

por razones de lucha contra el fraude y la evasión fiscales. En particular, es legítimo el derecho de los Estados para hacer frente a los llamados «manejos puramente artificiales» para eludir la aplicación debida de una ley nacional. Estos manejos deben ser apreciados en cada caso concreto en referencia a elementos objetivos constatables por terceros (implantación real, realización efectiva de una actividad económica, utilidad para el grupo).

^{4a} El criterio de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales se presenta útil también para evaluar la adecuación al Derecho europeo de los obstáculos a la libertad de establecimiento distintos al gravamen de los beneficios de las SEC en la sociedad dominante, como son la diferencia de trato en materia de deducciones y de otros beneficios fiscales.

^{5a} El mismo criterio puede servir de referencia para analizar y decidir acerca de la adecuación de una norma nacional a las otras libertades fundamentales del Tratado y, en particular, al principio de libre circulación de capitales (art. 48TCE, 54 TFUE).

PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y REVISIÓN DE LOS CRITERIOS DE CONEXIÓN. ANÁLISIS DE LAS PROPUESTAS BEPS Y SU IMPLEMENTACIÓN

Antonia Jabalera Rodríguez

Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

I. INTRODUCCIÓN

La globalización económica, unida a las posibilidades y utilidades que las nuevas tecnologías proporcionan a las empresas que operan en un contexto internacional, ha sido aprovechada por algunas de dichas empresas, no sólo para mejorar su modelo de negocio, y en consecuencia, incrementar sus beneficios, sino también para tratar de reducir su «factura fiscal», aprovechándose de las lagunas, fricciones o incongruencias aún hoy existentes en la interacción entre los distintos sistemas tributarios nacionales para localizar su actividad y/o facturar sus operaciones en aquellos territorios o países con una menor presión fiscal (en los que, por otra parte, apenas si tienen una presencia económica real). Precisamente, con la finalidad última de hacer frente a estas prácticas de planificación fiscal agresiva, redefiniendo, para ello, los estándares de la tributación internacional se ha puesto en marcha el conocido por sus siglas en inglés como Plan BEPS (*Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*).

Entre las categorías tributarias necesitadas de una adaptación al actual contexto económico se encuentran, precisamente, las relacionadas con el nexo o puntos de conexión. Elementos como la residencia fiscal y el concepto de establecimiento permanente ocupan un lugar central en la tributación internacional al ser tomados en consideración para legitimar la sujeción a los tributos que gravan la renta obtenida en las operaciones trans-

nacionales en un determinado país (ya sea éste el de residencia y/o el de la fuente u origen de dichas rentas). De hecho, tanto la Acción 1 del Plan BEPS «*Abordar los desafíos fiscales planteados por la economía digital*» como su Acción 7 «*Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente*» guardan una relación inmediata y directa con los criterios de conexión¹.

En este trabajo, pretendemos, partiendo del análisis de la actual configuración de los puntos de conexión en el plano fiscal internacional, y en particular, de la definición de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE y su problemática; examinar las propuestas que en el marco de las Acciones del Plan BEPS se han formulado y la implementación que de las mismas se está realizando a nivel nacional. Comprobaremos que, frente a esta búsqueda de soluciones consensuadas y armonizadas en el marco BEPS, algunos países han reaccionado a las mencionadas prácticas de planificación fiscal agresiva incorporando medidas que, si bien podríamos decir comparten el espíritu BEPS, no encuentran acomodo específico en el mismo.

II. PUNTOS DE CONEXIÓN Y TRIBUTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS. LA DELIMITACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL

1. La residencia fiscal como criterio subjetivo de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición

El Derecho Tributario Internacional asume la dicotomía de tratamiento aplicada a los contribuyentes residentes y a los no residentes con validez generalizada, sobre la base de la falta de comparabilidad de las situaciones en las que se encuentran unos y otros contribuyentes, atendiendo a su residencia fiscal². La residencia se erige así en el criterio utilizado, al ser considerado generalmente el más apropiado, para distribuir el poder tributario entre los países. En este sentido, se suele establecer, en el primer artículo de los Convenios para evitar la doble imposición, que el mismo se aplicará a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes, aclarándose, a continuación, qué se puede entender por «residente de un Estado contratante».

En el plano normativo internacional, por tanto, la residencia fiscal se conforma como el criterio subjetivo de aplicación de los Convenios de doble imposición. Ahora bien, dichos Convenios no suelen establecer una definición propia de residencia, sino que se remiten a lo dispuesto en la legislación interna de los Estados contratantes. En consecuencia, los convenios no se ocupan, por lo general, de las normas internas de los Estados miembros que tienen por objeto definir los criterios para que una persona tenga la consideración fiscal de «residente»; ni tampoco establecen los criterios que deben seguir las legislaciones internas al definir la residencia para que los Estados contratantes reco-

nozcan el derecho de uno de ellos a la sujeción plena³. Tan sólo se limitan a mencionar algunos criterios que se suelen utilizar como determinantes a estos efectos, como el domicilio, la residencia, la sede de dirección efectiva o cualquier otro análogo; sin mostrar preferencia alguna por cualquiera de ellos, y correspondiendo en exclusiva a los Estados definir en su legislación interna cuál o cuáles van a ser los criterios a considerar para determinar la residencia fiscal de una persona física o entidad jurídica.

A estos efectos, se dice en el apartado 1 del art. 4 del MC OCDE sobre la Renta y el Patrimonio (en adelante, MC OCDE)⁴ que «*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*».

Resulta clave, en consecuencia, la delimitación del concepto de «residencia»; siendo, por lo general, diferentes los criterios contemplados en la normativa interna de los distintos Estados en función de que se refieran a la residencia de personas físicas o de entidades. En relación a las personas jurídicas, y específicamente respecto de las sociedades, algunos países determinan su residencia atendiendo a criterios formales como el lugar de constitución; otros lo hacen en base a criterios fácticos, como pueda ser la sede de dirección efectiva u otro equivalente; y algunos han previsto un sistema mixto en el que concurre tanto el criterio del lugar de constitución como el criterio de sede de dirección efectiva. En nuestro caso, el apartado 1 del artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades considera residentes en territorio español a las entidades en las que concurre alguno de los siguientes requisitos: que se hayan constituido conforme a la legislación española; que tengan su domicilio social en territorio español; o, en su caso, cuya sede de dirección efectiva (entendiendo como tal el lugar el que radique la dirección y el control del conjunto de sus actividades) esté radicada en nuestro territorio. Se contempla, asimismo, en este precepto una presunción *iuris tantum* de residencia fiscal con el objeto de evitar la posible deslocalización artificial de la residencia de entidades hacia países o territorios calificados como paraísos fiscales o de nula tributación. Por otra parte, la calificación como residente fiscal a estos efectos, determinará que tribute por la totalidad de la renta que obtenga, con independencia del lugar donde se haya producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (art. 7.2 LIS).

