



UNIVERSIDAD DE LEÓN

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

Curso 2017/2018

**LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO:
TRIBUTACIÓN ESTATAL, TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL, Y LOS
CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE
IMPOSICIÓN.**

**E- COMMERCE TAXATION: NATIONAL TAXATION, INTERNATIONAL
TAXATION AND INTERNATIONAL TREATIS TO AVOID THE DOUBLE
TAXATION**

Realizado por Andrea Álvarez Pérez

Tutorizado por D.^a Marta González Aparicio y D. Antonio Vaquera García

ÍNDICE

<u>ABREVIATURAS</u>	<u>6</u>
<u>OBJETIVOS</u>	<u>9</u>
I.OBJETIVOS GENÉRICOS	9
II.OBJETIVOS ESPECÍFICOS	9
<u>METODOLOGÍA.....</u>	<u>11</u>
<u>RESUMEN</u>	<u>13</u>
<u>ABSTRACT.....</u>	<u>13</u>
<u>CONSIDERACIONES INICIALES</u>	<u>14</u>
<u>CAPÍTULO PRIMERO. LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL ÁMBITO INTERNO</u>	<u>15</u>
<u>I.TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. IMPOSICIÓN DIRECTA.....</u>	<u>15</u>
1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	16
A. CONSIDERACIONES INICIALES	16
B. CLASES DE RENTAS GRAVADAS POR EL IRPF	17
C. RENTAS GENERADAS POR EL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	21
D. DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA.	23
2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	28
A. CONSIDERACIONES INICIALES	28
B. DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA	29
C. EL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IS.....	31
D. BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA DEL IS.....	33
a. Consideraciones iniciales	33
b. La BICCIS y la relación con los precios de transferencia	35
E. DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	36
F. I+D+I Y SU IMPACTO EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO	37
a. Consideraciones iniciales	37
b. El Patent Box	39
<u>II. TRIBUTACIÓN INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO</u>	<u>41</u>

1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	42
A. CONSIDERACIONES INICIALES	42
B. LA ARMONIZACIÓN EUROPEA DEL IVA	45
2. LA PROBLEMÁTICA DEL IVA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO 49	
A. NORMATIVA DE REFERENCIA	49
B. CLASIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL IVA	51
C. LA TRIBUTACIÓN EN EL IVA DEL COMERCIO DE LIBROS ELECTRÓNICOS.....	52
a. Consideraciones iniciales	52
b. Tipos impositivos de IVA aplicables a la transmisión de distintas modalidades de libros en España.	53
<u>CAPÍTULO SEGUNDO. LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL</u>	56
I. CONSIDERACIONES INICIALES	56
II. MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....	57
1. CONVENIOS BILATERALES COMO MECANISMO JURÍDICO MÁS EFICAZ PARA COMBATIR LA DOBLE IMPOSICIÓN	58
III. RESIDENCIA Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA NORMATIVA FISCAL INTERNACIONAL. PROBLEMAS EN EL ÁMBITO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	63
1. LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	65
2. LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS	67
a. La sede de dirección efectiva: Problemas para su determinación en el comercio electrónico	68
b. El procedimiento amistoso como nueva solución en la fijación de la residencia de las entidades por el MC OCDE de 2017	69
3. LOS SUPUESTOS DE DOBLE NO RESIDENCIA O DOBLE NO IMPOSICIÓN: LOS MÉTODOS EMPLEADOS POR LAS MULTINACIONALES	72
4. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	76
A. LA DETERMINACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA NORMATIVA CONVENCIONAL INTERNACIONAL.....	77

B. EL LUGAR FIJO DE NEGOCIOS Y LA PERMANENCIA EN EL TIEMPO.....	82
C. EL AGENTE DEPENDIENTE.....	83
D. EL SERVIDOR Y LA PÁGINA WEB COMO EP.....	85
E. TRANSFER PRICING O PRECIOS DE TRANSFERENCIA	88
a. Tratamiento normativo de los precios de transferencia.....	88
b. Mecanismos para evitar la doble imposición jurídica en los precios de transferencia.....	89
<u>CAPÍTULO TERCERO. CONCLUSIONES.</u>	90
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	93

ABREVIATURAS

Art. /Arts.	Artículo Artículos
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BICCIS	Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCAA	Comunidades Autónomas
Coord.	Coordinador
DGT	Dirección General de Tributos
Dir.	Director
Ed.	Edición
EP	Establecimiento Permanente
FR	Fórmula de Reparto
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
TRLIRNR	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
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades,

	sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
Núm.	Número
Ob. cit.	Obra citada
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
P./ pp.	Página/ páginas
RIRPF	Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero
RIS	Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
RIVA	Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, sobre declaraciones censales, el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, sobre el número de identificación fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, sobre el deber de expedir y entregar factura (los empresarios y profesionales), y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, sobre aplicación de las Directivas de la Comunidad
ss.	Siguientes
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo

	Central
TIC	Tecnologías de la Información y la Comunicación
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

OBJETIVOS

I. OBJETIVOS GENÉRICOS

La realización de este trabajo de Fin de Grado (en adelante, TFG) busca la consecución de distintos objetivos. Tales objetivos se encuentran distribuidos a lo largo de los capítulos del presente trabajo.

El primer objetivo es el estudio de la tributación del comercio electrónico en nuestro ordenamiento jurídico, analizando aquellos impuestos de tributación directa e indirecta que se ven más afectados por esta forma de comercio. Para ello, se realiza una investigación de las clases de rentas de los principales impuestos afectados, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido, a través de un enfoque doctrinal y jurisprudencial.

El segundo objetivo consiste en el análisis de la tributación del comercio electrónico en el ámbito internacional, con especial mención al Proyecto BEPS y al Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE). Ha sido necesario comparar las reformas acaecidas por el Proyecto BEPS desde su creación hasta la actualidad, así como consultar jurisprudencia internacional.

Al respecto de la jurisprudencia aplicada, ha consistido tanto en nacional como internacional. En la jurisprudencia internacional del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, la búsqueda de los objetivos se logran a través de sentencias relacionadas con la base imponible común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la coyuntura surgida por la tributación de los libros electrónicos y el debate sobre la vulneración del principio de neutralidad imperante en Derecho Tributario. En cuanto a la jurisprudencia nacional, han sido de relevancia las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos en materia de comercio electrónico.

II. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

De los anteriores objetivos genéricos se derivan los siguientes objetivos específicos:

1. Analizar el impacto del comercio electrónico en nuestro ordenamiento jurídico.
2. Estudiar los distintos impuestos tanto en imposición directa como indirecta que se ven afectados por esta figura, así como la calificación de sus rentas que son objeto de controversias en el ámbito del comercio electrónico.
3. Estudiar las distintas reformas legislativas en esta materia, su influencia práctica y las críticas doctrinales que han generado.
4. Analizar el impacto del comercio electrónico en Derecho Tributario Internacional.
5. Comentar la jurisprudencia nacional e internacional, en particular las Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos y el Tribunal Superior de Justicia, referentes a los contribuyentes que realizan transacciones comerciales por vía electrónica.
6. Elaborar unas conclusiones, valorando los aspectos positivos y negativos de la regulación actual existente en materia de comercio electrónico.

METODOLOGÍA

Para lograr los objetivos marcados para el presente TFG, la metodología de investigación empleada ha sido la siguiente.

La primera consistió en la elección del tema de trabajo, una materia de Derecho Tributario Internacional que consideramos actual e interesante. Finalmente optamos por la realización de un estudio sobre la tributación del comercio electrónico, un tema de actualidad y en auge que necesita de constantes reformas para poder adaptarse a las nuevas tecnologías. Aparece relacionado con la parte general del Derecho Tributario, por tratar directamente la imposición directa e indirecta. Por otro lado, esta materia permite no sólo el estudio del ordenamiento jurídico español y la jurisprudencia interna, sino que es objeto de estudio del Derecho Internacional.

La segunda fase consistió en la delimitación de los procedimientos a seguir y los objetivos a lograr. Se delimitó la base del trabajo, siendo esta la normativa fiscal española y el Modelo de Convenio de la OCDE, y posteriormente se estructuró el trabajo en dos grandes bloques:

- a. Un primer bloque conformado por el estudio del impacto ocasionado por el comercio electrónico en la imposición directa e indirecta, y las reformas acaecidas en nuestro ordenamiento para poder hacer frente a esta nueva forma de comercio.
- b. El segundo bloque enfocado al estudio del comercio electrónico en el Derecho Tributario Internacional, en concreto analizando el Modelo de Convenio de la OCDE y el Proyecto BEPS.

Para poder efectuar nuestra tarea, y así lograr nuestros objetivos, hemos acudido a los distintos cuerpos normativos imperantes en nuestro ordenamiento jurídico y en el ordenamiento internacional.

La recogida de información, la hemos llevado a cabo a través de los diversos manuales teóricos, tanto de parte general como especial, monografías, tesis, artículos de revistas especializadas en Derecho Financiero y Tributario, tratados y comentarios de las Acciones del Proyecto BEPS.

Una vez finalizada la labor de investigación, hemos procedido a la redacción del presente trabajo. La redacción del trabajo fue acompañada de las pertinentes y necesarias correcciones del tutor hasta alcanzar la versión final.

RESUMEN

El auge del comercio electrónico ha supuesto la obsolescencia de los conceptos tributarios clásicos utilizados para determinar la residencia fiscal de las personas jurídicas, así como el establecimiento permanente, criterio utilizado para determinar la sede de las sociedades.

La planificación fiscal agresiva por parte de las empresas multinacionales especializadas en el comercio electrónico, ha propiciado la erosión de bases imponibles. Por ello la OCDE ha creado el Proyecto BEPS, conformado por 15 Acciones para poner fin a estas prácticas, con la colaboración de los Estados miembros.

Ha sido necesaria la adaptación de los tributos ya existentes a las nuevas tecnologías, para evitar la falta de recaudación por parte de los Estados.

Palabras clave: obsolescencia de conceptos tributarios – residencia fiscal – establecimiento permanente – comercio electrónico – proyecto BEPS.

ABSTRACT

The rise of electronic commerce has led to the obsolescence of the tax concepts used to determine the legal residence of legal persons as well as the permanent establishment. This is the criteria used to determine the headquarters of the companies.

Aggressive tax planning by multinational companies specializing in electronic commerce has led to the erosion of tax bases. For this reason, the OECD has created the BEPS Project, consisting of 15 Actions to put an end to these practices with the collaboration of the Member States.

It has been necessary to adapt the taxes to new technologies to avoid the lack of collection by the UE Members.

Key words: obsolescence of tax concepts – tax residence – permanent establishment – e-commerce– BEPS Project.

I. CONSIDERACIONES INICIALES

El presente trabajo trata de analizar el complejo entramado de la tributación del comercio electrónico o e-commerce, tanto a nivel interno como a nivel internacional. El comercio electrónico consiste en la prestación de servicios y venta de bienes intangibles por vía electrónica que se encuentra regulado como uno de los diversos servicios de la sociedad de la información, comprendidos estos por la Ley 34/2002, 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 Consejo².

La OCDE define a la economía digital como “*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, que se está convirtiendo cada día más en la economía propiamente dicha*”³.

La OCDE también añade que no es necesario que el pago y la entrega de los bienes y productos se realicen por internet, sino que se pueden entregar por otros medios convencionales. También concisa que una transacción de comercio electrónico puede ser entre empresas, hogares, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas.⁴

Este tipo de comercio ha generado un problema para los conceptos tradicionales de tributación, ya que estos recaen sobre bienes tangibles y hechos imponible determinados, y en el comercio electrónico es difícil determinar el hecho imponible en algunas circunstancias, ya que está conformado por bienes intangibles⁵.

² BOE núm. 166 de 12 de Julio de 2002.

³ OCDE, Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición, Informes finales 2015, Proyecto OCDE G/20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.

⁴ OCDE, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, 2014.

⁵ÁLAMO CERRILLO, R., *La Economía Digital y el comercio electrónico*, Dykinson, 1ªed., Madrid, 2016, p.16.

CAPÍTULO PRIMERO. LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL ÁMBITO INTERNO

I. TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. IMPOSICIÓN DIRECTA

La imposición directa grava la renta generada por los contribuyentes, por lo tanto el principal problema se produce en la base imponible ya que la mayoría de bienes y servicios son intangibles y digitalizados, por lo que son difíciles de determinar⁶. Los impuestos más afectados son: El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), ya que el comercio electrónico permite que las rentas de las personas físicas y jurídicas sean más difíciles de gravar. Los modelos impositivos que rigen en nuestro ordenamiento jurídico, fueron creados para gravar unas transacciones comerciales que se desarrollaban mediante un lugar fijo de negocios en un único Estado⁷. Pero debido a esta nueva modalidad electrónica, estos principios han entrado en crisis, ya que las actividades se llevan a cabo a través de varios Estados (pudiendo incluso alguno de ellos ser un paraíso fiscal o no estar radicados en un país miembro de la Unión Europea, en adelante UE), por ello se ha visto tan afectado el IS, su criterio de residencia ya no puede hacer frente a la nueva situación económica. Los Estados tienen sus propios criterios de residencia, que en algunas ocasiones son contrarios al mantenido por el IS, lo que genera situaciones de doble imposición jurídica y en otras situaciones como consecuencia del auge de las grandes tecnológicas y las técnicas de elusión fiscal o planificación fiscal agresiva, se produce la no imposición jurídica⁸, ocasionando grandes pérdidas de recaudación a la Administración Tributaria.

⁶ÁLAMO CARRILLO, R., *La Economía Digital y el comercio electrónico*, ob.cit., p.81.

⁷ZUBIMENDI CAVIA, A., La obsolescencia de la noción de residencia en la tributación de las empresas multinacionales, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A.(Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018 p.208.

⁸GIL GARCÍA, E., Las últimas tendencias en el establecimiento permanente como punto de conexión: del asunto “mcdonald’s” a las propuestas del grupo “código de conducta”, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A.(Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob.cit., p.343.

De manera más indirecta se ve afectado el Impuesto sobre la Renta de los No Residente (en adelante, IRNR)⁹, que grava la renta que obtienen en territorio español las personas físicas y entidades no residentes, salvo que están tributen por el IRPF. Como consecuencia del comercio electrónico están proliferando el número de personas de no residentes que generan riqueza en nuestro país.

1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

A. CONSIDERACIONES INICIALES

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) se encuentra regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio¹⁰ (en adelante, LIRF), desarrollada por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Proyectos y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero¹¹ (en adelante, RIRPF).

Es un impuesto de naturaleza directa y personal¹². En la práctica es un impuesto analítico¹³ que distingue el origen de las rentas, por ello las rentas se agrupan en diferentes categorías a la hora de gravarse en el IRPF¹⁴.

El IRPF grava la renta de las personas físicas, agrupándolas en las siguientes categorías: rentas del trabajo, rendimientos del capital inmobiliario, rendimientos de

⁹Regulado por 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, BOE núm. 62 de 12 de Marzo de 2004.

¹⁰ BOE núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

¹¹ BOE núm. 78, de 31 de marzo de 2007.

¹²Sainz de Bujanda, en *Impuestos directos e indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción*, 2ªed, Hacienda y Derecho, 1962, Madrid, pp. 125 y ss. establece una clasificación de los impuestos directos como aquellos determinados o establecidos por la norma tributaria obligando al sujeto al pago, sin posibilidad de resarcirse de dicha obligación, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor.

Los impuestos reales se asientan sobre un elemento objetivo, cuya naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria.

¹³ Los impuestos analíticos realizan diferenciaciones en función del tipo de renta.

¹⁴MARTÍN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., TEJERINO LÓPEZ JOSÉ M., CASADO OLLERO G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25º ed., Madrid, 2014 p. 682.

actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley¹⁵. A pesar de ello, no todas las rentas están sujetas a tributación de este impuesto, sino que el art. 7 de la LIRPF recoge las rentas exentas del mismo. Cabe destacar por lo que afecta al tema tratado en el presente trabajo, la exención en la base imponible del IRPF para evitar la doble imposición internacional prevista para evitar la doble imposición de los dividendos u otras rentas, que han tributado en el momento en el que se ha producido la salida de los mismos del país de origen o más concretamente el devengo de los mismos en el territorio extranjero y que se desarrollará más ampliamente en el apartado correspondiente.

Es importante señalar que es un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA), en concreto un 50% como así establece el art. 3 de la LIRPF, teniendo éstas ciertas competencias como son por ejemplo: establecer las deducciones de la cuota, aumentos o disminuciones en los porcentajes por inversión en la vivienda habitual, etc. No obstante, no podrán regular: los pagos a cuenta, los límites de las deducciones por inversiones y por donativos, el gravamen de las rentas del ahorro y los aplicables a determinadas categorías de renta, las deducciones de la cuota reguladas por el Estado, sin perjuicio de la distinción entre ésta y las CCAA.

B. CLASES DE RENTAS GRAVADAS POR EL IRPF

Las rentas que forman parte de la base imponible del impuesto las clasifica la LIRPF en las siguientes: rendimientos del trabajo personal, rendimientos de capital mobiliario, rendimientos de capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, y en último lugar la imputación de rentas. El contenido de cada una de ellas se analizará a continuación.

