente o, sino es el caso, la actividad en su conjunto resultante de la combinación de las actividades relevantes deben ir más allá de lo que son actividades meramente preparatorias o auxiliares. El concepto de "empresas estrechamente relacionadas" que se usa en el apartado 4.1 será el definido en el subapartado b) del apartado 6 del artículo[13]. El apartado 30.4 cierra con una serie de ejemplos de aplicación de la norma antifragmentación.

Las modificaciones propuestas por BEPS suponen un avance y aclaración en la interpretación de los conceptos de establecimiento permanente y actividades preparatorias o auxiliares. No obstante, consciente, y quizás provisionalmente, no se ha querido avanzar contemplando una previsión específica para el desarrollo de actividades desarrolladas digitalmente. En este ámbito, algunos autores como VAQUER FERRER (2016) han insistido en que "recurrir a la interpretación de términos imprecisos como el de «funciones de carácter preparatorio o auxiliar» seguirían sin garantizar, desde mi punto de vista, una pronta solución. Ello requeriría seguramente mayores labores de interpretación que las propias de una disposición que contemplara de forma expresa las «actividades digitalmente desmaterializadas», en el alcance antes señalado, como modalidad de establecimiento permanente". El Proyecto BEPS, ha avanzado de forma considerable sobre la cuestión, sobre todo en lo que se refiere a la creación de conceptos tales como «presencia económica (virtual) significativa» y «actividades digitalmente desmaterializadas», debiendo servir de punto de partida para la revisión y adaptación del concepto de establecimiento permanente. Sin embargo, como indica SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO "El clamor a lo largo de los años de diversos sectores implicados en el asunto alertan sobre la inmediata y urgente necesidad de adaptar el concepto de establecimiento permanente a la nueva realidad socio-económica, aunque parece ser que de momento la OCDE no está por la labor a tenor del Informe final BEPS que rehúye la adopción del criterio de sujeción de rentas en base a una presencia digital significativa"[14].

---

[13] A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa.

[14] SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016), pág. 78. La problemática vinculada a la economía digital no es fácil de solucionar y el principal obstáculo no es técnico, sino político. Se ven afectados intereses económicos de los países, atendiendo fundamentalmente a si son consumidores o exportadores, en términos netos, de bienes y servicios de la economía digital. *Vid*. BARRENO, M.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A. y RANZ, A. (2015), pág. 19.

Aun suponiendo un paso adelante, parece que en este ámbito las reformas propuestas pueden ser insuficientes para atajar las maniobras de los grandes grupos multinacionales quienes, aprovechando la globalidad de sus operaciones, o algunas nuevas realidades económicas que avanzan a un ritmo vertiginoso empujadas por el desarrollo de las nuevas tecnologías, podrían seguir generando fenómenos de no tributación o deslocalización de rentas. El camino por el que avanzar parece que no puede obviar la posibilidad de someter a tributación a aquellas sociedades que únicamente cuenten con una presencia virtual relevante en el Estado fuente. Además, el concepto ampliado en la esfera de operaciones virtuales puede enfrentarse a ciertos problemas al requerir obtención de información pormenorizada de las ventas de las empresas o grupos, especialmente con respecto al destino de las mismas y el medio a través del cual se han llevado a cabo, lo que exige cooperación con otros países[15].

3. LOS ESTABLECIMIENTOS QUE NO CIERRAN CICLO MERCANTIL EN EL IRNR

3.1. Concepto y determinación de la base imponible

En nuestro ordenamiento tributario interno, los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil son aquéllos que destinan a su propio uso los productos o servicios obtenidos en el lugar de trabajo o instalación que poseen dentro del territorio de nuestro Estado, sin que exista ninguna contraprestación, aparte de la cobertura de los gastos originados por el propio establecimiento (artículo 17.4 TRLINR). Nos encontramos ante establecimientos que se limitan a actividades preparatorias o accesorias que no realizan ventas o servicios a terceros y trabajan en exclusiva o bien para la casa central, o bien para otros establecimientos de la entidad o persona no residente[16]. La justificación de su denominación se encuentra, precisamente, en que tales establecimientos no cierran el ciclo normal de toda empresa (compras-producción-venta)[17]. El concepto del TRLIRNR es más extenso que el contemplado a nivel internacional en el MCOCDE

[15] Se ha puesto de manifiesto que el concepto ampliado podría resultar ineficaz en relación con la entrega de bienes o la prestación de servicios en Estados pequeños o en zonas fronterizas, que puedan ser abastecidas sin necesidad de contar con ningún tipo de infraestructura en el Estado fuente. Se ha propuesto una modificación del art. 5 del MCOCDE y la introducción en el MCDI del principio de "fuerza de atracción". Este consistiría en otorgar al Estado fuente la potestad para gravar a una sociedad extranjera, por todas las rentas que hubiera obtenido en el mismo, estuvieren o no directamente vinculadas al EP con el que la compañía contara. A fin de implementar este principio se requeriría una profunda modificación del art. 7 del MCDI de la OCDE. La principal dificultad a que se enfrentaría la propuesta sería la tradicional oposición de la OCDE al principio de "fuerza de atracción" y la negativa a conceder al Estado fuente la posibilidad de gravar cualquier renta no vinculada a un EP situado en su territorio. En caso de no adoptarse este principio, podrían darse situaciones poco razonables, como la de compañías que operaran, simultáneamente, por medio de un EP tradicional y por medio de las TIC, por ejemplo, a través de la venta de bienes digitalizados, debiendo tributar en el Estado fuente, únicamente, por los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente. *Vid*. HELLERSTEIN, W. (2014), págs. 348 y 349. En comentario a las dificultades de su propuesta, *vid.* RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T. (2015), págs. 33 y 34.

[16] El establecimiento permanente funciona en estos casos como un puro "centro de coste" [Pérez Royo, F. (Dir.) (2014), pág. 553]. Sobre las críticas y polémicas doctrinales en torno al suficiente respaldo legal de la figura con anteriores normativas, véase CHECA GONZÁLEZ, C. (2002), pág. 249.

[17] FERREIRO LAPATZA, J. J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; MARTÍN QUERALT, J.; PÉREZ ROYO, F. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2003), pág. 472.

que requiere una mayor presencia de la empresa no residente en el Estado de la fuente[18]. En este sentido hay que tener en cuenta que cuanto más reducido sea el concepto, menores son las posibilidades de gravar el Estado de la fuente, lo que favorece al Estado de residencia[19]. El concepto convencional abre la posibilidad de gravar al Estado de la fuente pero que las rentas tributen efectivamente y en qué medida, depende exclusivamente de la norma interna. En este sentido, se considera que si desde la perspectiva de la norma interna no existe EP, el no residente se verá sometido al régimen de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y no resulta posible reducir la razón de ser del concepto interno a aquellos supuestos en los que no resulta aplicable un CDI[20].

En el IRNR español la determinación de la base imponible presenta dos modalidades diferentes, según la renta sea obtenida o no a través de un establecimiento permanente situado en el territorio estatal. En el caso de que la renta sea obtenida por medio de un establecimiento permanente se tributa por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, con independencia del lugar en el que se obtenga o produzca dicha renta. Mientras que, si no media establecimiento permanente se debe tributar de manera separada por cada devengo total o parcial de renta gravada[21]. Cuando las rentas se obtienen a través de establecimiento permanente, la determinación directa será el régimen generalmente aplicable. Es más, en la inmensa mayoría de los casos, la base imponible se determina conforme a las reglas generales que se establecen en el IS. La única excepción se prevé para aquellos casos en que el establecimiento permanente pertenece a un ente sin personalidad jurídica que se ha constituido en el extranjero[22]. Finalmente, conviene considerar que la aplicación de las normas del IRPF no es total, puesto que no se aplica la normativa que se refiere a la exoneración de rentas irregulares y de todo o parte de las ganancias patrimoniales obtenidas al transmitir bienes adquiridos antes de 1994[23]. Para los demás casos, cuando existe establecimiento permanente debemos atender a la normativa general del IS, de modo que la base imponible se identifica con el resultado contable del estableci-

---

[18] Cuando ello no es así, lo que también puede ser objeto de discusión desde un cierto punto de vista, se apunta que si los Convenios para evitar la Doble Imposición en el futuro contemplan una extensión del concepto de establecimiento permanente los ordenamientos tributarios, asimismo, deberían seguir esta misma línea. BETTEN, R. y NAOUM, M. (2014), pág. 65.

[19] VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2015), pág. 6.

[20] *Ibidem*, pág. 6.

[21] Véase FERREIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2013), pág. 175.

[22] Para este supuesto hay que atender a la regulación establecida en los artículos 37-39 TRLIRNR. Fundamentalmente, hay que tener en cuenta que, siempre que la entidad tenga un establecimiento permanente en nuestro país, la base imponible estará constituida por la parte de la renta que resulte atribuible a los miembros no residentes de la entidad. Para la determinación de la base imponible hay que tener en cuenta la normativa establecida en el IRPF. Para estas entidades la regla apuntada se aplica únicamente cuando existan socios o partícipes personas físicas residentes y no residentes, ya que en otro caso tendríamos que aplicar la regla general. Además, se aplica a personas no residentes con independencia de que sean personas físicas o jurídicas. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ, y CASADO OLLERO (2008) apuntan que tal regla no deja de ser criticable, ya que la ley no establece ninguna distinción entre las personas físicas o jurídicas, pág. 696.

[23] Véanse el apartado 1.c) y 4 del artículo 89 LIRPF.

miento permanente corregido de acuerdo con la Ley[24]. Si bien, se fijan ciertas normas especiales que podemos resumir y sistematizar del siguiente modo:

1ª. No son deducibles los pagos efectuados por el establecimiento permanente a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos [artículo 18.1.a) TRLIRNR].

2ª. El establecimiento permanente puede deducir como gastos, al margen de los que cualquier no residente, una parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración en los que haya incurrido la casa central de la entidad no residente. Para ello será necesario que concurran ciertos requisitos delimitados normativamente destacando, en este ámbito, la posibilidad última de presentar propuestas de valoración a la Administración tributaria [artículos 18.1.b) TRLIRNR y 3 RIRNR].

3ª. Las operaciones que se realizan entre el establecimiento permanente y la casa central del no residente, con otros establecimientos del no residente, o con otras sociedades a él vinculadas, se consideran, valga la redundancia, vinculadas y se deben valorar a precio de mercado (artículo 18.3 TRLIRNR). Este valor de mercado se utiliza también como base del posible ajuste, por la diferencia con el valor contable, en supuestos de cese o transferencia de bienes al extranjero (art. 18.5 TRLIRNR).

4ª. Nunca se puede deducir el coste de los capitales propios de la persona o entidad no residente afectos al establecimiento permanente [artículo 18.1.c) TRLIRNR].

5ª. Cuando la base imponible del establecimiento permanente se concreta en un resultado negativo puede ser compensada con las bases positivas resultantes de las rentas a él imputadas y obtenidas conforme a la normativa del impuesto sobre sociedades (artículo 18.2 TRLIRNR). Así, no es posible compensar las bases imponibles negativas de un establecimiento permanente con las positivas de otro del mismo no residente[25].

3.2. El régimen objetivo de aplicación subsidiaria

Para los establecimientos que no cierran ciclo mercantil, la determinación de la base imponible presenta alguna peculiaridad que engarza, en cierto modo, con la determinación objetiva de bases tributarias. Como punto de partida, hay que destacar que se considera, a efectos fiscales, que los resultados derivados de la comercialización de los productos o servicios generados por el establecimiento permanente han sido obtenidos por éste. Se trataría de una especie de imputa-

[24] Conviene destacar que la norma exige a los establecimientos permanentes, con carácter general, llevar contabilidad separada (artículo 22.1 TRLIRNR). Excepcionalmente, se releva del cumplimiento de obligaciones contables y registrales a los establecimientos cuya actividad en el territorio español consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales [artículo 18.4.a) 2ª norma].

[25] FERREIRO LAPATZA, J. J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; MARTÍN QUERALT, J.; PÉREZ ROYO, F. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2003), pág. 471.

ción de renta[26]. Pues bien, la base imponible viene determinada por la diferencia entre ingresos y gastos. En principio, para la determinación de la base imponible los ingresos y gastos se deben valorar conforme a las reglas de las operaciones vinculadas, tal y como ocurre para la determinación de la base imponible de las rentas obtenidas por los no residentes a través de un establecimiento permanente en nuestro territorio estatal. De este modo, conforme al artículo 18 de la LIS, tales operaciones se tendrán que valorar por su valor de mercado. El legislador ha acudido a una regla específica teniendo en cuenta la actividad y características singulares que presenta este tipo de establecimiento y, sobre todo, la dificultad que existe para determinar sus ingresos en la medida en que no cuenta con clientela propia ni con contraprestación alguna referida a la actividad que desarrollan. La ausencia de contraprestaciones efectivas motiva que el legislador persiga que las transacciones entre la casa central y el establecimiento permanente se valoren a partir de este régimen principal[27]. En esta línea, respondiendo a la peculiaridad del establecimiento que tratamos, se ha establecido otra regla subsidiaria para la determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil. Así, con carácter subsidiario la base imponible se puede determinar aplicando un porcentaje, señalado por el Ministerio de Hacienda, que se aplica sobre el total de los gastos en que incurre el establecimiento permanente en el desarrollo de su actividad. Este porcentaje se encuentra actualmente establecido en la Orden EHA/3316/2010[28]. A tenor del artículo 15.3 de esta Orden el porcentaje se fija en un 15%, el cual ha sido el establecido tradicionalmente.

En otros momentos este índice porcentual suscitó múltiples críticas referidas a su posible conculcación del principio de reserva de ley[29]. Además, en la medida en que con anterioridad a la ley 41/1998 no se establecía su aplicación subsidiaria las críticas a este mecanismo fueron múltiples[30], puesto que el régimen establecido no permite establecer bases imponibles negativas y se llegaba a defender que deberían admitirse propuestas de valoración por parte de los sujetos pasivos. En los momentos actuales el porcentaje se ampara en vía legal, por lo que las críticas desde la perspectiva de la reserva de ley parecen haberse disipado. Además, el hecho de que se haya previsto la aplicación subsidiaria del régimen basado en un porcentaje de gastos implica que la aplicación de esta regla sólo va a tener lugar cuando no sea posible utilizar los criterios de

---

[26] PÉREZ ROYO, F. (Dir.) (2014), pág. 553.

[27] CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2003), pág. 183.

[28] Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes.

[29] En sede jurisprudencial encontramos múltiples pronunciamientos que no siempre acogieron el mismo criterio. La conculcación de la reserva de ley que se daba con anterioridad a 1998 se reconoció en el FJ 1º la STS de 25 de febrero de 1998. Sin embargo, en otras sentencias como la del TSJ del País Vasco de 7 de enero de 1993 encontramos un criterio diferente y que mereció las fundadas críticas de nuestra doctrina. Sobre este particular, puede verse el trabajo de BAENA AGUILAR, Á. (1993), pág. 1055 y ss.

[30] Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del IRNR y otras normas tributarias.

valoración a precios de mercado motivo por el que, como ha sostenido CHECA GONZÁLEZ, el problema ha quedado reducido a unas dimensiones menores que lo que antes acaecía[31].

Pues bien, la regla subsidiaria de aplicación a los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil integra un régimen objetivo de tributación que permite determinar la base imponible a partir de un porcentaje de los gastos. En cierto modo, se asemeja un poco a la determinación objetiva prevista para las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras en el IRPF. Ahora bien, múltiples criterios nos permiten diferenciar ambos regímenes. En el IRNR el régimen objetivo supone la aplicación del porcentaje sobre los gastos, no sobre los ingresos, y ello es coherente con la "volatilidad" de los ingresos en este tipo de establecimientos. Esa volatilidad supone que se dé amparo a una regla, como ha reconocido nuestro TS, que en los casos en que no es posible la determinación directa no pueda tener lugar y se acude a una renta presunta y objetiva que conlleva la imputación de unos ingresos superiores en el 15% a los gastos determinando, de esta manera, la base imponible[32]. Sobre todo, lo que permite individualizar este régimen objetivo frente a otras fórmulas que encontramos en nuestro ordenamiento es su carácter subsidiario. Ello nos impide sostener que estamos realmente ante un verdadero régimen de determinación objetiva porque, a partir de la LGT, la determinación objetiva se configura como un régimen de carácter alternativo, principal y voluntario al lado de la determinación directa en todos aquéllos tributos en que, con fundamentaciones diversas, el legislador ha considerado óptimo acudir a una fórmula objetiva de tributación. Recordemos que es esa nota de subsidiariedad la que caracteriza a la estimación indirecta.

Por ello esta regla acoge un régimen objetivo de tributación de aplicación subsidiaria. No se trataría de un verdadero régimen de determinación objetiva bajo la conceptuación de nuestra LGT. La caracterización actual del régimen como subsidiario no obsta a su calificación como instrumento objetivo de tributación. La particularidad en este ámbito consiste en que el régimen objetivo se convierte en una vía subsidiaria de aplicación por parte de la Administración en una estimación indirecta pero que, también, pueden utilizar los contribuyentes cuando no puedan llevar a cabo una determinación directa de su base imponible. Finalmente, conviene considerar que a la cantidad resultante de aplicar el porcentaje sobre gastos hay que sumar, en su caso, la cuantía íntegra de los ingresos accesorios (v.gr. intereses o cánones) que no constituyan el objeto empresarial del establecimiento permanente, así como las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

3.3. Valoración crítica

El régimen objetivo y subsidiario de tributación ha parecido superar las críticas que nuestra doctrina científica ha vertido tradicionalmente desde la perspectiva de principios tales como la jerarquía normativa o la reserva de ley, a partir de su inicial previsión en una norma de carácter reglamentario, con anterioridad a la aprobación de la normativa de los no residentes de 1998.

---

[31] *Vid*. Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ob. cit., págs. 250-253.

[32] Véase el FJ 1º la STS de 25 de febrero de 1998.

Sin embargo, actualmente el régimen no está exento de crítica, sino más bien al contrario, y conviene hacer múltiples precisiones acerca de su aplicación. Fundamentalmente, hay que considerar que en los supuestos en que se ha de aplicar un Convenio para evitar la doble imposición internacional las reglas para la determinación de la base imponible pueden quebrar por dos motivos:

1. Porque el establecimiento pierda su naturaleza de establecimiento permanente que no cierra ciclo mercantil al constituir una actividad auxiliar o preparatoria del objeto principal de la casa central. A estos efectos debemos recordar que conforme al art. 5.4 del MCOCDE, fuente de inspiración de los Convenios para evitar la Doble Imposición bilaterales, no considera establecimiento permanente un lugar fijo de negocio con el único fin de realizar cualquier actividad de carácter auxiliar o preparatoria.

2. O porque, aun cuando se pueda sostener que existe un establecimiento permanente conforme a las normas del Convenio, la no discriminación amparada en los artículos 7 y 24 del MCOCDE permitiría rechazar la aplicación del porcentaje y deducción parcial de gastos a partir de la igualdad de trato[33]. En este ámbito, se ha sostenido que este régimen "a forfait" debe ser considerado incompatible con el citado artículo 7 del MCOCDE, por cuanto únicamente admite la aplicación de fórmulas conformes al criterio de empresa separada. Es más, tampoco podría alegarse la aplicación del artículo 7.4 MCOCDE que se refiere a métodos de reparto proporcional de los beneficios totales de la empresa, puesto que este precepto, a diferencia de la normativa española, no hace referencia a los regímenes "a forfait"[34].

En cuanto a la subsidiariedad en la aplicación del porcentaje sobre gastos es necesario hacer ciertas puntualizaciones. En principio, desde la óptica de la Administración tributaria nuestra doctrina científica ha destacado que el cómputo de la base imponible a partir de fórmulas *cost-plus*, como el régimen objetivo acogido en la normativa del IRNR, se revela de modo muy estimatorio y rudimentario, por lo que su uso debe ser restringido[35]. Desde esta perspectiva se puede valorar positivamente la regla de la subsidiariedad actualmente establecida en el IRNR, aunque resulta criticable desde la perspectiva de la seguridad jurídica del contribuyente el hecho de que la norma no haya explicado cuándo se puede aplicar este mecanismo[36]. Lo coherente nos parece pues considerar que la estimación indirecta no puede aplicarse caprichosamente por parte de la Administración tributaria y únicamente se podrá llevar a cabo cuando sea imposible la determinación directa. De la misma manera, desde la perspectiva del obligado tributario, el contribuyen-

---

[33] CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2003), pág. 183.

[34] Véase CUATRECASAS-GIL PÉREZ, A.; TERRASA MONASTERIO, M. Y SÁNCHEZ LÓPEZ, A. (Dir.) (2000), pág. 2123, así como la doctrina científica aludida.

[35] En este sentido, se sostiene que "... la rentabilidad objeto de gravamen es ficticia y, lo que es peor, siempre positiva, lo que no resulta muy sostenible desde el punto de vista económico..." [LANDWELL ABOGADOS Y ASESORES FISCALES-CRUZ AMORÓS, M. (Coord.) (2001), pág. 575].

[36] Como derivado de esa falta de concreción queda a la libre discrecionalidad de la Administración la determinación de la no concurrencia de los presupuestos y elementos suficientes para poder valorar a precios de mercado las relaciones internas. *Vid*. ORÓN MORATAL (1999), pág. 835.

te únicamente va a poder acceder a la aplicación del régimen objetivo cuando pruebe que no puede cumplir lo dispuesto para las operaciones vinculadas (precio de mercado) y, por ello, se prevé el 15% sobre los gastos[37]. Se ha planteado si el porcentaje se debe aplicar sobre la totalidad de los gastos o se deben excluir los gastos asociados a los ingresos de carácter accesorio que no constituyan el objeto empresarial del establecimiento permanente que se gravan por su cuantía íntegra (sin excluir dichos gastos). En principio la lógica en la interpretación de la norma, así como la ausencia de precisión de signo contrario, llevan a excluir dichos gastos de la aplicación del porcentaje[38].

En conclusión, observamos como el amparo del régimen objetivo tiene un alcance muy limitado, que puede servir en ciertos supuestos como cláusula de cierre y salvaguarda última del crédito tributario pero que convendrá aplicar de modo subsidiario. Además, hay que tener muy presente la normativa contenida en los Convenios para evitar la doble imposición que implicará o puede implicar que el régimen objetivo de tributación carezca de virtualidad alguna a la hora de determinar la base imponible. De todos modos, constatamos como la objetivización se convierte, en algunos casos, en el instrumento último para la determinación de la base imponible. Ahora bien, únicamente en supuestos muy excepcionales se deben admitir estos instrumentos objetivos para la cuantificación tributaria, más todavía cuando puede ser contraria a otras pautas de la normativa supranacional o incluye *motu proprio* criterios de muy difícil justificación con respecto a la regulación general. La virtualidad de la regla subsidiaria parece que consiste en atribuir a la Administración una especial habilitación a la hora de determinar la base imponible de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil, motivada por las especialidades que concurren en los mismos. Sin embargo, ello no es muy coherente con la negación normativa de la posibilidad de aplicar las deducciones y bonificaciones previstas en el régimen general[39].