No establece el legislador nacional ninguna preferencia entre los tres criterios de conexión mencionados (constitución, domicilio social, y sede de dirección efectiva), lo cual, como se ha puesto de manifiesto, ocasionará ventajas e inconvenientes. Así, «dado el carácter expansivo de este precepto, podría ocurrir que una entidad se convirtiese en sujeto pasivo de este impuesto teniendo una conexión muy limitada con el territorio español, y que, a su vez, pudiese resultar gravada en otro Estado por su renta mundial;

3. Véase el párrafo 4 de los Comentarios al art. 4 del MC OCDE.

4. La mayoría de los Convenios para evitar la doble imposición existentes se han suscrito siguiendo el Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio (en adelante, MC OCDE) o el Modelo de Convenio de Naciones Unidas (MC ONU). Por nuestra parte, nos vamos a referir, esencialmente, al primero de ellos dado que es el utilizado como referente por nuestro país al negociar y firmar este tipo de acuerdos fiscales internacionales.

1. Como se ha puesto de manifiesto, aunque el debate sobre el reparto de la jurisdicción tributaria entre el Estado de la fuente o de residencia no está contemplado formalmente en el Proyecto BEPS, lo cierto es que se pretende restaurar el derecho de gravamen de ambas partes; de tal modo que en gran medida todas las acciones BEPS están relacionadas con los conceptos básicos de residencia y establecimiento permanente. Véase MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J.M. (2013), p. 2 (versión electrónica); y DUARDO SÁNCHEZ, A. (2017), p. 11 (versión electrónica).

2. Véase GARCÍA PRATS, F.A. (2013), p. 156.

generándose, así, una situación de doble residencia fiscal⁵. Pero, por otra parte, «podría beneficiarse de una especie de «tributación a la carta», «toda vez que aquellas entidades que no presentan especial vinculación con el territorio español, bien porque no realizan sus actividades económicas en territorio nacional, o bien porque las decisiones destinadas a dirigir la actividad social no se toman desde España, podrán, por el mero hecho de constituirse en España, beneficiarse de los ventajosos regímenes fiscales que el TRLIS oferta a determinada clase de entidades»⁶.

En nuestro ordenamiento jurídico, basta, por tanto, con que concurra uno de los puntos de conexión citados anteriormente para que la entidad se considere residente fiscal en España, y ello con independencia, como se ha puesto de manifiesto por algunos autores, de que tenga una vinculación real o no con el territorio español⁷.

Como consecuencia del ejercicio de su soberanía tributaria por los distintos Estados sucede en nuestro país) o dichos criterios varían de un Estado a otro, suelen producirse supuestos de doble «residencia» fiscal (o el fenómeno contrario). Si que incorporan los Convenios para evitar la doble imposición una respuesta normativa, bajo forma de criterio o criterios preferentes de aplicación, que permita resolver los supuestos de doble residencia fiscal que puedan plantearse (*tie-breaker rules*). En este sentido, en relación a las sociedades y demás entidades (con o sin personalidad jurídica) se suele establecer, siguiendo lo dispuesto en el apartado 3 del art. 4 del MC OCDE, que en los casos de doble residencia fiscal «se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva». Se ha optado, por tanto, por la «sede de dirección efectiva» como criterio preferente, y no por un criterio puramente formal (como pueda ser el lugar de realización las ventas o en el que es posible identificar un nexo económico más fuerte, atendiendo a factores como los activos y empleados, entre otras⁸).

A estos efectos se considera que la sede de dirección efectiva es «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 económicas de la entidad»¹⁰. Se admite, expresamente, que «una entidad puede simultaneamente más de una sede de gestión, pero tendrá una única sede de dirección efectiva»¹¹.

Ahora bien, determinar la sede de dirección efectiva de una entidad resulta complicado y complejo. Para ello, han de considerarse todos los hechos y circunstancias parti-

5. SIOTA ÁLVAREZ, M. (2013), p. 202.

6. ALMUDÍ CID, J.M. (2006), pp. 76 y 77, citado por SIOTA ÁLVAREZ, M. (2013), p. 202.

7. Véase SIOTA ÁLVAREZ, M. (2013), p. 202.

8. No obstante, varios Estados han formulado sus reservas en relación a la elección del criterio de sede de dirección efectiva como preferente para resolver los conflictos de doble residencia fiscal de personas y entidades jurídicas. En este sentido, Canadá se reserva el derecho a utilizar como criterio el lugar de inscripción en el registro de constitución o de organización en relación a las sociedades; Corea y Japón prefieren utilizar la expresión «oficina central o principal» en lugar de «sede de dirección efectiva»; Turquía se reserva el derecho a utilizar el criterio de «oficina inscrita en el registro», además del de «sede de dirección efectiva» a estos efectos; y Estados Unidos se reserva su derecho a utilizar el criterio del lugar de constitución para determinar la residencia fiscal de una sociedad anónima y, si ese criterio no resuelve el caso, a negar la aplicación de los beneficios previstos en el Convenio a las sociedades con doble residencia.

9. Alternativas éstas, junto a otras, que no han sido debatidas entre las propuestas BEPS, como pone de manifiesto SANZ GADEA, E. (2018), pp. 40 y 41.

10. Véase el párrafo 24 de los Comentarios al art. 4 del MC OCDE [OCDE (2010), p. 92].

11. *Ibidem*.

nentes y concurrentes en cada caso, y en particular, se deberán tener en cuenta diversos factores, tales como: dónde se celebran habitualmente las reuniones de su consejo de administración u órgano similar; desde dónde realizan habitualmente sus funciones el consejo delegado y los altos ejecutivos; desde dónde se realiza la alta gestión cotidiana; dónde está situada su oficina central; qué legislación nacional rige su situación jurídica; dónde están archivados sus documentos contables y si en ese concreto supuesto existe riesgo de una utilización indebida de las disposiciones del Convenio.

Se reconoce, por otra parte, en los Comentarios al MC OCDE que este criterio ha sido considerado por algunos países como 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 sociedad¹², aunque cierto es que el uso de las TICs en las actividades económicas, permite que la respuesta a los interrogantes recogidos en el párrafo anterior, pueda situar la sede de dirección en jurisdicciones distintas. Sorprende, en cualquier caso, que en la versión actual de los Comentarios ésta sea la única mención a las dificultades de determinar la sede de dirección efectiva respecto de determinadas empresas que operan en el ámbito internacional y cuyo modelo de negocio es esencialmente (y en algunos casos exclusivamente) digital. Precisamente, estas dificultades «para determinar la sede de dirección efectiva en algunos casos (lo que provoca una indeterminación del propio concepto de residencia) y su pérdida de eficacia en el actual contexto digital, hace que se proponga otorgar un mayor peso a los criterios formales»¹³.

2. Residencia fiscal y tributación internacional de beneficios empresariales

En el MC OCDE a la hora de atribuir la potestad tributaria respecto de los beneficios empresariales «se concedió mayor importancia al nexo existente entre los rendimientos de empresa y los diversos lugares materiales intervinientes en la generación de las rentas»¹⁴. De este modo, el artículo 7 del MC OCDE establece que los beneficios obtenidos por una empresa son susceptibles de ser sometidos a gravamen exclusivamente por su Estado de residencia, a menos que la empresa realice su actividad en el otro Estado (de la fuente) por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último supuesto, el Estado de la fuente puede (y debe limitarse a) gravar los beneficios atribuibles a dicho establecimiento permanente. Se utiliza, en consecuencia, el concepto de «establecimiento permanente» (que aparece definido, como veremos, en el artículo 5 del MC OCDE) para determinar si, en virtud del Convenio, un Estado puede, o no, ejercer su soberanía tributaria para gravar los beneficios empresariales obtenidos por un contribuyente no residente¹⁵. Además, sólo los beneficios «atribuibles» o «imputables» al establecimiento permanente son susceptibles de gravamen en la jurisdicción en la que se encuentre ubicado. La finalidad fundamental de esta figura, por tanto, es garantizar el legítimo derecho de un Estado (fuente de la renta dirigida hacia otra entidad residente en otro Estado) para gra-

12. Párrafo 24.1 de los Comentarios al art. 4 del MC OCDE.

13. Estas son precisamente las recomendaciones del Plan BEPS en el marco de la Acción 6, tal y como pone de manifiesto DUARDO SÁNCHEZ, A. (2017), p. 11 (versión electrónica).