- Rendimientos del trabajo personal: *“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*

¹⁵LÓPAZ PÉREZ ANA M., *Nociones Básicas de Fiscalidad. La Imposición sobre la Renta de las Personas Físicas*, 1ªed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, p.40.

no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas” (art. 17 LIRPF). Encontramos en este precepto también, una enumeración de todos los supuestos incluidos dentro de la clasificación de rendimientos del trabajo¹⁶. Se incluyen por tanto, todas las actividades relacionadas con el trabajo pero también la doctrina administrativa ha ido incluyendo rentas procedentes de relaciones distintas a las laborales, lo que da lugar a que en algunos supuestos sea difícil diferenciar entre rentas del trabajo y rentas de actividades económicas¹⁷.

La LIRPF en su art.42 define las retribuciones en especie, considerándolas como unos supuestos especiales que en algunos casos serán considerados los rendimientos del trabajo en especie y en otros supuestos supondrán exenciones a estos rendimientos. Según dicho precepto, son rendimientos 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”* En el apartado segundo de este mismo precepto encontramos las retribuciones en especie que no serán consideradas como rendimientos del trabajo y en el apartado tres, los rendimientos que sí serán considerados como rendimientos del trabajo pero estarán exentos de esta clasificación.

- Rendimientos de capital mobiliario: *“Utilidades o contraprestaciones, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, del capital mobiliario de los que sea titular el contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas”*.(art. 21 LIRPF).

Se complementa con el art. 25 de la LIRPF, donde se establece una clasificación de los rendimientos de capital mobiliario. La clasificación es la siguiente: dividendos y asimilados; constitución o cesión de derechos de uso o disfrute sobre valores que

¹⁶ Debemos tener en cuenta que a la hora de delimitar los rendimientos de trabajo laboral, también debemos acudir a la normativa laboral al respecto, que no suele coincidir con la regulación fiscal. Como así lo pone de manifiesto la Agencia Tributaria en la nota 1/12 de 22 de marzo de 2012, donde hace referencia a distintos aspectos del tratamiento fiscal de los socios colaboradores de las entidades mercantiles, señalando que no existe una identidad entre el tratamiento fiscal del IRPF y el concepto de relación laboral de la normativa laboral.

¹⁷ PÉREZ HUETE J., *Comentarios a las Leyes. Fiscalidad Práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, 1ªed., Aranzadi, Enero, 2015, pp. 5 y ss.

representen participación en fondos propios de entidades; otras utilidades¹⁸; distribución de la prima de interés.

- Rendimientos de capital inmobiliario: *“Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”* (art. 22 LIRPF).

- Rendimientos de actividades económicas: *“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”* (art. 27 LIRPF).

El problema que plantea esta clasificación es que la línea que separa la delimitación entre rendimientos de actividades económicas y de trabajo, es muy fina en algunos supuestos. Generalmente se utiliza como criterio delimitante que exista ordenación por cuenta propia de los medios de producción por parte del contribuyente (recursos humanos, capital, etc.), sin embargo, no siempre es fácil determinar cuándo se ha producido esta ordenación por cuenta propia de los medios de producción. Por ende, el requisito del trabajo por ajenidad es muy importante a la hora de clasificar las rentas en una u otra categoría.

La calificación de actividades económicas no se pierde debido al cese de la relación laboral ni tampoco por jubilación, sino que se seguirán percibiendo cantidades pendientes de los años en los que sí se trabajó¹⁹.

¹⁸ Rendimientos que provengan de las entidades jurídicas pero que sean distintas de la clasificación “participación en fondos propios de entidades”.

¹⁹ Consulta V-2801-07 de 28-12-2007.

Las actividades económicas se clasifican a su vez en: rendimientos de actividades profesionales, empresariales y las agrícolas, ganaderas o forestales²⁰.

- Ganancias y pérdidas patrimoniales: “*Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos*”. Es necesario que concurren dos circunstancias:
 - Que haya una variación del valor patrimonial, ya sea a la alza o a la baja.
 - Que se produzca una alteración en su composición y no sea considerada como rendimiento por la propia LIRPF

En la consulta V-0128-07 de 22-01-2007 de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) se establece que no hay alteración en la composición en el caso de la división de la cosa común, ya que simplemente se especifica la partición indivisa que le corresponde a cada uno de los comuneros pero no se produce ninguna alteración en la composición. Por su contra la consulta V-1897/2005 de 28-9-2005, determina que en el caso de realizar la división de la cosa común pero además adjudicarlo a uno de los comuneros e indemnizar al resto económicamente sí que estaríamos ante una ganancia patrimonial²¹.

El art. 25 de la LIRPF menciona dos supuestos en los que sí se da la nota de alteración pero aun así no serán considerados como ganancias o pérdidas patrimoniales, que son los siguientes: reducción de capital con devolución de aportaciones y reducción de capital con amortización de acciones.

²⁰ PÉREZ HUETE JOAQUÍN, *Comentarios a Leyes. Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, ob.cit. p. 13.

²¹ Consulta V-0759-11 de 24-3-2011 referente a la disolución de las sociedades de gananciales y la posterior adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual a efectos de asumir la totalidad del préstamo hipotecario: la DGT afirma que la disolución de la sociedad de gananciales y la posterior adjudicación a cada uno de los cónyuges de su correspondiente participación en la sociedad no constituye ninguna alteración en la composición de sus respectivos patrimonios que pudiera dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, siempre y cuando la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad. Sólo en el caso de que se atribuyesen a uno de los cónyuges bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en el otro cónyuge, generándose una ganancia o pérdida patrimonial

Es interesante lo que ocurre con las transmisiones lucrativas en caso de muerte del contribuyente, al respecto podemos acudir a la Consulta de la DGT 0188-04 de 6-2-2004 que da respuesta a una situación común, como es el tratamiento que tienen las cantidades cobradas por fallecimiento de uno de los cónyuges, cuando tiene suscrito un seguro de amortización de un préstamo hipotecario, y la entidad financiera aplica, por el tipo de contrato suscrito en el que figura como beneficiaria, el importe a la cancelación del préstamo. Según la DGT, para los tomadores no estamos en presencia de un rendimiento derivado de un contrato de seguro por el cobro de una prestación o rescate, sino que se manifiesta una renta como consecuencia de la cancelación de la deuda, que al producirse una alteración en la composición de su patrimonio debe calificarse como ganancia patrimonial²². Esto trae a colación el tratamiento del tomador fallecido y el superviviente a efectos del IRPF, el tomador fallecido tiene una ganancia patrimonial por la que no tiene que tributar en el IRPF y el tomador superviviente también ostenta una ganancia patrimonial por la que tendrá que tributar en el IRPF.

En cuanto a las transmisiones patrimoniales inter vivos, se deben cumplir los requisitos del art. 20.6 de la LIS, para que no sean consideradas como ganancias patrimoniales.

C. RENTAS GENERADAS POR EL COMERCIO ELECTRÓNICO.

Previamente al análisis de la relación de las rentas gravadas por el IRPF y el comercio electrónico, es necesario hacer una distinción entre los dos tipos de comercio electrónico: off-line y on-line.

En el comercio electrónico off-line, una parte de la transacción se realiza vía electrónica, pero la parte final de la operación se consume a través de medios convencionales²³. Las entregas de bienes o prestaciones de servicios, no plantean

²² PÉREZ HUETE JOAQUÍN, *Comentarios a Leyes. Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, ob. cit. pp. 13 y ss.

²³ RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ, A., La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa, Documentos de Trabajo. Instituto de Estudios Fiscales, núm.6/2011, 2011, p.33.

mayores problemas ya que no suponen una cesión de uso o cánones, por ello se catalogarían como rendimientos de actividades económicas²⁴.

Las actividades desarrolladas en el comercio on-line que consisten en la transmisión de bienes o servicios digitalizados, se pueden clasificar; en ordinaria, es decir como una venta o transmisión del derecho de propiedad, o como la concesión de una licencia o cesión de un derecho de uso²⁵.

Conviene por lo tanto, diferenciar entre cesión de uso o compra-venta. La cesión de uso permite el disfrute de la propiedad y el derecho de uso de la misma, a diferencia de la compra-venta, que permite la adquisición de los derechos de propiedad intelectual.

La Ley de Propiedad Intelectual²⁶, en su art. 99 regula la cesión de uso “*La reproducción total o parcial, incluso para uso personal, de un programa de ordenador, por cualquier medio y bajo cualquier forma, ya fuere permanente o transitoria. Cuando la carga, presentación, ejecución, transmisión o almacenamiento de un programa necesiten tal reproducción deberá disponerse de autorización para ello, que otorgará el titular del derecho*”. Por lo tanto, si un sujeto distinto del autor cede los derechos de explotación tendrá la consideración de rendimientos de capital mobiliario. Serán rendimientos de actividades económicas si es el propio autor quien lo cede, al igual que los propios beneficios obtenidos por la cesión.

Otra categoría de rentas afectadas por el comercio electrónico, son las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas por las compras y ventas a través de este medio. Al producirse una compra o una venta, se genera una modificación del patrimonio del contribuyente, que tendrá la consideración de ganancia o pérdida patrimonial.

Pero, el gran problema a la hora de delimitar las rentas generadas por el comercio electrónico, son los cánones. La definición de cánones se encuentra en el art.

²⁴ RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ T., La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales, Indret, núm. 2/2015, Barcelona, 2015, p.26.

²⁵ RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T., La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales, ob. cit. p.20.

²⁶ Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

13 TRIRNR “*Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:...*”, debido a una definición tan escueta ha sido necesario una complementación por parte de la jurisprudencia²⁷, así la consulta de la DGT 752/2002, de 20-05-2002, establece que sólo existirán cánones cuando haya una contraprestación consecuencia de una cesión de uso de los derechos de propiedad.

En cuanto al know-how, conformado por el conjunto de conocimientos no públicos para la prestación de un servicio o desarrollo de una actividad; y las prestaciones de servicios²⁸, ha existido siempre cierta confusión en torno a su clasificación como cánones o como rendimientos de actividades económicas. Actualmente, se consideran cánones.²⁹

Como consecuencia de la doble imposición o doble residencia, es posible aplicar las deducciones previstas para los supuestos de doble imposición, reguladas en los arts. 31 y 32 de la LIRPF.

D. DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA.

Conforme al art. 9 de la LIRPF, se entenderá que una persona física tiene su residencia en territorio español cuando concorra 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.*

²⁷ MARTÍNEZ MARTÍNEZ, JOSÉ M., PÉREZ-OLIVARES HINOJOSA, F., SITJAR DE TOGORES, ANA I., El concepto de canon en la jurisprudencia, *Cuadernos de Formación. Instituto de Estudios Fiscales*, núm.1/2006, 2006, p.86.

²⁸ DE MIGUEL ASENSIO, P., *Contratos internacionales sobre propiedad industrial*, 2ªed., Civitas, Madrid, 2000, pp.46 - 47.

²⁹ MARTÍNEZ MARTÍNEZ, JOSÉ M., PÉREZ-OLIVARES HINOJOSA, F., SITJAR DE TOGORES, ANA I., El concepto de canon en la jurisprudencia, ob. cit. p. 101.

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.”

El apartado a) permanecer 183 días en territorio español aunque es objetivo, resulta complejo en la práctica, ya que es difícil de demostrar en el caso de personas que por motivos laborales tienen que desplazarse continuamente a otros Estados, así como en el supuesto de la libre circulación de personas, que dificultan determinar la estancia de una persona en una jurisdicción o en otra³⁰. Para resolver este paradigma, se incluye dentro del cómputo de días las ausencias esporádicas³¹ siempre y cuando, el contribuyente no acredite residir en otro Estado, como así indica el artículo anteriormente citado.

La Administración Tributaria sostiene que toda ausencia será esporádica, salvo que se acredite lo contrario, y esto le favorece porque la carga de la prueba recae en el contribuyente y supone una atracción hacia nuestro país de los supuestos de residencia transitorias³². De esta interpretación de la Administración cabría pensar que si no se acredita una residencia en otro país, estaríamos ante una ausencia esporádica, en cambio

³⁰ PRIETO MOLINER, P.: Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2012, p. 244.

³¹ Las ausencias esporádicas no se definen en la LIRPF, por lo que es necesario una interpretación doctrinal para entender qué se engloba en dicho concepto. Según el TEAC en una resolución de junio de 1998 (JT/1998/1662), para hablar de ausencia esporádica es necesario una previa presencia en territorio español. De modo que es una especie de cláusula residual, en la cual se incluirían todos los casos de contribuyentes que no acrediten una residencia en otros países.

³² GARCÍA CARRETERO, B: Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF, *Revista Quincena Fiscal num. 10/2018*, Cizur Menor, 2018, pp. 1-4.

Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC)³³ emitió un informe en el cual se establece que no se puede descontar de este período de residencia en territorio español, las ausencias que se han producido como consecuencia de acontecimientos fortuitos o debidos a fuerza mayor. La jurisprudencia también ha tenido una postura similar a la del TEAC³⁴.

Por el contrario, el Tribunal Supremo (en adelante, TS) ha cambiado el criterio seguido anteriormente, con cinco sentencias dictadas todas ellas el 28 de noviembre de 2017 por la Sección 2.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo. Las sentencias parten de la situación sufrida por unos becarios del ICEX en el extranjero durante un año, habiendo sufrido retenciones en el IRPF como residentes y no como no residentes, reclamando tal coyuntura a la Administración. La Administración denegó la devolución, ya que no habían acreditado su residencia en los países donde se encontraban becados. Esta cuestión llegó al Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que estimó las pretensiones de los becarios. Fue la Administración la que presentó un recurso de casación ante el TS, el TS ya comenzó la sentencia dejando claro que en ella se aplicaría un concepto más restrictivo del que se venía aplicando: *“la primera incógnita que hemos de despejar es la de la medida en que las ausencias esporádicas —que debemos precisar y acotar para evitar que una interpretación extensiva del precepto haga inviable toda posible exclusión de la residencia habitual—, juegan para integrar tal concepto de residencia habitual y, dentro de él, el de permanencia temporal”*. Según el TS, una ampliación tan amplia de ausencias esporádicas por parte de la Administración puede conllevar también, a crear conflictos con las legislaciones de otros países que también adoptan el criterio de la residencia habitual³⁵, y como conclusión añade que lo que define una ausencia como esporádica es su duración e intensidad y no el elemento volitivo de establecerse de manera ocasional con intención de regreso, a diferencia de lo

³³ Resolución de 7 de julio de 1999, rec. 1317/1996. Se encuentra el siguiente texto literal al respecto de las ausencias: *“al haberse demostrado por la Inspección la permanencia en España durante 121 días, cabe entender que el resto hasta 365 son ausencias temporales, que han de computarse como días de permanencia, salvo que el interesado pruebe su residencia habitual en más de 183 días”*.

³⁴ SAN de 20 de septiembre de 2001 (JT 2001, 1622). También se pueden ver al respecto las consultas de la DGT CV 1091/2008 y CV 3473/2015, que vienen a ratificar el criterio seguido por el TEAC y la jurisprudencia: *“en tanto no se aporte dicho certificado de residencia, las ausencias del territorio español tendrán carácter esporádico de cara a la determinación de la residencia fiscal”*.

³⁵ ARREGUI BRAVO, J.: Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2017, Barcelona, pp. 1-6.

que se venía aplicando anteriormente por el TEAC y la DGT, que utilizaban como criterio la voluntad del contribuyente de volver al territorio español.

En el caso de que la ausencia del territorio español se produzca por un traslado a un paraíso fiscal, la Administración podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días naturales³⁶. A estos efectos, es necesario acudir a la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal³⁷, en ella se incluye la definición de paraíso fiscal:

“1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente.

2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.

c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

3. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda”.

³⁶ VELÁZQUEZ CUETO, FRANCISCO A.: La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2011, p.3.

³⁷ BOE núm. 286, de 30 de noviembre de 2006.

La UE ha elaborado una lista de paraísos fiscales³⁸, entre los que se encuentran: Corea del Sur, Panamá, Bahreín, Barbados, Emiratos Árabes, Granada, Guam, Islas Marshall, Macao, Mongolia, Namibia, Palau, Panamá³⁹, Samoa, la Samoa Americana, Santa Lucía, Trinidad y Tobago y Túnez. En la UE no podemos hablar de paraísos fiscales pero sí de países que facilitan la elusión fiscal, como son Luxemburgo, Holanda, Malta e Irlanda. A pesar de lo mencionado anteriormente, el precepto anterior, es decir el 8 de la LIRPF establece “*No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal...*”, lo que puede generar la tan temida no tributación, realmente este art. 8 no resulta sencillo de aplicar, ya que conforme al art. 9 si la Administración lo considera oportuno, se puede exigir que se acredite la residencia en este paraíso fiscal⁴⁰.

Hay un grupo de contribuyentes que plantea problemas de deslocalización, que son: las grandes fortunas, deportistas y artistas. Esta deslocalización supone, que el contribuyente es residente en territorio español pero ficticiamente su residencia a otro Estado, siendo estos paraísos fiscales o alguno de los que no están incluidos, generalmente Suiza⁴¹. La DGT insta a certificar la residencia en estos países con documentos emitidos por las autoridades tributarias de esos países, no bastando con pasaportes o certificados de empadronamiento.