4. CONCLUSIONES

– El desarrollo de las actividades empresariales en un entorno cada vez más globalizado y digitalizado implica que ciertas categorías internacionales tengan que ser objeto de actualización para que puedan servir coherentemente a los fines para los que fueron creadas. El concepto de establecimiento permanente y la consideración de las actividades preparatorias o auxiliares integran ámbitos que han presentado desde hace algún tiempo dificultades de interpretación y que además, por el nuevo entorno empresarial y ante posibles maniobras de fraude o elusión fiscal, merecen una cautelosa dedicación especialmente a nivel internacional pero también a nivel interno. La finalidad de las normas estatales y supranacionales no es la misma de manera que puedan defenderse incluso conceptos algo diferenciados en atención al propósito al que deben servir los tributos en los Estados o el reparto de soberanía u otros objetivos a que se orientan, por ejemplo, los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional.

---

37 LANDWELL ABOGADOS Y ASESORES FISCALES-CRUZ AMORÓS, M. (Coord.) (2001), págs. 575 y 576.

38 *Ibídem*, pág. 576.

39 En el mismo sentido, véase ORÓN MORATAL, G. (Coord.) (1999), págs. 835 y 836.

– A nivel interno la solución del Derecho español en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, a través de un concepto más amplio e idéntica interpretación por parte de los órganos correspondientes, aunque se aparta en cierta medida de las pautas internacionales, sirve para evitar ciertos problemas de definición y reserva de la soberanía tributaria para el Estado de la fuente. En este sentido, el nuevo entorno empresarial, claramente marcado por la internacionalización y las TIC, parece soportar de mejor manera las dificultades del concepto internacional. No obstante, persisten otras posibles críticas al mismo nivel. Entre ellas, tampoco encontramos una previsión especial de un posible establecimiento permanente virtual y, en materia de cuantificación, la normativa trata de salvaguardar el gravamen tributario a través de un régimen simplificado y subsidiario de aplicación que ha olvidado la necesidad de regular algunos aspectos de su aplicación y se separa de las previsiones internacionales.

– En el ámbito internacional, la modificación del tenor del art. 5.4 MOCDE resultante del Proyecto BEPS va a tener para ciertos países como el nuestro poca trascendencia, dado que ya se venía interpretando en el sentido de que se contemplaba una lista ejemplificativa y era necesario examinar el carácter preparatorio o auxiliar. La interpretación amplia del concepto de establecimiento permanente que ha venido haciendo Administración tributaria española y nuestros tribunales alcanza amparo expreso en la normativa internacional. Los conceptos establecidos quizás puedan suponer una cierta ayuda, aunque sólo como punto de partida para algunos supuestos. Asimismo, los ejemplos contemplados en los Comentarios pretenden aclarar la normativa propuesta pero deben ser tomados como lo que son, es decir meros ejemplos. La regla antifragmentación viene a dar respaldo al criterio administrativo del "asentamiento complejo operativo", reflejado en nuestra jurisprudencia también como "estructura empresarial sustancial".

– Pese a los avances alcanzados con la ampliación del concepto de establecimiento permanente y las especificaciones relativas a las actividades preparatorias o auxiliares, todavía hay un cierto camino por recorrer en el adecuado tratamiento tributario de las actividades predominantemente electrónicas y las rentas empresariales obtenidas sobre la base del ciberespacio. Quizás los intereses políticos y económicos no permitan desarrollar mucho más esta óptica a corto plazo y la adaptación de conceptos que permita responder de la mejor manera posible a los problemas que plantea el desarrollo de operaciones comerciales a través de la red es la única aspiración posible actualmente. En este ámbito, sólo un cierto consenso internacional y la mejora efectiva del intercambio de información pueden favorecer una regulación apropiada y encaminada a un justo reparto de la soberanía tributaria por parte de los Estados.

Bibliografía

ÁLAMO CERRILLO, R. (2016): "La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente", *Carta tributaria-Revista de opinión,* nº 13.

BAENA AGUILAR, Á. (1993): "La ilegal determinación de la base imponible de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil", *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo II.

BARRENO, M.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A. y RANZ, A. (2015): "El proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultados de 2014", *Crónica Tributaria*, nº 155.

CARBAJO VASCO, D. (2015): "El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial", *Crónica Tributaria*, nº 154.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2003): *Guía del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, 1ª ed., CISS, Valencia.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2012): "La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas", *Crónica Tributaria*, nº 145.

CHECA GONZÁLEZ, C. (2002): *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, 2ª ed., Aranzadi Pamplona.

COTRUT, M. (Ed). (2014): *International tax structures in the BEPS Era: An analysis of anti-abuse measures,* Vol. 2, IBFD Tax Research Series, Ámsterdam.

CRUZ PADIAL, I. (2016): "La economía digital en BEPS: Una síntesis", *Nueva Fiscalidad*, nº 2.

CUATRECASAS-GIL PÉREZ, A.; TERRASA MONASTERIO, M. y SÁNCHEZ LÓPEZ, A. (Dir.) (2000): *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Aranzadi, Pamplona.

ESCRIBANO LÓPEZ, E. (2015): "An opportunistic, and yet appropriate, revision of the source threshold for the twenty-first century tax treaties", *Intertax*, nº 1.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2012): "Establecimiento permanente: un antes y un después de la STS 12 de Enero de 2012 (El caso Roche)", *Quincena Fiscal*, nº 20.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. (2014): "A vueltas con la delimitación de los establecimientos permanentes", *Economist & Jurist*, Vol. 22, nº 180.

FERREIRO LAPATZA, J. J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; MARTÍN QUERALT, J.; PÉREZ ROYO, F. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2003): *Curso de Derecho Tributario*, 19ª ed., Marcial Pons, Madrid.

FERREIRO LAPATZA, J. J.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2013): *Curso de Derecho Tributario*, 8ª ed., Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires.

GARCÍA PÉREZ, J. A. (2015): "Tributación directa de nuevos modelos de negocio en una economía digital. El establecimiento permanente", *Carta tributaria-Monografías*, nº 2.

GUTIÉRREZ, C. y PEDELWITZ, A. (Ed.) (2013): *Taxation of business profits in the 21st century. Selected issues under tax treaties,* IBFD, Ámsterdam.

HELLERSTEIN, W. (2014): "Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments", *Bulletin for International Taxation*, vol. 68, nºs 6/7.

HONGLER, P. y PISTONE, P. (2015): "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy", January 1. Disponible en SSRN: http://ssrn.com/abstract=2586196 o http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2586196

JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (2014): "The Permanent Establishment: Still a (Permanent) Requirement?", *EC tax review*, Vol. 23, nº 1.

LANDWELL ABOGADOS Y ASESORES FISCALES-CRUZ AMORÓS, M. (Coord.) (2001): Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, 2ª ed., Lex Nova, Valladolid.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. (2008): *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 19ª ed., Tecnos, Madrid.

MARTÍN SANTANA, L. (2013): "El concepto de establecimiento permanente al hilo de la resolución del tribunal económico administrativo central de 15 de Marzo de 2012 (Caso Dell)", *Quincena Fiscal*, Nº 18.

MARTÍNEZ MATOSAS, E. y CUESTA, L. (2016): "The Dell case - Spanish subsidiary considered a permanent establishment", *Tax Planning International Review*, vol. 18, nº 2.

MARTÍNEZ MICÓ, J. G. (2014): "Cambio de modelo de negocio utilizado por multinacionales para operar en España fabricación de bienes en régimen de maquila mediante establecimiento permanente y su distribución a través de la figura del agente dependiente: el Caso Roche", *Quincena Fiscal*, nº 6.

MAS HERNÁNDEZ, J. (2016): "Acotado el abuso del EP: medidas adoptadas en el marco de BEPS", *Crónica Tributaria*, nº 158.

ORÓN MORATAL, G. (Coord.) (1999): *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes (Comentarios a las Leyes 40/1998 y 41/1998, con sus respectivos Reglamentos aprobados por Reales Decretos 214/1999, de 5 de febrero, y 326/1999, de 26 de febrero)*, McGraw-Hill, Aravaca (Madrid).

PÉREZ ROYO, F. (Dir.) (2014): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 8ª ed., Tecnos, Madrid.

POPA, O. (2016): "Taxation of the digital economy in selected countries - Early echoes of BEPS and EU initiatives", *European taxation*, Vol. 56, nº 1.

RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T. (2015): "La imposición directa sobre el comercio electrónico.: El límite de los conceptos fiscales tradicionales", *Indret-Revista para el Análisis del Derecho*, nº 2.

SAINT-AMANS, P. y RUSSO, R. (2016): "The BEPS package: Promise kept", *Bulletin for international taxation*, nº 4.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016): "La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps", *Quincena Fiscal*, nº 13.

SASSEVILLE, J. y BARRET, E. (2015): "Action 7: preventing the artificial avoidance of permanent establishment status", *EC tax review*, *International tax review*, Vol. 26, nº 10.

SINGH, M. K. (2014): "Taxing e-commerce on the basis of permanent establishment: Critical evaluation", *Intertax*, Vol. 42, nº 5.

VAQUER FERRER, F. A. (2016): "Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo", Bitácora Millennium DIPr-Derecho Internacional Privado, nº 3. Disponible en: http://www.millenniumdipr.com/ba-42-establecimiento-permanente-y-economia-digital-especial-referencia-a-las-empresas-intermediadoras-en-el-ambito-del-turismo-colaborativo

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2015): "Poder tributario y establecimiento permanente. Análisis de la reciente jurisprudencia española", *Revista Auctoritas Prudentium*, nº 12.

VV.AA. (2016): "El proyecto BEPS de la OCDE/G20", *Crónica Tributaria*, nº 158.

WALTRICH, A. (2016): *Cross-border taxation of permanent establishments. An international comparison*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

WILLIAMS, R. L. (2014): *Fundamentals of permanent establishments*, Kluwer Law International, The Hague.

Capítulo 27

REFLEXIONES EN TORNO A LA ECONOMÍA DIGITAL: PROBLEMAS DE CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR TRANSACCIONES DIGITALES E INCONVENIENTES EN EL GRAVAMEN DE LAS MISMAS A LA LUZ DEL INFORME FINAL DE ACCIÓN BEPS

SORAYA RODRÍGUEZ LOSADA
Universidad de Vigo

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Aproximación a los conceptos de economía digital y comercio electrónico

La revolución informática, fruto de la utilización de las llamadas "tecnologías de la información y comunicación" (TIC), ha producido un enorme impacto en todos los campos de actividad humana. En esta línea, ha surgido la posibilidad de realizar negocios jurídicos a través de medios electrónicos y digitales, algo que, cuando menos, supone un choque frontal con la concepción doctrinal basada en los contratos tradicionales (ASPIS, 2006; COCKFIELD, 2002; ASOREY y BILLARDI, 2011).

Frente al régimen tradicional de las transacciones económicas, los avances en las TIC han propiciado el desarrollo de operaciones económicas sin estructura comercial, sin presencia física de las partes y, en ocasiones, sin presencia física de bienes, comercio sin necesidad de presencia física de las partes (GARCÍA NOVOA, 2001). Paralelamente, la utilización de los medios electrónicos para realizar transacciones comerciales es altamente beneficiosa, pues reduce drásticamente el las operaciones, incrementa las oportunidades de negocio y contribuye al aumento de la productividad.

Como consecuencia de la evolución de los mercados, han surgido nuevas denominaciones para referirse a este nuevo espacio económico: economía del conocimiento, economía de la innovación, economía en red, e-conomy o economía digital (COHEN, DE LONG y ZYSMAN, 2000). La expresión «economía digital» fue popularizada por TAPSCOTT (1994) y acogida por la OCDE unos años después. Precisamente en una de las primeras aproximaciones a este concepto, la OCDE (2012) apuntó que "la economía digital está compuesta por los mercados basados en el uso de las tecnologías digitales, que facilitan el comercio de bienes y servicios a través del comercio electrónico".

Por lo tanto, economía digital son dos conceptos distintos, en ocasiones tratados erróneamente como sinónimos, posiblemente debido a la problemática que entraña aportar una definición de economía digital que no se vuelva obsoleta en un corto período de tiempo.

La OCDE pone de manifiesto en el Informe Final de la Acción 1 titulado *Addressing the tax challenges of the digital economy del Plan BEPS* (2015) que la economía digital es "el resultado de

un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), cuya revolución ha abaratado y potenciado las tecnologías, al tiempo que las ha estandarizado ampliamente, mejorando así los procesos comerciales e impulsando la innovación en todos los sectores de la economía". De manera adicional, el Informe señala las características básicas de la economía digital: movilidad de los intangibles, usuarios y funciones de mercado; utilización de datos; efectos en red; la utilización de modelos de negocio multilaterales; una cierta tendencia al monopolio u oligopolio; y la volatilidad.

De otra parte, la OCDE (1999) ha aportado su propia definición de comercio electrónico. Tomando como referencia la línea manifestada por esta organización, el "comercio electrónico" engloba todas las formas de transacciones comerciales que se basen en el procesamiento y la transmisión electrónicos de información *(data)* que incluyan texto, sonido e imágenes visuales. Para la Comisión Europea[1], el comercio electrónico es "cualquier actividad en la que las empresas y consumidores interaccionan y hacen negocios entre sí o con las administraciones por medios electrónicos". Se trata, pues, de transacciones comerciales que utilizan medios digitales en las cuales se aprecia la nota de interactividad.

Un punto en el que merece la pena detenerse es en el relativo a la calificación de una transacción como comercio electrónico y, en concreto, en la necesidad o no de la utilización de medios digitales tanto en el momento de la oferta como de la aceptación, así como en la forma de cumplimiento de la obligación principal. Cabe decir, por un lado, que un sector de la doctrina mercantilista viene entendiendo que, tanto en el momento de la oferta como en el de la aceptación, es necesario el uso de medios digitales, no siendo exigible en lo que se refiere al cumplimiento de la obligación principal, independientemente de que el pago se realice o no por medios electrónicos (ILLESCAS ORTIZ, 2001; FERNÁNDEZ-ALBOR BALTAR, 2001a[2]). No obstante, otro sector de la doctrina, al cual nos adherimos, considera que ésta sería una tesis demasiado restrictiva, por lo que se deberían catalogar como comercio electrónico también "aquéllas operaciones de tracto sucesivo que se amparan en un contrato marco celebrado fuera de la red, pero en las que el cliente manifiesta electrónicamente su consentimiento para que el proveedor preste el servicio o realice la entrega estipulada, con independencia de la forma en que ésta se realice" (MARTOS, 2006). Por lo tanto, habría una primera fase que tiene lugar fuera de la Red, y una segunda parte "fundamental y definitoria de la operación", que se lleva a cabo a través de medios electrónicos.

Observamos que el concepto de comercio electrónico es excesivamente amplio, comprendiendo actividades anteriores y posteriores a la venta o a la conclusión del contrato. Sin embargo, las operaciones que tengan como núcleo el comercio electrónico y que realmente pueden resultar interesantes desde el punto de vista tributario, son las denominadas operaciones de comercio electrónico *online*, esto es, las operaciones concluidas por medio de mecanismos electrónicos

---

[1] Comunicación de la Comisión Europea COM (1997)157 final, de 6 de abril: *Iniciativa europea de comercio electrónico.*

[2] El profesor FERNÁNDEZ-ALBOR BALTAR defiende que la contratación electrónica está integrada por "las operaciones que se concluyen por medios electrónicos", por lo que "si el negocio se celebra al margen del mismo, no estaremos ante un contrato electrónico, aunque el pago se efectúe por medio de una Transferencia Electrónica de Fondos (TEF)".

interactivos. En cambio, el mal llamado "comercio electrónico *offline",* es decir, contratos concluidos fuera de la Red, normalmente a través del correo electrónico, en los que los bienes se transmiten en soportes materiales por los cauces tradicionales, no supondría un verdadero caso de comercio electrónico. Sería, por el contrario, un supuesto de comercio tradicional, que la propia Directiva 2000/31/CE, de Comercio Electrónico, excluye de su ámbito de aplicación en el art. 11.3 (FERNÁNDEZ-ALBOR BALTAR, 2001b).

1.2. Clases de comercio electrónico

Podemos, en primer lugar, clasificar el comercio electrónico atendiendo a la *naturaleza del adquirente*. Y así, se puede distinguir entre "comercio electrónico entre empresas" (*bussiness to bussiness* –B-to-B o B2B-), o "comercio electrónico dirigido al consumidor final" (*bussiness to consumer* –B-to-C o B2C-). El primero, se refiere al comercio electrónico entre una empresa y sus proveedores, la variante que más éxito y eficacia tiene y, por lo tanto, la más desarrollada, tanto en la práctica como conceptualmente. El segundo, hace referencia al comercio electrónico de una empresa y los consumidores finales. Si bien estas dos categorías son las más extendidas, existen otros dos tipos de comercio electrónico que deberían tomarse en consideración. Por un lado, el comercio electrónico *business to administration* (B2A), que se refiere a las transacciones realizadas entre las empresas y las administraciones públicas en las que se emplean los medios digitales. Y por otro, los modelos *consumer to consumer* (C2C), en los que los consumidores venden o alquilan bienes entre sí, empleando para ello plataformas digitales que actúan como intermediarias facilitando las transacciones (ANTHONY, 2006).

En segundo lugar, atendiendo a la *naturaleza del canal utilizado* en el suministro del objeto comercial, podemos distinguir entre "comercio electrónico directo" y "comercio electrónico indirecto". El primero se distingue por el hecho de que tanto la contratación como la transmisión se hacen de forma digitalizada *online.* Así, el bien o el servicio se reciben inmediatamente, a través de medios digitales. Por su parte, el comercio indirecto utiliza sistemas electrónicos o digitales en lo que se refiere a la contratación, aunque el producto se recibe en formato material o el servicio se presta utilizando los medios tradicionales. La distinción entre comercio electrónico directo e indirecto es importante, pues el segundo se asemeja a las ventas telefónicas, en las que los bienes tangibles se envían físicamente, utilizando los canales convencionales de distribución. En el primero, en cambio, la transmisión se produce de un ordenador a otro, ya que el objeto del comercio electrónico directo son bienes intangibles (*software,* archivos de música, etc.) (PERTUSI, 2006).

En tercer lugar, en virtud de la *forma de pago,* podemos calificar el comercio electrónico en "comercio electrónico completo" y "comercio electrónico incompleto". El primero se caracteriza porque el pago se realiza directamente, utilizando el cauce del sistema electrónico (pago *online*) y, concretamente, medios como pueden ser el dinero electrónico *(e-cash)* o los *digital wallets.* Por su parte, en el segundo, el bien o servicio adquirido se paga utilizando una vía distinta de la electrónica (pagos *offline*), empleando normalmente medios como el sistema del contra reembolso, el giro postal, el envío de un cheque a nombre del acreedor o la transferencia bancaria (FRAMIÑÁN SANTAS, 2001).

2. CALIFICACIÓN INTERNACIONAL EN PRESENCIA DE CDI DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR TRANSACCIONES QUE TENGAN POR OBJETO EL COMERCIO ELECTRÓNICO: LA DOCTRINA VERTIDA EN LOS COMENTARIOS AL MCOCDE COMO BASE PARA ELABORAR LOS CDIS

2.1. Aproximaciones generales

Aunque un análisis de los aspectos fiscales del comercio electrónico exigiría un planteamiento mucho más amplio, dado que vamos a analizar esos aspectos fiscales en el contexto internacional, nos basaremos en las aportaciones de la OCDE. Entre éstas destaca especialmente el informe *Tax treaty characterization issues arising from e-commerce* del año 2001 elaborado por el *Technical Advisory Group* (TAG, 2001) de la OCDE. Cabe precisar que, a pesar de la aparición de nuevos modelos de negocio en los últimos años, el trabajo del TAG del 2001 sigue siendo útil a la hora de calificar las rentas obtenidas en el marco de transacciones digitales. Ahora bien, el informe de 2001 no ofrece una respuesta expresa respecto a la calificación de los pagos efectuados en el marco de operaciones relacionadas con la impresión en 3D o los servicios en la nube (*cloud computing*). Y las dudas relacionadas con la calificación de estos pagos tampoco han sido resueltas en el Informe Final de la Acción 1 de BEPS de 2015, si bien se espera que en breve la OCDE arroje luz en este asunto en los próximos meses. Por ello, se ofrecerá al final de este apartado una aproximación a la calificación de estos pagos atendiendo a la naturaleza de los derechos adquiridos por el comprador.

Atendiendo a los trabajos de esta organización, la fiscalidad internacional del comercio electrónico debería estar inspirada por el principio de neutralidad, de modo que la carga de gravamen a la que se encuentran sometidos los contribuyentes que operan empleando medios tradicionales debe ser equiparable a la carga de gravamen que soportan aquéllos que utilizan medios digitales. Así pues, toda operación que sea realizada en la Red, deberá generar el mismo tipo de renta y, por lo tanto, ser gravada como si la operación se hubiese realizado fuera de ella (CALVO VÉRGEZ, 2009).

Debe reseñarse que el incremento de operaciones en el mercado en las que se utiliza el comercio electrónico ha provocado una serie de problemas en el plano fiscal. Concretamente, hay que destacar la problemática establecida en torno a la calificación de las rentas obtenidas por la realización de transacciones telemáticas. En efecto, la OCDE establece en este punto, que lo fundamental es determinar la causa esencial (el motivo o finalidad) por la que se realizan los pagos. En otras palabras, el tratamiento fiscal será distinto en función de que nos encontremos ante una venta o una cesión de uso de un bien, una distinción que puede considerarse ajena a cualquier problemática en una situación tributaria interna, pero que puede entrañar dudas en el ámbito del comercio internacional, en el que la calificación de la operación podrá ser de compraventa en un Estado o cesión de uso en el otro (SINGLETON, 2004). El problema se ve agravado cuando el bien o el servicio prestado es tecnológico y en él destaca un elemento intelectual, como suele ser el caso de las transacciones de programas informáticos.

En el informe de 2001 el TAG incluye veintiocho categorías de transacciones de comercio electrónico y las califica, respectivamente, como: (1) beneficios empresariales, (2) regalías (royal-

ties) por el uso de derechos protegidos por Propiedad Intelectual, Industrial o *know-how*, (3) pagos por la cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, esto es, por el arrendamiento de espacio o por el uso de un ordenador, un servidor o un equipo similar, (4) pagos por la prestación de servicios asistencia técnica, (5) ganancias de capital o (6) una combinación de las categorías antes mencionadas. En consecuencia, la calificación de los pagos tendrá implicaciones en lo que hace a la distribución del poder tributario entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia.