14. OCDE (2014), p. 43.

15. Ahora bien, se aplican disposiciones especiales a los beneficios que puedan encuadrarse bajo ciertas categorías de renta, como pueden ser los dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital.

var dicha renta que ha sido obtenida como consecuencia de una actividad empresarial estable y con significación realizada en su jurisdicción¹⁶.

III. PUNTOS DE CONEXIÓN Y TRIBUTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. Delimitación del concepto de establecimiento permanente en el MC OCDE

El art. 5 del MC OCDE comienza señalando que «a efectos del presente Convenio, la expresión «establecimiento permanente» significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad» (apartado 1); enumerando a continuación, de manera ejemplificativa y no exhaustiva, una serie de lugares que pueden tener dicha consideración: las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, y minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales (apartado 2). Asimismo, se considera que «cuando una persona distinta de un agente independiente (al que será aplicable el apartado 6¹⁷) 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 un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado» (apartado 5). No es necesario, por tanto, contar con un lugar fijo de negocios cuando se actúe a través de un agente dependiente.

Por otra parte, se aclara en términos negativos la delimitación conceptual de establecimiento permanente, indicándose, en el apartado 4 del citado art. 5 MC OCDE, que esta expresión «no incluye»:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

16. Vid. GARCÍA PÉREZ, J.-A. (2015), p. 7 (versión electrónica).

17. En el apartado 6 del art. 5 del MC OCDE se dispone que «No se considerará 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».

- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de 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».

La definición de establecimiento permanente comprende, por tanto, dos grandes categorías distintas: por un lado, un lugar fijo de negocios mediante el que una empresa realiza toda o parte de su actividad¹⁸, y por otro lado, cuando no sea posible identificar un lugar de negocios, una persona que actúe por cuenta de una empresa no residente y tenga y ejerza habitualmente poderes que le faculten para celebrar contratos en nombre de dicha empresa. En ambos supuestos, se requiere un cierto nivel de presencia física o material en el Estado de la fuente, ya sea de forma directa o a través de las actuaciones de un agente dependiente¹⁹. De este modo, comprobamos cómo el concepto de «establecimiento permanente» actúa, en la práctica, «claramente como un umbral que, en función de la presencia económica de una empresa extranjera en un determinado Estado con arreglo a ciertos objetivos, determina las circunstancias en las que dicha empresa extranjera puede considerarse lo suficientemente integrada en la economía de un Estado en cuestión para justificar su tributación en dicho Estado»²⁰.

Ahora bien, si tenemos en cuenta que en la actualidad es posible participar activamente en la vida económica de un determinado país, sin contar con un lugar fijo de negocios o un agente dependiente establecidos en el mismo, la definición existente de establecimiento permanente ha de dejado de ser coherente y suficiente, siendo preciso revisarla para adaptarla, por ejemplo, al nuevo entorno digital en el que se desarrollan un gran número de operaciones económicas (siendo, a su vez, necesario en esta segunda hipótesis proceder a revisar las consiguientes normas de asignación y reparto de los beneficios empresariales entre los distintos Estados implicados). En este sentido, tal y como se reconoce por la OCDE, aunque es cierto que gran parte de las grandes empresas multinacionales disponen de una presencia fiscalmente imponible en el Estado de la fuente (principalmente, en el país en el que se encuentran sus clientes) por razones económico-empresariales; también lo es que, hoy en día, es posible realizar un gran número de operaciones sin contar con una presencia fiscalmente imponible, esto es, sin

18. Se aclara en los Comentarios al art. 5 del MC OCDE que «la expresión «lugar de negocios» abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirva o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta disponga simplemente de cierto espacio. Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. (...) El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa» (párrafo 4). Asimismo, según la definición del art. 5 del MC dicho lugar de negocios ha de ser «fijo»; de tal modo que, «normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. Es irrelevante el período durante el cual una empresa de un Estado contratante opera en el otro Estado contratante si no lo hace en un lugar determinado, pero ello no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo. Basta con que el equipo permanezca en un lugar determinado» (párrafo 5 de los Comentarios al art. 5 del MC OCDE). Por último, para que un lugar de negocios sea considerado establecimiento permanente, «la empresa que lo utiliza debe realizar sus actividades, en todo o en parte, a través del mismo (...) de manera regular».

19. El art. 5.3 del MC OCDE también incluye a las obras o proyectos de construcción de duración superior al año como establecimiento permanente.

20. OCDE (2014), p. 45.

que exista un nexo o se cumplan alguno de los criterios jurídicos de sujeción en el Estado en el que se encuentra el cliente²¹.

2. La (in)adecuación de la definición de establecimiento permanente a la realidad económica digital

Ya en el año 2000 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó una modificación a los Comentarios del art. 5 del MC OCDE con el objeto de aclarar si un servidor de internet, y en su caso, una página web pueden ser considerados «establecimientos permanentes» a efectos del Convenio. La posición de la OCDE es que un servidor de internet cuyo emplazamiento requiera cierta permanencia y no sirva únicamente como soporte para llevar a cabo operaciones auxiliares o preparatorias de la actividad económica (como pueda ser su uso como escaparate de publicidad) puede ser considerado un establecimiento permanente a estos efectos²²; mientras que una página web no puede tener dicha consideración, y en consecuencia, no puede ser sometida a imposición en el Estado de la fuente (atendiendo fundamentalmente a que la página web no es más que una combinación de software y datos, y por tanto, tiene una naturaleza intangible)²³.

En este sentido, se afirma en los Comentarios al art. 5 del MC OCDE que la distinción entre la página web y el servidor (en el que dicha página web se almacena y se usa) es importante, ya que la empresa operadora del servidor puede ser diferente de la empresa que desarrolla la actividad económica a través de la página web. A estos efectos, se señala que lo común es que un proveedor de servicios de Internet (PSI) almacene la página web mediante la que opera la empresa que realiza la actividad comercial, y aunque en el contrato firmado entre ambas partes se pacte que la retribución al PSI esté en función a la cantidad de espacio de disco duro utilizado para alojar las aplicaciones informáticas y los datos requeridos, este tipo de contrato ordinariamente no implica que el servidor y su localización esté a disposición de la empresa que opera a través de la página web, y por tanto, no puede considerarse que dicha empresa actúe a través de un establecimiento permanente. Distinto es el supuesto en el que la empresa que desarrolla su actividad comercial a través de la página web dispone del servidor (en propiedad o en virtud de un contrato de arrendamiento) en el que se almacena y desde el que se utiliza dicha web; pues, en este caso, el lugar donde se ubica el servidor puede ser considerado establecimiento permanente de la empresa (siempre que se cumplan el resto de condiciones mencionadas en el art. 5.1 MC OCDE)²⁴.