En cuanto al apartado b) “núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos”, por interés económico se tiene que entender todas las rentas obtenidas por el contribuyente, así como el centro de gestión de las rentas en el caso de que deriven de actividades económicas⁴².

³⁸ Se elaboró otra lista en la cual se incluían a 47 países que potencialmente podían llegar a convertirse en paraísos fiscales, y tenían que comprometerse a cambiar sus legislaciones tributarias para no llegar a ello. Entre ellos podemos encontrar a Andorra, Cabo Verde o Turquía.

³⁹ Se ha acordado retirar a Panamá y a otros 7 Estados de la lista de paraísos fiscales de la UE. Por lo que ahora sólo serán los siguientes países: Samoa Americana, Bahreín, Guam, Islas Marshall, Namibia, Palaos, Samoa, Santa Lucía y Trinidad y Tobago.

⁴⁰ PRIETO MOLINER, P.: Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes, ob. cit. p. 6.

⁴¹ VELÁZQUEZ CUETO, FRANCISCO A.: La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos, *Instituto de Estudios Fiscales*, ob. cit., p. 7

⁴² SERRANO ANTÓN, A.: Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2002, p. 20.

Existe también una presunción iuris tantum de residencia cuando el cónyuge no separado y los hijos residan en territorio español.

2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A. CONSIDERACIONES INICIALES

El IS se regula por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades⁴³ (en adelante, LIS) y por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades⁴⁴ (en adelante, RIS).

Dicho impuesto se exige en todo el territorio español, con independencia de las peculiaridades de los territorios forales, que son las siguientes⁴⁵:

- En Navarra resultan de aplicación la Ley 28/1990 por la que se aprueba el Convenio con la Comunidad Foral⁴⁶ y la Ley foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades⁴⁷.

- En el País Vasco la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco⁴⁸, en Álava se aplica la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades; en Guipúzcoa la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto sobre Sociedades y en Vizcaya la Norma Foral 11/2013 de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- En Canarias, la Ley 19/1994, de 6 de junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias⁴⁹.

Es un impuesto de naturaleza directa, periódica, personal y subjetiva⁵⁰, cuyo hecho imponible lo constituye, la obtención de la renta por parte del contribuyente cualquiera que sea su origen o naturaleza, conforme al apartado 1 del art. 4 de la LIS,

⁴³ BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

⁴⁴ BOE núm. 165, de 11 de julio de 2015.

⁴⁵ MARTÍNEZ ÁLVAREZ J., COMPAIRED J., RUIZ BAÑA MARÍA L.: *Manuales Universitarios, Manual de Derecho Tributario*, Aranzadi, 17º ed., Cizur Menor, 2015, p.10.

⁴⁶ BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 1990.

⁴⁷ BOE núm. 55, de 6 de marzo de 2017, BON núm. 251, de 31 de diciembre de 2016.

⁴⁸ BOE núm. 124, de 24 de mayo de 2002.

⁴⁹ BOE núm. 161, de 07 de junio de 1994.

⁵⁰ ALIAGA AGULLÓ, E., *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2º Ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 145 y ss.

pero este precepto no especifica qué se entiende por renta sino que se debe acudir al art. 10, donde se establece que ésta se puede obtener mediante tres métodos diferentes: estimación directa corrigiendo el resultado contable a través de las reglas establecidas los preceptos de la LIS, estimación objetiva, mediante la aplicación de los signos, módulos o índices de los sectores de actividad que determine la LIS y estimación indirecta de forma subsidiaria.

B. DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA

Según dispone el art. 8. 1 del TRLIS, la residencia de una entidad en territorio español y, consecuentemente, su tributación por renta mundial se producirá por la concurrencia de cualquiera de los siguientes criterios o puntos de conexión:

- Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas
- Que tengan su domicilio social en territorio español
- Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español

Es necesario por tanto, la concurrencia de uno sólo de estos puntos de conexión para que una empresa sea considerada residente en el Estado Español. El primer criterio fue interpretado ampliamente por la DGT⁵¹, pero la doctrina se manifestó al contrario de dicha interpretación, entendiendo que si una empresa trasladaba su sede de dirección efectiva a otro país, a pesar de haberse constituido conforme a las normas españolas, dejaba de ser una sociedad española⁵².

El tercer criterio es el que plantea más problemas, a diferencia de los otros criterios formales, ya que es más difícil delimitar el concepto de sede de dirección efectiva, porque éste puede comprender el último lugar donde se llevan a cabo las operaciones de la sociedad o bien al lugar de decisión habitual donde se reúnen los socios, etc.⁵³ No existe pues un concepto armonizado de “sede de dirección efectiva” en nuestro ordenamiento, ya que ni la doctrina de la DGT ni la jurisprudencia española han clarificado la cuestión.

⁵¹Resolución de 10 de enero de 2012, consulta vinculante V0004-12.

⁵²La DGT ha modificado su criterio y en la Resolución de 18 de diciembre de 2012, consulta vinculante V2477-12, establece que una sociedad pierde la condición de española cuando traslada su sede de dirección efectiva a Luxemburgo.

⁵³DE JUAN PEÑALOSA, J. L.: Estudio introductorio, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa, *Aranzadi*, Cizur Menor, 2013, p. 20.

Sí que existe un concepto esclarecido por parte de la OCDE, siendo sede de dirección efectiva, el lugar donde la empresa adopta las decisiones más importantes⁵⁴.

En el apartado segundo de este precepto⁵⁵, se incluye una presunción⁵⁶ de residencia, que según ha determinado la DGT⁵⁷ se ha introducido como medida anti elusión.

Esta presunción exige que la sociedad esté radicada en un país de nula tributación o paraíso fiscal, pero existen excepciones a esta regla general. Este es el caso de la sociedad que opera a través de un establecimiento permanente radicado en un tercer Estado, o aquella sociedad que pudiese acreditar que su sede de dirección efectiva se halla en estos países⁵⁸.

La determinación de qué países son considerados paraísos se producen por un listado cerrado, siguiendo el mismo modelo que el IRPF.⁵⁹

Los países de nula tributación son aquellos que no cuentan con un impuesto de naturaleza igual o análoga al IS, es decir que es independiente el régimen fiscal que

⁵⁴La coyuntura internacional que plantea el concepto de sede de dirección efectiva será analizado en epígrafes posteriores.

⁵⁵Esta presunción es la siguiente: “*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 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, o considerado como paraíso fiscal, 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 simple gestión de valores u otros activo*”.

⁵⁶ No existe en nuestro ordenamiento una definición de lo que es una presunción, pero podemos tomar en consideración la definición facilitado por GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M, en *Las presunciones del derecho tributario*, Lex Nova, 2005, p.648. , que define las presunciones de la siguiente forma: el legislador quien partiendo de un hecho conocido, tiene por demostrado un hecho desconocido, dada la conexión existente entre ambos, aun cuando sea posteriormente el juez quien aplique dicha norma si se demuestra el hecho base y no se contraprueba el hecho presumido. Teniendo éstas como finalidad primordial la facilitación de la labor probatoria del órgano administrativa y la lucha contra la elusión fiscal.

⁵⁷ Consulta Vinculante V0026-09, Resolución de 12 de enero de 2009.

⁵⁸SIOTA ÁLVAREZ, M.: La residencia fiscal en el impuesto sobre sociedades, *Crónica tributaria num. 149/2013*, 2013, pp.210-212.

⁵⁹Explicado en el epígrafe de la residencia fiscal en IRPF.

resulte de aplicación en estos países, basta con que no exista un tributo igual o de naturaleza análoga al IS para que sea considerado un país de nula tributación⁶⁰.

C. EL CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IS

El art. 10 de la LIS determina la composición de la base imponible del IS: “*La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores*”. Añadiendo, que ésta se determinará mediante los métodos de estimación indirecta, directa u objetiva.

El método de estimación directa y objetiva, se llevará a cabo cuando la Ley así lo prevea, conforme al apartado segundo del art. 10 LIS “*La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*”.

En el régimen de determinación directa, la base imponible se calcula corrigiendo el resultado derivado de la aplicación de las normas contables, a través de los mecanismos previstos en la Ley, es decir los anteriormente citados (CCom, PGC, etc.)⁶¹

Como se puede apreciar, la LIS no realiza una descripción detalla de todos los ingresos y gastos que conforman la base imponible del IS, sino que remite al contribuyente a la normativa contable, fundamentalmente al Código de Comercio (en adelante, CCom)⁶², el Plan General Contable (PGC)⁶³, los planes sectoriales de contabilidad, así como los criterios interpretativos en materia contable adoptados por el

⁶⁰Quedarían excluidos de los países de nula tributación, los países de baja tributación o aquellos que tengan un IS a un tipo muy bajo en consideración con el español.

⁶¹MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERINO LÓPEZ, JOSÉ M., CASADO OLLERO, G., Curso de Derecho Financiero y Tributario, ob. cit. p. 699.

⁶²Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio, publicado en la Gaceta núm. 289 de 16 de Octubre de 1885. El CCom es bastante parco en la regulación de la esta materia, por lo que es preferible acudir a al PGC.

⁶³Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, publicado en BOE núm. 278 de 20 de Noviembre de 2007.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a los que se remite con frecuencia la DGT⁶⁴. Dentro de los gastos e ingresos se pueden incluir los siguientes:

- Ingresos contables: venta de bienes, prestaciones de servicios, subvenciones, donaciones, legados, beneficios procedentes de la venta de activos no corrientes e ingresos excepcionales, ingresos financieros (por participaciones en el capital de otras sociedades) etc.
- Gastos contables: compra de bienes, la variación de existencias, tributos, gastos de personal, gastos de gestión, gastos financieros (intereses de títulos de renta fija, de deudas, etc.)⁶⁵ pérdidas procedentes del inmovilizado, etc.

El resultado contable, por lo tanto sería el resultado de hallar la diferencia entre los ingresos y los gastos contables anteriormente mencionados, de manera que si los ingresos fueran superiores a los gastos, se obtendría un resultado positivo o beneficio contable⁶⁶. Este beneficio ha de ser corregido, al alza o a la baja, a través de ajustes fiscales contenidos en la LIS⁶⁷. Se pueden clasificar en dos grupos:

- Ajustes que disminuyen la base imponible: las dotaciones por insolvencia, las dotaciones por depreciación de valores mobiliarios, algunas dotaciones para riesgos extraordinarios (por ejemplo, para reparaciones extraordinarias exigidas por la Ley, para recuperar el activo revertible en las concesiones públicas o para pagar las contingencias similares o análogas a las de los planes y fondos de pensiones), etc.
- Ajustes que incrementa la base imponible: las retribuciones de fondos propios, las multas y sanciones pecuniarias, los recargos de apremio y los exigibles por presentación extemporánea de autoliquidaciones, los donativos, etc.

⁶⁴CENCERRADO MILLÁN, E., *El Impuesto sobre sociedades*, en ALIAGA AGULLO, E. (Coord.), *Ordenamiento Tributario español: los impuestos*, 3ªed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 170.

⁶⁵Algunos gastos contables están limitados a efectos fiscales, como sucede en los gastos financieros, encontrándose estos limitados al 30% del beneficio de la sociedad. Los gastos financieros que no hubieran podido deducirse en un ejercicio, podrán serlo en los 18 inmediatos.

⁶⁶CENCERRADO MILLÁN, E., *El Impuesto sobre sociedades*, en ALIAGA AGULLO, E. (Coord.), *Ordenamiento Tributario español: los impuestos*, ob. cit. pp. 170 y ss.

⁶⁷MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERINO LÓPEZ, JOSÉ M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit. p. 700.

En cuanto al momento de la imputación de estos ingresos y gastos, se utiliza el criterio temporal. Así lo establece el art. 11 LIS *“Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros”*.

D. BASE IMPONIBLE COMÚN CONSOLIDADA DEL IS

a. Consideraciones iniciales

En 2011⁶⁸ la Comisión Europea propuso una directiva para calcular la base imponible común del IS (en adelante, BICCIS) de las empresas de la UE, con el fin de que las empresas con beneficios en distintos Estados de la UE, puedan realizar una única declaración de todos sus beneficios en la Unión. En palabras de SANZ GADEA⁶⁹, *“la BICCIS no llega a construir un Impuesto sobre Sociedades europeo debido a que se abstiene de regular el tipo de gravamen. Sin embargo, la base imponible queda totalmente armonizada”*.

El fin de la BICCIS se puede resumir en los siguientes aspectos:

- Normas comunes de aplicación para las empresas con sede en Estados miembros de la Unión, y EP de sociedades no residentes, establecidos en la UE.
- Normas de consolidación individualizadas de la base imponible en los casos donde existen grupos de sociedades.
- Distribución de la base imponible entre los Estados miembros⁷⁰.

La peculiaridad que tiene la BCCIS es que no prevé un medio de gravamen común para todos los Estados miembros, sino que cada Estado seguirá aplicando el

⁶⁸Ya en el año 2018 hubo un intento de presentar el Proyecto de Directiva, pero Irlanda se opuso, y finalmente la Comisión tampoco otorgó el visto bueno del Proyecto. Ahora, sí se ha conseguido el apoyo y la Comisión ha podido aprobar la Directiva, aunque siguen existiendo reticencias por parte de los países de nueva adhesión.

⁶⁹SANZ GADEA, E., Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades: el largo camino hacia una propuesta de Directiva, *Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación*, núm. 345/2011, p.26.

⁷⁰CID POZA, R., PRIETO CUADRADO, MARÍA I.: La Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS), *Instituto de Estudios Fiscales*, 2011, pp 139-141.

suyo propio a partir de la base imponible común. Además tiene un carácter opcional⁷¹, es decir que las empresas pueden optar por este sistema o pueden seguir tributando por el anterior sistema de cálculo de la base imponible. Esto supone, que cada Estado aplique su propio gravamen manteniendo así, su soberanía y competencia fiscal⁷². Sin embargo, también acarrea que las empresas se deslocalicen, trasladando sus sedes a los Estados donde haya una menor tributación.

La BICCIS surge como consecuencia de la disparidad de criterios utilizados por los distintos Estados miembros, para calcular la base imponible, generando obstáculos al crecimiento económico dentro del mercado único de la Unión, siendo para las empresas, difícil y costoso expandirse por este mercado⁷³. La Comisión Europea puso de manifiesto las ventajas que se obtendrían como consecuencia de la aplicación de la BICCIS, calculando que las empresas europeas ahorrarán cerca de los 1.300 millones de euros, además se fomentaría la inversión extranjera al lograr un mercado más eficaz y competitivo⁷⁴. Una adecuada aplicación de la BICCIS, supondría la compensación automática de bases imponibles negativas entre las sociedades del grupo⁷⁵, asimismo se conseguiría aumentar la seguridad jurídica al eliminar los trámites relacionados con los precios de transferencia y la doble imposición intragrupo⁷⁶.

Por lo tanto, la compensación automática de bases imponibles negativas se encontraba en riesgo debido a las diferencias de criterios utilizados por los distintos Estados a la hora de calcular la base imponible del IS. El TJUE se manifestó con el fin de eliminar los obstáculos a la construcción de un mercado único europeo, que

⁷¹Ha sido duramente criticado por los Estados miembros, la Comisión ante estas críticas otorgó la posibilidad a los Estados de que eliminasen sus anteriores sistemas de cálculo de la base imponible para así no tener dos formas distintas de gravar la base imponible.

⁷²CALVO VÉRGEZ, J., La nueva propuesta de la Comisión Europea para la implantación de una base imponible común consolidada en el IS: ¿a la segunda va la vencida?, *Revista Quincena Fiscal* num. 20/2017 Parte Estudios, Aranzadi, Cizur Menor, 2015, p.4.

⁷³POZA CID, R., PRIETO CUADRADO, MARÍA I., La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS), *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 15/2012, pp. 139- 140.

⁷⁴GALLEGO CAMARENA, MARÍA J., La armonización del impuesto sobre sociedades mediante la base imponible consolidada común: análisis crítico y alternativas, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 14/2013, Madrid, 2013, p.5.

⁷⁵La compensación de bases imponibles se fundamenta en la posibilidad de finalizar un año con ganancias y otro con pérdidas, así lo regula el artículo 26 LIS “Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación”.

⁷⁶CID-HARGUINDEY ROMERO, A., GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B., La Base Imponible Común Consolidada: un proyecto de futuro en la Unión Europea, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3/2007, p.48.

acarrearía la imposibilidad de compensar pérdidas por las sociedades europeas. El pronunciamiento más famoso, fue el asunto *Marks&Spencer*⁷⁷ a través del cual se estableció que con la normativa interna se vulneraba el principio de libertad de establecimiento, ya que no se permitía la compensación de pérdidas de empresas filiales no residentes con las rentas de la matriz, operación que sí estaba permitida para las empresas nacionales.

b. La BICCIS y la relación con los precios de transferencia

Los precios de transferencia, que se analizarán posteriormente con mayor detenimiento, se encuentran estrechamente ligados con el problema de la doble imposición, como consecuencia de que la Administración de un Estado de manera unilateral decide ajustar los precios de transferencia en una transacción realizado por un intragrupo⁷⁸.