En la versión del MCOCDE de 2003 se incorporaron nuevos pronunciamientos en torno a la fiscalidad del comercio electrónico o los productos digitales. Por lo tanto, atendiendo al contrato, si la causa de la prestación se identifica con la descarga electrónica de productos digitales (*software,* imágenes, sonidos o texto) para uso y disfrute personal, las retribuciones no darán lugar a pagos calificables como *royalties*. La conclusión de la OCDE se fundamenta en el hecho de que el pago *"se realiza básicamente a cambio de adquirir datos transmitidos en forma de señal digital, y por lo tanto, no corresponde a regalías",* rigiéndose por el art. 7 (beneficios empresariales) o el art. 13 (ganancias de capital), según el caso[3]. Sin embargo, cuando el pago se realiza por la cesión del derecho a usar un derecho de reproducción de un producto digital, que se descarga precisamente con esa finalidad, la transacción generará el pago de una regalía. Al respecto, los Comentarios al MCOCDE aportan el ejemplo de un editor que paga por adquirir el derecho a reproducir una imagen sujeta a derecho de autor, que descarga electrónicamente para que después aparezca en la portada de un libro que está produciendo. La diferencia con el supuesto anterior es la siguiente: aquí, el pago lo realiza el editor por usar el derecho de autor inherente al producto digital (derecho a reproducir y distribuir la imagen), y no únicamente por la adquisición del contenido digital[4]. Así, ateniéndonos a la doctrina de la OCDE, en la medida en que los pagos derivados por transmisión de productos digitales incorporen la cesión de uso de un derecho de reproducción o incluso una cesión de uso de *know-how,* éstos podrán calificarse como *royalties* y, en consecuencia, seguirán las reglas de tributación aplicables a los mismos.

Es decir, las posibles calificaciones jurídico-tributarias de los pagos serían, básicamente, o bien *royalties* o bien rendimientos empresariales por prestación de servicios, ventas de propiedad o arrendamiento de equipos. En esta línea, los Comentarios al Artículo 12 del MCOCDE indican que, si se está ante un contrato mixto, la mejor manera de operar es desglosar las distintas prestaciones, y aplicarle a cada una de ellas su propio régimen jurídico-tributario. Pero, si eso no puede hacerse, habrá que identificar cuál de las rentas se puede considerar principal, y aplicar el tratamiento fiscal de ésta a la renta global percibida. A modo de ejemplo, en el caso de software creado para incluirlo en un hardware, a juicio de WESTIN (2007) aquí habría que separar los distintos elementos y aplicar el tratamiento de la renta principal a la renta global (presumiblemente, la venta de un ordenador). En contraste con ello, el Informe del TAG de 2001 se muestra favorable al desglose de las rentas, pero recuerda que el test para averiguar cuál es la renta predominante o principal sólo es válido cuando las demás son secundarias, triviales o complementarias[5].

---

[3] *Cfr.* Párrafo 17.3 de los Comentarios al Artículo 12 del MCOCDE.

[4] *Cfr.* Párrafo 17.4 de los Comentarios al Artículo 12 del MCOCDE.

[5] Párrafos 11.5 y 35 del Informe del TAG de 2001, Tax treaty characterization issues arising from e-commerce.

Como es sabido, en virtud del art. 7 del MCOCDE, los beneficios empresariales tributan exclusivamente en el Estado de residencia, salvo que la entidad desarrolle actividades económicas en otro Estado a través de un establecimiento permanente (EP). En este último caso, los beneficios que sean atribuibles a ese EP serán gravados en el Estado de la fuente.

Por su parte, el art. 12 del MCOCDE precisa que los royalties tributarán exclusivamente en el Estado de residencia de su beneficiario efectivo. Sin embargo, el art. 12 de los convenios para evitar la doble imposición (CDIs) suele desviarse de esta regla, optando por una tributación compartida entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia.

2.2. Pagos por el arrendamiento de espacio o por el uso de un ordenador, un servidor o un equipo similar

Por lo que se refiere a rentas procedentes de arrendamientos o alquileres (*rental activities*), el informe del TAG de 2001 examina diversas transacciones en las que se podría defender que un cliente está usando equipos informáticos tangibles –hardware- y, en consecuencia, calificar la renta obtenida como un pago por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos.

En este punto, existen una serie de factores no exclusivos que pueden ser útiles la hora de distinguir las rentas procedentes de arrendamientos (*rental payments*) de los pagos derivados de contratos de provisión de servicios. Así, los factores relevantes de los pagos por arrendamientos que permiten la caracterización de la renta como pagos por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos serían los siguientes: (1) el cliente ostenta la posesión física de la propiedad; (2) el cliente controla la propiedad; (3) el cliente tiene un interés económico o posesorio significativo respecto de la propiedad; (4) el prestador no utiliza la propiedad de manera simultánea para prestar servicios significativos a otras entidades no relacionadas con el destinatario del servicio; y (5) la cantidad total abonada no excede considerablemente el valor del alquiler de los equipos informáticos durante la duración del contrato.

En la actualidad, en el MCOCDE no se califican como royalties los pagos recibidos como contraprestación por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos. No obstante, hasta el año 1992 el Modelo recogía estas rentas en el art. 12. Tras la publicación del informe titulado "The taxation of income derived from the leasing of industrial, commercial or scientific equipment" del año 1983, la OCDE decidió modificar el MC y trasladar estas rentas al artículo destinado al gravamen de los rendimientos empresariales (art. 7).

Muchos CDIs fueron negociados siguiendo la postura anterior de la OCDE, lo que explica el motivo por el cual un importante número de convenios califican aún en la actualidad estas rentas como regalías. Bajo nuestro punto de vista, esta no es la solución más adecuada. En primer lugar, porque la inclusión de esta categoría en el art. 12 de los convenios no respeta el espíritu de la norma, que no es otro más que reconducir a este precepto cualquier pago recibido como contraprestación por el uso o concesión de uso de derechos protegidos por Propiedad Industrial, Intelectual o *know-how*. Y, en segundo lugar, esta postura ha sido defendida tradicionalmente por países importadores de tecnología que pretendían someter a gravamen parte de los pagos reali-

zados a entidades extranjeras a través de una retención en la fuente. Sin embargo, hoy en día muchos de los países que inicialmente eran importadores de tecnología y que incluyeron en el art. 12 de sus convenios los pagos por el alquiler de equipos industriales, comerciales o científicos, se han convertido en auténticos países exportadores de tecnología. En definitiva, sería conveniente renegociar los CDIs que incluyen estos pagos en el art. 12 para excluirlos de este precepto y reconducirlos al art. 7.

Pues bien, en los contratos de *application hosting – separate licence* (categoría 7), el TAG reconduce las rentas que derivan de estas operaciones al art. 7, manifestando que se trata de una prestación de servicios, aunque no de servicios técnicos (asistencia técnica), porque simplemente se trata de ofrecer el servicio para almacenar datos en el software que ya es del cliente. Y, en la medida en que se trata de un simple almacenamiento de datos y no requiere el ejercicio directo de ninguna destreza o conocimiento técnico, la renta obtenida no puede calificarse como technical fees. Asimismo, el informe de 2001 pone de manifiesto que, en los casos de que el CDI aplicable incluya en la definición de royalties el uso de equipos industriales, comerciales y científicos, podría surgir la duda sobre la eventual calificación de estos pagos como regalía. Pues bien, en la medida en que el cliente no tiene ni la posesión ni el control sobre el equipo, y lo utiliza simultáneamente con otros clientes, los pagos no pueden calificarse como royalties.

En los supuestos de *application hosting – bundled contracts* (categoría 8), el TAG entiende que toda la renta debería ser tratada como beneficios empresariales (art. 7). No obstante, en el supuesto de que el CDI aplicable contenga una provisión especial en la que se permita una retención en la fuente sobre los pagos por servicios de asistencia técnica (*technical fees*), al tratarse de un contrato mixto habría que descomponer la renta y aplicar a cada parte del contrato el tratamiento tributario correspondiente. La parte del pago que se corresponde con la prestación de soporte técnico para el software se calificará como *technical fees* si para ello se requiere la aplicación de destrezas o conocimientos técnicos por parte del prestador; las otras prestaciones tienen que ver con permitir el acceso a una o más aplicaciones de software, y alojar esas aplicaciones de software no requiere el empleo de destrezas o conocimientos técnicos, sino simplemente disponer del equipo y de los derechos sobre el programa que se ofrecen. Esta segunda parte del pago sería calificada como beneficios empresariales.

Siguiendo esta línea, en los supuestos de rentas abonadas a *proveedores de servicios de aplicaciones* (*application service provider*, ASP) (categoría 9), el TAG considera que se trata de un supuesto muy similar a los *application hosted – bundled contracts*, por lo que renta obtenida debería calificarse como beneficios empresariales (art. 7).

Tampoco generan dudas para el TAG la calificación de las rentas obtenidas en el marco de *contratos de website hosting* (categoría 11) y *almacenamiento de datos* (*data warehousing*) (categoría 13). En ambos supuestos entiende que los pagos han de calificarse como beneficios empresariales (art. 7), incluso en el caso de que un eventual CDI incluya en la definición de royalties los pagos por el uso, o el derecho a usar, equipos industriales, comerciales o científicos, o incluso previsiones alternativas sobre el gravamen en la fuente de la asistencia técnica.

2.3. Royalties por el uso de copyright o de otro bien intangible similar protegido por Propiedad Industrial, Intelectual o *know-how*

Bajo ciertas circunstancias, los pagos derivados de transacciones digitales pueden caer en la órbita del art. 12 del MCOCDE. Para que esto sea posible, el pago debe efectuarse como contraprestación por el uso o concesión de uso de derechos protegidos por Propiedad Industrial, Intelectual o *know-how*.

Con el objeto de aclarar la delimitación entre la aplicación de los arts. 7 y 12, la OCDE ha ido incluyendo en los últimos años diversas modificaciones en el MCOCDE. Estas aclaraciones –incluidas en la modificación del año 2013 del MCOCDE y, en un sentido similar, en el MCONU- tienen que ver con las siguientes cuestiones: (1) pagos realizados por el uso de propiedad intelectual; (2) pagos por cesión de *know-how*; y (3) contratos mixtos.

Los pagos realizados en el marco de operaciones de venta de bienes que están protegidos por Propiedad Intelectual no originan el pago de royalties. En estos casos, la renta obtenida será calificada como beneficios empresariales o ganancias de capital. Se trata de transacciones en las que el cliente realiza una descarga de un programa informático u otro producto digital (software, imágenes, sonidos o texto) en su ordenador para uso y disfrute personal. Los derechos que adquiere en relación con los derechos de Propiedad Industrial que protegen el software se limitan a aquéllos necesarios para permitir que el usuario opere el programa, incluyendo la descarga, el almacenamiento y uso del software en su propio ordenador, una red o en cualquier otro aparato de almacenamiento o dispositivo de visualización. En este supuesto encajarían los pagos por la descarga de un programa informático desde una página web, donde se genera una copia del archivo de software y se transmite electrónicamente al consumidor para su utilización. Pues bien, el hecho de copiar el software entrañaría, formalmente, el uso de copyright o derecho de autor, pero la sustancia de la transacción es la compra de software. La conclusión de la OCDE se fundamenta en el hecho de que el pago se realiza para adquirir datos que se transmiten bajo la forma de una señal digital para el uso y disfrute del adquirente. Y, aunque la copia de una señal digital en el disco duro constituye el uso de un derecho protegido por Propiedad Intelectual por parte del cliente, se trata de una parte incidental del proceso de captación y almacenaje de la señal digital, que es absolutamente irrelevante a efectos de calificación de la renta e impide su calificación como regalías, redirigiendo el pago a la esfera de los beneficios empresariales o las ganancias de capital.

Siguiendo las directrices incluidas en el Comentario al art. 12 del MCOCDE, para concluir si los pagos derivados de transacciones digitales constituyen regalías, habrá que identificar qué derechos adquiere la persona que realiza el pago. Si lo que adquiere es el uso o la concesión del derecho de uso de derechos de autor sobre un producto digital que se descarga electrónicamente con ese propósito, el pago habrá de calificarse como royalties. Ejemplo de ello serían las licencias para reproducir y distribuir al público el software incorporado en un programa protegido por derechos de autor, o licencias para modificar y exhibir públicamente el programa. En esta línea, el informe de 2001 se refiere al caso en el que un usuario realiza *una orden electrónica y descarga en su ordenador productos digitales, con la finalidad de explotar los derechos de autor o copy-*

right (categoría 3). Los pagos realizados en el marco de un contrato con estas características deberán calificarse como royalties.

De manera paralela, las transacciones digitales que resulten en el pago de una cantidad como contraprestación por la *provisión de know-how* vinculado a un programa informático (información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como *know-how* relativo a las técnicas de programación –ideas y principios implícitos en el código fuente-) entran dentro del ámbito de aplicación de artículo que regula los royalties. En este punto, el informe de 2001 precisa que los pagos realizados a cambio de la provisión de información técnica (categoría 19) han de calificarse como royalties, puesto que la información técnica no divulgada sobre un producto o proceso es *know-how*.

Distintos son los casos en los que tiene lugar una prestación de *servicios de asistencia técnica*. Siguiendo las directrices vertidas por la OCDE en su MC, los pagos realizados en contratos de este tipo generalmente son calificados como beneficios empresariales (art. 7). Ejemplo de ello serían los pagos realizados por asesoramiento prestado a través de medios digitales, por comunicaciones con técnicos, o por acceder, a través de redes digitales, a bases de datos de búsqueda y resolución de errores (*trouble-shooting databases*). Pero, en ocasiones, distinguir entre pagos por provisión de *know-how* de los pagos realizados a cambio de una prestación de servicios de naturaleza técnica es una tarea complicada. En este punto, los Comentarios al art. 12 del MCOCDE facilitan una serie de pautas para diferenciar ambos contratos: (1) "los contratos de provisión de conocimientos prácticos – *know-how*– se refieren al tipo de información descrita en el párrafo 11 que ya existe o al suministro de este tipo de información después de desarrollarla o de crearla e incluyen disposiciones relativas a la confidencialidad de estas informaciones"; (2) "en los casos de contratos de provisión de servicios, el proveedor presta los servicios que pueden requerir que el proveedor haga uso de conocimientos expertos, habilidades y conocimientos especiales, pero que no los transfiera a la otra parte"; (3) "en la mayoría de los casos que impliquen la provisión de conocimientos prácticos –*know-how*–, generalmente el proveedor habrá de hacer muy poco, de acuerdo con el contrato, además de aportar la información disponible o reproducir el material existente. Por otra parte, un contrato de prestación de servicios supondrá, en la mayoría de los casos, que el proveedor tiene un nivel mucho más elevado de gasto para poder cumplir con sus obligaciones contractuales. Como ejemplo, atendiendo a la naturaleza de los servicios que se ha de prestar, el proveedor puede incurrir en gastos de salarios de empleados asignados a la investigación, diseño, pruebas, delineación y a otras actividades conexas o para remunerar los subcontratistas encargados de garantizar servicios similares". Y, a continuación, se enumeran algunos ejemplos de pagos por prestaciones de asistencia técnica: "las remuneraciones obtenidas por los servicios posventa; las remuneraciones de los servicios prestados por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador; las remuneraciones de la asistencia técnica en sentido estricto; las remuneraciones por listados de clientes potenciales, cuando tales listados se confeccionen específicamente para el pagador con información de carácter público (sin embargo, la remuneración por un listado confidencial de clientes a los que el perceptor de la remuneración ha suministrado un producto o servicio concreto, sí constituiría una remuneración por conocimientos prácticos –*know-how*- dado que estaría relacionada con la

experiencia comercial de este en sus relaciones con tales clientes); las remuneraciones por los dictámenes emitidos por un ingeniero, un abogado o un experto contable; y las remuneraciones de la asesoría prestada por vía electrónica, por las comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso, vía redes informáticas, a una base de datos para solucionar problemas –*trouble-shooting*– como puede ser una base de datos que proporciona información no confidencial, en respuesta a preguntas frecuentes o a problemas comunes que se plantean a menudo a los usuarios de aplicaciones informáticas –software-". Finalmente, se puntualiza que "en el caso específico de un contrato que supone la provisión, por parte del proveedor, de información relativa a programación informática, como norma general se considerará que el pago se ha hecho para remunerar la provisión de la citada información, de modo que esta constituye una provisión de saber hacer –*know how*–, sólo cuando dicho pago se ha efectuado para adquirir información que constituye las ideas y los principios base del programa –la lógica, los algoritmos o las técnicas o lenguajes de programación–, cuando esta información es aportada no pudiendo el cliente revelarla sin autorización o cuando esté sujeta a cualquier forma de secreto comercial existente".

A pesar de ello, algunos CDIs incluyen los servicios de asistencia técnica en el artículo relativo a los royalties, a través de una interpretación extensiva del significado de la expresión "información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas", permitiendo de esta manera una retención en la fuente sobre la renta satisfecha. En particular, algunos países entienden que esta expresión comprende tanto los servicios de asistencia técnica como los *brain-works*, calificando los pagos recibidos como royalties y aplicando la regla de distribución del poder tributario contenida en el art. 12 de CDI aplicable. Como hemos anticipado, este no es el espíritu del precepto destinado al gravamen de los royalties, donde se recomienda que estas rentas sean calificadas como beneficios empresariales. Además, por lo que hace a los servicios de asistencia técnica, el prestador del servicio no transmite ninguna experiencia industrial, comercial o científica (esto es, *know-how*); lo que en realidad sucede es que el prestador del servicio utiliza su *know-how* para desarrollar una solución específica para el cliente, de modo que estos pagos por asistencia técnica no deberían ser calificados como regalías. A pesar de ello, en la medida en que el CDI aplicable incluya estos servicios en el art. 12, habría que considerar la eventual calificación de la renta como royalties.

2.4. Beneficios empresariales

El Informe de la OCDE de 2001 concluye que la mayoría de pagos por operaciones de comercio electrónico se reconducirán al art. 7 del MCOCDE, siendo eventual la calificación como royalties. Por tanto, estaremos mayoritariamente ante rendimientos empresariales.

Así pues, el TAG analizó el supuesto de las *órdenes efectuadas electrónicamente pero que tienen por objeto bienes o productos tangibles* (categoría 1). En este caso, el cliente selecciona un artículo de un catálogo *online* de bienes tangibles, y lo pide electrónicamente a un proveedor comercial. En estos casos, el cliente no tiene que satisfacer una cantidad adicional y separada por usar el catálogo *online*, y la manera en que recibe el producto es la ordinaria (correo postal o servicio de mensajería). La OCDE entendió en el Informe del TAG de 2001 que éste era más bien un su-

puesto reconducible al art. 7 del MCOCDE (rendimientos empresariales), antes que una situación que se pueda enmarcar en el art. 12 (*royalties*), porque no entrañaba el uso de derechos de autor.

El TAG también consideró el tratamiento jurídico-tributario de *los pagos que efectúa un usuario cuando realiza una orden electrónica y descarga en su ordenador productos digitales* (categoría 2). El TAG, al examinar esta categoría, examina las diferencias entre los *royalties* y los rendimientos empresariales. Y concluye que, en el caso de transacciones que permiten al cliente descargarse de modo electrónico productos digitalizados (como *software*, imágenes, sonidos o texto) para su propio uso o disfrute, el pago se realiza para adquirir datos transmitidos en forma de señal digital. Y si esa constituye la contraprestación esencial en el pago, entonces dichas cantidades no pueden ser consideradas como *royalties*, porque no se realiza el pago para usar un bien protegido por derecho de autor o *copyright*. El hecho de copiar la señal digital en el disco duro del cliente o en otros mecanismos constituye el uso de *copyright*, pero esto se considera una parte incidental del proceso de captura y almacenamiento de la señal digital. Siguiendo en la línea de las "reglas de relevancia" formuladas por la OCDE, en la medida en que esta parte incidental no es relevante para la calificación –porque no se identifica con la prestación esencial, ya que aquí la prestación principal es la adquisición de datos transmitidos en forma de señal digital-, no se puede integrar en la definición de *royalties*[6].

Distinto es el supuesto en el que el usuario realiza *una orden electrónica y descarga en su ordenador productos digitales, pero lo hace con la finalidad de explotar los derechos de autor o copyright* (categoría 3). Una vez más, el cliente selecciona un producto de un catálogo *online* de *software* u otros productos digitales, y lo adquiere de un proveedor comercial utilizando medios electrónicos. En este caso, el usuario no paga ninguna cantidad adicional o separada por haberlo comprado a través del catálogo *online*. El producto digital se descarga en el disco duro del cliente, o en otros archivos no temporales, y el cliente adquiere el derecho a explotar comercialmente ese derecho de autor que protege al producto digital. La OCDE, a través del Informe del TAG del año 2001 consideró, por unanimidad de sus miembros, que el pago debía calificarse como *royalty*. Además, en este caso, el pago se hace en contraprestación por el derecho a usar el derecho de autor del producto digital[7].

---

[6] En este punto, añade WESTIN que bienes digitalizados como pueden ser la música, imágenes y películas, es normal que se vendan a través de Internet (de manera digitalizada, enviadas por correo, o presentadas para que el usuario las descargue en su ordenador). Sin embargo, cuando el legislador diseñó las leyes relativas a ventas de bienes (y determinó la calificación jurídico-tributaria de ellas), no previó dichas situaciones. Por lo tanto, habría que hacer un esfuerzo por parte de los poderes públicos para que dichas normas recogiesen las peculiaridades de la sociedad actual y de los medios utilizados para comprar bienes digitalizados y, en su caso, replantearse las calificaciones tributarias defendidas hasta el momento. Ahora bien, las partes, para evitar conflictos en la calificación de la renta, podrán calificar los pagos en el momento en el que redacten el contrato, matizando si se está procediendo a una venta de propiedad o a una simple licencia de uso. Nosotros consideramos que, si bien la aclaración de las partes en el contrato pudiera ser interesante, en la praxis nos encontraremos casi siempre ante una venta de bienes. Una venta en la que el bien se entrega a través de Internet, pero, al fin y al cabo, es una venta y no una licencia o cesión de uso.

[7] En el ejemplo dado, ese uso adopta la forma de reproducción y venta, con finalidad comercial, de la foto protegida por derecho de autor.

Por lo que hace a los supuestos de *updates* y *add-ons* (categoría 4), el TAG entiende que, si las actualizaciones y/o adiciones se reciben a través de un medio tangible, estaríamos ante una venta de bienes que encaja en la categoría 1 del informe. Por el contrario, si los *updates* y *add-ons* se reciben electrónicamente, el TAG considera que se trata de una venta de productos digitalizados que encaja en la categoría 2 del informe.

En lo que respecta a la adquisición por medios electrónicos de software de duración limitada y otras licencias de información digitales (*limited duration software and other digital information licenses*) (categoría 5), el TAG entendió que los pagos efectuados por este concepto debían circunscribirse al precepto relativo a los beneficios empresariales (art. 7 MCOCDE), reconduciéndolos bien a la categoría 1 o a la categoría 2. E, incluso en el caso de que el CDI aplicable incluyese en el artículo relativo a los royalties los pagos efectuados por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos, estos rendimientos no deberían calificarse como regalías.

En los supuestos de uso único de software o de otros productos digitales (*single-use software or other digital products*) (categoría 6), el informe del TAG pone de manifiesto que algunos miembros del comité tuvieron dudas sobre si se trataba de un contrato de servicios, una venta de productos digitalizados (transacciones reconducibles a la categoría 2) o un uso único de software o productos digitales (transacciones reconducibles a la categoría 1). Nosotros entendemos que no es una discusión determinante, puesto que, en todo caso, estos pagos caen dentro de la órbita de los rendimientos empresariales (art. 7 del MCOCDE), y todo lo que sea intentar realizar subclasificaciones es poco operativo a los efectos de realizar una calificación jurídico-tributaria de la renta, puesto que todas las categorías nos llevan al art. 7.