21. OCDE (2014), p. 140.

22. CHICO DE LA CÁMARA, P. (2005), p. 6.

23. Tal y como pone de manifiesto CHICO DE LA CÁMARA (2005), la representación española defendió entonces que se ampliara el concepto de establecimiento permanente haciéndolo comprensivo también de las páginas web siempre que concurriesen determinadas circunstancias: básicamente, que la página web sirva de soporte para ejercer una actividad económica y que dicha actividad alcance un volumen determinado de operaciones en dicho territorio (p. 8). En la edición del MC OCDE de 2010 España eliminó la observación en la que expresaba determinadas reservas en relación a los párrafos 42.1 a 42.10 relacionados con el comercio electrónico de los Comentarios al art. 5 MC OCDE.

24. Párrafo 42.3 de los Comentarios al art. 5 MC OCDE. En el año 2005 se analizó la posibilidad de incorporar un nuevo nexo «lugar fijo de negocios virtual» (*virtual fixed place of business PE*) en base al cual una página web podía ser considerada un establecimiento permanente si estaba situada geográficamente en el mismo territorio en el que se encontraba situado el servidor en el que se aloja. Véase, a estos efectos, OCDE (2005), pp. 63, 68 y 69.

Por otra parte, en cuanto al concepto de actividad auxiliar o preparatoria mencionado en el apartado 4 del art. 5 del MC OCDE (en el que, recordemos, se incorpora un listado de lugares que podríamos considerar «fijos de negocios», y por tanto, establecimiento permanente, y que expresamente han sido excluidos de dicha definición) aplicado al ámbito específico del comercio electrónico, se aclara que se ha de examinar, en cada caso, la cuestión de si las actividades realizadas en un determinado territorio tienen dicho carácter auxiliar o preparatorio, o no. En este sentido, se enumeran una serie de actividades que, *a priori*, podrían ser consideradas de este modo, entre las que se incluyen: la provisión de enlaces de comunicación entre suministradores y clientes; la realización de publicidad de mercancías y servicios; la transmisión de información a través de servidores espejo para obtener seguridad y eficacia en las operaciones; la recogida de datos de mercado para las empresas; y el suministro de información. Ahora bien, cuando estas funciones constituyen en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de esta última se desempeñan a través de un equipo informático, y dicho equipo informático o servidor constituye un lugar fijo de negocios, en tal caso, debemos considerar que existe un establecimiento permanente²⁵.

En consecuencia, tratándose de las actividades o funciones citadas anteriormente, la clave no está en calificarlas inmediatamente como de carácter auxiliar o preparatorio a efectos fiscales, sino en determinar real y efectivamente si dichas actividades constituyen por sí mismas una parte esencial y significativa del negocio de la entidad considerada a escala global. «En estos casos, en los que estas actividades habitualmente consideradas como accesorias en otros modelos de negocio constituyan la actividad principal de la entidad considerada, sí podría existir un establecimiento permanente»²⁶.

Por último se señala que en la mayoría de los casos no puede considerarse al Proveedor de Servicios de Internet en cuyos servidores se almacena la página web de la entidad no residente que desarrolla la actividad de comercio electrónico como un agente dependiente de esta última, y por tanto, como establecimiento permanente, dado que dicho PSI carece de autoridad para suscribir contratos en nombre de dicha entidad titular de la página web²⁷.

IV. LA ADAPTACIÓN DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN AL CONTEXTO EMPRESARIAL ACTUAL. LAS PROPUESTAS BEPS

1. Los desafíos fiscales planteados por la economía digital y redefinición de los puntos de conexión

En el marco de la Acción 1 del «Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios» (Plan de Acción BEPS) se pretende abordar los desafíos fiscales de la economía digital, realizándose un análisis acerca del modo en que las empresas de la economía digital añaden valor y obtienen beneficios para determinar si es preciso, y hasta qué punto lo es, adaptar las normas actuales para tener en cuenta las

25. Párrafo 42.8 y 42.9 de los Comentarios al art. 5 MC OCDE.

26. DÍAZ FAES, J., BHARWANI, A., y DURÁN, V. (2013), pp. 1044 y 1045.

27. Párrafo 42.10 de los Comentarios al art. 5 MC OCDE.

características específicas de esas actividades económicas y evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficio²⁸.

A) La presencia virtual significativa y la problemática de su delimitación

Ante las dificultades que la actual definición de establecimiento permanente plantea en el contexto de la economía digital, tanto la OCDE como la UE han planteado la posible incorporación de un nuevo criterio de sujeción basado en la «presencia virtual significativa» de una empresa no residente en el Estado de la fuente; que podríamos considerar complementario a los criterios actualmente aplicables, basados, como hemos visto, en la presencia física de la entidad. Se propone, en este sentido, el establecimiento de un nexo alternativo para las actividades económicas que se desarrollan de una manera fundamentalmente digital.

Se podría considerar, de este modo, que una empresa dedicada a ciertas «*actividades digitales totalmente desmaterializadas*»²⁹ cuenta con una presencia físicamente imponible en otro país en caso de tener una «*presencia virtual significativa*» en la economía del mismo (una suerte de «establecimiento permanente virtual»); entendiéndose que esto sucede cuando dicha empresa sobrepase ciertos umbrales indicativos de una interacción sustancial y continuada en la economía del país de la fuente. Estos umbrales podrían atender, por ejemplo, al número total de contratos celebrados a distancia relativos a bienes y servicios digitales; a la participación activa de un número considerable de usuarios (tales como el número de cuentas activas para las plataformas sociales, el número de visitantes a los sitios web o el número de usuarios de herramientas en línea); y el nivel global de consumo de bienes o servicios digitales de la empresa en el país de la fuente.

Se aclara, a estos efectos, por el Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital (en adelante, GEFED) que estas empresas totalmente digitalizadas cuentan con una presencia virtual significativa en un determinado país, cuando, por ejemplo: se firme a distancia un número relevante de contratos de suministro de bienes o servicios digitales totalmente desmaterializados entre la empresa y los clientes residentes en ese país; los bienes o servicios digitales de la empresa se utilicen o consuman, en gran medida, en dicho país; los clientes situados en ese país efectúen pagos sustanciales a favor de la empresa como contraprestación por las obligaciones contractuales derivadas del suministro de bienes o servicios digitales en cuanto parte de la actividad principal de la empresa en cuestión; o una sucursal de la empresa ubicada en dicho país desarrolle actividades secundarias, como es el caso de funciones de asesoramiento y comercialización dirigidas a los clientes residentes en ese concreto país estrechamente vinculadas a la actividad principal de la empresa. De este modo, al tener en cuenta, no tanto la presencia física, como el grado de implantación de una empresa no residente en el Estado de la fuente,

podría considerarse, por ejemplo, que una página web a través de la cual se comercializan determinados bienes o servicios en dicho Estado constituye un establecimiento permanente, pues «quien vende productos en otro Estado a través de Internet es evidente que tiene una presencia económica continuada, aunque no sea una presencia física»³⁰.