Los precios de transferencia se pueden definir como los precios pactados por las empresas relacionadas entre sí, es decir empresas vinculadas, por la transacción de bienes y servicios, de modo que las empresas pueden modificar su tributación eligiendo sus ingresos y gastos. Esto supone, que las empresas se trasladen a aquellos Estados de baja tributación, lo que ha supuesto medidas específicas por parte de la OCDE para combatir esta situación.

A través de los precios de transferencia se calcula el beneficio obtenido por una empresa en el territorio de ese Estado como si se tratase de una empresa independiente, para lo cual se valorarán las operaciones transfronterizas, incluso dentro de la misma empresa, a precios de mercado⁷⁹. Asimismo se establece una rigurosa obligación de documentación⁸⁰.

Existe otra forma de calcular los ingresos obtenidos por una empresa, en territorio de un Estado, mediante la Formula de reparto (en adelante, FR). Mediante la

⁷⁷ Sentencia del TJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto C-466/03, *Marks&Spencer*

⁷⁸ Comisión Europea, Informe de Impacto que acompaña a la Propuesta de Directiva, SEC (2011) 315 final. p.12.

⁷⁹ POZA CID, R., PRIETO CUADRADO, MARÍA I.: *La Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre sociedades*, ob. cit. p. 141.

⁸⁰ Así el art. 18 LIS establece lo siguiente en relación a las empresas vinculadas y los precios de transferencia: *“Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”*.

FR, se calcula el beneficio obtenido por una empresa, partiendo de la base de que la empresa ha generado los mismos ingresos en todos los Estados, sirve por lo tanto para distribuir los beneficios generados por una empresa entre su sede central y su establecimiento permanente. La FR es el método propuesto por la BICCIS, que consistiría en una vez calculada la base imponible conforme a las reglas del capítulo IV de la Directiva⁸¹, siempre y cuando esta sea positiva, aplicar la FR.

La FR divide los beneficios en tres partes iguales: mano de obra, activos (incluyendo el tangible y el fijo, pero no el intangible) y las ventas. La suma de estos porcentajes constituye el beneficio de la empresa, que posteriormente se distribuirá a cada miembro del grupo.⁸²

Como consecuencia de la aplicación de la BICCIS, se puede hacer frente al problema planteado por los precios de transferencia, debido a una armonización fiscal en toda la UE, ya que el tratamiento fiscal sería el mismo en todos los Estados Miembros⁸³. En cambio, no se podría asegurar la documentación rigurosa exigida por la LIS en su art. 18⁸⁴, ya que se eliminan las operaciones intragrupo y no se tendrían en cuenta los ingresos y pérdidas obtenidos por la empresa, por ende acarrearía una menor obligación de documentación.

E. DETERMINACIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Al igual que en el IRPF, los problemas a la hora de gravar las rentas en el IS procedentes del comercio electrónico, se producen por las rentas generadas en el seno del comercio on-line.

⁸¹ El capítulo IV referente al cálculo de la base imponible, está conformado por los siguientes apartados: principios generales, elementos de la base imponible, ingresos exentos, gastos deducibles, otros elementos deducibles, gastos no deducibles.

⁸² RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, J., La propuesta de Directiva del Consejo de la UE relativa a una BICCIS- visión panorámica, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14/2011, 2011, Cizur Menor, p.10.

⁸³ CALVO VÉRGEZ, J., La nueva propuesta de la Comisión Europea para la implantación de una base imponible común consolidada en el IS: ¿a la segunda va la vencida?, ob. cit. p. 15.

⁸⁴ REDONDO LÓPEZ, L., *El proyecto de Directiva de la BICCIS*, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2013, p.39.

Los derechos de uso y los cánones, son materia compartida entre el IRPF y el IS, ya explicadas en epígrafes anteriores.

Las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, tributarán a través del IS, siendo aplicable el régimen de compensación de bases imponibles negativas⁸⁵. Por lo tanto, los no residentes sólo podrán gravar en España aquellas rentas que hayan generado a través de un establecimiento permanente.

Los precios de transferencia, posteriormente analizados, tributarán en el IS conforme al art. 16 LIS.

Las rentas generadas en el comercio off-line, en el ámbito del IS, se clasifican como beneficio contable.

F. I+D+I Y SU IMPACTO EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

a. Consideraciones iniciales

I+D+I, son las siglas de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica, reguladas en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 35 LIS. Nuestro ordenamiento reconoce una reducción en la cuenta por estas actividades. Teniendo en cuenta que la realización de este tipo de actividades usualmente aparece ligada al comercio electrónico, resulta interesante la inclusión del contenido de esta reducción.

Según Eurostat en 2012 la UE invertía un 2'0% del PIB en Investigación y Desarrollo, habiéndose fijado un objetivo de aumentar este porcentaje al 3%⁸⁶. Los datos ofrecidos por el Instituto Nacional de Estadística⁸⁷ en 2017 de la inversión en I+D+i, confirman que España invierte menos en I+D+i (1'19 del PIB frente al 2'03) que el resto de países de la UE.

⁸⁵ OLIVER CUELLO, R., La fiscalidad directa del comercio electrónico, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21/2012, Aranzadi, Cizur Menor, 2012, p.4.

⁸⁶ CALVO VÉRGEZ, J.: La nueva fiscalidad de la I+D+i en el IS tras la aprobación de la ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, *Revista Quincena Fiscal* núm. 16/2014, Aranzadi, Cizur Menor, 2014, p.2.

⁸⁷ El estudio estadístico del INE (Instituto Nacional de Estadística) se puede consultar en el siguiente enlace http://www.ine.es/prensa/imasd_prensa.htm

En el año 2000 se introdujo la modalidad de I+D+i de actividades de innovación tecnológica⁸⁸, que supone además de las características propias del i+d, aquellas actividades destinadas a la adaptación constante del entorno⁸⁹. Partiendo de esta definición, se podría pensar que el comercio electrónico estaría englobado dentro de esta definición, pues bien el art. 35 LIS excluye esta posibilidad, aunque no de forma total, al considerar que algunas circunstancias el software⁹⁰ no es innovación sino una forma de adaptar el comercio a las necesidades de los consumidores.

En palabras de GIL GARCÍA⁹¹, es necesario una reformulación del concepto de I+D+i que se adapte a la nueva era digital, incluyendo todos los bienes intangibles (software, licencias, patentes, etc.), que generan tantos beneficios para las empresas⁹².

Los incentivos fiscales a la innovación que nos podemos encontrar en la LIS, son los siguientes: en el art. 11.2 se prevé la libertad de amortización para aquellos elementos del inmovilizado material o intangible afectos a actividades de I+D (excluidos los edificios), para los gastos de I+D activados como inmovilizado intangible (excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización); en el art. 23 se recoge una reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (conocido como patent box) y, por último, en el art. 35, se contempla una deducción en cuota por la realización de actividades de I+D+i⁹³.

⁸⁸ Conforme al art. 35.2 LIS, las actividades de innovación tecnológica son: “*actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes*”

⁸⁹ FABRA VALLS, MODESTO J.: Deducción por actividades del I+D+I: Principales aspectos de su régimen jurídico, *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, núm. 11/2013, Aranzadi, 2018, pp. 1-4.

⁹⁰ Se considera actividad de I+D la creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, pero se excluye de esta definición a aquellas actividades que sólo sean para el mantenimiento o reparación del software.

⁹¹ GIL GARCÍA, E.: *Los incentivos fiscales al I+D+i*, 1ªed, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p.76.

⁹² En la página web del Ministerio de Energía, Turismo, y Agenda Digital se puede encontrar la siguiente información: El Gobierno desea aumentar el gasto público destinado al I+D+i en TIC, siguiendo el modelo de la UE cuya Agenda Digital establece que en 2020 duplicará el gasto público destinado a esta inversión. Asimismo se establecen una serie de medidas con el fin de conseguir este aumento del I+D+i en TIC <http://www.agendadigital.gob.es/objetivos-agenda-digital/impulsar-I-D-i-tic/Paginas/sistema-I-D-i.aspx>

⁹³ CÁMARA BARROSO, MARÍA C., LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS M.: Estudio sobre la articulación del régimen fiscal de las spin-off, *Instituto de Estudios Fiscales*, 1ªed., 2014, p.7.

A raíz de la modificación de la LIS en el años 2006, se han ido reduciendo progresivamente estos incentivos al I+D+i⁹⁴. La deducción que se recoge en el art. 35 LIS, ha sido objeto de análisis por parte del TJUE, el Alto Tribunal dictó sentencia en 2008⁹⁵ declarando discriminatoria la mencionada deducción, al haberse incumplido las obligaciones de libertad de establecimiento y prestación de servicios, que imperan en el derecho comunitario. Es decir, que esta deducción es más favorable para las actividades desarrolladas en territorio patrio que para las desarrolladas en el extranjero. El TJUE alegó lo siguiente para condenar a España por un trato discriminatorio: *“Las medidas que impliquen alguna restricción a las libertades fundamentales garantizadas por la Unión Europea solamente se podrán justificar cuando reúnan cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria; que estén justificadas por razones imperiosas de interés general; que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen; y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar ese objetivo. Y estos requisitos no se pueden argumentar en el caso planteado”*⁹⁶.

En el ámbito internacional la OCDE a través del proyecto BEPS está combatiendo la utilización del I+D+i, con fines de evasión fiscal. Muchas multinacionales debido al gran volumen de negocios que generan los intangibles, tienen sedes destinadas a las explotación de los mismos y del I+D+i en países con baja tributación, o que establecen regímenes especiales como el Patent box.

b. El Patent Box

Se caracteriza por ser un incentivo al I+D+i, sobre la renta o el resultado, supone una reducción del gravamen para aquellos operadores económicos que desarrollen nuevos productos y procesos protegidos por los derechos de propiedad industrial⁹⁷. Tiene su origen en la Directiva 49/2003 de la Comunidad Europea y del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. En particular, en nuestro ordenamiento se regula en el art. 23 LIS: *“Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos,*

⁹⁴CÁMARA BARROSO, MARÍA C., LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS M.: Estudio sobre la articulación del régimen fiscal de las spin-off, ob. cit. p.10.

⁹⁵Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 13 de marzo de 2008 (TJCE 2008, 54) (As. C-248/06, *Comisión de las Comunidades Europeas contra España*)

⁹⁶CALVO VÉRGUEZ, J.: La nueva fiscalidad de la I+D+i en el IS tras la aprobación de la ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, *Revista Quincena Fiscal*, ob. cit. p.6.

⁹⁷GIL GARCÍA, E.: *Los incentivos fiscales al I+D+i*, ob.cit. p.384.

fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por ciento”. Se introdujo por primera vez en nuestro país con la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para 2016.

Algunos expertos fiscalistas consideran que este régimen puede fomentar la elusión fiscal, sobre todo en aquellos casos en los que los activos intangibles no son patentables (know-how)⁹⁸. Este régimen permite tributar a un tipo reducido las actividades de investigación y desarrollo, incluso en el territorio de otros Estados, por ello muchas empresas han utilizado este régimen para reducir los beneficios a tributar.⁹⁹

El régimen del Patent box, por lo tanto está estrechamente relacionado con el tema que nos atañe, el comercio electrónico, ya que el comercio electrónico es fuente indiscutible de activos intangibles y derechos de uso o royalties, siendo estos objeto del Patent box.

El proyecto BEPS en su Acción 5 establece el enfoque del nexo¹⁰⁰ como forma de vincular los gastos en I+D+i, con la obtención de beneficios fiscales, es decir se crea un nexo entre el lugar de creación de los derechos de propiedad industrial e intelectual y el lugar donde se tributan los beneficios obtenidos por estos derechos.

La Acción está relacionada con las Acciones 12 y 13¹⁰¹ del proyecto BEPS, cuya finalidad es incentivar el desarrollo de normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia. Debido a que el sistema de información que se menciona en la Acción 13 es facultativo, la Acción 12 se dedica al estudio de las medidas que pueden llevar a cabo en materia de información automática aquellos países que no han adoptado el modelo imperante en el proyecto BEPS, para prevenir las prácticas de planificación

⁹⁸ SANZ GÓMEZ, R.: The OECD's nexus approach to IP boxes: a European Union Tax Law Perspective, *WU International Taxation Research Paper Series*, núm. 2015-12, p. 28.

⁹⁹ Técnica empleada en el conocido método Double Irish Dutch Sandwich, explicado con detenimiento en epígrafes posteriores.

¹⁰⁰ Alemania y Reino Unido propusieron el enfoque del nexo modificado, basado en establecer un límite a los gastos en I+D+i en las empresas vinculadas, es decir aquellas que pertenecen a un mismo grupo

¹⁰¹ Acción 13 ya explicada en relación con la obligación de información de los precios de transferencia “country by country”.

fiscal agresiva¹⁰². La mencionada Acción propone como forma más eficaz de información automática, al igual que las acciones 5 y 13, el Centro de Colaboración e Información Conjunta sobre Refugios Tributarios Internacionales del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE; como institución idónea sobre la que establecer el eje de la cooperación transnacional entre Administraciones tributarias¹⁰³.

II. TRIBUTACIÓN INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO

El principal tributo afectado en tributación indirecta, es el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y de forma residual se vería afectado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El hecho imponible del IVA 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 produzca¹⁰⁴.

En materia de comercio electrónico, es necesario diferenciar los dos tipos de transacciones que se pueden llevar a cabo: entrega de bienes o prestaciones de servicios¹⁰⁵, entendiendo por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes, y de un modo negativo prestaciones de servicios serán todo aquello que no tenga la categoría de entrega de bienes.

Al producir un considerable aumento de este tipo de transacciones con carácter electrónico, la Administración debe velar por que las transacciones que se hagan vía online, no gocen de ningún tipo de ventaja sobre las transacciones u operaciones tradicionales¹⁰⁶, vulnerando así el principio de neutralidad¹⁰⁷.

¹⁰² MORENO GONZÁLEZ, S.: *Tax rulings: intercambio de información y ayudas del Estado en el contexto post-BEPS*, 1ªed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2017, p.129

¹⁰³ Capítulo 4 del informe final de la Acción 12

¹⁰⁴ MONREAL LASHERAS, A., VIEJO MADRAZO, A., Puntos de conexión y EP en el ámbito de la imposición indirecta (IVA) vs. la imposición directa – encuentros y desencuentros, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob. cit. p.400.

¹⁰⁵ BORREGO ZABALA, B., La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm.18, 2014, p.8.

¹⁰⁶ ÁLAMO CERRILLO, R., Propuesta de cambio de la OCDE y la UE, en *La Economía Digital y el Comercio Electrónico. Su incidencia en el sistema tributario*, ob. cit. p.164.

¹⁰⁷ En palabras de ÁLAMO CERRILLO, R., LAGOS RODRÍGUEZ, MARÍA G., La neutralidad en las operaciones comerciales electrónicas, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm.1/2013, “el sistema fiscal

Se ha abogado por el mantenimiento de los tributos ya existentes y su adaptación al nuevo modelo de comercio, y la no creación de nuevos tributos como puede ser el “bit tax”. Por ello, se han adoptado medidas desde la UE para armonizar el IVA a nivel comunitaria y crear así un sistema de mercado único comunitario.

1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

A. CONSIDERACIONES INICIALES

El IVA se encuentra regulado por los siguientes textos legales: Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁰⁸ (en adelante, LIVA) y desarrollado por el Real Decreto 1624/1992¹⁰⁹, de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios (en adelante, RDIVA); Real Decreto 1065/2007¹¹⁰, 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; Real Decreto 1619/2012¹¹¹, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Se encuentra cedido parcialmente a las comunidades autónomas, aunque solamente son competentes para recaudarlo, esto es a diferencia de otros impuestos cedidos parcialmente, en este caso no tendrá potestad normativa o de gestión del impuesto. Debemos tener en cuenta la coexistencia en nuestro territorio de los distintos territorios forales (Navarra y el País Vasco), que hace necesario regular la operativa del

debe asegurar una imposición homogénea e igualitaria entre el comercio electrónico y el comercio tradicional. La decisión de compra se debe basar en razones económicas y no en razones impositivas. De la misma manera que los contribuyentes que realizan transacciones similares han de cumplir con las mismas obligaciones impositivas, independientemente de si se trata de comercio electrónico o tradicional”.

¹⁰⁸ BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

¹⁰⁹ BOE núm. 314, de 31 de diciembre de 1992.

¹¹⁰ BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.

¹¹¹ BOE núm. 289, de 01 de diciembre de 2012.

IVA cuando los sujetos pasivos efectúen actuaciones en estos territorios y en el territorio común¹¹².

En el País Vasco rige el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco¹¹³; y en Navarra el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

No podemos olvidar tampoco, que en el marco de la Unión Europea se aplica un sistema común de IVA y que en el caso de España tenemos el TAI, únicamente aplicable al territorio balear.