En cuando a las ASP *licence fees* (categoría 10), el informe de 2001 precisa que, al tratarse de cantidades que se abonan en contraprestación por la provisión de un producto de software que va a utilizarse estrictamente en el negocio del receptor, los pagos han de calificarse como beneficios empresariales.

Igualmente, los pagos por publicidad en la Red (*advertising*) (categoría 17) que satisface el anunciante deben considerarse rendimientos empresariales (art. 7).

Por su parte, la cuota de suscripción a una página web en la que se permita la descarga de productos digitales (*subscription to a website allowing the downloading of digital products*) (categoría 28) encaja en el art. 7 del MCOCDE, porque las transacciones que permiten al cliente descargarse electrónicamente productos digitales (por ejemplo, música) para su propio uso y disfrute, no pueden originar el pago de regalías.

2.5. Pagos por prestaciones de servicios a clientes

Como regla general, los pagos realizados como contraprestación por la provisión de servicios son reconducidos a la esfera de los beneficios empresariales (art. 7 MCOCDE), lo que implica que la renta será gravada exclusivamente en el Estado de residencia de la entidad que los recibe. Al mismo tiempo, un proveedor de servicios no residente que tenga un establecimiento permanente en otro Estado podrá ser gravado en esa jurisdicción en relación con la renta atribuible a ese EP

(art. 5 MCOCDE). Sin embargo, como hemos precisado con anterioridad, en ocasiones la prestación de servicios requiere que el prestador disponga de habilidades o conocimiento especiales, lo que implicaría que la renta obtenida sería calificada como *technical fees*. En este último caso, si el CDI aplicable incluye una previsión específica para servicios de asistencia técnica, el pago podría ser sometido a retención en la fuente.

Respecto de esta cuestión, el informe de 2001 se refiere, en primer lugar, a los *servicios de mantenimiento de software (software maintenance*)) (categoría 12), concluyendo que, al tratarse de un contrato mixto, parte del pago recibido se referiría a la provisión de soporte técnico, recibiendo como contraprestación *technical fees*. Respeto de esta parte de la renta, si el CDI aplicable incluye esta categoría en la definición de royalties, sería posible ejercer una retención en la fuente. No obstante, el TAG insiste en que en la mayoría de los supuestos estos pagos serán calificados como beneficios empresariales.

Por su parte, en los casos de *asistencia a clientes a través de una red informática* (*customer support over a computer network*) (categoría 14), el TAG concluye que se trata de una prestación de servicios. Además, precisa que el asesoramiento online a través de comunicaciones con los técnicos puede precisar de la utilización de destrezas y conocimientos especiales, por lo que los pagos recibidos podrían calificarse como *technical fees*. Y, en el caso de que el CDI aplicable incluyese una provisión específica relativa a servicios de asistencia técnica, sería posible aplicar una retención en la fuente sobre la renta satisfecha. Por el contrario, el acceso a una base de datos de resolución de problemas no requiere la aplicación de ninguna habilidad o conocimiento especial por parte de los técnicos, sino simplemente tener disponible la base de datos y disponer del software necesario para acceder a la misma. Por este motivo, en este último caso los pagos recibidos deben calificarse como beneficios empresariales. Finalmente, el suministro de documentación técnica podría constituir una prestación de *know-how*, si se trata de información técnica no divulgada.

En cuanto a los *servicios de recuperación de datos* (*data retrieval*) (categoría 15), algunos miembros del TAG entendían que se trataba de un contrato de prestación de servicios; otros, en cambio, que se trataba de una transacción en la que el cliente satisface un pago a cambio de obtener datos por los que realiza una búsqueda. Hay que precisar que, aunque pueda considerarse que estamos ante un contrato de prestación de servicios, no se trataría de servicios de naturaleza técnica, ya que no se requiere el ejercicio de una cualidad o conocimiento especial por parte del prestador del servicio. Por ello, en cualquiera de los supuestos estaríamos ante pagos reconducibles al art. 7 del MCOCDE. Sin embargo, WESTIN (2007) afirma que ésta es una cuestión discutible. Y se explica ofreciendo un ejemplo. Según el autor, estas bases de datos son comparables con bibliotecas online, en las que una persona puede entrar y usar la información contenida en ellas pagando una cuota, normalmente fijada en función del tiempo que se permite el acceso. Se trata de licencias de intangibles, con la peculiaridad de que hay personal humano que asiste al usuario mientras tiene acceso a la información. Estaríamos, según WESTIN ante, un contrato mixto, y habría que descomponer las rentas percibidas si fuera posible, calificando la licencia de los intangibles por un lado como royalties y los servicios de consultoría prestados por otro lado.

Los supuestos de *entrega de datos exclusivos o de importante valor* (*delivery of exclusive or other high-value data*) (categoría 16), no suponen ninguna duda para el TAG. Siguiendo la misma línea argumental utilizada respecto de la categoría 15, los pagos realizados por el cliente en este caso encajan en el art 7 del MCOCDE, sin que pueda entenderse que se está abonando una cuota por la prestación servicios técnicos (*technical fees*).

Por el contrario, en supuestos de *acceso electrónico a la opinión de profesionales –consultoría, etc.-* (*electronic access to professional advice*)) (categoría 18), los miembros del TAG entendieron por unanimidad que los pagos recibidos deberían reconducirse al art. 7 en lugar del art. 12, después de reconocer que la prestación de asesoramiento a demanda era un servicio y no una provisión de *know-how*. Ahora bien, al tratarse de *technical fees*, es posible que el convenio aplicable prevea una retención en la fuente respecto de estos pagos.

La *entrega de información* (*information delivery*) (categoría 20) conlleva la satisfacción de un pago que, a juicio del TAG, debe calificarse como rendimientos empresariales. Para llegar a esta conclusión, el comité emplea el mismo argumento que utilizó respecto de la categoría 15. Así, aunque se trata de una prestación de servicios, no estaríamos ante servicios de naturaleza técnica, siendo imposible la calificación del pago como *technical fees*.

La *suscripción de acceso a una página web interactiva* (categoría 21) originaría el pago a cambio de una prestación de servicios, aunque no de servicios de naturaleza técnica. La renta obtenida, en consecuencia, debe calificarse como rendimientos empresariales. Sin embargo, el pago que realiza el proveedor al propietario de los derechos de autor de los bienes intangibles que incluye en su página web podría calificarse como royalties, si se entiende que en su *website* se está reproduciendo ese contenido protegido por derechos de autor y se cobran cuotas a los suscriptores por acceder a esos contenidos.

Las cantidades que satisfacen los comerciantes que venden sus productos en *portales de compra online* (categoría 22) al operador del sitio web a través del que venden sus productos deben calificarse, a juicio del TAG, como beneficios empresariales.

En un sentido similar, la comisión de ventas que satisface un vendedor online al proveedor de una web de *subastas online* (categoría 23) es calificada como beneficios empresariales.

Por su parte, los pagos efectuados por un proveedor online al operador de un sitio web que recomienda sus productos o servicios en el marco de *programas de referencias de ventas* (*sales referral programs*) (categoría 24), se califican como beneficios empresariales.

Por lo que hace a las *transacciones que incluyan una adquisición de contenidos* (*content acquisition transactions*) (categoría 25), el TAG considera que, al tratarse de un contrato mixto, hay que separar las diferentes prestaciones: cuando el operador del sitio web paga a un proveedor de contenido por el derecho a exhibir material con copyright, el pago puede entrar en la definición de royalties. Sin embargo, cuando el operador paga por la creación de nuevo contenido y, como resultado del acuerdo contractual, se vuelve propietario del copyright sobre el contenido creado, el pago no es calificable como royalties, sino que se incardina en el art. 7.

En el caso de *emisiones transmitidas -en tiempo real- que son accesibles a través de una red digital* (*streamed –real time- web base broadcasting*) (categoría 26), quien utiliza estos servicios retribuye un mero acceso a una fuente de información, pero no la aplicación de un protegido por la Propiedad Intelectual. Por su parte, quien percibe esta retribución realizará una actividad empresarial y lo que percibe deberá englobarse en esta categoría de rentas (art. 7).

Finalmente, por lo que respecta a las denominadas *carriage fees* (categoría 27), el TAG considera que, en estos casos, el *website* o el operador de *network* está prestando un servicio comercial a cambio del pago de una cuota, y esa renta debería calificarse como rendimientos empresariales del art. 7 del MCOCDE. En estos casos, es el propietario del material protegido por derechos de autor o copyright el que hace el pago, lo que deja bien claro que el art. 12 del MCOCDE no es aplicable.

Pues bien, si estas son las conclusiones vertidas en el informe del TAG de 2001 y, en definitiva, las de la OCDE, hay que precisar que la introducción del nuevo artículo sobre servicios técnicos en el MCONU de 2017 (art. 12A) se separa de las reglas de distribución del poder tributario existentes hasta el momento y, al mismo tiempo, implica cambios sustanciales en las reglas sobre calificación de rentas. Este precepto permite al Estado de la fuente ejercer una retención en la fuente sobre los pagos relacionados con determinados servicios técnicos, si las cantidades son satisfechas por un residente de ese mismo Estado o por un no residente que tenga un EP en ese territorio –y la renta sea atribuible a ese EP-.

2.6. Servicios de computación en la nube y pagos por impresión en 3D

Como hemos anticipado, el informe del TAG del 2001 no contiene referencias a los pagos por *servicios de computación en la nube* (*cloud computing*), ya que en aquél momento este tipo de contratos no estaba tan implantado como en la actualidad. A día de hoy, la OCDE aún no ha publicado directrices sobre la calificación de estos pagos, si bien un grupo de expertos está trabajando en esta cuestión y es previsible que en los próximos meses se publiquen los resultados de sus trabajos.

En todo caso, la cuestión esencial será determinar si nos encontramos ante royalties –especialmente si el CDI aplicable incluye en el concepto de regalías los pagos por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos-, *technical fees* –especialmente si el CDI aplicable contiene una provisión especial relativa a los servicios de naturaleza técnica- o beneficios empresariales.

Los problemas para calificar la renta obtenida se agravan cuando los contratos por servicios de computación en la nube se presentan como contratos mixtos, incluyendo diversos servicios tales como almacenamiento de información, acceso a información, procesamiento de datos o servicios de asistencia técnica. En este supuesto, habrá que aplicar a cada prestación el tratamiento jurídico-tributario que le corresponda.

Pues bien, como la prestación de servicios de computación en la nube siempre incluye el derecho a usar o descargar software, para calificar la renta obtenida habrá que tomar como punto de partida las reglas de tributación aplicables a las transacciones de software. Y, si el usuario paga por el uso o la adquisición del derecho de uso, de derechos protegidos por Propiedad Intelectual, las cantidades abonadas serán calificadas como regalías. En este punto, hay que tener en cuenta las distinciones a las que aludimos anteriormente entre una licencia de derechos de autor sobre el programa informático y el acceso a una copia sobre el programa de software protegido con derechos de autor. Por otro lado, si el usuario satisface una cantidad a cambio de adquirir únicamente los derechos necesarios para operar el programa, la renta satisfecha debe calificarse como beneficios empresariales.

Pero los servicios de computación en la nube también pueden incluir la posibilidad de almacenar datos en los servidores. En este supuesto, habría que determinar si el pago satisfecho por el usuario debe calificarse como beneficios empresariales o como pagos por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos, especialmente en aquellos supuestos en los que el CDI aplicable incluye estos pagos en el concepto de regalías. Pues bien, en la medida en que el proveedor del servicio mantiene el control total sobre el centro de datos y sigue siendo el responsable del mantenimiento del equipo, el pago recibido debe calificarse como beneficios empresariales.

De otra parte, como regla general, los pagos realizados como contraprestación por la prestación de servicios de soporte deben calificarse como rendimientos empresariales, ya que estas transacciones no implican ninguna cesión de derechos de autor, tributando exclusivamente en el Estado de residencia. Sin embargo, si los servicios prestados son de naturaleza técnica y el CDI aplicable contiene una provisión específica en el precepto relativo a las regalías (art. 12) o una provisión de EP de servicios, el Estado de la fuente podrá operar una retención en la fuente respecto de estas rentas.

En lo que respecta a la impresión en 3D, los avances en este campo han supuesto importantes cambios en la producción, transporte, montaje y distribución de productos. Además, los consumidores pueden llegar a intervenir de alguna manera en el diseño del producto final.

En líneas generales, los pagos realizados en el marco de contratos de impresión en 3D serán reconducidos al precepto destinado a los beneficios empresariales (art. 7). Sin embargo, surgen algunas dudas en los supuestos en los que los fabricantes otorgan una licencia a un tercero que incluya los planos y especificaciones para imprimir en 3D los productos. En este caso, si la fabricación directa pasa a convertirse en una licencia de diseños para impresión remota en 3D por parte de los consumidores, habría que tener en cuenta la eventual calificación del pago satisfecho como regalías.

En definitiva, habrá que esperar a los resultados del trabajo de la OCDE en este campo y, posteriormente, sería preciso incluir las oportunas directrices en los Comentarios a los artículos 7 y 12 del MCOCDE.

3. EL REPARTO DEL PODER TRIBUTARIO EN UN CONTEXTO INTERNACIONAL: LA INFLUENCIA DE BEPS EN LA ECONOMÍA DIGITAL

3.1. El Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios

En los últimos tiempos, los Estados han determinado que resulta prioritario abordar los problemas que ocasionan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios llevado a cabo por empresas multinacionales, aprovechando las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios. Precisamente por ello, los países de la OCDE y del G20 unieron sus fuerzas para sacar adelante el *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, en adelante, BEPS), publicado en julio de 2013, que desarrolla 15 acciones estratégicas para combatir el problema a través de la formulación de recomendaciones técnicas.

Consciente de la problemática que gira en torno a la *e-conomy* o economía en red, la OCDE dedicó su Acción 1 del Plan a "Abordar los retos de la economía digital para la imposición". Con ello, se pretendía identificar las principales dificultades que plantea el gravamen de las operaciones realizadas a través de medios digitales. Partiendo de la necesidad de un análisis exhaustivo de los modelos comerciales de este sector, en el que se incluyan referencias a los obstáculos en la imposición directa e indirecta, la Acción 1ª del Plan BEPS relaciona una serie de temas a examinar, dejando claro que no se trata de una lista cerrada. En particular: *"la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un 'nexo' de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales*". La fecha límite para la realización del preceptivo informe sería septiembre de 2014.

Así, en septiembre de 2013 se creó un "Grupo de Expertos de alto nivel sobre la Fiscalidad de la Economía Digital", auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, con el objeto de elaborar un informe en el que se analizasen los problemas detectados y se propusiesen soluciones. Dicho informe vio la luz en el año 2014, sirviendo de base al Informe Final BEPS de octubre de 2015. Ahora bien, debemos poner de manifiesto ya en este momento que, si bien el informe del Grupo de Expertos de 2014 recogía las posibles vías de solución a los problemas originados por el cambio de modelo, incluyendo recomendaciones a los Estados, la OCDE decidió no adoptar todas estas medidas en su informe final.

3.2. Las propuestas del Grupo de Expertos de alto nivel sobre la Fiscalidad de la Economía Digital: la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente en la economía digital

El avance hacia una economía caracterizada por las transacciones digitales choca con los principios tradicionales del Derecho Tributario, que exigen una presencia física para someter a gravamen las rentas procedentes de actividades comerciales obtenidas en un territorio. En esta línea, la tributación de beneficios empresariales en un lugar distinto de aquél en el que se encuentre la residencia fiscal de empresa, se producirá si la mencionada entidad tiene un establecimiento permanente (EP) en el Estado de la fuente, esto es, un "lugar fijo de negocios a través del cual se realiza toda o parte de la actividad económica" (art. 5 del MCOCDE).

Y aquí se encuentra el problema principal, porque las reglas clásicas que definen el estatus de EP no son compatibles con las características principales de la economía digital, partiendo de la premisa básica de que el comercio digital o electrónico no requiere una presencia física en un territorio para operar en él, y, aun así, una empresa puede tener presencia económica significativa en ese Estado. En este sentido, conviene recordar que, atendiendo a la versión actual del MC OCDE, una *web* a través de la cual un no residente comercializa productos o servicios en un territorio no constituye un EP, puesto que la *web* por sí sola es un bien intangible integrado únicamente por datos electrónicos y *software,* y no un lugar fijo de negocios, por más que la *web* tenga una presencia significativa en la economía de un país, atendiendo a los rendimientos obtenidos por la venta de productos a través de la misma en ese territorio. Sin embargo, tomando como referencia los Comentarios al MC OCDE, el servidor en el que se encuentra alojada esa *web* sí que puede constituir un EP porque requiere, en todo caso, de un equipo informático que está ubicado en un lugar determinado, cumpliendo por lo tanto el requisito de lugar fijo de negocios (BAL y GUTIÉRREZ, 2015).

Partiendo de este escenario, el Grupo de Expertos propuso en su informe de 2014 diversas soluciones a los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital. A los efectos de este trabajo, nos centraremos en las propuestas formuladas en el ámbito de la fiscalidad directa.

Por lo que respecta al ámbito de la fiscalidad directa, en primer lugar, se propone *modificar las excepciones al estatus de EP definición de EP*, puesto que algunas de las excepciones previstas en el artículo 5.4 del MCOCDE (actividades de carácter preparatorio o auxiliar en el contexto de los modelos de negocio tradicionales) pueden llegar a convertirse en funciones esenciales de algunas empresas. De esa manera, y como consecuencia de la evolución de los mercados, al no encajar en la actualidad estas excepciones en el espíritu del precepto, deberían eliminarse. En otro caso, en lugar de suprimirlas, el Grupo de Expertos apunta como posible solución que se condicione la validez de las excepciones al carácter preparatorio de la actividad, teniendo en cuenta que, en algunos supuestos, actividades que comienzan siendo preparatorias o auxiliares, terminan convirtiéndose en la actividad principal de la empresa. Finalmente, se plantean atajar este problema suprimiendo el término "entregar" del artículo 5.4.a) y b) del MCOCDE, lo que implicaría la exclusión de su aplicación a determinadas clases de almacén o depósito.

En segundo lugar, el informe del Grupo de Expertos plantea la *introducción de un nuevo criterio de sujeción o nexo, en base a una "presencia significativa"* en el Estado de la fuente para las empresas que desarrollan su actividad comercial absolutamente a través de medios digitales (actividades digitales totalmente desmaterializadas) Conviene precisar que la expresión "actividades digitales totalmente desmaterializadas" no implica la inexistencia de medios físicos o personales en el Estado de la fuente o en cualquier otro territorio; al contrario, en la práctica estas empresas suelen contar con medios físicos para poder desarrollar su actividad principal (oficinales, personal, etc), pero lo esencial es que se trata de mínimos elementos físicos[8]. A este respecto, se propone que, cuando una empresa que realiza actividades digitales totalmente desmaterializadas tenga una presencia virtual significativa en un país, se considere que opera en ese territorio a través de un establecimiento permanente. Y, esa presencia virtual significativa, se alcanzaría si se superan unos "umbrales indicativos de una interacción sustancial y continuada con la economía del país de la fuente", que podrían atender al número de contratos celebrados, a la participación activa de un número de usuarios, o al nivel global de consumo de bienes y servicios digitales de esa entidad. Sin embargo, a la luz de los factores propuestos (basados en las ventas o en la interacción con de usuarios), podría argumentarse que existen dificultades para determinar la renta exacta que resulta atribuible a esa presencia económica significativa, sin entrar en la problemática que existiría en relación con la recaudación de las rentas por parte de las autoridades tributarias, especialmente en los casos en los que no existe ningún tipo de conexión física entre el no residente y el Estado de la fuente.

En la línea de lo anterior, la tercera propuesta pasaría por una *sustitución del concepto actual de EP por un nuevo criterio basado en la presencia virtual significativa*, *requiriendo a su vez cierta presencia física en el Estado de la fuente*. Para ello, se podrían utilizan como criterios los siguientes: que, durante al menos seis meses, la empresa tenga relaciones con los clientes o usuarios de ese territorio, disponiendo de cierta presencia física en ese país, de forma directa o por medio de un agente dependiente; que se vendan bienes o se presten servicios por medios que implican una cercanía con los clientes de ese Estado (utilizando una web en el idioma oficial del territorio, suministro de bienes o servicios procedentes de proveedores localizados en ese país…); o el suministro de bienes o servicios a clientes como consecuencia de una actividad sistemática de datos o aportaciones de contenidos por parte de personas localizadas en ese Estado.

En cuarto lugar, el Grupo de Expertos planteó la posibilidad de *someter las transacciones digitales a una retención en el Estado de la fuente*. La retención sería aplicada por las instituciones financieras involucradas en los pagos, para evitar que la obligación se traslade a los consumido-

[8] A este respecto, se proponen como criterios para determinar si se trata de una actividad digital totalmente desmaterializada, entre otros, los siguientes: que la actividad principal de la empresa se base enteramente o en su mayor parte en bienes y/o servicios digitales; que no se utilicen elementos físicos en la creación de bienes y servicios o en su entrega y prestación sea el servidor, más allá de los servidores, *websites* o la recopilación, procesamiento y comercialización de datos geolocalizados; que los contratos se celebren a distancia, generalmente a través de internet o por teléfono; que los pagos se realicen exclusivamente a través de medios electrónicos; que la mayoría de los beneficios sean imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales; que el domicilio fiscal o la ubicación física del vendedor no influyan en las decisiones de la clientela… (OCDE, 2014).

res. De esta manera, si se configura como una disposición autónoma, se resolverían los problemas relativos al nexo, aunque nada impide que se pudiese utilizar el *withholding tax* en el Estado de la fuente como mecanismo adicional a las propuestas anteriores relativas al nexo. La medida propuesta en el informe recuerda a teorías manifestadas anteriormente en el tiempo, como pueden ser el enfoque de erosión de la base *(base erosion approach),* de DOERNBERG (1998), o el enfoque de la retención reembolsable *(refundable withholding approach)* de PINTO (2003).

En quinto lugar, se propone la *creación de un impuesto sobre las transacciones digitales (bit tax),* cuyo hecho imposible sería la utilización de la banda ancha para los sitios web[9]. Esta nueva figura impositiva sería un tributo progresivo, en el que se aplicarían distintos umbrales impositivos, atendiendo al tamaño de la empresa o el volumen de negocios, y su importe sería deducible en el Impuesto de Sociedades. Ahora bien, la exigencia de ese impuesto, tal y como se plantea en el informe del Grupo de Expertos, podría contravenir el Derecho de la UE[10]. Sin embargo, en este punto podrían analizarse diferentes alternativas, como el gravamen de la concesión de una dirección IP, del registro de un nombre de dominio, de los anuncios publicitarios *online* o incluso un *hit tax* (gravamen sobre el acceso al sitio web)[11]. La propuestas realizadas por unos u otros resultan interesantes, e incluso podría estudiarse su implantación, aunque no puede dejarse de lado el hecho de que ninguna de estas recomendaciones toma en consideración la renta efectivamente obtenida en ese territorio a través de operaciones llevadas a cabo por utilizando medios digitales.