Cierto es que una de las principales cuestiones problemáticas reside en seleccionar y aplicar los criterios que permiten concluir cuándo la presencia económica de una empresa en una determinada jurisdicción puede considerarse cualificada a estos efectos, y una vez seleccionados éstos, determinar el umbral a partir del cual se considera que existe una presencia virtual significativa, y en consecuencia, una interacción económica continuada con los usuarios y clientes en dicho país. En este sentido, en el reciente Informe provisional publicado por la OCDE en marzo de 2015 (citados *supra*) y que meza los parámetros ya mencionados en su Informe Final de 2015 (citados *supra*) y que no fueron recomendados entonces a la espera de que el resto de medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre esta problemática planteada por la economía digital³¹. Por su parte, en la Unión Europea se ha apostado recientemente por la incorporación de un nuevo nexo imponible para las empresas digitales que operan internacionalmente en caso de presencia comercial no física³², ampliándose, de este modo, la definición de establecimiento permanente actualmente existente. A estos efectos los criterios que permiten determinar la «presencia digital significativa» de una empresa en el escenario europeo se basan en los ingresos obtenidos por la prestación de servicios digitales, el número de usuarios de servicios digitales o el número de contratos para un servicio digital. Tal y como se reconoce en el propio texto de la Propuesta, «*estos criterios son valores de referencia para determinar la «huella digital» de un negocio en una jurisdicción basada en determinados indicadores de actividad económica*»³³. Para cada uno de estos criterios se fijan determinados umbrales con el objeto de reflejar la importancia de la presencia digital para diferentes tipos de modelos de negocio y adaptarse a los diferentes grados de contribución al proceso de creación de valor. A estos efectos, se considerará que existe una «presencia digital significativa» en un determinado Estado miembro si la actividad ejercida consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales a través de una interfaz digital y se cumple alguna de las siguientes condiciones: los ingresos procedentes de la prestación de servicios digitales a los usuarios en dicho Estado superan los siete millones de euros; el número de usuarios de un servicio digital en ese Estado miembro es superior a cien mil en un período impositivo; y/o el número de contratos entre empresas para servicios digitales es superior a tres mil³⁴.

Otra posible alternativa, igualmente analizada por el GEFED en el marco del proyecto BEPS, consiste en crear un nuevo nexo fiscal para las empresas dedicadas a una actividad digital totalmente desmaterializada, en base a los datos de carácter personal obte-

30. GARCÍA NOVOA, C. (2001), p. 14 (versión electrónica).

31. OCDE (2015) y OCDE (2018).

32. Véase en este sentido la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa [COM (2018) 147 final]. Esta propuesta forma parte de un paquete que incorpora una Recomendación dirigida a los Estados miembros para que incluyan estas normas referentes a una presencia digital significativa y la asignación de beneficios en sus Convenios para Evitar la Doble Imposición, así como una Propuesta de Directiva que auspicia una solución transitoria y provisional consistente en el establecimiento del denominado Impuesto sobre los Servicios Digitales [COM (2018) 148 final].

33. COM (2018)147 final, p. 8.

34. Israel, India y Eslovaquia han procedido a modificar su normativa doméstica con el fin de tomar en consideración, como un nuevo criterio de sujeción, la presencia digital u online de una determinada empresa en su territorio. Véase la descripción realizada en OECD (2018), pp. 135 a 138.

28. OECD (2013), p. 12.

29. Se mencionan en el Informe de la OCDE algunos elementos y/o criterios que podrían tenerse en cuenta para determinar si se realiza una actividad económica totalmente desmaterializada, como, por ejemplo, si la actividad principal de la empresa se basa enteramente, o en su mayor parte, en bienes y/o servicios digitales; no entran en juego actividad o elemento físico alguno en la creación de los bienes y servicios o en su entrega y prestación, respectivamente, aparte de la existencia, uso o mantenimiento de servidores y sitios web u otras herramientas informáticas, así como, la recopilación, procesamiento y comercialización de datos geolocalizados; los contratos se celebran normalmente a distancia (a través de teléfono o internet); los pagos se realizan exclusivamente mediante tarjeta de crédito u otros medios de pago electrónicos; los sitios web representan el único medio utilizado para relacionarse con la empresa, entre otros elementos. Véase, en este sentido, OCDE (2014), p. 157.

nidos por dicha empresa mediante el seguimiento regular y sistemático de los usuarios de Internet en un determinado país³⁵.

B) Otras propuestas de modificación: la retención en la fuente y el impuesto especial sobre determinados servicios digitales³⁶

Para resolver los problemas relativos al nexo, se ha analizado, como otra solución alternativa, la posibilidad de aplicar una retención definitiva en la fuente sobre determinados pagos efectuados por residentes de un país como contraprestación por bienes o servicios digitales vendidos por un proveedor extranjero. Para evitar aplicar esta retención a nivel de los consumidores, se podría imponer dicha obligación a las instituciones financieras involucradas en los pagos. De este modo, se podría solventar la problemática suscitada en el entorno de las empresas digitales que desarrollan una actividad económica sustancial en un mercado sin contar con una presencia física en el mismo³⁷. En este sentido, en Argentina se ha incorporado una retención del 3 por 100 sobre los pagos realizados mediante tarjetas de crédito o débito por consumidores argentinos a empresas no residentes que prestan determinados servicios electrónicos (esencialmente, suministro de música, películas, programas de televisión y contenidos digitales similares). Por su parte, en Italia se ha evaluado la posibilidad de establecer una retención a aplicar sobre los pagos al extranjero por la adquisición de bienes y servicios digitales, cuando el proveedor no disponga de un establecimiento permanente en Italia (*Emendamento Mucchetti* a la *Legge di Stabilità* 2015); opción finalmente no aprobada.

Una medida que está siendo analizada en el marco de la OCDE y de la UE y que está tomando un significativo impulso en cuanto que está siendo implementada por algunos Estados consiste en la aplicación de un impuesto especial sobre determinados servicios digitales³⁸. En este sentido, la Comisión presentó el pasado 21 de marzo de 2018 una Propuesta de Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales³⁹ que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales caracterizados por la creación de valor por parte del usuario. Los servicios que se inscriben dentro del ámbito de aplicación de este impuesto son aquellos en los que la participación del usuario constituye una contribución esencial para la empresa que realiza la actividad digital y en consecuencia tiene un valor económico para la misma, hasta tal punto que sin la implicación de los usuarios no existiría dicho modelo de negocio. En

35. OCDE (2014), p. 158.

36. Se ha planteado, asimismo, la incorporación de una cláusula de fuerza de atracción en línea con lo dispuesto en el art. 7.1.b) y c) del MC ONU relativo a la tributación de los beneficios empresariales, de tal manera que se consideren imputables al establecimiento permanente los beneficios derivados de aquellas actividades empresariales idénticas o conectadas económicamente a las realizadas por este establecimiento cuando se realicen a través de una página web de la empresa (véase, en este sentido, GÓMEZ REQUENA, J.A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (2018), p. 357). En este caso, por tanto, resulta imprescindible que el sujeto cuente con un establecimiento permanente en el Estado de la fuente para que le sean imputables las rentas derivadas de las operaciones concluidas a través de la web empresarial. Basta, en consecuencia, con trasladar dicho establecimiento a otro Estado para que no resulte aplicable esta cláusula en el Estado de la fuente, y sin que ello obste a que la empresa pueda seguir operando en él de manera virtual.