Además de ser un impuesto indirecto, desde un punto de vista jurídico, el IVA, es un impuesto real¹¹⁴, objetivo¹¹⁵ e instantáneo¹¹⁶; que grava los bienes y servicios que son consumidos en España con independencia de su origen, ya sea este nacional o extranjero¹¹⁷.

El art. 1 de la LIVA establece su ámbito de aplicación y señala que el impuesto recaerá sobre:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.

¹¹² A.VAZQUEZ TAÍN M., *Impuesto sobre el valor añadido*. Manual Práctico, 3º ed. Tirant, Valencia, 2016. p.24.

¹¹³ El Concierto Económico se ha consagrado como el sistema foral de regulación entre las relaciones tributarias del Estado y el País Vasco, como así ha dejado constancia de ello el Tribunal Constitucional y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Se crea el 21 de julio de 1876, con el fin de la última guerra carlista. Se regula en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; en la cual se estipula un acuerdo mutuo entre el Estado y la Comunidad Vasca para la aprobación de dicho concierto, lo mismo sucedería en el caso de una eventual modificación en la que se requeriría el mutuo acuerdo de ambas administraciones. Caben destacar los siguientes acuerdos que deben lograrse: el cupo que debe fijarse cada cierto tiempo, la residencia fiscal que puede acarrear controversias entre ambas administraciones, pudiendo resolverse por la Junta Arbitral prevista por el propio Concierto.

¹¹⁴ Los impuestos reales se pueden definir como aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. Es decir, se determina en función de la norma y no teniendo en cuenta las circunstancias personales del sujeto. Sin embargo, se debe tener presente el principio de capacidad económica regulado en la Constitución Española (art. 31.1 CE): “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica*”.

¹¹⁵ Los impuestos objetivos no tienen en cuenta las circunstancias personales del obligado tributario. Puede parecer que la clasificación de impuestos reales y objetivos es la misma, si bien es cierto que se asemejan, a veces los impuestos reales pueden admitir cierto grado de subjetividad como sucede con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

¹¹⁶ Los impuestos instantáneos son aquellos que tienen un presupuesto de una duración limitada en el tiempo, debida a su propia naturaleza.

¹¹⁷ MARTÍN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., TEJERINO LÓPEZ JOSÉ M., CASADO OLLERO G., ob.cit. p.724.

Se completa con el art. 4 de la LIVA, *que establece que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*”, por lo tanto se exige que las entregas de bienes y prestaciones de servicios sean a título y que se realicen en el seno de una actividad empresarial o profesional. En consecuencia, es necesario definir estos conceptos clave.

Conforme al art. 4 en su apartado segundo, se entenderá que una actividad se ha desarrollado en el seno de una actividad empresarial, cuando reúna los siguientes requisitos:

“a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.”

Según el artículo 5 de la LIVA, se entiende por actividades profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En cuanto a la definición de entrega de bienes y prestación de servicios. La LIVA define en su artículo 8 apartado primero las entregas de bienes *“como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”* Además realiza una enumeración no exhaustiva de las operaciones que deben incluirse dentro de las entregas de bienes y aquellas que se asimilan. Estas situaciones asimiladas, son las que

se conocen como autoconsumo, que aun siendo lucrativas es necesario gravarlas para evitar posibles elusiones al impuesto¹¹⁸

Las prestaciones de servicios se definen por la LIVA de una forma residual, determinando que serán prestaciones de servicios todas aquellas operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.

c) Las importaciones de bienes.

Tendrá la consideración de importación de bienes:

Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los arts. 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.

B. LA ARMONIZACIÓN EUROPEA DEL IVA

Al igual que sucede en el IS, con la propuesta de Directiva de BICCIS, el IVA ha sido objeto de una armonización fiscal¹¹⁹ en toda europea.

¹¹⁸ PÉREZ BERNABEU, B., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, en ALIAGA AGULLO, E. (Coord.), *Ordenamiento Tributario español: los impuestos*, ob. cit. p.385.

¹¹⁹ Aunque no existe unanimidad en el concepto, se puede definir la armonización fiscal como la adopción a nivel comunitario de reglas que tienden a asegurar el buen funcionamiento del Mercado Común y a las que deben conformarse las legislaciones nacionales.

Debido a la preocupación europea por el comercio electrónico y su falta de regulación en materia tributaria, en el año 1998 la Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 17 de junio de 1998 ,sobre comercio electrónico y fiscalidad indirecta, sirvió a la Comisión para formular una serie de orientaciones generales, utilizadas como base de trabajo para definir la tributación del comercio electrónico¹²⁰.

Como consecuencia de estas deliberaciones, en las que siempre se tuvo presente que no se querían crear nuevos impuestos específicos para gravar la economía digital, sino la adaptación de la fiscalidad indirecta ya existente a la nueva forma de comercio, se creó la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica temporalmente la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977¹²¹. Esta Directiva ha sido derogada y sustituida por la actual Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido¹²² (en adelante, Directiva IVA).

Esta Directiva reconoce el régimen transitorio de entrega de bienes y servicios¹²³. La Directiva IVA establece que se tendrán que gravar dichas entregas en el Estado de origen, es decir el Estado proveniente de estos bienes y servicios, cuando se realicen entre particulares y en el lugar de destino cuando se traten de empresas o profesionales¹²⁴. La nueva tributación en el lugar de destino se encuentra ratificada por la Directiva 2008/8/CE relativa al lugar de prestación de servicios¹²⁵. La Directiva 2008/8/CE, se introdujo conjuntamente con otras dos Directivas: Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecieron disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/ CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro; y la Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se

¹²⁰ RAMOS PRIETO, J., ARRIBAS LEÓN, M., El IVA y el comercio electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, *Aranzadi*, Cizur Menor, 2006, p.4.

¹²¹ DOCE núm. 128, de 15 de mayo de 2002.

¹²² DOUEL núm. 347 de 11 de Diciembre de 2006.

¹²³ El régimen transitorio de entrega de bienes y servicios, se introdujo con la Directiva 91/680/CEE, conforme al cual los intercambios comerciales entre los distintos Estados miembros desde 1993 a 1996, tendrían carácter transitorio y se gravarían por el principio de tributación en el Estado de origen, pero a partir del 1 de enero de 1997 se aplicaría de forma definitiva el principio de tributación en el Estado de origen

¹²⁴ CALVO VÉRGEZ, J., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, 1º ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, p.21.

¹²⁵ DOUE núm. 44, de 20 de febrero de 2008.

modificó la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias. Estas tres Directivas creadas en 2008, se conocen como “Paquete IVA”.

A través de la Directiva 2008/8/CE relativa al lugar de prestación de servicios, se incluye un régimen especial para empresarios o profesionales que presten servicios a través de telecomunicaciones, radiodifusión o de televisión, siendo el destinatario final una persona distinta a un empresario o profesional. Este nuevo régimen previsto por la Directiva de 2008, prevé que todas las entregas transacciones comerciales realizadas de forma electrónica, donde el consumidor final no sea un empresario, tendrán que tributar en el lugar de destino.

Asimismo, establece un sistema de “Mini ventanilla única”¹²⁶, mediante el cual, los empresarios o profesionales residentes en Estados miembros o que actúen en varios Estados miembros y deseen acogerse a este nuevo régimen, deberán registrarse a través de este sistema.

El artículo 20 de la Directiva IVA define lo que es una adquisición intracomunitaria de bienes, de la siguiente forma *“la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien”*. Asimismo, en el apartado segundo de este precepto se determina que *“Cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo sean expedidos o transportados a partir de un territorio tercero o de un país tercero e importados por dicha persona en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, los bienes se considerarán expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación. Dicho Estado miembro concederá al importador designado o reconocido como deudor del impuesto en virtud del artículo 201, la devolución del IVA pagado por la importación en la medida en que el importador acredite haber satisfecho por su adquisición el impuesto en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes”*. Pero, el artículo 138 en su apartado primero de la presente Directiva, precepto referente a las exenciones, declara exentas estas entregas de bienes,

¹²⁶ ÁLAMO CERRILLO, R., Propuesta de cambio en la OCDE y la UE, en *La Economía Digital y el Comercio Electrónico. Su incidencia en el Sistema Tributario*, ob. cit. p.165.

realizadas fuera del territorio del Estado pero dentro del territorio de la UE “*Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes*”.

Por lo tanto, a la luz del análisis de estos preceptos, se puede concluir que para que exista una adquisición intracomunitaria es necesario que concurren los siguientes requisitos:

- a) Una entrega a título oneroso
- b) Que el bien sea expedido o transportado desde un Estado miembro con destino a otro Estado miembro.
- c) Que esta entrega de bienes se realice por parte de un empresario o profesional.
- d) El destinatario de la entrega ha de ser también un empresario o profesional, en el ejercicio de sus funciones.

Se establece un deber de información periódico, cada cuatro años. La Comisión Europea, mediante la información recibida por parte de los Estados miembros, deberá informar al Parlamento Europeo y al Consejo Europeo sobre el funcionamiento de la Directiva IVA.

La Comisión puso en marcha una consulta dirigida a todas las Administraciones Públicas de los Estados miembros, sobre el funcionamiento del actual sistema del IVA y de las posibles medidas a adoptar¹²⁷. A esta consulta se la conoce como “Libro Verde sobre el futuro del IVA”¹²⁸.

De esta consulta se desprende lo siguiente:

- Gravar las entregas de bienes y prestaciones de servicios bajo el principio de tributación en el destino, dificulta la armonización, ya que los ordenamientos internos establecen criterios diferentes.

¹²⁷ RUIZ HIDALGO, C., El fraude fiscal en las adquisiciones comunitarias. propuestas de reforma del IVA, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11/2014, p.9.

¹²⁸ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el Libro Verde sobre el futuro del IVA, Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz COM (2010) 695 final.

- El IVA ha de ser más sencillo, puesto que cuanto más complejo es más volumen de trabajo obtienen las Administraciones.
- Las exenciones y los tipos reducidos que aplican los Estados miembros conforme a su propia regulación, supone una traba al mercado único. Por ello, la Comisión se ha planteado si una solución a este problema sería crear un régimen único de exenciones y tipos reducidos para todos los Estados.

2. LA PROBLEMÁTICA DEL IVA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

A. NORMATIVA DE REFERENCIA

Para poder determinar la tributación del comercio electrónico en el IVA, en primer lugar es necesario diferenciar entre comercio electrónico on-line y el off-line¹²⁹ Entendemos por tanto como comercio electrónico off-line a aquellas operaciones en las que se transmiten bienes por medios físicos y solo la contratación es por medios no físicos y el comercio electrónico on-line sería aquel en el que las operaciones se realizan exclusivamente por vía electrónica, incluyendo el suministro de los bienes.

La normativa del IVA en materia de comercio electrónico ha sufrido grandes modificaciones debido al proceso de armonización.

La primera modificación tiene lugar en 2003, con la entrada en vigor de la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica¹³⁰; que fue traspuesta a nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social¹³¹. Conforme a dicha ley todas las operaciones que circulen por la red, son calificadas como prestaciones de servicio y las operaciones realizadas en fuera de la UE a destinatarios dentro de la UE, o bien desde un país comunitario a un país

¹²⁹ MACARRO OSUNA, JOSÉ M.: La competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 161/2014, Civitas, Pamplona, 2014, pp. 3 y ss.

¹³⁰ DOCE núm. 128, de 15 de mayo de 2002.

¹³¹ BOE núm. 313, de 31 de diciembre de 2002.

extracomunitario se sujetarán a tributación en el lugar de residencia del destinatario de los mismos.

La siguiente modificación vino de la mano de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios¹³², traspuesta por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptar este texto legal a la normativa comunitaria¹³³.

Y finalmente la última modificación es consecuencia de la incorporación en la LIVA, de cambios sobre el suministro on-line.

Conforme a esta última modificación, cuando el destinatario final sea un consumidor y las transacciones se realicen de forma electrónica, dichas transacciones quedarán sometidas a tributación en el país donde el destinatario del servicio esté establecido, independientemente del lugar donde tenga su residencia el prestador de los servicios; de esta forma las prestaciones electrónicas se van a grabar en el territorio de la unión donde el consumidor final tenga su residencia con independencia de que el prestador de los servicios no tenga su residencia en un Estado Miembro¹³⁴

Se establece también un régimen especial, de carácter opcional, para aquellos empresarios no establecidos dentro de la UE, previsto para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión; que consiste en que los obligados tributarios pueden liquidar el impuesto a través de una ventanilla única, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro receptor de sus servicios. Como requisito sine qua non, se exige que el empresario o prestador de servicios no tenga fijado ningún establecimiento permanente en ningún Estado miembro de la UE.

¹³² DOUE núm. 44, de 20 de febrero de 2008.

¹³³ BOE núm. 53, de 2 de marzo de 2010.

¹³⁴ DELGADO GARCÍA, ANA M.: La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 169/2016 Civitas, Pamplona. 2016, p. 4.

B. CLASIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL IVA

Para poder clasificar las actividades realizadas en el marco del comercio electrónico como entrega de bienes o como prestación de servicios; en primer lugar será necesario acudir a la propia Directiva de armonización del IVA en sus arts.14 y 24, que indican qué se entiende por entrega de bienes y prestación de servicios respectivamente. Según el artículo 14 “*Se entenderá por entrega de bienes la transmisión la transmisión de poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario*”. Conforme al artículo 24 se define prestaciones de servicios como “*todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes*” conjugando ambos preceptos, se excluye la posibilidad de que las operaciones electrónicas sean consideradas como entregas de bienes, porque el artículo 14 rechaza la posibilidad de incluir los bienes intangibles. También la OCDE y la Comisión Europea se han pronunciado a favor de tratar las operaciones de comercio electrónico como prestaciones de servicio.¹³⁵

En el anexo II de la Directiva del IVA, se encuentra una lista no tasada ni exhaustiva de ejemplos de prestaciones de servicios. Por el miedo a que se interpretase ampliamente por los países, el Consejo de la UE aprobó una norma para cerrar el círculo en torno a la definición de las prestaciones de servicio en el ámbito del comercio electrónico: el Reglamento nº 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del IVA¹³⁶, modificado por el 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 IVA¹³⁷; modificado también por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios¹³⁸.

¹³⁵ RAMOS PRIETO, J., ARRIBAS LEÓN, M., El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica *Jurisprudencia Tributaria*, núm.15, Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

¹³⁶ DOUE núm. 288, de 29 de octubre de 2005.

¹³⁷ DOUE núm. 77, de 23 de marzo de 2011.

¹³⁸ DOUE núm. 284, de 26 de octubre de 2013.

Este reglamento, en su artículo 7 señala que “*Las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información*” Por lo tanto, se exige falta de intervención humana y la tecnología para su existencia.

C. LA TRIBUTACIÓN EN EL IVA DEL COMERCIO DE LIBROS ELECTRÓNICOS

a. Consideraciones iniciales

Mención importante merece el caso de los libros electrónicos¹³⁹. La tributación de los libros electrónicos en el IVA ha sido objeto de controversia internacional. Los problemas que originaron esta controversia fueron los siguientes:

El primero de ellos fue la delimitación del concepto de libro, debido a la obsolescencia de la normativa, tanto interna como internacional dicho concepto no reconocía a los libros electrónicos como verdaderos libros, lo que les impedía disfrutar de las exenciones previstas en la normativa del IVA, como posteriormente se analizará.

Acudiendo a la Directiva 2006/122/CE es posible establecer cuántas clases de libros a efectos de la aplicación del impuesto:

- Libros tradicionales, impresos en papel.
- Libros en otros soportes distintos del papel.
- Libros electrónicos, suministrados exclusivamente en soporte digital.

A los libros tradicionales según el anexo III de la Directiva 2006/122/CE, se les puede aplicar el tipo reducido del IVA, salvo en el caso de Reino Unido e Irlanda que se les permite mantener un tipo cero, y en el caso de Bulgaria y Dinamarca, a quienes se les permite mantener el tipo general. Actualmente este privilegio está disponible para todos los Estados miembros, y no sólo para algunos de ellos.

¹³⁹ RAMOS PRIETO J., MACARRO OSUNA M.: Problemas de armonización del IVA: la tributación de los libros electrónicos y su adecuación al principio de neutralidad. *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1/2017, Aranzadi, Cizur Menor. 2017, p.2.

En el caso de los libros en soporte distinto del papel, entre los que se incluyen por ejemplo el DVD, CD-ROM, USB, etc. La Directiva 2006/122/CE no mencionaba este tipo de libros como beneficiarios de las reducciones. Entendía que los libros electrónicos son aquellos prestados exclusivamente por vía electrónica y por lo tanto no pueden ser objeto de aplicación de los tipos reducidos. Acudiendo a la Directiva 2006/112/CE que menciona en su artículo 58, entre las reglas de localización, “servicios prestados por vía electrónica, en concreto aquellos enumerados en el anexo II”, y al Reglamento de ejecución nº. 282/2011, en cuyo anexo I nos remite al punto 3 del anexo II de la Directiva 2006/112/CE, clasificando a este tipo de categoría como prestaciones de servicios.

A ello se suma que el artículo 98.2 de dicha Directiva establece que no se podrán aplicar los tipos reducidos a los servicios prestados por vía electrónica.