Siendo estas las propuestas planteadas por el Grupo de Expertos en el informe de 2014, lo cierto es que no podemos olvidar el hecho de que un sector de la doctrina insiste en que la cuestión fundamental es que la renta sometida a gravamen venga determinada por el valor generado por la transacción digital. En base a ello, PIRES (2012) ha manifestado en repetidas ocasiones que para identificar dónde se han generado las rentas procedentes del comercio electrónico y, por lo tanto, determinar dónde debe tributar dicha renta, existe el concepto de cadena de valor, diseñado para determinar la generación de ingresos. A este respecto, manifiesta la autora que, para encontrar la fuente en el ámbito del comercio electrónico a través del concepto de cadena de valor, hay que partir de la premisa de que lo que se pretende gravar es el rendimiento empresarial resultante del ejercicio de la actividad en el ámbito del comercio electrónico. Así, "el beneficio empresarial es el resultado de una cadena de valor. Se generan los ingresos como consecuencia del valor del bien o servicio creado en la cadena de valor. La tributación del rendimiento generado por el comercio electrónico utilizando el esquema de la cadena de valor sólo podrá ocurrir si efectivamente se indican los elementos esenciales en el funcionamiento de esa cadena de valor, como aquellos elementos que revelan las realidades económicas que deben ser sometidas a

---

[9] El *bit tax* se propuso por primera vez en 1994 por CORDELL e IDE; unos años después, los mismos autores presentaron una propuesta más elaborada (CORDELL, IDE, SOETE y KAMP, 1997).

[10] Y es que, través del *bit tax,* se gravarían transacciones de comercio electrónico en función de las unidades binarias del impulso informático, independientemente del valor de las transacciones. Además, el eventual tributo gravaría todas las operaciones, y no solo las comerciales.

[11] En lo que se refiere al *hit tax,* URICCHIO (2010) alude a un posible tributo el número de accesos o conexiones a las webs comerciales y profesionales, exigible al titular de la actividad económica.

gravamen, siendo los elementos más representativos. Una vez identificados estos elementos, habrá que encontrar los elementos de conexión, que permiten la aplicación del principio de imposición en la fuente".

3.3. El informe final BEPS de 2015: postura de la OCDE y objetivos en la era post-BEPS

A la luz de las recomendaciones efectuadas por el Grupo de Expertos en su informe del año 2014, las conclusiones relativas a la economía digital y las recomendaciones realizadas por la OCDE en su Informe Final de 2015 pueden ocasionar una suerte de sentimiento agridulce.

En el informe, básicamente se acuerda realizar diversos cambios en dos ámbitos, reconociendo que la Acción 1ª y la Acción 7ª del Plan están interconectadas, de tal manera que, modificando las reglas de configuración del EP, se pueden evitar al menos algunos de los problemas que se originan al someter a gravamen las operaciones realizadas a través de medios digitales.

Así pues, en primer lugar, se considera esencial *modificar la lista de excepciones a la definición de EP*, con el objeto de que las excepciones estén subordinadas a la condición general de que las actividades objeto de excepción sean auxiliares o preparatorias. Además, se propone introducir un criterio antifragmentación, con fines antielusivos, para impedir la exclusión fraudulenta del concepto de EP a través de la fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas (*closely related parties*). Y es que, en ocasiones, actividades que en un principio eran de naturaleza preparatoria o auxiliar y, por lo tanto, elegibles para la excepción, dejan de serlo un tiempo después, convirtiéndose en funciones esenciales de nuevos modelos de negocio. En este contexto, el MCOCDE ha sido revisado para excluir actividades previamente calificadas como preparatorias o auxiliares pero que han tenido un impacto significativo en los modelos de negocio digitales. Por ejemplo, el almacenamiento de productos es un componente principal para entidades no residentes que venden productos online y que tienen almacenes en otros países para suministrar los productos a sus clientes. En este sentido, la proximidad con el consumidor y la necesidad de realizar una entrega rápida al cliente son dos factores que llevarían a concluir que el almacén local constituye un EP para el vendedor. Esta modificación supondrá un importante cambio en el gravamen de multinacionales como Amazon o Ebay, que tienen importantes centros de distribución en diferentes países y que, hasta el momento, no constituían un EP.

La segunda conclusión del Informe final pone de manifiesto la necesidad de *modificar la definición de EP* para luchar contra estrategias que pretenden eludir el alcance de la definición de EP, a través de mecanismos en virtud de los que los contribuyentes sustituyen a las filiales que actuaban como distribuidoras por contratos de comisionista, conducentes al traslado de beneficios fuera del Estado en el que se efectúan las ventas sin que tenga lugar una modificación sustancial de las funciones desempeñadas en ese país. Así, cuando las actividades realizadas por un intermediario en un Estado tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generarán obligaciones para una empresa extranjera, se considerará que esta empresa tiene un nexo suficiente que justifica su tributación en ese país, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente.

Al recomendar únicamente modificar la definición de EP en estos supuestos, la OCDE está dejando de lado, al menos por el momento, la propuesta consistente en *la introducción de un nuevo nexo o criterio de sujeción en base a una presencia digital significativa* para acabar configurando lo que algunos denominan un "EP virtual" (HINNEKENS, 1998; SKAAR, 1991). Asimismo, se descarta por el momento tanto *la introducción de una retención en la fuente sobre las transacciones digitales*, como la configuración de un gravamen de ecualización (*equalisation levy*). El informe final añade que la postura adoptada se apoya en el hecho de que se espera que las medidas desarrolladas en el marco de BEPS en general tengan un efecto decisivo sobre los problemas identificados en el ámbito de la economía digital, de modo que se ha preferido esperar y ver cómo evoluciona la situación, posponiendo estas soluciones[12]. Ahora bien, se deja libertad a los Estados para adoptar en sus legislaciones domésticas cualquiera de las medidas propuestas por el Comité de Expertos, siempre y cuando se respeten las disposiciones contenidas en los CDIs. Esta previsión, a nuestro parecer, puede ocasionar conflictos a la hora de interpretar y aplicar los convenios existentes como consecuencia de una eventual divergencia entre la interpretación del concepto de EP que pueda utilizar el Estado de la fuente –fruto de una modificación introducida en sus normas domésticas- y el Estado de residencia. Resultaría más conveniente, en aras a respetar los esfuerzos invertidos en la creación de un lenguaje fiscal internacional, que se modificasen los Comentarios al MCOCDE para adatarlos a la realidad actual.

Bibliografía

ANTHONY, R. (2006): "Electronic commerce and transfer pricing", *Asia-Pacific Tax Bulletin,* March/April.

ASOREY, R. O. y BILLARDI, C. (2011): "Los impuestos directos", en Uckmar, V.; Corasaniti, G., De`Capitani Di Vimercate, P.; Asorey, R. O. y Billardi, C. J., *Manual de Derecho Tributario Internacional,* La Ley, Buenos Aires.

ASPIS, A. (2006): "Régimen contractual del comercio electrónico", en Aspis, A.; Pertusi, I. C. y Nieva, H. G., *Comercio electrónico: e-commerce. Régimen contractual. Aspectos tributarios. Nuevas bases para gravarlo,* Errepar, Buenos Aires.

BAL, A. y GUTIÉRREZ, C., (2015): "Taxation of the digital economy", COTRUT, M., *International tax structures in the BEPS era: an analysis of anti-abuse measures,* IBFD, Amsterdam.

CALVO VÉRGEZ, J. (2009): "Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico", *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 3.

COCKFIELD, A. J. (2002): "The Law and Economics of digital taxation: challenges to traditional Tax Laws and Principles", *Bulletin for International Documentation,* vol. 56, no. 12, December.

COHEN, S.; DE LONG, B. y ZYSMAN, J. (2000): "Tools for thought: what is new and important about the e-conomy?", *Berkeley Roundtable on the International Economy*, Working Paper 138.

CORDELL, A.; IDE, T.; SOETE, L. y KAMP, K. (1997): *The new Wealth of Nations: taxing cyberspace*, Between the Lines, Mishawaka.

[12] En efecto, se ha previsto que durante el año 2016 se realicen consultas a un gran número de actores, dejando paso a un procedimiento global de seguimiento, que culminaría en el año 2020 con la publicación de un informe adicional reflejando el resultado del trabajo sobre la fiscalidad global de la economía digital.

DOERNBERG, R. L. (1998): "Electronic commerce and international tax sharing", *Tax notes international,* 16.

FERNÁNDEZ-ALBOR BALTAR, A. (2001a): "Aspectos fundamentales de la contratación electrónica", en Gómez Segade, J. A. (Dir.) y Fernández-Albor Baltar, A. y Tato Plaza, A., (Coords.), *Comercio electrónico en Internet,* Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

FERNÁNDEZ-ALBOR BALTAR, A. (2001b): "Régimen jurídico de la contratación en Internet", en Gómez Segade, J. A. (Dir.) y Fernández-Albor Baltar, A. y Tato Plaza, A. (Coords.), *Comercio electrónico en Internet,* Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

FRAMIÑÁN SANTAS, J. (2001): "Medios de pago online a través de internet", en Gómez Segade, J. A. (Dir.) y Fernández-Albor Baltar, A. y Tato Plaza, A. (Coords.), *Comercio electrónico en Internet,* Marcial Pons, Madrid-Barcelona.

GARCÍA NOVOA, C. (2001): "Consideraciones sobre la Tributación del Comercio Electrónico", *Quincena Fiscal Aranzadi,* núm. 16.

HINNEKENS, L, (1998): "Looking for an appropriate jurisdictional framework for source-state taxation of international electronic commerce in the twenty-first century", *Intertax,* núm. 26 (6-7).

ILLESCAS ORTIZ, R. (2001): *Derecho de la contratación electrónica,* Civitas, Madrid.

MARTOS, J. J. (2006): *Imposición indirecta del comercio electrónico,* Tirant Lo Blanch, Valencia.

OCDE (1999): *The economic and social impact of electronic commerce. Preliminary findings and research agenda*.

OCDE (2001): *Tax treaty characterisation issues arising from e-commerce*.

OCDE (2013): *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en

OCDE (2015): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en

PERTUSI, I. C. (2006): "Aspectos tributarios del comercio electrónico", en: Aspis, A.; Pertusi, I. C. y Nieva, H. G., *Comercio electrónico: e-commerce. Régimen contractual. Aspectos tributarios. Nuevas bases para gravarlo,* Errepar, Buenos Aires.

PINTO, D. (2003): E-*commerce and source-based income taxation*, IBFD, Amsterdam.

PIRES, R. (2012): "O comércio electrónico como realidade económica e fiscal – a necessidade de tributar o rendimento gerado através do comercio electrónico", en Maneira, E. y Taveira Torres, H., *Direito Tributário e a Constituçao, Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho,* Quartier Latin.

SINGLETON, P. (2004): "Non-resident electronic commerce taxation: an international comparison", *Asia-Pacific Tax Bulletin,* Vol. 10, No. 3, March.

SKAAR, A. (1991): *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*.

URICCHIO, A. (2010): "Pirateria informática e prospettive di tassazione della rete", En: Uriccio, A., (ed), *Nuove piraterie e ordinamenti giuridici interni e internazionali*, Bari, Cacucci Editore.

WESTIN, R. A. (2007): *International taxation of electronic commerce,* Second edition, Kluwer Law International, The Netherlands.

CAPÍTULO 28

LA PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA Y EL PLAN BEPS: TRAS LAS CONCLUSIONES DEL FINAL REPORT ACTION

GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO
Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga

1. INTRODUCCIÓN

Durante esta última década se ha producido una revolución en el panorama económico internacional: la globalización, los avances tecnológicos y las tecnologías de la información y de la comunicación (en adelante, TIC) han acarreado numerosos cambios en los modelos de negocio[1].

Las nuevas formas de llevar a cabo la actividad empresarial y la ausencia de barreras al comercio electrónico han provocado que un gran número de empresas creen su propia página *web* y comercialicen sus servicios *online*, y muchas de ellas exclusivamente a través de este medio. Así, el paso de un modelo tradicional de negocio en el que las empresas se establecían en otros países mediante sucursales o filiales ha dejado paso a un asentamiento de estas empresas en <<la nube>> *(cloud computing)*[2]. En otras palabras, se ha avanzado hacia un modelo basado en la centralización de funciones a nivel regional o global, dando lugar a la economía digital, haciendo surgir nuevos desafíos no contemplados en el sistema tributario que conocemos hoy en día[3].

En este contexto, nos encontramos en un marco en el que este tipo de prácticas no encuentran un encaje claro ni en la normativa interna de los Estados ni en el plano internacional, y surge la oportunidad para que determinados entes que únicamente operan mediante internet se aprove-

---

[1] Prueba de ello es que durante el primer trimestre de 2014, el 98.3% de las empresas españolas con 10 o más empleados disponen de conexión a internet y de ellas siete de cada 10 tienen página *web*. Además, el volumen de negocio generado por ventas mediante comercio electrónico aumentó un 6,7% respecto al año anterior. *Fuente*: Instituto Nacional de Estadística (INE), Encuesta sobre el uso de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) y del comercio electrónico en las empresas, año 2013 – primer trimestre de 2014.

[2] Extraemos la definición del National Institute of Standards and Technology (NIST) que define *cloud computing* como ''aquel modelo que permite el acceso rápido a una masa de recursos informáticos compartidos que pueden ser rápidamente consultados y puestos a disposición de los usuarios con el mínimo esfuerzo por parte de la administración o proveedor de servicios''. *Cfr.* SHAKOW, D., ''The Taxation of Cloud Computing and Digital Content'', *Faculty Scholarship*, núm. 475, 2013, pág. 2.

[3] Seguimos lo descrito por DÍAZ-FAES, J.; IRASTOZA, M., y DURÁN, V., ''La economía digital y el entorno BEPS'' en la obra colectiva SERRANO ANTÓN, F., (Coord.) *Fiscalidad Internacional (II)*, CEF, Madrid, 2015, pág. 1133 donde los autores argumentan que los conceptos clásicos utilizados hasta ahora no resultan aplicables a los nuevos modelos de negocios surgidos de la evolución de las TIC. En este sentido CRUZ PADIAL, I., "Sistema tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica", *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2007, pág. 12 ya argumentaba que en un futuro muy inmediato, la globalización económica podía ser el motivo por el que se desencadenase un proceso de transformación sustantiva en la propia configuración interna de los sistemas tributarios.

chen de las lagunas fiscales existentes en los Ordenamientos tributarios de los Estados para provocar conflictos de tributación[4]. Este es el principal problema en el que se ven envueltos los Estados a la hora de frenar el auge de la economía digital: la intangibilidad de muchos de sus elementos y la imprecisión en la creación de la cadena de valor de los productos comercializados vía internet[5].

Las Administraciones tributarias juegan un papel decisivo. El montante estimado que dejan de ingresar las arcas públicas a consecuencia de la falta de consenso sobre los parámetros de la economía digital merma la capacidad financiera de los Estados[6]. Así, en el contexto internacional numerosas han sido las iniciativas para intentar paliar sus efectos y articular medidas comunes sobre la nueva realidad económica digital[7].

En este marco, la OCDE es consciente de los desajustes que provocan, por un lado, las nuevas formas de negocio y la necesidad de articular medidas eficaces frente a los conflictos de tributación que suscitan y, por otro, la diferente configuración de la figura del establecimiento permanente en cada Estado. Entre otras medidas destacables, el *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), impulsado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el G-20, publicado en 2013, pone énfasis en su primera acción sobre esto, lo que engloba bajo el título de <<Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital>> desarrollado en el extenso Informe BEPS de septiembre de 2014 (en adelante, Informe BEPS 2014) y cuyas conclusiones aparecen recogidas en el Informe final de la Acción 1ª de BEPS de octubre de 2015 (en adelante, Informe final BEPS)[8].

---

[4] *Cfr.* CARBAJO VASCO, D., ''El Plan de Acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial'', *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015, pág. 51 donde argumenta que las empresas multinacionales de carácter digital son las principales beneficiarias del actual sistema internacional tributario, y es por ello por lo que organismos e instituciones internacionales buscan soluciones coordinadas al respecto, entre otras, el Plan de Acción BEPS.

[5] En el primer decenio del siglo XXI, cuando no se hablaba propiamente de la economía digital, la aparición de internet suponía un punto de conflicto, y aunque se buscaban soluciones al respecto, algunos autores concluían que sería necesario además de adaptar los conceptos clásicos a la realidad virtual, la necesaria actualización tecnológica de las Administraciones tributarias y la provisión de los medios adecuados para llevar a cabo la adaptación que la nueva realidad económica conllevaba. Entre otros, véase GARCÍA NOVOA, C., ''Consideraciones sobre la Tributación del Comercio Electrónico (II)'', *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2001, pág. 21.

[6] En el fondo, el problema de raíz sigue radicando en la persecución del fraude fiscal, algo que a nivel internacional, como argumenta HINOJOSA TORRALVO, J. J., ''El fraude fiscal: una lucha de contrastes'' en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal* (Dir.), Edit. Atelier, Barcelona, 2012, págs. 459-472 plantea unas exigencias que sólo un concierto del máximo nivel entre los países más importantes podría procurar algún resultado.

[7] No ahondamos en la raíz del problema puesto que no es objeto de este trabajo, sin embargo, la competencia fiscal entre jurisdicciones merece una breve mención, definida por MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., ''La competencia fiscal: aproximación general al problema'' en la obra colectiva de Ramos Prieto, J., *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna,* Aranzadi, Navarra, 2014, págs. 87 y siguientes como ''el proceso por el cual un grupo de jurisdicciones adoptan un conjunto de medidas tributarias para mejorar su posición competitiva con el fin de atraer o retener las bases imponibles móviles'' supone el punto de inicio a raíz del cual hablamos de los problemas de la economía digital y las Administraciones tributarias, ya que precisamente esa competencia fiscal entre jurisdicciones ha propiciado la dificultad en la sujeción de las rentas generadas en <<la nube>>.

[8] *Vid.* OCDE (2013) ''Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting'', *OCDE Publishing,* París; OCDE (2014) ''Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy'', *OCDE Publishing,* París; OCDE (2015) ''Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 Final Report, *OCDE Publishing,* París.

2. LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL MARCO BEPS

La economía digital es uno de los grandes problemas del Plan de Acción BEPS debido a que la complejidad de sus elementos no engloba una única acción (acción 1ª), sino que entra en relación con otras acciones no menos problemáticas como son, entre otras, la de impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (acción 7ª)[9].

La acción 1ª del Plan de Acción BEPS se enmarca en un primer bloque (de los cuatro en los que se divide el Plan) relativo a la creación de una coherencia internacional en el Impuesto sobre Sociedades, cuyo título de la acción recoge <<Abordar los retos de la economía digital para la imposición>> y para llevarlo a cabo se pretende la identificación de las principales dificultades que plantea la economía digital, la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades con un enfoque holístico, considerando tanto la imposición directa como la indirecta, para lo que sería necesario un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector. Para ello, entre otros temas a examinar, se incluyen los siguientes[10]:

- La capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un ''nexo'' de acuerdo con las normas internacionales actuales;
- La atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales;
- La caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales;
- La aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales.

En aras de conseguir los objetivos planteados, en septiembre de 2013 se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) –órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE- en el que participan países no pertenecientes ni a la OCDE ni al G20 en condición de asociados, cuya finalidad fue la elaboración de un Informe en el que se abordasen los problemas planteados por la economía digital y que propusiese soluciones detalladas al respecto. Así, el Informe BEPS 2014 realiza un profundo análisis de la situación descrita y las posi-

---

[9] *Vid*. OCDE (2013) ''Action Plan... Op. Cit, pág. 28 donde se recoge en la Acción 7ª bajo el título <<Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente>> lo siguiente: ''Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución''.

[10] OCDE (2013) Action Plan... *Op. Cit*, pág. 17.

bles vías de solución basadas en recomendaciones a los Estados, lo que a la postre recogería el Informe final BEPS, si bien no adoptó todas las medidas propuestas por el GEFED y que serán objeto de análisis a lo largo de este trabajo.

3. LA INCIDENCIA DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

3.1. Avance hacia nuevos elementos caracterizadores del establecimiento permanente

La necesidad de avanzar ahora hacia un nuevo concepto de establecimiento permanente redefiniendo los elementos que lo configuran resulta imprescindible puesto que conforme a los parámetros actuales (lugar fijo de negocios) parecen no tener cabida las novedosas prácticas basadas en los modelos de negocio virtuales. Como consecuencia del carácter internacional de las transacciones comerciales y el uso de las nuevas tecnologías, el concepto de establecimiento permanente está perdiendo parte de su efectividad[11] y resulta necesario el análisis de ciertas casuísticas como, entre otras, la relación entre la página *web* y el servidor y la presencia digital significativa como criterio de sujeción de las rentas en un determinado territorio.

3.1.1. *La página web y el servidor*

El comercio electrónico planteó la necesidad de clarificar si determinadas fórmulas o mecanismos para desarrollar una actividad económica constituyen una base fija de negocios y, como argumenta CALDERÓN CARRERO, la principal cuestión reside en dilucidar si una *web site* (página web) y un *server* (servidor) constituyen un establecimiento permanente en el sentido del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE[12].

En los últimos años ha aumentado la actividad comercial mediante la venta de bienes y servicios a través de páginas *web*. Dicho esto, ¿constituye una página *web* un establecimiento permanente en un determinado territorio? La cuestión no es baladí, como tampoco las respuestas emanadas desde distintos sectores. Sin embargo, antes de responder a esta cuestión, debemos analizar qué constituye una página *web* y cuáles son los elementos de la misma.

Como aclara CALVO VÉRGEZ al hilo de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, si consideramos la página *web* como un elemento intangible cuya constitución se basa en una combinación de datos electrónicos y software, cabe diferenciar el equipo informático susceptible de quedar ubicado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circuns-

---

[11] Coincidimos con lo descrito por ÁLAMO CERRILLO, R., ''La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE'', *Quincena fiscal*, núm. 5, 2015, pág. 81 donde aclara que se han visto superados los clásicos elementos que definían al establecimiento permanente y que actualmente se traduce en la ineficacia práctica para el gravamen de esas rentas.

[12] *Cfr.* CALDERÓN CARRERO, J. M., ''El criterio de reparto de poder tributario: la noción de establecimiento permanente del artículo 5 del modelo de convenio de doble imposición'' en la obra colectiva Carmona Fernández, N., (Coord.) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid, 2014, pág. 193.

tancias, y los datos y programas utilizados o almacenados en dicho equipo. Distinto por tanto del concepto de página *web* es el servidor de la misma, ya que uno y otro concepto no tienen por qué coincidir en un mismo espacio físico, es más, puede darse la casuística por la que un servidor radique físicamente en un determinado lugar, y la página *web* que se nutre de dicho servidor radique en otro lugar geográfico e independiente. Así, el servidor sí aparece radicado en un determinado lugar geográfico, y por tanto la consideración del servidor como lugar fijo de negocios adquiere más sentido[13].

Vista la diferencia entre el servidor y la página *web*, si esta última no aparece físicamente localizada en el lugar del servidor, no podrá constituir un establecimiento permanente, sin embargo el servidor, debido a la necesidad de estar localizado en un determinado lugar, sí cumple los requisitos para ser considerado como un establecimiento permanente.