37. OCDE (2014), p. 159. Ahora bien, en el Informe Final de 2015 esta propuesta fue igualmente desaconsejada, probablemente debido a los posibles inconvenientes asociados a la misma, como los citados por GÓMEZ REQUENA, J.A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (2018), p. 356.

38. Esta opción fue analizada ya en 2015 por el GEFED tal y como se recuerda en OCDE (2018), p. 134.

39. COM (2018) 148 final.

esencia se trata de la prestación de servicios publicitarios, de la transmisión de datos de los usuarios, y de determinados servicios de intermediación⁴⁰. Sólo serán considerados sujetos pasivos aquellas entidades que, con independencia del lugar donde estén establecidas físicamente, tengan unos ingresos anuales a escala mundial superiores a los 750.000.000 euros, y además, el total de ingresos imponibles anuales obtenidos dentro de la UE sea superior a 50.000.000 euros. La cantidad a ingresar será el resultado de aplicar a los ingresos imponibles un tipo único en toda la UE del 3 %. A la espera de que esta propuesta se debata en las instituciones europeas, algunos Estados miembros de la UE ya han incorporado en su normativa interna impuestos específicos que recaen sobre el volumen de negocios generado por determinadas empresas digitales, como pueda ser el *Imposta sulle Transazioni Digitali* de Italia⁴¹, *Taxe sur la diffusion en vidéo physique et en ligne de contenus audiovisuels* de Francia⁴², o el *Advertising Tax* de Hungría⁴³.

2. El uso fraudulento del estatus de establecimiento permanente y redefinición de los criterios de conexión

El Plan de Acción BEPS subraya la necesidad de actualizar la definición de establecimiento permanente con el objeto de evitar el uso de ciertas estrategias con fines elusivos a las que se recurre actualmente para eludir el alcance previsto en la definición vigente. La Acción 7 del citado Plan tiene como finalidad «Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente». Son tres, básicamente, las estrategias globales que centran la atención de esta acción: de un lado, la elusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente mediante acuerdos de comisionista y similares; de otro, la elusión artificiosa del mismo acogiéndose a las excepciones de las actividades específicas (auxiliares o preparatorias); y por último, la exclusión fraudulenta basada en otras estrategias como la fragmentación artificiosa de actividades u operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo amparándose, esencialmente, en la excepción prevista en el apartado 3 del art. 5 del MC OCDE.

Un contrato de comisión puede definirse, 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»⁴⁴. En virtud de este contrato, una empresa extranjera puede vender sus productos en un determinado Estado sin contar en el mismo con un establecimiento permanente propiamente dicho al que se le puedan atribuir estas ventas a efectos fiscales, y en consecuencia, sin que tenga que tributar en dicho Estado (de la fuente) por los beneficios derivados de estas operaciones. Asimismo, dado que el sujeto que realiza las ventas (el

40. Concretamente, se consideran servicios imponibles, de un lado, los servicios consistentes en la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; así como, la transmisión de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por las actividades de estos últimos en las interfaces digitales. Por otro lado, resultan igualmente imponibles los servicios consistentes en la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas, que les permitan localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y que puedan facilitar también las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios.

41. *Legge 27 dicembre 2017, n. 205, Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020, commi 1011 a 1019.*

42. *Code Général des Impôts, Article 1609 sexdecies B.*

43. OCDE (2018), p. 145.

44. OCDE (2016), p. 15.

agente independiente o comisionista) no es el propietario de los productos vendidos, éste no puede verse sometido a gravamen por las rentas obtenidas, y tan sólo tendrá que tributar, en su caso, por la retribución y/o contraprestación que percibe (generalmente, una comisión). Algunas compañías internacionales han cambiado su estrategia empresarial sustituyendo las filiales que venían actuando como distribuidoras por contratos de comisionista, consiguiendo de esta manera trasladar los beneficios fuera del país en el que se efectúan las ventas, sin que tenga lugar una modificación sustancial de las funciones desarrolladas en dicho territorio.

Para hacer frente, entre otras, a estas estrategias comúnmente utilizadas con fines fundamentalmente elusivos, en el Informe Final de 2015 se propone la incorporación de una serie de cambios en los apartados 5 (agente dependiente) y 6 (agente independiente o comisionista) del MC OCDE y en sus Comentarios. Tal y como se reconoce en dicho Informe, «en términos de política tributaria, cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generarán obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene un nexo suficiente que justifica su imposición tributaria en ese país, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente»⁴⁵. En este sentido, los cambios incorporados en los apartados 5 y 6 del art. 5 del MC OCDE y en sus Comentarios pretenden asegurar que la redacción de estas disposiciones refleje mejor esta política. La nueva redacción considera que existe un establecimiento permanente bajo la modalidad de agente dependiente cuando una persona actúa en un Estado contratante por cuenta de una empresa; 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 dichos contratos son en nombre de la empresa, o para la transferencia del dominio, o para garantizar el derecho de uso de bienes de la empresa, o para la prestación de servicios para esa empresa. Por su parte, en la nueva redacción del apartado 6 se reduce el concepto de agente independiente, señalándose que no se considerará un agente independiente «cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas»⁴⁶. Vemos, por tanto, cómo con esta nueva redacción y su aclaración se amplía significativamente los supuestos en los que un intermediario puede dar lugar a un establecimiento permanente. De este modo se pretende, como decimos, hacer frente a situaciones en las que se modifican las condiciones contractuales del comisionista sin afectar a sus funciones o actividades desarrolladas con el objeto de desvincular a la empresa extranjera, o cuando los contratos se negocian fundamentalmente en un Estado y se celebran o autorizan en otro, entre otras⁴⁷.

Por otra parte, hemos visto que el apartado 4 del art. 5 MC OCDE enumera algunas actividades empresariales que se consideran excepciones a la definición general de «lugar fijo de negocios» del apartado 1, y que no constituyen establecimiento permanente, aunque la actividad se realice a través de un lugar fijo de negocios. Todas las actividades

mencionadas en el apartado 4 tienen como rasgo común su carácter preparatorio o auxiliar (párrafo 21 de los Comentarios al art. 5 MC OCDE). Ahora bien, a menudo es difícil distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar 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; para lo cual se ha de llevar a cabo un análisis de cada caso en concreto (párrafo 24 de los Comentarios al art. 5 MC OCDE).