Pero en 2009 la Directiva sufrió una modificación al entrar en vigor la Directiva 2009/47/CE¹⁴⁰ del Consejo, de 5 de mayo de 2009, que modificó la Directiva 2006/122/CE en lo que respecta a los tipos reducidos del IVA. En esta nueva Directiva, se incorporó en su considerando 4¹⁴¹ una nueva definición de libro que sí incluía a los libros en soporte distinto a los impresos. Por ende se les puede aplicar las reducciones previstas en el Anexo III. España fue uno de los muchos países de la Unión que interpretó extensivamente este precepto y aplicó las reducciones a nivel interno.

b. Tipos impositivos de IVA aplicables a la transmisión de distintas modalidades de libros en España.

En 2012 se llevó a cabo por parte de la Comisión Europea, una Consulta Pública sobre el Estudio de la legislación existente sobre los tipos reducidos del IVA. El resultado vertido por esta Consulta, esclarecía que en la mayoría de los países miembros

¹⁴⁰DOUE núm. 116, de 9 de mayo de 2009, páginas 18 a 20.

¹⁴¹El mencionado considerando cuatro dice lo siguiente: “*Por otra parte es preciso modificar la Directiva 2006/112/CE para autorizar, respectivamente, la aplicación de tipos reducidos o una exención en una serie limitada de situaciones específicas por motivos sociales o sanitarios y para aportar aclaraciones y actualizar conforme al progreso técnico la referencia a los libros de su anexo III.*” Modificando el Anexo III de la Directiva 2006/122/CE, quedando redactado de la siguiente forma: 6) *Suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros en cualquier medio de soporte físico (e incluidos asimismo folletos, prospectos y material impreso similar, álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, los mapas, planos y mapas hidrográficos y similares), los periódicos y semanarios que no sean material íntegra o predominantemente publicitario;*”.

los libros están sujetos a tipos reducidos, superreducidos o incluso nulos pero no sólo los que se encuentran en formato de papel, sino también audio libros, ebooks, etc.¹⁴²

En España, la LIVA en su artículo 91.2º contempla una cuota superreducida para las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones que tengan por objeto libros, periódicos y revistas.¹⁴³

Puesto que dicho precepto no contempla ninguna restricción al acceso por parte de los libros electrónicos al tipo reducido del 4%, algunos obligados tributarios han acudido a la Administración Tributaria consultando sobre la aplicación de la mencionada reducción. La DGT se ha manifestado al respecto en varias Consultas ofreciendo una doctrina diferenciada en dos etapas: una previa a la Directiva actual armonizadora del IVA, una durante la elaboración de dicha Directiva y otra ligada a la entrada en vigor de la misma.

La primera etapa de carácter muy restrictivo con la aplicación de este tipo reducido al no considerar a los libros electrónicos como verdaderos libros, se refleja en las Consultas núm. V2357-07, de 6 de noviembre de 2007 y V2372-08, de 15 de diciembre de 2008.

¹⁴² IBÁÑEZ GARCÍA, I.: El IVA del libro electrónico desde una interpretación evolutiva de las directivas comunitarias, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2016, pp.7-8.

¹⁴³ “Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

2.º Los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 75 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto

Se considerarán comprendidos en este número los álbumes, partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.”

En la segunda etapa, principalmente representada por las Consultas núm. V2674-09 y V2675-09, de 4 de diciembre de 2009, la DGT fue criticada por permisiva, debido que permitía aplicar el tipo superreducido a todo tipo de libros incluidos a aquellos que no tenían ningún tipo de soporte físico y finalmente en su última doctrina rectificó estableciendo que los libros electrónicos sí podían disfrutar del tipo reducido pero si se materializaban en un soporte físico, principalmente las Consultas núm. V0572-11, de 7 de marzo de 2011; núm. 1698-11, de 1 de julio de 2011.

Finalmente, en España el IVA de los libros electrónicos se ha visto reducido de un 21% a 4%¹⁴⁴, es decir que disfruta del IVA superreducido del que gozan el resto de libros en distintos soportes y naturaleza¹⁴⁵.

Los motivos por los cuales se ha permitido la aplicación de estos tipos superreducidos a los libros electrónicos, surgió como consecuencia de que varias voces se aunaron contra su no aplicación, considerando que vulneraba el principio de neutralidad imperante en derecho tributario. Existe jurisprudencia europea al respecto de la cuestión analizada, concretamente el caso Zadelhoff vof¹⁴⁶, esta sentencia analiza las exenciones estableciendo que si bien deben interpretarse de forma restrictiva, no debe abusarse de esta restricción porque finalmente las exenciones perderían el sentido.

A modo de conclusión, es necesario hacer referencia al Proyecto de Acción sobre el IVA del 2016, emitido por la Comisión Europea, en el que se pone de manifiesto, que la legislación sobre el IVA y en concreto la que atañe a los libros electrónicos no respeta el principio de neutralidad¹⁴⁷, siendo una legislación que no responde a las nuevas tecnologías.

¹⁴⁴ Luis de Guindos en el año 2016 comunicó que se produciría una rebaja en el IVA de los libros electrónicos del 21% al 4%.

¹⁴⁵ Pero esta medida no ha sido pacífica, sino que propietarios de librerías tradicionales y también fiscalistas han manifestado su contrariedad con esta medida, al estimar que los ebooks al no tener un soporte físico, como es el caso de los libros en papel tienen menos que tributar. Además alegan, que en el momento en el que Francia y Luxemburgo adoptaron esta medida, empresas como Amazon (máximos beneficiarios de la industria de los ebooks) trasladaron su sede a Luxemburgo, donde un libro electrónico sólo tributa al 3%.

¹⁴⁶ Sentencia de 5 de julio de 2012. Asunto C-259/11. DTZ Zadelhoff vof.

¹⁴⁷ En palabras de ÁLAMO CERRILO, R., LAGOS RODRÍGUEZ MARÍA G., La neutralidad en las operaciones comerciales electrónicas, *Instituto de Estudios Fiscales*, ob. cit. pp. 13y ss. *El principio de Neutralidad supone un pilar fundamental para el correcto desarrollo del comercio electrónico, y en*

CAPÍTULO SEGUNDO. LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL

I. CONSIDERACIONES INICIALES

El gran problema que se genera con la tributación del comercio electrónico en el ámbito internacional, es la doble imposición consecuencia de que dos o más Estados en el ejercicio de su soberanía, y sin una correcta coordinación entre ellos, deciden gravar las mismas rentas. La doble imposición puede ser de dos clases: la jurídica y la económica. La doble imposición jurídica, perjudica directamente a la renta del contribuyente, al gravarla en dos o más Estados. La falta de un criterio común a la hora de gravar las rentas de los no residentes, genera estas situaciones de doble imposición jurídica, ya que los Estados pueden utilizar distintos criterios para gravarlas. Las discrepancias surgen cuando los Estados utilizan no de forma unánime, el criterio de la fuente y el criterio de la renta mundial o territorialidad.

La doble imposición económica es el resultado de que una renta esté gravada en dos Estados diferentes durante un mismo período impositivo.¹⁴⁸

El criterio de territorialidad o renta mundial supone gravar por parte de un Estado, todas las rentas generadas en su territorio e incluso, pueden aplicar el criterio de territorialidad en sentido estricto a través del cual, se gravarían también las rentas obtenidas por los no residentes en el territorio del Estado¹⁴⁹. El criterio de la fuente, permite a los Estados gravar aquellas rentas que se hubieran producido en el Estado.¹⁵⁰

materia de imposición indirecta no se está cumpliendo, ya que se genera una discriminación positiva a favor del comercio tradicional en relación con aquellos bienes que pueden ser digitalizables. En este mismo sentido, BARCIELA PÉREZ, JOSÉ A., El principio de neutralidad y el régimen optativo de contabilidad de caja en el IVA. El Asunto Comisión/Hungría C-274/10, señala “El principio de neutralidad en el IVA implica, por un lado, que dicho Impuesto no debe incidir en las decisiones económicas de los empresarios y profesionales y, por otro lado, presenta una segunda acepción que lo acerca al principio de igualdad de trato o no discriminación, y que tiene como consecuencia, en particular, que los sujetos pasivos que efectúen las mismas operaciones u operaciones económicas similares no deben ser tratados de manera diferente”

¹⁴⁸ CALDERÓN CORREDOR, Z., La doble imposición internacional y los convenios para evitarla o reducirla, *Vlex*, 2015, p.2.

¹⁴⁹ BARREIRO CARRIL,M., “La compensación de pérdidas empresariales y el principio de territorialidad en la jurisprudencia del TJUE: la necesidad de una Base Imponible Común Consolidada, en GARCIA-HERRERA BLANCO,C., *Encuentros de Derecho Tributario*, 1ª ed., 2012, p.54.

¹⁵⁰ El criterio de la fuente, es el criterio que se utiliza a la hora de gravar los activos intangibles tan presentes en el comercio electrónico.

II. MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Las medidas adoptadas por los países para evitar la doble imposición internacional pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales, siendo las unilaterales aquellas llevadas a cabo por los países en sus ordenamientos internos para paliar esta situación, las bilaterales y multilaterales en cambio, son acuerdos adoptados por dos o más países que no sólo benefician a un único país, como sucede en las unilaterales, ya sea mediante convenios, tratados internacionales, etc.¹⁵¹

Las medidas unilaterales consisten en la exención de las rentas obtenidas en el extranjero¹⁵² y el método de imputación, consistente en gravar la totalidad de las rentas pero permitir restar de la cuota la parte correspondiente a las rentas producidas en el Estado de la fuente. Dentro del método de la exención, se encuentra el método de reparto que implica una distribución de la competencia de gravamen entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente.

Hay dos modalidades del método de exención: la íntegra, renunciado el Estado de la residencia a gravar la totalidad de las rentas y la progresiva, el Estado de la residencia renuncia a gravar las rentas producidas en el extranjero pero las tiene en cuenta para una posterior imputación a efectos de determinar el tipo progresivo que corresponde aplicar a las restantes rentas no incluidas¹⁵³.

Existe una modalidad de este método, que se conoce con el nombre de “tax sparing” y consiste en que en el Estado de la residencia del contribuyente se impute no el impuesto pagado en el extranjero sino el que hubiera resultado de aplicación, pero que no se aplicó como consecuencia de algún beneficio fiscal.

¹⁵¹ AMBITE IGLESIAS, ANA M., LÓPEZ ABARRE, C.: Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2012, p.10.

¹⁵² El Estado de residencia a veces condiciona el gravamen de las rentas a que en el país donde se hayan producido exista un impuesto de naturaleza análoga o similar.

¹⁵³ SANZ GADEA, E.: La eliminación de la doble imposición económica internacional, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, 2002, p.10.

1. CONVENIOS BILATERALES COMO MECANISMO JURÍDICO MÁS EFICAZ PARA COMBATIR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El otro gran método utilizado son los convenios bilaterales o multilaterales entre Estados para evitar la doble imposición, siendo éstos de aplicación prioritaria sobre el resto de normas del ordenamiento jurídico español¹⁵⁴. Principalmente se sigue como modelo por la mayoría de los países el Modelo de Convenio de la OCDE, pero en la actualidad es una materia que preocupa a todos los Estados, por lo que se han creado pluralidad de modalidades de Convenio para evitar la doble imposición¹⁵⁵, como son: el Modelo de Convenio de la ONU, el Modelo de Convenio de la Comunidad Andina, el Estadounidense y el holandés.

Es importante también la utilización de la armonización fiscal consistente en la homogeneización de las estructuras fiscales. Se fundamenta en normas emitidas por organizaciones internacionales de integración¹⁵⁶, el claro ejemplo de ello serían las Directivas emitidas por la UE en materia de armonización fiscal¹⁵⁷.

El MC OCDE otorga seguridad jurídica, y realiza una gran labor interpretativa¹⁵⁸.

Data su origen en 1977¹⁵⁹, a partir del proyecto de Convenio inicial de 1963, actualizado de forma periódica a partir de 1992¹⁶⁰. El MC OCDE está articulado por Comentarios a sus respectivos artículos, estos comentarios surgieron de la necesidad de garantizar una aplicación coherente del propio Modelo, constituyendo una guía para su

¹⁵⁴ VELAYOS JIMÉNEZ, F., BUSTOS BUIZA, J. A.: Los Convenios en la fiscalidad internacional española, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2.ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 93-96.

¹⁵⁵ SÁNCHEZ GARCÍA, N.: La doble imposición internacional, *Revista de treball, economia i societat*, 2000, pp.3 y ss.

¹⁵⁶ DEL ARCO RUETE, L.: *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, 1977, pp.166-167.

¹⁵⁷ Como es la Directiva BICCIS, la Directiva, la Directiva 2006/112/CE.

¹⁵⁸ CUBERO TRUYO, ANTONIO M.: *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y modelo de la OCDE*, 1º ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, p.19.

¹⁵⁹ Los modelos de convenio surgieron en el periodo de entreguerras (1918-1939), fruto del trabajo realizado por el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones Unidas. Fueron creados como complementos de los Convenios bilaterales.

¹⁶⁰ La última actualización del MC OCDE llevada a cabo, ha sido la del año 2017. Entre otras medidas, se modificó el criterio de la sede de dirección efectiva por el procedimiento amistoso, como método de evitación de la doble imposición internacional.

correcta interpretación¹⁶¹, así lo establece el artículo del 3 del MC OCDE: “*Conforme a las recomendaciones del Consejo de la OCDE, cuando los países miembros firmen nuevos Convenios bilaterales o revisen los existentes, deberán ajustarse a este Convenio Modelo, tal como lo interpretan los Comentarios al mismo y teniendo en cuenta las reservas que comprende. Además, cuando sus autoridades fiscales apliquen e interpreten las disposiciones de los respectivos convenios bilaterales basados en el Convenio Modelo, deberán seguir dichos Comentarios tributarios, tal como resulten de sus modificaciones periódicas, y sujetos a sus respectivas observaciones*”.

La creación del MC OCDE ha servido para que los Estados miembros de la OCDE, firmen convenios bilaterales con el fin de evitar la doble imposición internacional, existiendo en la actualidad más de 3000 convenios de esta índole¹⁶².

Como consecuencia de la grave crisis económica y del auge del e-commerce, se ha producido una falta de capacidad por parte de los Estados para poder gravar las rentas que se originan en sus Estados, es decir la tan temida no imposición, como sucede con las grandes multinacionales Google y Amazon, entre otras. Estas multinacionales trasladan sus sedes a jurisdicciones de baja o nula tributación, produciendo esta falta de tributación. Es lo que se conoce como “planificación fiscal agresiva”, que utiliza mecanismos como los híbridos, acuerdos fiscales o tax sparing, la utilización artificiosa de las reglas de precios de transferencia, etc.¹⁶³

Con la finalidad de poner fin a esta práctica conocida como erosión de bases fiscales, la OCDE llevó a cabo el conocido como Proyecto BEPS (por sus siglas en inglés, Base Erosion and Profit Shifting), conformado por 15 acciones y sus comentarios. Cada Acción del proyecto tiene una función concreta en esta lucha internacional contra la elusión fiscal¹⁶⁴.

¹⁶¹ RÍOS CARVAJAL, J., Algunas consideraciones relativas a la polémica aplicación de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 17/2014, p.258.

¹⁶² GARCÍA PRATS, FRANCISCO A., Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición, *Crónica Tributaria*. núm. 133/2009, p. 103.

¹⁶³ BARRENO, M., BLASCO, ANA M., FERRAZ, G., FERRERAS, J., MAS, J., MUSILEK, A., PAREJO, B., RANZ, A., REOL, T., El Proyecto BEPS de la OCDE/g20: resultados finales, *Crónica Tributaria*, núm.158/2016, 2016, p.8.

¹⁶⁴ La elusión fiscal se puede definir como las técnicas legales empleadas para evitar la aplicación de una o varias normas por medio de actos indirectos dirigidos a impedir la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un determinado sistema fiscal menos favorable, produciendo dichas consecuencias en un sistema tributario más favorable para el contribuyente en

Las 15 acciones son las siguientes:

1. Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición

La Acción 1 abarca el impacto de la economía digital en la tributación. Esta Acción comienza definiendo qué es economía digital y las actuaciones que se pueden llevar a cabo para combatir esta nueva forma de economía, que se está convirtiendo en la predominante. Según la OCDE, y como ya se ha mencionado anteriormente, 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”*¹⁶⁵.

La Acción 1 propone que se adopten las siguientes medidas:

- Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente (EP) 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.
 - Modificación de la definición de EP para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosos 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.
 - Modificación de la regulación de los precios de transferencia, garantizando que la titularidad de los bienes intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los activos y tengan la

relación con los objetivos patrimoniales de su actividad. Es necesario por tanto la concurrencia de dos elementos: dos jurisdicciones y la posibilidad de elección del contribuyente entre dos sistemas tributarios.