En los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE se discute sobre si el mero uso de equipos informáticos en un país en las operaciones de comercio electrónico podría ser constitutivo de un establecimiento permanente, a lo que los razonamientos esgrimidos establecen lo siguiente.

Si bien la ubicación de un equipo automatizado operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza, 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 que se utilizan o almacenan en ese equipo. Por tanto, un cibersitio no tiene una localización que constituya un lugar de negocio, ya que para las aplicaciones informáticas y los datos contenidos en ella no hay locales, ni maquinaria, ni equipos. Por otra parte, el servidor que almacena el cibersitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización de este modo puede constituir un ''lugar fijo de negocios'' de la empresa que explota el servidor.

Como se aprecia, la diferencia entre un cibersitio y un servidor es importante, ya que el equipo informático en una ubicación determinada solo puede constituir un establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo y, al mismo tiempo, 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[14].

---

[13] *Cfr.* CALVO VÉRGEZ, J., ''La atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico'', *REDF*, núm. 146, 2010, pág. 500 donde el autor aclara que tratándose de una página *web* que constituyese una combinación de software y de datos electrónicos, no cabría hablar propiamente de la existencia de un bien tangible, y por ende, carece de sentido su catalogación como establecimiento permanente.

[14] *Vid*. Comentarios al Modelo de Convenio OCDE, artículo 5, apartado 42.2 – 42.9 donde además, en relación a la presencia física de personal que manipule los equipos informáticos, aclara que no es necesaria la presencia misma de éstos para considerar que una empresa desarrolla total o parcialmente su negocio en ese determinado lugar, aunque si bien es cierto que habrá que estar caso por caso para ver si esa parte de la actividad que la empresa desarrolla online supone una parte esencial e imprescindible de la actividad. Al respecto, Reino Unido formuló una observación según la cual un servidor utilizado por un comerciante minorista por internet, ya sea aisladamente o por medio de varios cibersitios, no constituye de por sí un establecimiento permanente. De igual modo, Chile y Grecia no se adhieren a todas las interpretaciones recogidas en los párrafos 42.1 a 42.10.

Tradicionalmente se ha entendido que ese requisito de fijeza venía asimilado al hecho de la participación activa en la vida económica de un país. Actualmente podría decirse lo mismo de las páginas *web*, por lo que la cuestión sería: ¿merecen las páginas *web* ser consideradas partícipes de la vida económica de un país cuando el volumen de negocios que genera superan en la actualidad a las sedes físicas radicadas en lugares fijos de negocios?[15].

No cabe duda que esta cuestión merece una respuesta afirmativa, ya que como afirman GUTIÉRREZ LOUSA y RODRÍGUEZ ONDARZA, una página *web* supone una presencia permanente en la vida económica de un país que puede, en ocasiones, llegar a ser una importante presencia económica[16]. Así, no son extraños los casos de empresas y grupos multinacionales cuya apariencia en un país es notoria y sin embargo las rentas que genera no son gravadas en dicho territorio. Pongámonos en el ejemplo de Amazon, cuya sede física radica en Seattle, EE.UU, y posee *webs* independientes en numerosos países, entre ellos, España. El hecho de que ofrezca una página *web* española a los compradores en España no significa, dada la configuración actual del establecimiento permanente, que esas rentas que genera la página *web* vayan a ser gravadas en España ya que, aunque un usuario en España compre en esa página *web*, seguirá siendo una operación en <<la nube>> cuyos productos finales son entregados a través de servicios de mensajería contratados. Sin embargo, actualmente nadie dudaría que Amazon-España interviene significativamente en la vida económica española[17].

Es quizás uno de los mejores ejemplos para exponer cómo una determinada empresa lleva a cabo su actividad fundamental a través de operaciones en <<la nube>> y a pesar de ello no se le considera partícipe activo de la vida económica de un país, lo que pone de manifiesto la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente debido a la capacidad que poseen las páginas *web* para deslocalizar su actividad y la influencia que ejercen sobre los consumidores y usuarios.

La doctrina administrativa se ha pronunciado, si bien no son numerosos los asuntos en los que se trata de manera precisa la relación entre una página *web* y el establecimiento permanente. La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (Caso DELL-España)[18] es muy significativa al respecto.

---

[15] A lo largo de estos últimos años, como argumenta CALVO VÉRGEZ, J., ''La atribución de beneficios... *Op. Cit*, pág. 511 la OCDE se ha resistido a superar un concepto de establecimiento permanente vinculado a la tangibilidad y a la fijeza del lugar donde se realizan los negocios.

[16] Coincidimos plenamente con la tesis esgrimida por los autores en GUTIÉRREZ LOUSA, M., y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., ''Comercio electrónico y establecimiento permanente'', Impuestos, núm. 19, 2007, pág. 46. donde se cuestionan que la presencia física siga siendo un requisito imprescindible para participar activamente en la vida económica de un país. En el mismo sentido véase GONZÁLEZ CARCEDO, J., ''El comercio electrónico... *Op. Cit*, pág. 38 donde el autor argumenta que si esto es así (la página web influye significativamente en la vida económica de un país) y el principio que sustenta la tributación en fuente es el de participación, parece que cumplir con el principio requiere alterar el umbral en la forma sugerida.

[17] El ejemplo descrito sobre Amazon sería extensible a otras compañías o grupos multinacionales sobre los que es notorio que llevan años realizando dichas prácticas, como Apple, Google o Starbucks. Véase al respecto VAN DEN HURK, H., ''Starbucks contra el pueblo'', *Nueva Fiscalidad*, núm. 1-2, 2014, pág. 10 donde el autor describe el descontento social hacia las prácticas tributarias de estos grupos y las soluciones acometidas por parte de los Estados.

[18] Anteriormente en el plano comunitario, entre otras destacables, la STJUE de 4 de julio de 1985 (C-168/84), Asunto *Berkholz,* apartados 18-19, el TJUE no se consideró un *server* o página *web* como un establecimiento permanente, dado que no reunían los suficientes medios materiales exigidos a tal efecto.

Los antecedentes nos sitúan en el año 2007 cuando la Administración tributaria española reclamó más de 14 millones de euros al grupo DELL, cuya actividad principal la constituye la fabricación de equipos informáticos y derivados de esa naturaleza (*v. gr.,* portátiles; hardware; software; periféricos).

En el área geográfica europea, concretamente en España, la fábrica es titularidad de una sociedad con residencia fiscal en Irlanda, DPBV. No obstante, la comercialización de los productos la realiza DDD LTD mediante páginas *web*. A su vez, DDD LTD comercializa los productos del grupo DELL en España desde 1995, cuando la entidad DESA, filial del grupo, cedió su cartera de clientes. Además, esta última era propiedad de sociedades residentes a efectos fiscales en EE.UU., siendo una de ellas la matriz del grupo[19].

Por tanto, la Administración tributaria española reclama que durante los años 2000 a 2003 sólo ingresó por estas operaciones lo que la filial española tributaba por una comisión por ventas, y no lo correspondiente a las operaciones del establecimiento virtual que comercializaba en España, reclamando los órganos de gestión e inspección todos los conceptos no ingresados[20].

Así, la actividad de comercialización de productos DELL en España se realiza en buena medida a través de una tienda virtual, de una página *web* indistinta para todo el mercado español, que permite a todo tipo de cliente acceder a la contratación de dichos productos y servicios complementarios. De este modo, la página *web* se hospeda en un servidor o equipo informático que podrá ser propiedad del operador, o disponer éste de aquel a través de cualquier título jurídico. En conclusión, el TEAC funda su resolución en que la página *web* constituye un establecimiento permanente, no siendo necesaria la presencia en España de un servidor operado directamente por la empresa[21].

Al hilo de este asunto debemos mencionar la jurisprudencia señalada por CALDERÓN CARRERO mediante la Resolución de 12 de abril de 2013 del Kolkata Tax Tribunal (Tribunal de India) en el caso *ITO vs Right Florist Limited* (ITA N.1336/Kol./2011)[22]. Aquí se consideró que los servicios de publicidad por vía electrónica suministrados por Google Ireland y Yahoo USA a una empresa si-

---

[19] Véase para más detalles MARTÍN SANTANA, L., ''El concepto de establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (Caso *DELL*)'', *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2013, págs. 95-113 donde la autora realiza un profundo análisis del caso.

[20] Cabe señalar que, como indica CARMONA FERNÁNDEZ, N., ''La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas'', *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012, pág. 52 la compañía DELL ya se había enfrentado en Noruega a un caso similar al español y en esta ocasión obtuvo un pronunciamiento positivo, ya que no se vio obligada pagar más impuestos en ese país.

[21] Esta conclusión la funda en una observación del Estado Español a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de 2003 y 2005, aunque como afirma MARTÍN SANTANA, L., ''El concepto de establecimiento permanente... *Op. Cit*, págs. 104-105, y coincidiendo plenamente con la tesis esgrimida por la autora, estas observaciones fueron retiradas en los Comentarios al Modelo de Convenio de 2010, y no se ha tenido en cuenta el valor del Convenio de doble imposición entre España-Irlanda al respecto, por lo que el criterio empleado por el Tribunal Económico Administrativo Central resulta cuanto menos controvertido.

[22] *Cfr.* CALDERÓN CARRERO, J. M., ''Beneficios empresariales (y de navegación) en la obra colectiva Carmona Fernández, N., *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea,* Ciss, Madrid, 2015, págs. 193 y ss.

tuada en India no eran gravables en tal país en la medida en que no existía una *business connection* en India ni un establecimiento permanente ya que, siguiendo los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en el marco de los Convenios de doble imposición de India con Irlanda y EE.UU., así como el informe de la OCDE del año 2000 denominado *''Clarification on the Application of the Permanent Establishment definition in E-Commerce''*[23], un sitio *web* en sí mismo no constituye un establecimiento en ausencia de un lugar fijo como un servidor situado en India, de manera que éste puede generar un establecimiento permanente si a su vez constituye un lugar fijo de negocios desde el que realiza toda o parte de la actividad económica[24].

3.1.2. *Abandono de la propuesta de establecimiento permanente basado en la "presencia digital significativa"*

Cuando se publicó el Plan de Acción BEPS en septiembre de 2013 muchas eran las voces que reclamaban un nuevo criterio de sujeción para diversas actividades realizadas a través de un establecimiento permanente que se escapaban de la tributación por parte de los Estados. Tanto es así que el Informe BEPS 2014 ahonda profundamente en esta recomendación: la permanencia virtual durante un período de tiempo de una empresa en un territorio como criterio de sujeción de rentas.

Este replanteamiento de los elementos clásicos del establecimiento permanente se debe, como argumenta el Informe BEPS 2014 a, entre otros, estos motivos:

a) Cada vez existen más posibilidades de que el personal de la empresa, la infraestructura informática y los clientes se encuentren en distintos países lejos del Estado de la fuente[25]; y

b) En la actualidad es posible participar activamente en la vida económica de otro país sin contar con un lugar fijo de negocios o un agente dependiente allí establecidos[26].

La propuesta de un nuevo nexo en base a una presencia digital significativa cobró especial fuerza dentro del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital de la OCDE. Con arreglo a esta propuesta, se considera que una empresa que opera mediante actividades digitales totalmente desmaterializadas cuenta con una presencia fiscalmente imponible en otro país en el caso de tener una presencia virtual significativa en la economía de ese país[27].

---

[23] *Vid*. OCDE (2000) ''Clarification on the Application of the Permanent Establishment definition in E-Commerce'', París, de 20 de diciembre.

[24] CALDERÓN CARRERO, J. M., ''El criterio de reparto del poder... *Op. Cit*, pág. 194.

[25] P. ej: los contratos pueden ser aceptados de forma automática por programas informáticos, sin necesidad alguna de intervención del personal local.

[26] P. ej: en el caso de un sitio web de venta minorista que ofrezca una plataforma en la que los clientes pueden examinar y realizar comentarios sobre los productos, las interacciones de dichos clientes con el sitio web pueden multiplicar el valor del mismo para otros clientes al permitirles tomar decisiones informadas y conscientes sobre los productos y encontrar aquellos que mejor se ajusten a sus intereses.

[27] Al hablar de actividades digitales totalmente desmaterializadas, nos estamos refiriendo únicamente a las empresas que precisan de unos mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principa-

Por tanto, los aspectos más relevantes para redefinir los elementos que caracterizan al establecimiento permanente giran en torno a una presencia digital significativa a fin de responder a la naturaleza cambiante en las relaciones con los clientes, sin dejar de apoyarse, al menos en parte, en una presencia física e incluyendo los siguientes criterios[28]:

a) Las relaciones con los clientes o usuarios durante al menos seis meses, acompañadas de cierta presencia física en el país, de forma directa o por medio de un agente dependiente;

b) La venta de bienes o servicios por medios que implican una cercanía a los clientes en el país; y

c) El suministro de bienes o servicios a los clientes radicados en un determinado país fruto de una actividad sistemática de recogida de datos o aportaciones de contenidos por parte de personas situadas en el país en cuestión

A pesar de ello, tal y como aclara el Informe final BEPS, se abandona la presencia digital significativa de una empresa en un territorio geográfico como criterio de sujeción de las rentas generadas, ya que finalmente no se recomendó su adopción puesto que, entre otras razones:

1. Se esperaba que las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas desarrollados en las restantes acciones del Plan previamente identificados en el ámbito de la economía digital (v. gr., precios de transferencia; abuso de convenio; intangibles);

2. Que ciertas medidas anti-elusivas atenuasen algunos aspectos de los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito; y

3. Que los impuestos indirectos se aplicasen efectivamente en el país donde se produce el consumo.

Conviene resaltar que únicamente no sólo se ha descartado la introducción de un nuevo nexo o criterio de sujeción en base a una presencia digital significativa, sino también el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente y el impuesto progresivo. No obstante, y como aclara el Informe final BEPS, los países afectados podrán introducir cualquiera de las tres soluciones antes mencionadas en sus respectivas legislaciones nacionales como ulterior garantía en su lucha contra la erosión de bases, siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados internacionales en vigor, o bien de sus convenios fiscales bilaterales[29]. De este modo: ¿quiere decir esto que un Estado puede incorporar en su legislación interna un criterio de sujeción de rentas que recoja la presencia digital significativa como requisito para considerar que una empresa o grupo actúa mediante un establecimiento permanente? De ser así, ¿el único requisito para entenderlo conforme a los criterios de la OCDE sería el respeto a los convenios fiscales en vigor?

---

les, con independencia de que esos elementos físicos se hallen o no en el Estado de la fuente para realizar actividades secundarias.

[28] OCDE (2014) ''Adressing Tax Challengues... *Op. Cit*, págs. 157-160.

[29] OCDE (2015) ''Developing a Multilateral Instrument... *Op. Cit*, págs. 14-16.

En cualquier caso, la redacción deja abierta la interpretación, aunque es reseñable que si la OCDE finalmente no recomendó adoptar ninguno de los criterios anteriores sea compatible con la regulación a nivel interno de un Estado que decidiese establecer un criterio de sujeción de rentas considerando a la página *web* como constitutiva de un establecimiento permanente, ya que los problemas que acarrearía serían mayores que una reforma del Modelo de Convenio de la OCDE para adaptarlo a las necesidades actuales, puesto que los Estados gozan de un margen de regulación demasiado amplio y únicamente limitado por los tratados en vigor y, como sabemos, determinados países con una red de Convenios de doble imposición favorables pueden aprovechar dicha situación para agravar el conflicto[30].

4. EL ENTORNO POST-BEPS EN LA ECONOMÍA DIGITAL: LAS CONCLUSIONES DEL INFORME FINAL BEPS

La economía digital ha influido de tal modo en la configuración del establecimiento permanente que dos de las cuatro principales conclusiones que se extraen del Informe final BEPS giran en torno a su posible reconfiguración.

Estas dos principales conclusiones son:

1. Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio, e introducción de un nuevo criterio antifragmentación con fines elusivos que impida acogerse a las excepciones al estatus de establecimiento permanente mediante la fragmentación de las operaciones entre distintas entidades del mismo grupo[31]; y

2. Modificación de la definición de establecimiento permanente para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras antificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa[32].

---

[30] Bien conocidas por todos son las estructuras que tuvieron un fuerte auge durante los años 90, como el famoso ''Sandwich holandés'' y la ''Ruta de las Antillas'', donde una serie de empresas americanas se aprovecharon de una red de Convenios de doble imposición favorables para evitar la retención en fuente sobre los intereses percibidos desde Estados Unidos. Para más detalles, véase FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional,* Marcial Pons, Madrid, 2013, pág. 291.

[31] El ejemplo descrito en el Informe hace referencia el supuesto en el que un vendedor en línea de productos tangibles posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabaje un número considerable de empleados y utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes o mercancías vendidos en línea a dichos clientes, se considerará constitutivo de un establecimiento permanente.

[32] De igual modo, el ejemplo recogido trata de un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad hagan uso del equipo de ventas de una filial local para negociar y concluir ventas efectivas de dichos productos o servicios con grandes clientes potenciales y se celebren dichos contratos habitualmente sin

Aun así, las conclusiones recogidas al respecto no han cumplido las expectativas previstas. Las conclusiones que extrae el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital y el profundo análisis realizado en el Informe BEPS 2014 esperanzaban un marco donde se le diese una importancia capital al concepto de presencia digital significativa y, a partir de éste, construir unos cimientos sólidos sobre los que ir avanzando para introducir paulatinamente nuevos Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. Sin embargo, esto no se ha producido, y las explicaciones al respecto de la OCDE dejan en franca evidencia los objetivos pretendidos por el Plan de Acción BEPS, ya que de esta forma se vuelve a dejar en manos de los Estados la articulación de los mecanismos anti-fraude necesarios para implementar BEPS, algo que durante estos últimos años se mostrado insuficiente.

No sólo eso, la idea de modificación de los estándares actuales parece resistirse; muestra de ello es la segunda de las conclusiones mencionadas anteriormente, donde sólo se recomienda modificar la definición del establecimiento permanente para aquellos casos en los que subyazca la celebración de un contrato bajo el uso de estructuras artificiosas, por lo que, si el objetivo final del Plan de Acción BEPS era la modificación de los parámetros actuales de la fiscalidad internacional, parece que, al menos en la economía digital se abandona dicha idea, lo que deja en entredicho la verdadera voluntad de implantar BEPS.

Las cuestiones recién planteadas tienen distintas consecuencias: por un lado, suponen la respuesta frente a las situaciones que requerían de un consenso de los Estados sobre determinados aspectos del fenómeno digital; y por otro, debido al ritmo de cambio de la propia economía digital las conclusiones requieren de una implementación en el tiempo.

El Plan BEPS en su etapa final pretende formular las soluciones necesarias que demandaba la comunidad internacional sobre la economía digital y, como queda demostrado, el trabajo desarrollado en BEPS debe ser implementado en futuros proyectos y completado conforme a la propia evolución de las formas de negocio digitales. Así, las conclusiones del Informe final BEPS alertan del peligro que supondría no continuar con los trabajos llevados a cabo, a la vez que se considera necesario seguir trabajando sobre una serie de aspectos, que son[33]:

- Completar el análisis de los desafíos fiscales generalizados relativos al criterio de sujeción; el tratamiento de los datos a efectos fiscales; y la calificación de rentas;
- Actuar como un centro de asesoramiento sobre economía digital mientras esté en marcha el Proyecto BEPS para garantizar que el trabajo desarrollado en otros ámbitos del Proyecto estudia los problemas BEPS en el contexto digital;
- Determinar hasta qué punto el trabajo completado en lo que respecta a las restantes estrategias y recomendaciones del Proyecto BEPS contempla los problemas de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en el ámbito de la economía digital;

---

efectuar la matriz modificación alguna, circunstancia que determinaría que esta actividad sea constitutiva de un establecimiento permanente de la matriz.

[33] OCDE (2015) ''Developing a Multilateral Instrument... *Op. Cit,* págs. 30 y siguientes.

– Examinar la incidencia económica del Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades, así como su impacto en las distintas opciones para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital;

– Si fuera necesario, adoptar otras medidas en materia de imposición directa para abordar las preocupaciones en torno a las prácticas elusivas BEPS en el contexto digital, tratar de limitar la aplicación de las posibles soluciones a problemas fiscales de gran alcance (ya sea en virtud de convenio de doble imposición en vigor o elaborando normas de derecho interno) ante situaciones en las que surgen tales preocupaciones

A pesar de lo dicho sobre el entorno post-BEPS y las soluciones expuestas, el desarrollo de las conclusiones del Informe final BEPS queda incompleto, fundamentalmente por dos razones: la primera a la propia novedad de las soluciones descritas frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital, ya que el Informe final BEPS se publicó en octubre de 2015 y no existe un margen de reacción para apreciar los resultados y, además, los Estados requieren de un acuerdo y consenso para llevarlo a cabo; y la segunda a que el período 2015-2020 se considera un período de incertidumbre puesto que está prevista la elaboración de otro informe en 2020 sobre los resultados de los trabajos desarrollados hasta ahora en el contexto de la economía digital.

De este modo, para la consecución de los objetivos descritos resulta necesario hacer hincapié en la necesidad del consenso por parte de los Estados, ya que el Plan BEPS pone el foco en las empresas multinacionales como únicas responsables de los problemas por la repercusión que tienen sus estrategias de planificación fiscal agresiva cuando, como resulta lógico, los Estados también tienen responsabilidad en ello[34], ya que si bien es evidente que las multinacionales articulan su planificación fiscal en la búsqueda de soluciones fiscales más beneficiosas, los Estados deben paliar los efectos que genera que cada uno de ellos fije de manera unilateral el concepto de establecimiento permanente provocando situaciones de doble tributación o ausencia de la misma[35].

Bibliografía

ÁLAMO CERRILLO, R. (2015): ''La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE'', *Quincena fiscal,* núm. 5.

ÁLAMO CERRILLO, R. y LAGOS RODRÍGUEZ, G. (2015a): ''Necesidad de adaptación de conceptos tributarios a la realidad económica digital'', *Quincena fiscal*, núm. 3.

---

[34] *Cfr.* SERRANO ANTÓN, F., ''Los aspectos fiscales de los establecimientos permanentes'' en la obra colectiva Serrano Antón F., (Dir.) *Fiscalidad Internacional (I),* CEF, Madrid, 2015, págs. 247-248 donde el autor argumenta que hasta la fecha, los Estados han llevado a cabo acciones conjuntas dirigidas a establecer unos principios, recomendaciones y normas de carácter internacional que permitan a los países adoptar normas tributarias coordinadas entre sí y, a la vez, desarrollar su propia normativa tributaria y sin embargo, parece que no ha sido suficiente y se requiere un mayor consenso por parte de los Estados.

[35] Para más detalles véase ÁLAMO CERRILLO, R., y LAGOS RODRÍGUEZ, G., ''Necesidad de adaptación de conceptos tributarios a la realidad económica digital'', Quincena fiscal, núm. 3, 2015, pág. 22 donde las autoras tratan la influencia de la economía digital sobre el concepto de establecimiento permanente y la necesidad inmediata de su reforma.