Lo cierto es que cuando se incorporaron estas excepciones específicas en la delimitación del concepto de establecimiento permanente, las actividades objeto de dichas excepciones tenían en aquel contexto un carácter marcadamente preparatorio o auxiliar. Hoy en día, sin embargo, ante los cambios e innovaciones producidos en la forma de desarrollar las actividades empresariales y profesionales, algunas de las actividades que entonces se consideraban meramente auxiliares o preparatorias pueden haberse convertido en actividades principales o funciones esenciales de determinadas empresas, especialmente, en relación a determinados modelos de negocio de la economía digital. Así, tal y como se menciona en el Informe de la OCDE, si, por ejemplo, la proximidad de los clientes y la necesidad de realizar las pertinentes entregas con rapidez son componentes esenciales del modelo de negocio de un vendedor en línea de productos físicos, el hecho de poseer un almacén local (situado en el Estado de la fuente) podría constituir una actividad fundamental de dicho vendedor⁴⁸, y dicho almacén debería ser considerado como un lugar fijo de negocios y no como una actividad preparatoria o auxiliar (conforme al tenor actual del art. 5.4 MC OCDE). Para que esto sea así en el Informe Final de la OCDE de 2015, en las conclusiones relativas a la Acción 7, se proponen cambios en el tenor literal del apartado 4 del art. 5 del MC OCDE para garantizar que toda excepción prevista en el mismo se limite a las actividades de carácter exclusivamente preparatorio o auxiliar (siendo esta la finalidad del último inciso incorporado en este apartado 4 tras la enumeración de supuestos o actividades que, en principio, podrían ser calificadas como auxiliares o preparatorias). A estos efectos se aclara que, en general, una actividad tiene carácter preparatorio cuando se lleva a cabo con miras a la ejecución de aquello que constituye la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa. Habitualmente, esta actividad antecede a otra y se desarrolla durante un periodo corto de tiempo. Por su parte, una actividad auxiliar se corresponde con aquella que se ejecuta como apoyo de la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa, sin llegar a ser parte de la misma. Es improbable, se explica en los Comentarios, que una actividad que requiere una proporción importante de su activo o de trabajadores de la empresa pudiera ser considerada como de carácter auxiliar⁴⁹.

Por último, con el objetivo de impedir que una empresa o un grupo de empresas estrechamente relacionadas fragmenten un negocio operativo y cohesionado en varias operaciones pequeñas para alegar que cada una de ellas está vinculada a actividades de carácter preparatorio o auxiliar, se propone añadir un nuevo apartado (4.1) al artículo 5, y de este modo, tratar de poner fin a la conocida como «fragmentación de actividades»⁵⁰. Se dispone, en este sentido, que las excepciones previstas en el apartado 4 no se aplican a un lugar de negocios, que podría constituir un establecimiento permanente, cuando las

45. OCDE (2016), pp. 15 y 16.

46. A estos efectos se señala que «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»; señalándose, a continuación, los criterios y umbrales que determinan esta «estrecha relación» [OCDE (2018), p. 16].

47. Véase la valoración que del grado de implementación de estas medidas realiza la OCDE en su Informe Provisional publicado en marzo de 2018 [OCDE (2018), p. 94].

48. OCDE (2014), pp. 125 y 141.

49. Párrafo 21.2 de los Comentarios al art. 5 del MC OCDE, conforme a la redacción propuesta en OCDE (2016), p. 28.

50. Véase, en cuanto al grado de implementación de estas medidas, las consideraciones realizadas en OCDE (2018), p. 95.

actividades que se llevan a cabo en ese lugar y otras actividades de la misma empresa (o de otras 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. Ahora bien, para que este nuevo apartado se aplique es necesario que, al menos, uno de los lugares donde dichas actividades se desarrollan constituya un establecimiento permanente, o en su defecto, que la actividad en su conjunto resultante de la combinación de las actividades relevantes vaya más allá de lo que son actividades meramente preparatorias o auxiliares⁵¹.

V. REFLEXIÓN FINAL

Mientras se desarrollan los debates y se adoptan acuerdos en el seno de la OCDE y de la UE para hacer frente a las prácticas de planificación fiscal agresiva que llevan a cabo determinadas empresas, y en particular, a la problemática suscitada por la aplicación de los actuales criterios de conexión en el contexto internacional, algunos Estados han comenzado a reaccionar de manera autónoma y aislada. En este sentido, hay Estados que han optado por modificar la definición de establecimiento permanente incorporando un nuevo criterio de sujeción que tenga en cuenta la presencia virtual de una empresa (caso de Israel, India, Arabia Saudí y Eslovaquia⁵²); otros han optado por aplicar una retención en la fuente sobre determinados productos y servicios digitales (como ocurre en Reino Unido, Grecia y Malasia, entre otros⁵³); determinados Estados han creado impuestos específicos y sectoriales que recaen sobre el volumen de negocio de determinadas operaciones electrónicas y/o modelos de negocio digitales, como ya hemos puesto de manifiesto, es el caso de India, Francia, Italia y Hungría, entre otros; mientras que, un número cada vez más considerable de Estados, en el marco de las acciones BEPS, están incorporando medidas con las que pretenden hacer frente a las prácticas de planificación fiscal agresiva de las grandes empresas multinacionales (que, en muchos casos son sociedades tecnológicas o entidades altamente digitalizadas, aunque no exclusivamente). El caso más conocido es, sin duda, el relativo al *Diverted Profit Tax* (que podríamos traducir por Impuesto sobre Beneficios Desviados) aplicable en el Reino Unido desde el 1 de abril de 2015, que tiene por objeto someter a una imposición agravada (al tipo del 25 por 100, frente al 20 por 100 que se aplica con carácter general) los beneficios desviados por parte de las grandes compañías multinacionales (sean digitales o no) hacia jurisdicciones de baja tributación; con el fin último, precisamente, de poner freno a esta práctica de planificación fiscal agresiva, compartiendo, por tanto, el espíritu BEPS.

No hay duda de que las medidas adoptadas individual y aisladamente por los Estados son muy heterogéneas y provocan inevitablemente una mayor fragmentación en el panorama fiscal internacional, incrementándose, de este modo, tanto la incertidumbre como las posibilidades de evasión y de fraude. Resulta indudable, igualmente, que si se desean remedios eficaces, éstos pasan inevitablemente por el debate y consenso internacional. En este sentido, en el Informe Provisional de 2018 se pone de manifiesto cómo, aun partiendo de puntos de vista divergentes, los países miembros han acordado revisar, con el fin de armonizar y de que resulten más fácilmente inteligibles, el criterio para la deter-

51. Véase el párrafo 30.2 de los Comentarios al art. 5 del MC OCDE, conforme a la redacción propuesta en OCDE (2016), p. 36.

52. Citados en OCDE (2018), pp. 135 a 138.

53. OCDE (2018), pp. 139, 140 y 161.

minación de un nexo (o criterio de sujeción) y las reglas de «atribución de beneficios», dos conceptos fundamentales inherentes al reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones y a la forma en que se asignan los beneficios a las diferentes actividades desarrolladas por las empresas multinacionales, con el fin de lograr una solución consensuada para 2020⁵⁴.