¹⁶⁵ OCDE, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes finales 2015.

capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, lo que se determinará en función de la delimitación exacta de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes

2. Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
3. Acción 3. Refuerzo de la norma Controlled Foreign Company (CFC)
4. Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros
5. Acción 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia
6. Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenios
7. Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del concepto de establecimiento permanente (EP)
8. Acción 8. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor
9. Acción 9. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor
10. Acción 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor
11. Acción 11. Evaluación y seguimiento de BEPS
12. Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal
13. Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (informe país por país)
14. Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias
15. Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

La OCDE en el informe sobre las últimas reformas del 2015, justifica la creación del proyecto BEPS, de la siguiente forma: *“Dirigentes políticos, medios de comunicación y la sociedad civil de todos los rincones del mundo han manifestado su preocupación por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales (EMN) que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas*

tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica. En respuesta a esta preocupación, y a instancia del G-20, la OCDE publicó un Proyecto de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*Proyecto de Acción BEPS, OCDE, 2013*) en julio de 2013”. Puede decirse por tanto, que el proyecto BEPS surge como consecuencia del fracaso de políticas tributarias de la OCDE para combatir contra los paraísos fiscales¹⁶⁶.

La Acción 1 “Abordar los retos de la economía digital para la imposición” se dedica al estudio de la digitalización de la economía¹⁶⁷, incluyendo un análisis del efecto de este tipo de economía en la imposición directa e indirecta de los Estados, así como el problema que plantea el gravamen de las operaciones a través de las operaciones comerciales.

Para facilitar la consecución de estas labores, 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.

En cuanto a la importancia que tiene el MC OCDE en nuestro país, el artículo 7 de la LGT establece un listado de fuentes por las que se regirán los tributos, y en concreto el punto 2) “*por los convenios y tratados internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria, y en particular, por los convenios para evitar la doble imposición*”.

El MC OCDE determina el Estado de la residencia como lugar de gravamen de las rentas, en perjuicio del Estado fuente, pero actualmente se está viviendo un proceso de reconversión de este criterio debido sobre todo al auge del e-commerce, acarreado que en muchas ocasiones no pueda determinarse el lugar de residencia de una entidad¹⁶⁸. Pero no todas las rentas tienen una tributación en un único Estado, sino que a veces es compartida:

¹⁶⁶ CRUZ PADIAL, I.: La economía digital en BEPS: Una síntesis, *Nueva Fiscalidad*, núm.2, 2016, p.3.

¹⁶⁷ *BEPS Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*

¹⁶⁸ OLIVER CUELLO, R.: Fiscalidad internacional y comercio electrónico, *Revista de Internet. Derecho y Política*, 2009, p.7.

- Rentas inmobiliarias: La tributación es compartida entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia, siendo este último el encargado de corregir la doble imposición.
- Rentas procedentes de intereses: La regla general también es la tributación compartida, pero hay algunos CDI que determinan la competencia exclusivamente para el Estado de residencia¹⁶⁹.
- Rentas dividendos: La tributación también es compartida, siendo el Estado de residencia el encargado de corregir la doble imposición.
- Rentas procedentes de cánones: La regla general que se establece en el MC OCDE es la tributación en el Estado de residencia, pero España establece una tributación compartida, corrigiéndose la doble imposición en el Estado de residencia.
- Rentas procedentes de los beneficios empresariales: La tributación la ostenta el Estado de residencia. Los beneficios empresariales forman parte del artículo 7 del MC OCDE y sus comentarios. Debido a la reforma que sufrió este precepto en 2010, los beneficios empresariales se tributan en el Estado de la residencia salvo que se hayan producido mediante un establecimiento permanente, cuando se podrá tributar en el Estado de la fuente.

III. RESIDENCIA Y ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA NORMATIVA FISCAL INTERNACIONAL. PROBLEMAS EN EL ÁMBITO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Tanto la residencia como el establecimiento permanente (en adelante, EP) son puntos de conexión que determinan la potestad tributaria sobre las rentas empresariales¹⁷⁰. Se consideran obsoletos por una parte de la doctrina¹⁷¹, al no poder

¹⁶⁹ Como sería el caso de Checoslovaquia, Malta, Suiza, Polonia, entre otros.

¹⁷⁰ DUARDO SÁNCHEZ A.: Criterios de los puntos de conexión de la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el establecimiento permanente a la luz del proyecto BEPS, *Revista Quincena Fiscal*, núm.12/2017, Aranzadi, 2017, p. 3.

¹⁷¹ A estos efectos: ÁLAMO CERRILO, R., Tributación del Comercio Electrónico, en *La Economía Digital y el Comercio Electrónico. Su incidencia en el sistema tributario*, ob. cit. p.95 “debido a las especiales características del comercio electrónico, principalmente la aparición de los bienes y servicios intangibles, así como el carácter internacional del mismo, los conceptos aplicados a las transacciones comerciales tradicionales presentan vacíos legales, pudiendo ocasionar una no aplicación de los principios de neutralidad y suficiencia, en el ámbito de la economía digital. Por ello, las autoridades fiscales, tanto internacionales como nacionales, han analizado las distintas posibilidades de adaptación”, en la misma línea, ZUBIMENDI CAVIA, A.: La obsolescencia de la noción de residencia

aplicarse a la nueva tendencia del comercio de las grandes multinacionales, ya que éstas tienden a deslocalizar sus actividades entre distintas jurisdicciones, lo que facilita a los contribuyentes manipular fácilmente el criterio de la residencia fiscal¹⁷².

En cuanto al establecimiento permanente se considera necesario de actualización, a la hora de gravar activos intangibles, porque sólo está preparado para gravar activos tangibles. Una inadecuación de este concepto puede dar lugar a una pérdida de recaudación por parte de los Estados. Es necesario un consenso en la actualización de este concepto por parte de todas las jurisdicciones, porque en el caso de que no se haga los actuales problemas fiscales se verían agravados.

Las entidades jurídicas en el momento en el que se estableció como principales los criterios de la residencia y del EP, desarrollaban su actividad en el Estado en el que se encontraban domiciliadas; pero ahora son empresas que actúan internacionalmente.

Los problemas que plantea la residencia tanto en personas físicas como jurídicas es consecuencia de la soberanía de los Estados, es decir el nexo entre poder tributario y soberanía de los Estados, ha entrado en crisis como consecuencia de esta nueva era digital¹⁷³. Las rentas obtenidas por los contribuyentes pueden gravarse conforme a dos puntos de conexión: el principio personal y el principio de la territorialidad. El primero

en la tributación de las empresas multinacionales, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A.(Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob. cit. p 208 “El propósito de la presente comunicación es poner de relieve la obsolescencia del concepto de residencia...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”, ÁLAMO CERRILLO, R., La economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A.(Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, p.284. “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”.

¹⁷² ZUBIMENDI CAVIA, A.: La obsolescencia de la noción de residencia en la tributación de las empresas multinacionales, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A.(Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob.cit. pp.208-209.

¹⁷³ GARCÍA DE PABLOS JESÚS F.: La residencia como forma de distribución del poder tributario de los Estados y de las comunidades autónomas en la tributación de las adquisiciones gratuitas, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A.(Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob.cit pp. 118-120.

supone gravar todas aquellas rentas obtenidas por un nacional en cualquier Estado, por su contra el territorial sólo permitiría gravar aquellas rentas obtenidas en el territorio del Estado.

La práctica internacional¹⁷⁴ utiliza el criterio de la residencia para gravar la renta mundial, pero incorporando exenciones y así evitar la doble imposición internacional.

Se encuentran discriminaciones entre residentes y no residentes, consecuencia del gravamen total de las rentas obtenidas por los no residentes y el disfrute de exenciones, reducciones y beneficios fiscales en las rentas de los residentes; lo que iría en contra del principio de no discriminación¹⁷⁵. El TJUE se manifestó al respecto, sentando doctrina que acarreó en las normativas internas de los países miembros, la adaptación de la imposición directa.

1. LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El MC OCDE en su artículo 4 apartado 1 otorga a los Estados la facultad de determinar en sus propios ordenamientos qué se entiende por residente. El apartado segundo de este mismo precepto establece una serie de criterios correlativos en el caso de que una persona física sea residente en varios países a la vez. Estos criterios, establecidos con carácter preferencial, son los siguientes:

1. Será considerado residente de un Estado aquella persona que tenga su residencia permanente en dicho Estado.

Como criterio de permanencia se utiliza conforme al punto 13 de los Comentarios del MC OCDE, la vivienda de las personas, esta vivienda tiene que ser de carácter permanente y no para estancias ocasionales¹⁷⁶. Para ello, sería necesario

¹⁷⁴ También España ha optado por este criterio, como se puede comprobar en el art. 11 de la LGT, que establece lo siguiente: “*Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la 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*”.

¹⁷⁵ El principio de no discriminación (art. 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea) supone la prohibición de un trato fiscal discriminatorio por parte de los Estados miembros a los ciudadanos extranjeros o no residentes en la UE. Este principio no sólo se aplica en base a la nacionalidad o la residencia, sino cualquier forma que produzca discriminación que produzca el mismo resultado.

¹⁷⁶ A pesar de esta exigencia de permanencia, no impide que se acepte como residencia permanente viviendas alquiladas, así como la ausencia de la misma durante períodos que no superen los 190 días.

acreditar esta permanencia mediante documentos acreditativos del Registro de la Propiedad, contrato de arrendamiento de vivienda, etc¹⁷⁷.

2. Si tuviera una residencia permanente en ambos Estados, se considerará residente del Estado donde tenga relaciones económicas y personales más estrechas.

Para conocer dónde tiene una persona sus intereses económicos y personales, el punto 15 de los Comentarios del MC OCDE, establece que *“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”*.

3. Si no concurre ninguno de estos dos anteriores criterios, se activará el criterio de la mora.

Este criterio ha sido objeto de una actualización en 2017. El criterio de la mora¹⁷⁸ siempre ha sido controvertido, pudiendo interpretarse de varias formas: una comparación de los días que reside en el territorio de cada Estado durante un período de tiempo o analizando dónde vive el contribuyente de manera predominante. Como consecuencia de la mencionada actualización, los comentarios 19 y 19.1 tratan de resolver la controversia sobre cómo debe determinarse la residencia permanente, requiriendo que el contribuyente viva de forma habitual en uno de los Estados y no en el

¹⁷⁷ GONZÁLEZ APARICIO, M., La prueba de la residencia fiscal para perceptores de rendimientos del trabajo, en LUCAS DURÁN, M., DEL BLANCO GARCÍA, A., *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob. cit. p.236.

¹⁷⁸ Introducido como consecuencia de una propuesta suiza al Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación Económica Europea en 1957.

otro durante un tiempo considerado. En cuanto al período de tiempo, no se especifica cuánto tiempo concretamente debe transcurrir para ser considerado residente, pero sí se determina que debe ser el suficiente como para permitir valorar la rutina de la persona física.

4. Si morase en ambos Estados o en ninguno de ellos, será residente del Estado donde sea nacional.

Para el contribuyente es más fácil de probar, ya que sólo deberá demostrar que es nacional del Estado conforme a las normas del mismo. En el caso de España, los requisitos de residencia para las personas físicas son muy similares a los anteriormente citados. El artículo 9 de la LIRPF establece como criterios de la residencia de las personas físicas: a) permanencia en territorio español durante más de 183 días naturales, b) que radique en España el núcleo central de sus actividades principales o intereses económicos.

5. Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno, los Estados resolverán la controversia llegando a un acuerdo entre ambos.

Debido a la actualización que ha sufrido el MC OCDE, en su artículo 4.3 se establece que en los casos de doble residencia se deberá resolver mediante el procedimiento amistoso, anteriormente regulado en el artículo 25 del Modelo, cuestión que se analizará posteriormente.

2. LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Según el artículo 8 de la LIS, se considera residente español a aquel que pueda reunir alguno de los siguientes requisitos: “a) *Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas, b) que tenga su domicilio social en España, c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.*”.

El problema de la utilización de este criterio territorial a la hora de determinar la competencia para gravar las rentas, es que cada Estado tiene sus propias reglas¹⁷⁹ a la

¹⁷⁹ En el caso de Reino Unido el criterio utilizado es donde la empresa tenga su sede de control central y administrativo, Alemania opta por la sede de dirección efectiva.

hora de considerar a una persona como nacional de ese Estado, lo que genera los problemas de la doble residencia, ya que un sujeto puede ser considerado nacional de varios a efectos tributarios. Para ello el MC OCDE ha establecido su propio criterio de determinación de la competencia tributaria, en el artículo 4.3¹⁸⁰.

a. La sede de dirección efectiva: Problemas para su determinación en el comercio electrónico

La sede de dirección efectiva era el criterio que más se utilizaba entre los Estados que deseaban poner fin a la erosión de las bases fiscales, pero el ordenamiento jurídico de cada Estado tiene sus propias reglas sobre qué se entiende por sede de dirección efectiva, y esto hacía que no existiese un consenso internacional sobre el término, generando conflictos a la hora de fijar la residencia.

El informe final de la Acción 6 manifestó que los problemas de doble residencia pueden revestir situaciones de elusión fiscal, y por ello lo más idóneo es que los Estados sustituyan la cláusula de sede de dirección efectiva por un procedimiento amistoso, teniendo en cuenta la sede de dirección efectiva, lugar de constitución y cualquier otro factor pertinente¹⁸¹.

Por ello, en el año 2017 ante la falta de actualización de la sede de dirección efectiva como criterio para fijar la residencia fiscal de las empresas, se introdujo el comentario 24 del artículo 4, una cláusula alternativa, el procedimiento amistoso antes regulado en el artículo 25. Es decir, que el criterio de la sede de dirección efectiva ha quedado sustituido por el procedimiento amistoso.

La propuesta de este cambio, realizada tanto en la Acción 2 “Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos” como en la Acción 6 “Impedir la utilización abusiva de los convenios fiscales”, se justifica en base a que los conflictos de doble

¹⁸⁰ El mencionado precepto del MC OCDE, establece lo siguiente: 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.

¹⁸¹ SANZ GADEA, E., Residencia de las personas jurídicas apuntes de futuro, en LUCAS DURÁN, M., DEL BLANCO GARCÍA, A., *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob. cit. p.36.

residencia deben resolverse caso por caso, mejor que aplicando un único criterio¹⁸², como es el de sede de dirección efectiva que ya no puede hacer frente al e-commerce, debido a que las empresas realizan transacciones y prestan servicios, sin tener una sede de dirección efectiva única, habría que añadir además, que esta sede o sedes de dirección efectivas, pueden no estar ubicadas en ninguno de los Estados contratantes sino en un tercer Estado, donde el contribuyente no esté sujeto a tributación por razón de sede, domicilio, etc¹⁸³.

En cambio, hay Estados que siguen prefiriendo que sean sus autoridades las que resuelvan las posibles controversias fruto de la doble residencia, estas autoridades tendrán que conocer cuestiones como: lugar donde se llevan a cabo las reuniones ejecutivas de la empresa, dónde realizan sus funciones los altos ejecutivos, dónde está sita su oficina central, qué legislación nacional rige su situación jurídica, dónde se hallan sus archivos contables, etc.¹⁸⁴

b. El procedimiento amistoso como nueva solución en la fijación de la residencia de las entidades por el MC OCDE de 2017

Este procedimiento se regulaba anteriormente en el artículo 25.3 del MC OCDE y en el análogo MC ONU, también en su artículo 25. Pero, consecuencia de la actualización del MC OCDE, actualmente se encuentra regulado en el artículo 4.3, sustituyendo al criterio de la sede de dirección efectiva¹⁸⁵.

¹⁸² SOLER ROCH, T., La residencia como punto de conexión en los convenios de doble imposición. algunas cuestiones a resolver en el futuro, en LUCAS DURÁN, M., DEL BLANCO GARCÍA, A., *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob. cit. p.51. En esta misma línea, SOLER ROCH critica la sustitución de la sede de dirección efectiva por el procedimiento amistoso, en función de que el procedimiento amistoso sólo halla regulación en unos pocos estados (20 Estados) y la falta de un criterio único para la resolución de los conflictos de doble residencia como era la sede de dirección efectiva.

¹⁸³ FERRERAS GUTIÉRREZ, JOSE, A.: Cambios en relación con la residencia fiscal en la próxima actualización del MC OCDE, en LUCAS DURÁN, M., DEL BLANCO GARCÍA, A., *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob. cit. pp.27 y ss.

¹⁸⁴ FERREAS GUTIÉRREZ, JOSE A.: Cambios en relación con la residencia fiscal en la próxima actualización del MC OCDE, en LUCAS DURÁN, M., DEL BLANCO GARCÍA, A., *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob. cit. pp. 23-27.

¹⁸⁵ Esta sustitución del criterio de la sede de dirección efectiva por el procedimiento amistoso, no ha recibido con agrado por todos los Estados, sino que hay algunos que siguen considerando más eficaz la sede de dirección efectiva como criterio único para determinar la residencia de las personas jurídicas y así evitar la doble residencia fiscal, frente a otros que opinan que la sede de dirección efectiva es un criterio desfasado y han aceptado incorporar este procedimiento en sus ordenamientos. Por ello, algunos Estados han conservado el anterior criterio previo a la autorización.