ÁLAMO CERRILLO, R. y LAGOS RODRÍGUEZ, G. (2015b): ''La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal'', *Revista de Técnica Tributaria*, enero-marzo, 2015.

BARRENO, M.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A. y RANZ, A. (2015): ''El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014'', Doc*umentos de Trabajo del IEF,* nº. 5/2015.

BORREGO ZABALA, B. (2015): ''La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos'' en la obra colectiva Delgado García, A. M., *Tributos en la sociedad de la información,* Revista de Internet, Derecho y Política, núm.18. fecha de consulta 05/11/15.

CALDERÓN CARRERO, J. M. (2015): ''Beneficios empresariales (y de navegación)'' en la obra colectiva de Carmona Fernández, N., *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid.

CALVO VÉRGEZ, J. (2010): ''La atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico'', *REDF*, núm. 146, 2010

CARBAJO VASCO, D. (2001): ''Fiscalidad y comercio electrónico: impacto de las TIC y de la globalización'', *Economía Industrial*, núm. 337.

CARBAJO VASCO, D. (2015): ''El Plan de Acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial'', *Crónica Tributaria*, núm. 154.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2012): ''La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas'', *Crónica Tributaria*, núm. 145.

CASANOVA GUASCH, F. (2006): ''Problemática en la aplicación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico'', *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 29.

CRUZ PADIAL, I. (2007): ''Sistema tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica'', *Nueva Fiscalidad*, núm. 9.

DÍAZ-FAES, J.; IRASTOZA, M. y DURÁN, V. (2015): ''La economía digital y el entorno BEPS'' en la obra colectiva Serrano Antón, F., (Dir.) *Fiscalidad Internacional (II*), CEF, Madrid, 2015

DURÁN GONZÁLEZ, V. (2005): ''Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones'' en la obra colectiva serrano antón, F., *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid.

ELVIRA BENITO, D. (2000): ''El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria'', *Impuestos*, núm. 16.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. (2013): *Derecho Fiscal Internacional,* Marcial Pons, Madrid.

GARCÍA NOVOA, C. (2001): ''Consideraciones sobre la Tributación del Comercio Electrónico (II)'', *Quincena Fiscal*, núm. 16.

GARCÍA PRATS, A. (1996): *El establecimiento permanente: análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid.

HINOJOSA TORRALVO, J. J. (2012): ''El fraude fiscal: una lucha de contrastes'' en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal* (Dir.), Edit. Atelier, Barcelona.

HURK, H. VAN DEN (2014): ''Starbucks contra el pueblo'', *Nueva Fiscalidad,* núm. 1-2.

HURTADO GONZÁLEZ, J. F. (2000): ''La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico''*, REDF*, núm. 107.

KLING, R., y LAMB, B., ''IT and Organizational Change in Digital Economies: A Socio-Technical Approach'', *Understanding the Digital Economy: Data, Tools and Research*, Departamento de Comercio de EE.UU., Washington DC, 1999

MACARRO OSUNA, J. M. (2014): ''Competencia fiscal y comercio electrónico en el IVA'' en la obra colectiva Ramos Prieto, J., *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna,* Aranzadi, Navarra.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2014): ''La competencia fiscal: aproximación general al problema'' en la obra colectiva Ramos Prieto, J., *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna,* Aranzadi, Navarra.

MARTÍN SANTANA, L. (2013): ''El concepto de establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (Caso DELL)'', *Quincena Fiscal*, núm. 18.

LEDESMA, A. (2000): ''Fiscalidad del comercio electrónico: mito o realidad'', *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 18.

OCDE (2013): ''Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting'', *OCDE Publishing*, París.

OCDE (2014): ''Adressing the Tax Challengues of the Digital Economy'', *OCDE Publishing*, París.

OCDE (2015): '' Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties'', *OCDE Publishing*, París.

OTERO HIDALGO, C. (1998): *El comercio electrónico. Fundamentos y situación en España*, Estudios institucionales, Madrid.

SEGARRA TORMO, S. (1998): ''Nuevas tecnologías y Administración tributaria: experiencia internacional y comunitaria'' en la obra colectiva Cordón Ezquerro, T., (Dir.) *Manual de fiscalidad internacional*, IEF, Madrid.

SERRANO ANTÓN, F. (2015): ''Los aspectos fiscales de los establecimientos permanentes'' en la obra colectiva Serrano Antón, F., (Dir.) *Fiscalidad internacional (I),* CEF, Madrid.

SHAKOW, D. (2013): ''The Taxation of Cloud Computing and Digital Content'', *Faculty Scholarship*, núm. 475.

ZIMMERMANN, H. D. y KOERNER, V. (1999) ''New Emerging Industrial Structures in the Digital the Case of the Financial Industry'', *Americas Conference on Information Systems*, Milkaukee, EE.UU.

CAPÍTULO 29

LA NECESARIA RECONSIDERACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA ERA DE LA ECONOMÍA DIGITAL. ESPECIAL REFERENCIA A LOS SERVICIOS DE JUEGO *ONLINE*

IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU
Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea

1. INTRODUCCIÓN

Desde sus primeros pasos, la economía digital ha venido a plantear múltiples incógnitas en cuanto a su fiscalidad debido al difícil acomodo de sus características técnicas a los estancos conceptos tributarios. Así, antes incluso de que la tributación del comercio electrónico se convirtiera en una problemática prioritaria para las administraciones fiscales de todo el mundo, su tratamiento se encontraba en el análisis extensivo que se daba al concepto de Establecimiento Permanente (EP) del Artículo 5º del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos para evitar la doble imposición internacional en material de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal (MCOCDE).

A la luz de los Comentarios al MCOCDE, durante una época, la presencia física de un servidor dentro de una jurisdicción era la premisa pertinente para la consideración del mismo como EP. Sin embargo, la creciente naturaleza intangible del comercio electrónico, que trasciende la mera existencia física de un servidor, perturba esta visión tradicional, obligando a la OCDE a replantearse la cuestión y a formular, a través del Plan BEPS[1] (Acción 1, "Abordar los retos de la economía digital para la imposición"), una serie de propuestas tendentes a abarcar, desde diferentes perspectivas, el fenómeno de las economías digitales.

Una de las actividades propias de la economía digital es el juego *online*. En España, la Ley 13/2011, de 27 de julio, de Regulación de Juego tiene por finalidad la ordenación de esta actividad cuando, desarrollándose con ámbito estatal, se realice, en particular, a través de canales electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos. La organización y explotación de las actividades reguladas en esta Ley se somete a la pertinente autorización administrativa, que, según cada caso, únicamente puede ser efectuada por personas físicas o jurídicas, entidades públicas o privadas, con nacionalidad española o de un país perteneciente al Espacio Económico Europeo que tengan, al menos, un representante permanente en España.

[1] Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, BEPS por sus siglas en *inglés Base Erosion and Profit Shifting*.

Como veremos, partimos de la idea de que la representación permanente a la que hace referencia el artículo 13 de la Ley 13/2011 no constituye, por sí sola, la existencia de un EP, pues, los servicios prestados por dicha representación son, por lo general, servicios auxiliares perfectamente circunscribibles dentro del apartado 4º del artículo 5º del mencionado MCOCDE.

Fuera ya de la circunstancias que a la luz del Impuesto sobre la Renta de No Residentes puedan llevar a la consideración de la existencia de un EP de estas entidades no residentes con título habilitante para la prestación de servicios de juego *online*, el objeto de esta comunicación, se centra en la calificación que dentro de esta categoría tributaria pueda tener la tecnología a través de la que se despliegan los servicios de juego online.

En efecto, los operadores habilitados para desarrollar este tipo de juegos deben disponer tanto de un sistema técnico para la organización, explotación y desarrollo de los mismos que esté conformado por el conjunto de sistemas e instrumentos técnicos o telemáticos que los posibiliten, como de una Unidad Central de Juegos que debe poder ser monitorizada desde territorio español por la Comisión Nacional del Juego, con independencia de su ubicación.

En esta tesitura, lo que interesa en estas líneas es determinar si, a la luz de las propuestas realizadas por la OCDE, el hecho de que dispongan de estos sistemas técnicos o telemáticos y de la mencionada Unidad Central de Juegos, incluso fuera del territorio nacional, debiera otorgarles a los mismos la calificación de EP.

De ser así, las consecuencias pudieran ser económicamente relevantes, ya que, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, los tributos sobre el juego, entre los que podríamos incluir el Impuesto sobre Actividades del Juego creado por el artículo 48 de la Ley 13/2011, tienen la consideración de impuestos directos, y, si bien, el artículo 2 del MCOCDE establece que el Convenio en cuestión resultará de aplicación a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y su apartado 3 enumera los impuestos a los que se aplica, los Comentarios al MCOCDE declaran que la relación no es exhaustiva, señalando, su apartado 4, que el Convenio se aplicará igualmente a "*los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de su firma y que se añadan a los actuales o les sustituyan*".

En definitiva, en la medida en que el Impuesto sobre Actividades del Juego se considere como impuesto sobre la renta, debería valorarse la posibilidad de que en casos de operadores de juego *online* que son gravados por dicho tributo en España y que realizan esta actividad a través de un EP en los términos antes mencionados, pueda invocarse la aplicación del artículo 7 MCOCDE, en virtud del cual los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en el Estado de residencia, salvo que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cuyo caso, los beneficios imputables al EP pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente para después ser considerados en términos de doble imposición. El presente trabajo pretende realizar una reflexión sobre todos estos aspectos.

2. ARTÍCULO 5 DEL MODELO DE CONVENIO OCDE

Las características inherentes a la economía digital han supuesto, desde sus inicios, todo un reto para nuestra disciplina. En efecto, su entorno cambiante y el dinamismo de las estructuras que articulan este fenómeno han tenido un difícil encaje en los estancos conceptos del Derecho Tributario.

Este hecho ha obligado a replantearse, entre otras, cuestiones tan importantes como la calificación que merecen las rentas generadas[2] o la discusión en torno a la articulación de su tributación dentro de la imposición directa o la imposición indirecta.

Sobre todas ellas, empero, destaca la dificultad de determinar una noción de establecimiento permanente que se acomode a las particularidades y a la arquitectura empresarial de las entidades que prestan sus servicios en el medio digital, pues son múltiples las dudas que pueden surgir en cuanto a la localización de los mismos.

En su origen, cuando la Sociedad de las Naciones acuña el término establecimiento permanente, lo hace en un entorno económico muy territorializado en el que los intercambios internacionales de productos, servicios o mercancías son más bien escasos y se realizan a través de representantes comerciales. Años más tarde, la OCDE hereda el concepto, lo introduce en sus modelos de convenio y lo adapta a una coyuntura en la que se generaliza el comercio internacional.

El artículo 5 MCOCDE y sus Comentarios recoge esta figura, de vital importancia, tanto para el estado de residencia como para el estado de la fuente donde origina sus rentas, a la hora de determinar la jurisdicción tributaria y el alcance de las obligaciones fiscales de las entidades que prestan sus servicios en un entorno transnacional.

La definición de EP contenida en el artículo 5º MCOCDE[3] establece dos umbrales distintos, por un lado, la existencia de un lugar fijo de negocios en el que una empresa realice toda o parte de su actividad de modo más o menos duradero, y, por otro, la existencia de una persona que actúe por cuenta de una empresa extranjera y que disponga y ejerza de poderes que la faculten para celebrar contratos en nombre de dicha empresa cuando no sea posible identificar un lugar de negocios.

En este contexto, un primer desarrollo tecnológico permite, el establecimiento de un comercio electrónico, definido, en el ordenamiento patrio, en la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios

---

[2] ¿Se trata de la prestación de un servicio o de la transferencia de un bien? Si es así, es un bien material o intangible? ¿Se trata de una cesión de uso, de la transmisión de una propiedad, de un arrendamiento?...

[3] Similar a la contenida en el ámbito europeo en distintas directivas, como la Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (artículo 3.c) o la Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (artículo 2.2), o, dentro del ordenamiento patrio en el artículo 13.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, o el artículo 22. artículo 22.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades.

de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, un *e-commerce* que, como veremos, con el tiempo se subsumirá en el alambicado fenómeno global que supone la economía digital[4].

Así las cosas, no es de extrañar que, precisamente, sea en aquellos países en los que se antoja una mayor presencia de transacciones electrónicas donde surjan las primeras voces que reclaman un cambio en el modelo de convenio para, precisamente, acomodar su redacción a las características propias de dichos intercambios en materia de comercio electrónico[5].

Pues bien, en un intento de dar respuesta a esta inquietud[6], en el año 2000[7], la OCDE procede a reformular los comentarios al artículo 5º de su modelo de convenio, dedicando unos párrafos (42.1 - 42.10) al comercio electrónico.

Según comentábamos, a tenor de lo dispuesto en el mismo, un establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad en una determinada jurisdicción tributaria.

En línea con esta definición, parece lógico que los comentarios identifiquen que un servidor puede ser EP en cuanto que se trata de un bien mueble tangible que equivale a una presencia física del contribuyente. En el ideario del MCOCDE, el servidor se constituye, así, en piedra angular del negocio digital.

Los comentarios distinguen entre el equipo y los datos y las aplicaciones informáticas que se utilizan o almacenan en el mismo, argumentando, por ejemplo, la diferencia entre los cibersitios, que no tienen una localización que constituya un "lugar de negocio" y que por tanto no pueden ser considerados como EP, y el servidor que almacena el cibersitio y mediante el cual se accede a él, que sí puede constituir un EP al ser parte de un equipo con ubicación física.

---

[4] Ver al respecto la distinción que efectúa en 2012 la OCDE, (The Digital Economy. Documento en línea www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf) entre comercio electrónico y economía digital al entender que ésta última está compuesta por los mercados basados en el uso de las tecnologías que facilitan el comercio de bienes y servicios a través del comercio electrónico. Por su parte la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico imbuye este concepto en otro, más amplio, que conocemos como "servicios de la sociedad de la información", entendiendo que éstos son "*aquellos prestados normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario*".

[5] En este sentido, el Tesoro de los Estados Unidos da a conocer en noviembre de 1996, el documento "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce" (disponible en http://www.ustreas.gov/taxpolicy/internet.html) alertando sobre las implicaciones del comercio electrónico en el ámbito tributario. Son coetáneas otras iniciativas como el documento presentado conjuntamente por Australia, Canadá y Estados Unidos al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (DAFFE/CFA (96) (46) disponible en la URL: www.ocde.org)

[6] Ver al respecto, dentro de la doctrina, a título de ejemplo, a SEGARRA TORMO (2004): "Nuevas tecnologías y Administración tributaria: experiencia internacional y comunitaria" en la obra colectiva Cordón Ezquerro. (Dir.) *Manual de fiscalidad internacional*, IEF, Madrid, 2004 (2ª ed.); ELVIRA BENITO (2000): "El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico, una revisión necesaria", *Impuestos*, núm. 16; LEDESMA, A (2000): "Fiscalidad del comercio electrónico: mito o realidad", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm, 18; y CARBAJO VASCO (2001): "Fiscalidad y comercio electrónico: impacto de las TIC y de la globalización", *Economía Industrial*, núm 337.

[7] Ver informe publicado al respecto por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 22 de diciembre de ese año, disponible en la URL http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf

Por otro lado se establece que un equipo informático en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo, no siendo importante la posibilidad de que se mueva, sino que, de hecho se haga[8].

En la misma línea se plantea 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. En este sentido el Comentario 42.6 puntualiza que 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[9].

Por su parte, el apartado 4 del artículo 5 MCOCDE recoge una serie de actividades que se consideran excepciones a la definición general, y que no constituyen establecimiento permanente, aunque la actividad se realice a través de un lugar fijo de negocios, pues, se entiende que tienen como rasgo común su carácter preparatorio o auxiliar.

Pues bien, también en este punto los Comentarios realizan una nueva distinción indicando que si bien, en principio, actividades como proporcionar un enlace de comunicación entre suministrado-

---

[8] Así, para que un servidor constituya un lugar de negocios tiene que haber estado en un lugar concreto durante un lapso de tiempo lo suficientemente amplio como para poder calificarlo de fijo.

[9] Sobre este último respecto, fuera de los apartados dedicados a la economía digital, esto es, para el del juego en este caso el juego físico, off line, para el juego territorializado, aquél que se desarrolla en un entorno materializado (en contraposición al entorno desmaterializado al que más adelante haremos referencia), el apartado 10 de los Comentarios al artículo 5 MCOCDE aclara que, sin embargo, puede existir un establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, manejo, control y mantenimiento de tales equipos. *De esta forma, la cuestión de si las máquinas de juegos, expendedoras y otras similares, instaladas por una empresa de un Estado contratante, constituyen o no un establecimiento permanente dependerá de que la empresa realice o no una actividad empresarial distinta de la instalación inicial de las máquinas.* Los comentarios instituyen que *no existirá establecimiento permanente si la empresa se limita a instalar las máquinas y después las cede en arrendamiento a otras empresas. Por el contrario, puede existir un establecimiento permanente si la empresa que instala las máquinas las explota y mantiene por cuenta propia. Este criterio es igualmente aplicable si las máquinas las explota y mantiene un agente por cuenta de la empresa (agente dependiente).*

En la misma línea aunque fuera de la OCDE, dentro de tesitura europea, en un asunto relativo a la sujeción al IVA de los beneficios obtenidos por una empresa alemana que explota máquinas de azar instaladas en transbordadores, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de julio de 1985 (asunto 168/84) viene a indicar que una instalación destinada a una actividad comercial, como la explotación de máquinas de azar, en un buque que navegue fuera del mar territorial en alta mar, sólo puede calificarse como establecimiento permanente a efectos del apartado 1 del artículo 9 de la Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1877, Secta Directiva en materia de armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en el caso de que el establecimiento de que se trate suponga una integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para prestar los servicios de que se trate y de que tales servicios no puedan atribuirse de modo apropiado a la sede de la actividad económica del prestador.

res 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; u ofrecer información serían consideradas como preparatorias o auxiliares, cuando tales actividades constituyan 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, siempre que el equipo constituya un lugar fijo de negocio de la empresa, existe un establecimiento permanente.

En resumen, los Comentarios al MCOCDE concluyen que un servidor puede constituir un EP cuando el negocio principal de la empresa se realice mediante un servidor fijo a través del que se realice el negocio principal de la empresa (aunque constituyan actividades preparatorias o auxiliares) y siempre que el servidor se encuentre a disposición de la empresa[10].

En este orden de asuntos, decíamos en párrafos anteriores que en el MCOCDE el EP comprende dos umbrales: 1) un lugar fijo de negocios en el que se realice total o parcialmente la actividad durante un periodo duradero y 2) una persona que actúe en nombre de la empresa extranjera con poderes suficientes para celebrar contratos cuando no sea posible identificar un lugar de negocios.

Sin embargo, la evolución tecnológica en el ámbito y los negocios de las TIC que trasciende ya el simple comercio electrónico para construir lo que se conoce como economía digital[11], ha empujado a que deba considerarse un nuevo umbral en virtud del cual puede llegar a identificarse un EP cuando la duración de servicios prestados por una empresa no residente excede de un período temporal específico, y ello sin tener en cuenta si dichos servicios se prestan o no por medio de un lugar fijo de negocios o con poderes suficientes.

Este sería el caso de las multinacionales que residencian sus actividades en distintas jurisdicciones y que realizan operaciones con importante valor económico; compras, promoción de marcas, gestión de inventarios, remisión masiva de datos como recurso productivo de nuevos modelos de negocio, diferentes versiones del *cloud computing*...

Herramientas como el marketing digital (*banners*, hipervínculos en páginas web) el almacenaje de información (como *Dropbox*), los servicios de *software* o *appstores*, la creación de nuevos intermediarios en el comercio minorista (como Amazon), servidores compartidos o servicios colaborativos son un claro ejemplo de esta nueva forma de realizar negocios y de estos nuevos sujetos económicos con cuentas de resultados millonarias a las que es necesario dar una respuesta tributaria adecuada.

---

[10] El negocio jurídico gracias al cual exista esta disposición es indiferente, puede se trate de una compra, de un arrendamiento, que esté/o no operador por la empresa...

[11] Como se ha señalado en párrafos precedentes, la economía digital trasciende el comercio electrónico, que requiere que una o varias de sus transacciones se realicen *on line*, y por tanto, interviniendo la economía digital. Sin embargo, para que esta última exista, no se requiere necesariamente una transacción electrónica, como ocurre, por ejemplo, en la creación de una página web.

En efecto, los cambios tecnológicos han propiciado la aparición de nuevos actores económicos que carecen de una relación efectiva con un determinado territorio. En ocasiones, nos encontramos con entidades con estructuras físicas mínimas, con una movilidad casi ilimitada que disponen de activos, riesgos, clientes y funciones ubicados en distintas jurisdicciones.

En este contexto, resulta difícil circunscribir sus características dentro de las premisas marcadas por el MCOCDE, pese a que un servidor físico puede constituir un lugar de negocios, el s*oftware* por sí solo o en combinación de datos a modo de página web no es un lugar de negocios; en los escenarios totalmente digitales, no existe como tal, una contratación específica sino un contrato de adhesión realizado de forma electrónica en el que se aceptan cláusulas generales, por lo que, difícilmente puede hablarse de la existencia de un agente dependiente en el sentido de su artículo 5.2. Finalmente, ocurre que, actividades auxiliares o preparatorias proscritas para su consideración de EP en un entorno físico, como "el mantenimiento de un lugar fijo de negocios exclusivamente con el propósito de adquirir bienes o mercancías para recoger información para la empresa" (artículo 5.4 MCOCDE), existen en el ámbito digital con la voluntad exclusiva de obtener información para usos comerciales o desconocidos por parte de empresas como *Facebook* o *Instagram*, dejando fuera de consideración como EP entidades que generan ingentes cantidades de ingresos.

En este sentido, tanto la Comisión Europea, a través del Informe del Grupo de Expertos en Tributación de la Economía Digital[12], como la OCDE, a través de su Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios[13], se han ocupado de recoger la inquietud existente en la materia, exponiendo una serie de propuestas que permitirían dar respuesta a los desafíos planteados por la tributación de las empresas afincadas en esta nueva era digital. Por cuestiones de tiempo y espacio nos limitaremos, a continuación, a analizar las contenidas en el denominado plan BEPS.

3. PROPUESTAS CONTENIDAS EN BEPS

Pese a que la primera acción de BEPS se preocupa por abordar los desafíos fiscales de la economía digital de forma específica, el tema se trata también trasversalmente a lo largo de distintas acciones, por lo que podríamos decir que se erige como uno de los grandes problemas que el plan de acción pretende solventar de forma holística.

Con esta filosofía, la primera acción de BEPS es desarrollada de forma concreta por el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital que, en septiembre de 2014 elabora un informe[14] en el que se determinan los problemas planteados por la economía digital y se proponen soluciones detalladas para abordarlos.

---

[12] Publicado el 28 de mayo de 2014 y accesible en la URL https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/report_digital_economy.pdf

[13] En adelante BEPS por sus siglas en inglés Base Erosion and Profit Shifting.