Un signo esperanzador de que el deseado consenso internacional, aunque dificultoso, es posible, lo constituye la reciente aprobación, en el marco de la Acción 15 del Plan BEPS (*«Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales»*), del *Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los Tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*, refrendado por un total de 84 países y territorios⁵⁵, con la finalidad esencial, por un derecho de lado, de garantizar una implementación rápida, coordinada y coherente de las medidas BEPS acordadas, en toda la red de convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, sin necesidad de renegociar bilateralmente cada uno de ellos, y por otro, de asegurar que los convenios existentes para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta se interpreten en el sentido de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en esos convenios, sin generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida a través de la elusión y la evasión fiscales; y que, en relación a la problemática suscitada por la actual delimitación de los criterios de conexión, incorpora, en esencia, gran parte de las recomendaciones que, en relación a la exclusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente se realizaron en el Informe Final de 2015 (ya mencionadas) en relación a los contratos de comisión y estrategias similares (artículo 12 del Convenio Multilateral), la calificación como actividades preparatorias o auxiliares (artículo 13) y la fragmentación de contratos (artículo 14); todo ello, sin perjuicio de que estamos aún a la espera de que este Convenio Multilateral sea aceptado, aprobado, o en su caso, ratificado por los distintos Estados signatarios⁵⁶, y por tanto, a la espera de comprobar su verdadera y efectiva implementación.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. (2013): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos*, Aranzadi, Navarra.
- ALMUDÍ CID, J.M. (2006): «Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades», en *Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Civitas, Navarra.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2005): «Consumo y comercio electrónico», *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, nº 15.

54. OCDE (2018), pp. 212 y 213.

55. Véase la información básica sobre la firma de este Convenio Multilateral suministrada por la OCDE en el siguiente enlace: <http://www.oecd.org/tax/la-firma-del-pionero-convenio-multilateral-beps-colmara-las-lagunas-normativas-de-los-convenios-fiscales.htm>. Asimismo, puede consultarse el texto de dicho Convenio en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>.

56. Conforme a la información publicada en la página web de la OCDE (consultada el 20 de septiembre de 2018) este Convenio Multilateral ya ha sido ratificado, aprobado o aceptado por Austria, Eslovenia, Isla de Man, Israel, Jersey, Lituania, Nueva Zelanda, Polonia, Reino Unido, Serbia y Suecia. Puede consultarse el listado de países en el siguiente enlace: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

- CRUZ PADIAL, I., y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2017): «Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED», *Quincena Fiscal*, n.º 3.
- DÍAZ-FAES, J., BHARWANI, A., y DURÁN, V. (2013): «Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones», en *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid.
- DUARDO SÁNCHEZ, A. (2017): «Crisis de los puntos de conexión en la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el Establecimiento Permanente a la luz del Plan BEPS», *Quincena Fiscal*, n.º 12.
- GARCÍA NOVOA, C. (2001): «Consideraciones sobre la Tributación del Comercio Electrónico», *Quincena Fiscal*, n.º 16.
- GARCÍA PÉREZ, J.A. (2015): «Tributación directa de nuevos modelos de negocio en una economía digital. El establecimiento permanente», *Carta Tributaria*, n.º 2.
- GARCÍA PRATS, F.A. (2013): «La residencia fiscal y el Derecho Comunitario», *Crónica Tributaria*, n.º 146.
- GÓMEZ REQUENA, J.A., y MORENO GONZÁLEZ, S. (2018): «La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa», en *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 3.
- JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2018): «Avance en las nuevas tecnologías y sus implicaciones en la tributación internacional de las actividades económicas», en *Retos jurídicos por la sociedad digital*, Aranzadi, Pamplona, 2018.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J.M. (2013): «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*, n.º 1.
- OCDE (2005): *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?* Final Report, Centre for Tax Policy and Administration.
- OCDE (2010): *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión Abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- OCDE (2013): Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing, París.
- OCDE (2014): *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Objetivo del 2014. Versión Preliminar*.
- OCDE (2015): *Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1 Informe Final* 2015, Ediciones OCDE, París.
- OCDE (2016): *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7-Informe final* 2015. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Ediciones OCDE, París.
- OECD (2018): *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, París.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016): «La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps», *Quincena Fiscal*, n.º 13.
- SANZ GADEA, E. (2018), «Residencia de las personas jurídicas apuntes de futuro», en *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 18.
- SIOTA ÁLVAREZ, M. (2013): «La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades», *Crónica Tributaria*, n.º 14.

CONSEJO EDITORIAL

MIGUEL ANGEL COLLADO YURRITA

MARÍA TERESA DE GISPERT PASTOR

JOAN EGEA FERNÁNDEZ

JOSÉ IGNACIO GARCÍA NINET

FRANCISCO RAMOS MÉNDEZ

SIXTO SÁNCHEZ LORENZO

JESÚS-MARÍA SILVA SÁNCHEZ

JOAN MANUEL TRAYTER JIMÉNEZ

BELÉN NOGUERA DE LA MUELA

RICARDO ROBLES PLANAS

JUAN JOSÉ TRIGÁS RODRÍGUEZ
DIRECTOR DE PUBLICACIONES

CUESTIONES ACTUALES DE PLANIFICACIÓN FISCAL & INTERNACIONAL

Directores

Ignacio Cruz Padial

Juan José Hinojosa Torralvo

Coordinador

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo

Belén Bahía Almansa

Juan Calvo Vérguez

Elisa García Luque

María Jesús García-Torres
Fernández

José Ángel Gómez Requena

María Amparo Grau Ruiz

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Gonzalo Gutierrez de Pablo

Antonia Jabalera Rodríguez

Rubén López Picó

Luis Alfonso Martínez Giner

Saturnina Moreno González

Luis Miguel Muleiro Parada

Begoña Pérez Bernabeu

Antonio José Ramos Herrera

Soraya Rodríguez Losada

Luis María Romero Flor

Guillermo Sánchez-Archidona
Hidalgo

Alejandro Zapatero Gasco

Colección: Atelier Fiscal

Director:

Miguel Ángel COLLADO YURRITA

(Catedrático de Derecho financiero y tributario de la UCLM)

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	11
PRÓLOGO. LA FISCALIDAD INTERNACIONAL AGRESIVA	13
<i>José María Martín Delgado</i>	
PRIMER BLOQUE	
LA PLANIFICACIÓN FISCAL	
EN UN CONTEXTO GLOBALIZADO	
FISCALIDAD, FINANCIACIÓN Y SOSTENIBILIDAD: EL PAPEL DE LA ONU	17
<i>María Amparo Grau Ruiz</i>	
LA ARMONIZACIÓN JURISPRUDENCIAL NEGATIVA DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA	
EN LA DOCTRINA DEL TJUE SOBRE EL GRAVAMEN DE LOS BENEFICIOS	
DE LAS SOCIEDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS (SEC/CFC)	33
<i>Juan José Hinojosa Torralvo</i>	
PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y REVISIÓN DE LOS CRITERIOS	
DE CONEXIÓN. ANÁLISIS DE LAS PROPUESTAS BEPS Y SU IMPLEMENTACIÓN	53
<i>Antonia Jabalera Rodríguez</i>	
TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL EN LA DIRECTIVA UE 2016/1164	73
<i>Ignacio Cruz Padial</i>	
TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS	93
<i>Miguel Gutiérrez Bengoechea</i>	

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reproducire, plagiar, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

© 2019 Los autores

© 2019 Atelier

Santa Dorotea 8, 08004 Barcelona

e-mail: editorial@atelierlibros.es

www.atelierlibros.es

Tel.: 93 295 45 60

I.S.B.N.: 978-84-17466-61-9

Depósito legal: B-16803-2019

Diseño y composición: Addenda, Pau Claris 92, 08010 Barcelona

www.addenda.es

Impresión: Winihard Gràfics, S.L. - Av. del Prat, 7 - 08180 Moià