[14] https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf

Respecto a los problemas que plantea el concepto de establecimiento permanente dentro de la economía digital, son, en principio tres las opciones que pudieran haberse propuesto por parte del grupo de expertos; dejar de utilizar el concepto de EP; elaborar un nuevo concepto; o, en tercer lugar, optar por modificar y adaptar el concepto de EP ya existente. De las tres alternativas, entendemos que acertadamente[15], la OCDE opta por esta última y propone dos posibles soluciones a los problemas antes referenciados.

Una primera solución sería eliminar la excepción a los EP de las actividades preparatorias o auxiliares o limitarla para que su aplicación se restrinja a aquellos casos en los que la actividad preparatoria o auxiliar no sea, de suyo, la actividad esencial de la entidad.

Por su parte, otra posible opción sería establecer un nexo alternativo en el que se pueda llegar a constituir un EP teniendo una presencia digital significativa, de suerte que haga frente a situaciones en las que las empresas lleven a cabo todas sus actividades de forma digital, es decir, de forma desmaterializada[16].

En la propuesta del grupo de expertos, se considera que las *empresas que realizan actividades digitales totalmente desmaterializadas disponen de un EP únicamente cuando sobrepasen ciertos umbrales indicativos de una interacción sustancial y continuada con la economía del país de la fuente*[17].

Así, esta presencia digital significativa se puede dar, por ejemplo, cuando se firme a distancia un número representativo de contratos de suministro de bienes o servicios desmaterializados entre la empresa y un cliente residente en el mismo país; cuando esos bienes o servicios digitales se utilicen/consuman en gran medida en dicho territorio; cuando los clientes situados en el mismo efectúen pagos sustanciales a favor de la empresa como contraprestación al suministro de bienes o servicios digitales que les presta; o, cuando una sucursal de la empresa ubicada en ese país desarrolle actividades secundarias como funciones de asesoramiento y comercialización dirigidas a clientes residentes del país en cuestión siendo éstas estrechamente vinculadas a la actividad principal de la empresa.

En palabras del grupo de expertos[18], se trata, en definitiva, de modificar la definición de EP para incluir casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosas para la venta de bienes o de servicios de una empresa perteneciente a un grupo multinacional, se materializa en la celebración de contratos, de modo que se pueda considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa[19].

---

[15] Pues la primera opción supondría romper con la tradición de un término ampliamente utilizado y difícilmente sustituible y, la segunda implicaría la discriminación entre el comercio tradicional y el electrónico.

[16] Entendiendo por tales aquellas que se realizan por empresas que precisan de unos elementos físicos mínimos (oficinas o personal) en el estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de dónde se hallen dichos elementos (dentro o fuera del estado de la fuente) para que pueda realizar alguna actividad secundaria.

[17] Pág. 158 del informe.

[18] Pág. 22 del informe.

[19] Podría hacerse una crítica al respecto pues, lejos de proponer un sistema aplicable a las operaciones realizadas dentro de la economía digital en su conjunto, el grupo de expertos recomienda modificar la definición de EP solo para

4. EL JUEGO EN LA ERA DIGITAL

Una de las actividades propias de la economía digital es el juego *online*. En nuestro país, la última memoria e informe anual publicada por la Dirección General de Ordenación del Juego[20] recoge que, para 2015 y sólo en el juego en línea bajo licencia estatal, la cantidad jugada por los clientes de este tipo de servicios asciende a la nada desdeñable cifra de 8.562.708.994 euros, importe que, sin duda, sirve para contextualizar su relevancia en el conjunto de nuestra economía[21].

En el Estado, la prestación bajo licencia de servicios de juego en un entorno digital es relativamente nueva, se remonta a la Ley 13/2011 de 27 de mayo de Regulación del Juego.

En cualquier caso, mucho antes de la legalización del juego *online*, ya la Disposición Adicional vigésima de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social[22], indica que corresponde al Estado, a través del Ministerio de Hacienda y, concretamente de la Entidad Pública Empresarial Loterías y Apuestas del Estado, ejercer la competencia, de conformidad con la normativa vigente, para la autorización del desarrollo de topo tipo de apuestas, cualquiera que sea el soporte de las mismas, boletos, medios informáticos o telemáticos, siempre que su ámbito de desarrollo, aplicación, celebración o comercialización abarque el territorio nacional o exceda de los límites de una concreta Comunidad Autónoma.

En línea con la anterior, la Disposición adicional vigésima de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, heredera de la anteriormente mencionada Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, atribuye a la Administración General del Estado, la competencia para la ordenación de las actividades de juegos y apuestas realizadas a través de sistemas interactivos cuando su ámbito sea el conjunto del territorio nacional o abarque más de una Comunidad Autónoma.

Pues bien, como decíamos, tras años de inactividad, en 2011, por fin, se materializan los mandatos contenidos en las mencionadas leyes de suerte que, bajo determinados parámetros, se legaliza la prestación, por parte de aquellas entidades que hayan obtenido las licencias pertinentes, de servicios de juego *que se realice a través de canales electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos, en la que los medios presenciales deberán tener un carácter accesorio*[23].

---

aquellos casos en los que subyazca un contrato bajo el uso de estructuras artificiosas. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO (2016) ("La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps", *Quincena Fiscal*, núm. 13, pág. 14) apunta en el mismo sentido, al indicar que al limitar su propuesta a las estructuras artificiosas, "si el objetivo final del Plan de Acción BEPS era la modificación de los parámetros actuales de la fiscalidad internacional, parece que, al menos, en la economía digital se abandona dicha idea".

[20] Accesible en la URL http://www.ordenacionjuego.es/es/memorias-informe-anual

[21] Al respecto, se calcula que el juego en su conjunto, tanto presencial como *online*, supone el 2,5% del PIB estatal.

[22] Derogada por el apartado 14 del número 2 de la disposición derogatoria de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego.

[23] Artículo 1 de la Ley 13/2011.

En efecto, el artículo 13 de la Ley 13/2011, habilita para la obtención de licencias para la explotación y comercialización de juegos que no tengan carácter ocasional a *las personas jurídicas con forma de sociedad anónima o forma societaria análoga del Espacio Económico Europeo, fehacientemente acreditada, que tengan como único objeto social la organización, comercialización y explotación de juegos*.

Asimismo, el segundo inciso del primer apartado de dicho artículo permite otorgar licencias a personas jurídicas que no dispongan de domicilio social en España, para lo cual, deberán, necesariamente designar un representante permanente en el país con capacidad para recibir notificaciones tanto física como electrónicamente.

Igualmente, el artículo 5 de la Orden HAP/1995/2014, de 29 de octubre, por la que se aprueba el pliego de bases que regirán la convocatoria de licencias generales para el desarrollo y explotación de actividades de juego de la Ley 13/2011 posibilita que las licencias se adjudiquen a sociedades que, cumpliendo una serie de requisitos comunes, tengan su domicilio social en un país distinto de España, en cuyo caso deberán designar un representante permanente en España con capacidad para recibir notificaciones tanto de forma presencial como electrónica.

Desde un punto de vista técnico, estos requisitos comunes exigen que los operadores habilitados para desarrollar este tipo de juegos dispongan primero, de un sistema técnico para la organización, explotación y desarrollo de los mismos que esté conformado por el conjunto de sistemas e instrumentos técnicos o telemáticos que los posibiliten; y, segundo de una Unidad Central de Juegos que debe poder ser monitorizada desde territorio español por la Comisión Nacional del Juego, con independencia de su ubicación. En los términos utilizados por el MCOCDE, no se exige que este servidor central de juego, aquél que a sus efectos pudiera considerarse EP, esté ubicado en España.

De lo antedicho se deduce que para la adjudicación de licencias, tanto la Ley 13/2011 como su normativa de desarrollo únicamente exigen que los licenciatarios no residentes que cumplen los requisitos técnicos pertinentes en cuanto a la arquitectura de su sistema y a la posibilidad de monitorización de la Unidad Central de Juegos, designen un representante con, al menos, la capacidad de recibir notificaciones pero sin que sea necesario que tenga capacidad de contratar según lo dispuesto en e artículo 5 del MCOCDE.

En otras palabras, habrá que estar a las circunstancias de cada caso para determinar si, a los efectos fiscales que más adelante se comentarán, la infraestructura de la que disponen estos prestatarios de juegos online no residentes es relevante para considerar la presencia de un EP.

En esta tesitura, analizadas las exigencias de la Ley 13/2011 bajo el prisma de la concepción del EP recogida en el MCOCDE, como ocurre con cualquier entidad, los parámetros para determinar la existencia o no de un establecimiento permanente vienen dados por el artículo 13.1.a del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR). En virtud de este precepto "se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuan-

do por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En concreto, el TRLIRNR entiende que constituyen establecimiento permanente *las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses."*

En este sentido, en abstracto, dentro del marco establecido por la Ley de Regulación del Juego, los escenarios posibles pueden ser muy diversos. Podríamos encontrarnos con prestatarias de juegos *online* no residentes que cumplen con los requerimientos contemplados en el TRLIRNR para considerar que tienen un EP, y ello porque disponen, de forma más o menos estable y continuada, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realicen toda o parte de su actividad, o porque cuentan con agentes autorizados para contratar, en su nombre y por su cuenta, de forma habitual.

En contraposición a la situación precedente, también podría darse el caso de licenciatarias que carecen de establecimiento permanente porque no disponen de ese tipo de instalaciones, y porque su presencia física se limita a la designación de un representante cuyos poderes se restringen a la facultad de recibir notificaciones, no a la posibilidad de contratar en su nombre y mucho menos de forma habitual.

Ello no obstante, sea cual fuere el supuesto, la nota común en ambos tipos de situaciones va a ser una; en todo caso, las operadoras de juego llevarán a cabo la integridad de sus actividades en línea, de forma desmaterializada, es decir, en los términos expuestos en apartados precedentes, van a tener siempre, una presencia digital significativa[24].

Así las cosas, según comentábamos, son las circunstancias particulares de cada una de las operadoras de juego no residentes con licencia para ejercer esta actividad en línea dentro de nuestro país[25], las que van a determinar la existencia, o no, de un EP, pues, en principio, entre los requisitos materiales exigidos por la Ley 13/2011 no se contempla ninguno en el que se puedan subsumir los recogidos, al día de la fecha, ni en el TRLIRNR ni en el MCOCDE.

---

[24] Pese a que el artículo 1 de la Ley 13/2011 establece la posibilidad de que las operadoras *online* establezcan terminales físicos de forma accesoria, lo cierto es que, hoy por hoy, razones de índole competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas han dado lugar a fuertes discrepancias en el seno del Consejo de Políticas de Juego que permiten pensar que el desarrollo de este tipo de juego presencial bajo licencia estatal dista mucho, aún, de ser una realidad.

[25] A tenor de la relación de operadores con licencia recogida en la página web de la Dirección General de Ordenación del Juego del Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas su número supera la decena.

5. TRIBUTACIÓN DEL JUEGO *ONLINE*

El Título VII de la Ley 13/2011, "Régimen Fiscal", determina, de acuerdo con las previsiones establecidas en la Disposición adicional vigésima de la Ley 56/2007, el régimen impositivo aplicable al desarrollo de las actividades de juego reguladas en la Ley, creando, por un lado un impuesto, el Impuesto sobre Actividades de Juego (IAJ), y, por otro, la Tasa por la Gestión Administrativa del Juego.

De las dos, nos fijaremos, en esta ocasión, únicamente en la primera, el IAJ, un impuesto que tiene en cuenta la deslocalización consustancial al juego *online* y nace con una vocación de imposición global, siendo de aplicación a cualquier sujeto pasivo con independencia del territorio desde el que actúe como operador de juego. Si el ámbito de prestación de sus servicios de juego es un ámbito estatal y el operador que organiza o desarrolla estas actividades actúa online, no importa cuál sea su residencia, domicilio, lugar de sus instalaciones, servidores,...; es indiferente si está ubicado en una u otra Comunidad Autónoma, en el extranjero o, incluso si lo está en un paraíso fiscal, el sujeto pasivo deberá necesariamente abonar el tributo a título de contribuyente.

La figura se suma (y modifica) a la familia de tributos que de forma específica gravan el juego en España, los conocidos como tributos sobre el juego, que, en esencia, tienen su origen primero, en los artículos 36 y siguientes del Decreto 3059/1966, 1 de diciembre, por el que aprueba el Texto Refundido de las Tasas Fiscales, en los que se desarrolla la Tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias; y, segundo, en el Real Decreto Ley 16/1977, de 25 de julio, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar, que disciplina la mal llamada "Tasa" de juego.[26] Se trata, por tanto, de un tributo que es compatible con las tasas sobre el juego preexistentes, que es compatible con las aquellas que siguen siendo gravámenes cedidos a las Comunidades Autónomas en su totalidad.

Pues bien, los tributos sobre el juego, y en particular la "tasa" sobre juegos de suerte, envite o azar, nos interesan porque, al igual que en las mismas, sólo que en un ámbito deslocalizado/desmaterializado[27], el IAJ tiene como hecho imponible la autorización, celebración u organización, a través de canales electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos, de juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal, así como el de combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales también de ámbito estatal[28].

---

[26] Ver al respecto la Sentencia de 10 de noviembre de 1994 del Tribunal Constitucional en la que se determina la naturaleza impositiva de esta figura tributaria.

[27] Que grava las operaciones de juego de ámbito estatal, así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales con la misma esfera espacial, y ello aunque las combinaciones aleatorias no sean estrictamente juego, Tras su exclusión por Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, dictada en transposición de la Directiva 2005/12/CE del Parlamento europeo y del Consejo de 12 de diciembre de 2006, más conocida como Directiva Bolkenstein.

[28] Todo ello sin perjuicio de los regímenes forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de Navarra y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

Por otro lado, dando por sentada la naturaleza análoga de la "tasa" fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, y el Impuesto sobre Actividades de Juego, conviene ahora recordar la discusión existente en torno a su consideración como impuesto directo o un impuesto indirecto.

La cuestión no ha sido, en absoluto, pacífica; la doctrina más reconocida no ha alcanzado a conseguir una posición unánime al respecto, y no son pocas las sentencias de índole contradictoria dentro de nuestra jurisprudencia.

El propio Tribunal Constitucional[29] al juzgar la constitucionalidad del primer gravamen complementario, creado Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, hace una referencia expresa al objeto fin del tributo, la capacidad económica de la empresa operadora, al indicar que la cuota del tributo se fijaba en un principio "en función de las cantidades jugadas y, aunque posteriormente se convirtió en fija, han estado sin embargo, presentes como elemento determinante de su cuantía, los rendimientos obtenidos, es decir, en definitiva, la capacidad económica generada por la explotación de las máquinas o aparatos automáticos". Más aún, años más tarde, el fundamento jurídico cuarto de la STC 296/1994 indica que la "tasa", "constituye un auténtico impuesto que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta".

En este orden de asuntos, no faltan pronunciamientos del Tribunal Supremo que sostienen que lo que se pretende gravar es el juego, el gasto realizado por el jugador. Las Sentencias del alto tribunal de 5 de mayo y 19 de diciembre de 1990, la de 14 de junio de 1999, y la 25 de noviembre de 2000 (F.J. 2º) indican que "ha reconocido el Tribunal Constitucional y esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, que su naturaleza no era la de auténtica tasa, sino la de un impuesto que por su objeto y por su justificación es la de un impuesto que grava especialmente un determinado gasto o consumo (el juego), no conveniente, con el fin de reintegrar a la sociedad vía impuesto, una parte que compense el daño moral y social que produce el juego, aparte de la tributación general y normal de los rendimientos que obtengan los operadores".

En cualquier caso, más allá de esta afirmación, el Tribunal Supremo no otorga argumentos adicionales que justifiquen la calificación de la "tasa" como un tributo indirecto. En este sentido, tal y como señalan los más destacados autores en la materia[30], los elementos configuradores del tributo, en concreto, los referidos a su cuantificación[31], insisten en la consideración de la "tasa" sobre el juego como un impuesto directo que pretende gravar una renta como medida de la capacidad económica de la empresa operadora en cuanto que sujeto pasivo del impuesto.

La conclusión que se alcance respecto a la naturaleza de los tributos sobre el juego no es, en absoluto, irrelevante. Pasemos, a continuación, a analizar la razón de tal afirmación.

---

[29] En la STC 126/1987, de 16 de julio (FJ 8º).

[30] Por todos ellos, ORÓN MORATAL (1990): *Régimen fiscal del juego en España*, Tecnos, Madrid.

[31] En concreto, en la mayoría de los juegos en línea, el IAJ es calculado sobre los ingresos netos, definidos como el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego, así como cualquier otro ingreso que puedan obtener, directamente derivado de su organización o celebración, deducidos los premios satisfechos por el operador a los participantes, por su parte, una característica propia de la imposición directa.

6. INCIDENCIA DE LA NATURALEZA DE LOS TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO A LA LUZ DE LO DISPUESTO EN EL MCOCDE E INCIDENCIA DE LAS PROPUESTAS DE NUEVA FORMULACIÓN DEL CONCEPTO DE EP EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES DE JUEGO

Hemos visto en apartados precedentes cómo, de forma conservadora y poco adaptada al entorno digital, el artículo 5 del MCOCDE define el concepto de establecimiento permanente. Los efectos que dicha figura despliega en los distintos tipos de impuestos se recogen a lo largo de todo el texto del modelo de convenio en distintos artículos[32].

En concreto, el artículo 7 del MCOCDE despliega el alcance del EP, en los impuestos que gravan el beneficio empresarial indicando que los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en el estado de residencia, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cuyo caso los beneficios imputables al establecimiento permanente pueden someterse a imposición en eso otro estado, es decir, en el estado de la fuente.

El apartado dos del mismo artículo pasa a continuación a señalar que a sus efectos[33], y a los de los métodos para eliminar la doble imposición regulados en los artículos 23-A y 23-B, los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.

Así las cosas, con el objeto de eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, el apartado tercero del artículo 7 MCOCDE, indica que cuando de conformidad con el apartado 2, un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al EP de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos.

Por su parte, bajo el título "Impuestos Comprendidos", el artículo 2 del MCOCDE establece que el Convenio resulta de aplicación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, especificando que ha de entenderse por tales impuestos aquellos que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio, o cualquier parte de los mismos.

El apartado tercero del mencionado artículo 2 enumera los impuestos, vigentes a la entrada del Convenio, en los que se aplica. En este sentido, si bien se indica que se incluye una relación, en principio, completa de los impuestos cubiertos por el Convenio en el momento de su firma, los Comentarios al MCOCDE instituyen que la relación es meramente declarativa y no exhaustiva, algo que el apartado 4 del propio modelo de convenio viene a corroborar al indicar que *los im-*

[32] En los artículos 7, 10, 11, 12, 13 y 21.

[33] Y a los del artículo 23 A y 23 B.

puestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de su firma y que se añadan a los actuales o les sustituyan, serán, igualmente, objeto de aplicación al Convenio.

Partiendo, como hemos dicho, de la consideración genérica de los tributos sobre el juego como impuestos directos que gravan el beneficio obtenido a través de la prestación de servicios de juego, en nuestro caso, online, en el supuesto específico del Impuesto sobre Actividades de Juego nos encontraríamos ante un impuesto que perfectamente pudiera circunscribirse en lo recogido en los comentarios al artículo 2 del MCOCDE, respecto a los impuestos que gravan la renta.

Más aún, perfectamente podríamos, también, concluir que los tributos sobre el juego, y en concreto el Impuesto sobre Actividades de Juego, como tributos que gravan un beneficio empresarial se incluyen en lo que el artículo 7 del MCOCDE dispone respecto a su consideración en términos de eliminación de la doble imposición.

En este sentido, si bien parece difícil que la Administración Tributaria española pueda considerar que los tributos sobre el juego, y, específicamente el IAJ, estén cubiertos por los Convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por el Estado, lo cierto es que una interpretación coherente de su naturaleza jurídica, refrendada, como hemos visto, por la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional permitiría llegar a esa conclusión, reconociendo, a aquellos operadores de juego con establecimiento permanente beneficiarse de las bondades de dicho régimen.

Según hemos comentado, el TRLIRNR acoge en el ordenamiento patrio la definición de EP contenida genéricamente en el MCOCDE.

En el contexto actual, sólo para el caso de aquellos operadores de juego *online* que cumplan con los requisitos exigidos en el artículo 13 del TRLIRNR, es decir, cuando por cualquier título dispongan en el Estado español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realicen toda o parte de su actividad (y habrá que estar para determinar su existencia a las características técnicas de la estructura digital de la entidad), o cuando actúen en él por medio de un agente autorizado para contratar, podremos hablar de una actividad ejercida a través de un establecimiento permanente.

Ello no obstante, si las propuestas contenidas en BEPS llegaran a buen puerto, la propia estructura digital que facilita la prestación de este tipo de servicios, que, a la luz de lo reflejado en el informe del grupo de expertos se imbuiría en lo que se ha venido a llamar una presencia digital significativa, constituiría, de suyo, un EP.

Si uniéramos las consecuencias prácticas de la materialización de las propuestas del grupo de expertos con lo antedicho respecto a la consideración de los tributos sobre el juego, y en el caso que nos ocupa, el IAJ, como impuestos sobre la renta que gravan el beneficio obtenido por las empresas operadoras de juego, la deducción a la que podríamos llegar es obvia; todas las empresas operadoras con presencia digital significativa, en la práctica todas las licenciatarias no residentes relacionadas en el Registro de la Dirección General de Ordenación del Juego del Mi-

nisterio de Hacienda y Administraciones Públicas, tendrían derecho a que les fueran aplicados los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos entre el Estado español y su estado de residencia.

En definitiva, tal y como decíamos en la introducción a estas líneas, en la medida en que el Impuesto sobre Actividades del Juego se considere como impuesto sobre la renta, debe valorarse la posibilidad de que, en casos de operadores de juego *online* que son gravados por dicho tributo en España y que realizan esta actividad a través de un EP en los términos antes mencionados, pueda invocarse la aplicación del artículo 7 MCOCDE, en virtud del cual los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en el Estado de residencia, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cuyo caso los beneficios imputables al EP pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente para después ser considerados en términos de doble imposición.

Bibliografía

ARIAS PLAZA, R. (2016): ·*Fiscalidad del comercio electrónico,* http://tecnologia.elderecho.com/tecnologia/e-commerce/fiscalidad_del_comercio_electronico_11_665680004.html (01.09.16).

CARBAJO VASCO, D. (2001): "Fiscalidad y comercio electrónico: impacto de las TIC y de la globalización", *Economía Industrial*, núm 337.

ELVIRA BENITO, D. (2000): "El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico, una revisión necesaria", *Impuestos*, núm. 16.

LEDESMA, A. (2000): "Fiscalidad del comercio electrónico: mito o realidad", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm, 18.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016): "La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps", *Quincena Fiscal*, núm. 13.

SEGARRA TORMO, S. (2004): "Nuevas tecnologías y Administración tributaria: experiencia internacional y comunitaria" en la obra colectiva Cordón Ezquerro, T. (Dir.) *Manual de fiscalidad internacional*, IEF, Madrid, (2ª edición.)

ORÓN MORATAL G. (1990): *Régimen fiscal del juego en España*, Tecnos, Madrid.