En nuestro ordenamiento jurídico no se regulaba nada al respecto¹⁸⁶, ante esta situación la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal introdujo en su artículo segundo, de modificación de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes, una nueva disposición adicional primera referente a esta cuestión, en la cual se establece que un reglamento deberá desarrollar un procedimiento para este tipo de procesos amistosos. Como consecuencia de ello, se promulgó el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa¹⁸⁷.

Este procedimiento, como se mencionó anteriormente surgió como consecuencia de la Acción 2 y del informe final de la Acción 6 del proyecto BEPS, señalando en estos que los supuestos de doble residencia debían ser analizados uno por uno y por ello era necesario sustituir el criterio de la sede de dirección efectiva por otro más eficaz. Así fue como en 2017 se introdujo de manera definitiva el procedimiento amistoso como forma de resolución de conflictos de doble residencia.

No es necesario que se produzca una doble imposición¹⁸⁸ sino que es suficiente, con que el contribuyente considere que una actuación de la Administración puede dar lugar a esta situación. Este requisito conjuntamente con la comprobación de la legitimación será suficiente para poder presentar la solicitud de un procedimiento amistoso¹⁸⁹.

El plazo de presentación por la persona interesada es de 3 años desde que recibió la notificación de no adecuación al MC OCDE por ser un doble residente¹⁹⁰. Desde el momento en el que las autoridades competentes reciben la notificación han de solventar el conflicto lo más rápido posible. Tienen la obligación de hacer todo lo posible por

¹⁸⁶ LÓPEZ RIBAS, S.: Procedimientos amistosos en materia de imposición directa, *Crónica tributaria*, núm. 131/2009, 2009, pp.1-4

¹⁸⁷ BOE núm. 278, de 18 de noviembre de 2008.

¹⁸⁸ A pesar de ello, la Audiencia Nacional en una sentencia de 1999 consideró que sí debía producirse esta situación de doble imposición por una actuación de la Administración y no sólo que el contribuyente considerarse que dicha actuación podría dar lugar a una doble imposición.

¹⁸⁹ VIGUER PONT, J., LOSTE MADDOZ, JUAN A.: Sobre el reglamento de procedimientos amistosos y la nueva cláusula de arbitraje internacional en los convenios para evitar la doble imposición, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2008, pp.79-81.

¹⁹⁰ El doble residente no puede beneficiarse de las reducciones y beneficios fiscales de un Estado por ser residente en otro Estado, pero sí podrá ser considerado residente a otros efectos.

resolver la controversia, pero no tienen la obligación de llegar a un acuerdo. Esto se ha visto como un aspecto negativo, pero los Estados se pueden comprometer a concluir el procedimiento amistoso siempre mediante un acuerdo o también facilitar la opción de poder acudir ante el TJUE¹⁹¹.

En el apartado 25 de los comentarios a este artículo se pone de manifiesto la dificultad de aplicar este plazo en algunos supuestos, porque aunque prevé la no suspensión del cómputo del plazo para el caso en que el contribuyente haya elegido acudir previamente a los recursos nacionales para solventar el conflicto, reconoce la ineficiencia de la medida en los casos en los que la legislación interna pueda prescribir la suspensión de los procedimientos seguidos ante la jurisdicción nacional¹⁹².

Este procedimiento se lleva a cabo en dos fases: una primera ante los órganos jurisdiccionales del Estado de la residencia y la segunda que comprende todas las actuaciones “amigables” encaminadas a solventar el conflicto.

En esta primera fase puede suceder que los órganos jurisdiccionales de la residencia rechacen el procedimiento (por ejemplo por no reunir todos los requisitos procesales), o pueden estimar la iniciación del mismo. En el caso de que se inicie el procedimiento, el órgano puede de manera unilateral llevar a cabo todas las medidas necesarias para evitar la doble imposición, o bien considerar que no tiene competencia suficiente para evitar la doble imposición e iniciar un procedimiento amistoso con el otro Estado.¹⁹³

Los Estados que sigan considerando la opción previa a la actualización como la más viable, se seguirán rigiendo por la cláusula anterior.

En las propuestas del Informe Final de la Acción 14 del proyecto BEPS, se fijó un compromiso de 20 Estados (entre ellos España) de incluir un arbitraje obligatorio.

¹⁹¹ NOBREGA, L., LOUREIRO, S: «Mutual Agreement Procedure: Preventing the Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice?». *Intertax*, 2009, p. 529.

¹⁹² LUCHENA MOZO, GRACIA M.: *Procedimientos de resoluciones de controversias tributarias internacionales: entre BEPS y la UE*, 1ª Ed, Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp. 10 y ss.

¹⁹³ VOGEL, K.: *Double Taxation Conventions*, Kluwer, 1997, p 1367.

3. LOS SUPUESTOS DE DOBLE NO RESIDENCIA O DOBLE NO IMPOSICIÓN: LOS MÉTODOS EMPLEADOS POR LAS MULTINACIONALES

Estrechamente ligados con los supuestos de doble residencia, se encuentran los supuestos de doble no residencia o de doble no imposición, de hecho es una cuestión que se encuentra en auge debido al aprovechamiento de las diferencias de criterio de residencia entre los distintos Estados, que utilizan las grandes multinacionales como Google o Apple, entre otras.¹⁹⁴

Estas empresas también se sirven de los tratados fiscales o tax ruling¹⁹⁵, que se firman principalmente con países de baja tributación. En el año 2014, tuvo lugar la publicación por parte del Consorcio Internacional de Periodistas de tax rulings firmados por Luxemburgo y 340 multinacionales, es el conocido caso “LuxLeaks”¹⁹⁶. Esto generó la creación de la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

Esta Acción de la UE está basada en dos aspectos, fundamentados en los artículos 5 TUE y 115 TFUE¹⁹⁷: las desventajas a nivel interno, es decir una empresa

¹⁹⁴SOLER ROCHE MARÍA T.: La residencia como punto de conexión en los Convenios de Doble Imposición. Algunas cuestiones a resolver en el futuro, *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018, pp. 53-56.

¹⁹⁵Los tax ruling son acuerdos firmados entre multinacionales y países de baja tributación como Luxemburgo, Irlanda, etc., con el fin de fijar los precios de transferencia, y en muchas ocasiones destinados a la evasión fiscal. La OCDE, en su proyecto BEPS (Acción 5) ha iniciado las medidas oportunas para poner fin a esta práctica que supone una falta de armonización fiscal internacional, y la consecuente falta de recaudación por parte de los Estados.

¹⁹⁶La mayoría de estos tax rulings fueron firmados durante el mandato como primer ministro del Gran Ducado de Jean-Claude Juncker, actual presidente de la Comisión Europea, lo que generó más estupor entre la población y en los propios dirigentes políticos, que solicitaron más información en el ámbito de los tax ruling.

¹⁹⁷ Art. 115 TFUE: “Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior”

Art. 5 TUE: “1. La delimitación de las competencias de la Unión se rige por el principio de atribución. El ejercicio de las competencias de la Unión se rige por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

3. En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la Acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la Acción pretendida, a escala de la Unión.”

multinacional que tributa al mínimo posible frente una empresa nacional que no goza de estos beneficios fiscales, genera discriminación entre ellas, partiendo la empresa multinacional con una ventaja competitiva sobre el resto de empresas; y por otro lado, la falta de información confirmada con este polémico caso, ya que los Estados miembros de la Unión desconocían estos 240 tax ruling¹⁹⁸.

Conforme al artículo 8 bis de la Directiva, esta información es automática no es necesario poner en conocimiento de los Estados que se va a producir esa información, se prevé con carácter general que se lleve a cabo información de los tax ruling cada 3 meses a partir del fin de semestre natural, por lo que los Estados pueden contar con que van a recibir al menos dos informaciones.

El artículo 6 bis de la Directiva establece el contenido de la información¹⁹⁹, es preciso que no se contenga más información de la necesaria para no hacer más compleja la labor, además de que existe un riesgo de difusión de datos del sujeto pasivo que puede ser perjudicial para él mismo²⁰⁰.

El método más utilizado por las grandes compañías de Estados Unidos, es el conocido como “*Double Irish Dutch Sandwich*”, pero en el caso de Apple su estructura es más sencilla. El *Double Irish Dutch Sandwich* es empleado por Google, Amazon, Facebook para tributar mucho menos de las ganancias reales que obtienen. Así en España, han tributado por sólo 26,8 millones de euros, cifra que está muy lejos de ser la que realmente facturen anualmente²⁰¹.

El mencionado método es bastante complejo. Consiste en la constitución de cuatro sociedades, situándose dos en sendos paraísos fiscales y las otras dos entre Irlanda y Holanda.

¹⁹⁸ MACARRO OSUNA, JOSÉ M.: El nuevo sistema de intercambio automático de tax rulings y APAs: un gran avance, incompleto, en la transparencia fiscal en la UE, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm.15/2016, 2016, pp.91-93.

¹⁹⁹ Actualmente existe una plantilla única de comunicación de esta información

²⁰⁰ El Consejo de Europa ha propuesto un modelo de comunicación, en el que se ha de constar lo siguiente: un resumen del acuerdo, los Estados beneficiados por el mismo, descripción de la actividad económica, así como los criterios empleados para la determinación del régimen de tributación aplicable.

²⁰¹ Estos datos han sido obtenidos de distintos medios especializados, se puede consultar el siguiente enlace del Economista <http://www.eleconomista.es/telecomunicaciones-tecnologia/noticias/8809001/12/17/Google-Apple-Amazon-y-Facebook-pagan-solo-268-millones-a-Hacienda.html>

La compañía matriz sita en Estados Unidos (puede ponerse de ejemplo Google, Amazon, etc.), cede sus derechos de propiedad intelectual a una sociedad holding, situada en las Bahamas. De esta forma, la sociedad holding ya puede actuar libremente, lo que ocasiona que el valor de los derechos de propiedad intelectual suela ser bastante inferior al real, ya que no se puede precisar cuál es el valor de mercado de la propiedad cedida.

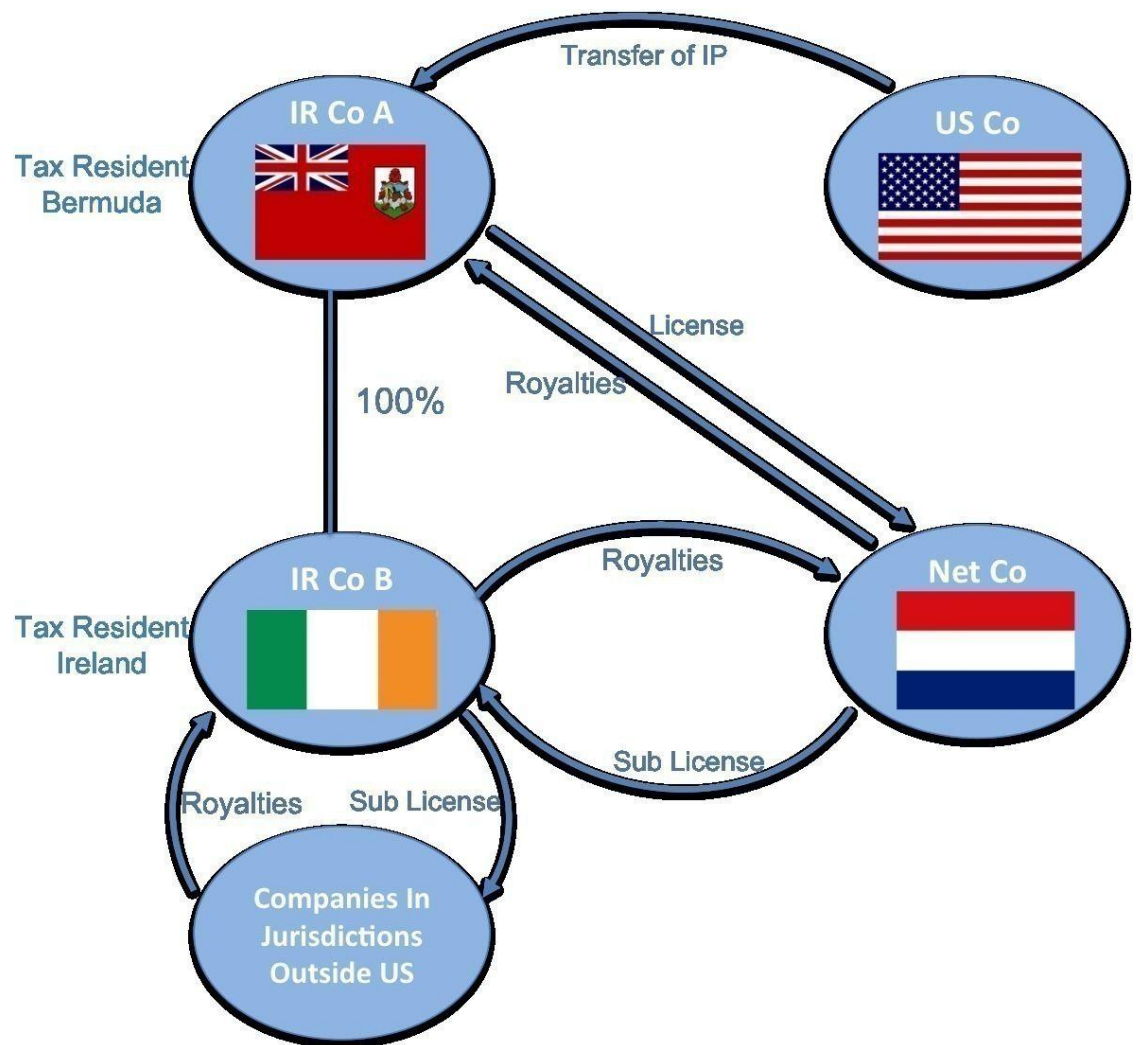
El siguiente paso, consiste en crear una sociedad con sede en los Países Bajos, a la que se le ceden los derechos de explotación económica de la propiedad intelectual. En realidad no realiza ninguna actividad económica sino que concede sublicencias de estos derechos de explotación a otra sociedad situada en Irlanda.

La sociedad irlandesa es la que explota los derechos de propiedad intelectual (software), y la que verdaderamente se encuentra operativa en el mercado. La peculiaridad de esta sociedad es que todas las actividades que desarrolla son por la red, por lo que no se requiere presencia física en el Estado donde genere beneficios. A efectos de conseguir desviar los beneficios a Holanda, se establecen entre estas dos compañías unos cánones o royalties, por las sublicencias de explotación del software, de esta forma la base imponible de cánones se traslada de manera íntegra a Holanda. Cabe destacar, que están exentos de tributación en Irlanda debido a la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3.6.2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

Estos cánones exentos de impuestos en Europa, se envían ahora a las Bermudas donde también se encuentran exentos de tributación²⁰².

²⁰²RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T.: La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales, ob. cit. pp.13-15.

GRÁFICO EXPLICATIVO DOUBLE IRISH DUTCH SANDWICH



Es evidente, que las grandes multinacionales plantean un serio problema, ante ello Bruselas ha empezado a preparar un nuevo impuesto digital “digital tax”, su tasa probablemente será del 3% y recaerá sobre los ingresos obtenidos por la publicidad, los pagos de usuarios y suscriptores por servicios por servicios de Google, Amazon o Apple²⁰³. Todavía es un borrador pero se espera, pero se espera que se aplique a empresas con un volumen de negocios superior a 750 millones de euros y una facturación en Europa de más de 50 millones de euros²⁰⁴. Es necesario el consenso

²⁰³ Apple ha sido recientemente condenado por la Comisión Europea, a devolver 13.000 millones de euros por ventajas fiscales recibidas de Irlanda, al concluir a efectos de una investigación realizada en 2014 que constituían ayudas públicas ilegales. En este caso, sucede lo mismo que en el supuesto de McDonald's, Apple había elaborado un acuerdo fiscal o tax ruling con Irlanda.

²⁰⁴ Al respecto se pueden consultar las siguientes páginas web de periódicos especializados en materia tributaria, sobre la cuota del digital tax europeo:

https://elpais.com/economia/2018/03/20/actualidad/1521578182_020950.html,
<http://www.eleconomista.es/tecnologia/noticias/9020289/03/18/Bruselas-ultima-un-impuesto-del-3-a-los->

unánime de los 28 miembros, algo que preocupa puesto que Irlanda, Holanda y Luxemburgo son de los mayores beneficiarios de las grandes tecnológicas, ya que éstas se domicilian en sus territorios para rebajar su tributación²⁰⁵.

En España, está prevista la creación de un tributo para todas las grandes tecnológicas que tengan un volumen de negocios por debajo del que se va a exigir en el tributo europeo, y además elevará el tipo aplicable hasta casi el 5%.

4. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

El EP es un elemento esencial del sistema tributario a la hora de establecer la forma de reparto de la potestad tributaria entre los Estados sobre las rentas empresariales²⁰⁶. Una figura que permite gravar las rentas obtenidas por un no residente, es decir permite al Estado de la residencia gravar unas rentas que tendrían que ser gravadas por el Estado de la fuente²⁰⁷. La importancia de la determinación del EP en el ámbito del comercio electrónico, deriva de la norma de reparto establecida en el artículo 7.1 del MC OCDE, según la cual los beneficios empresariales son gravados por el Estado de residencia salvo que hayan sido producidos por un EP, en cuyo caso se gravarán en el estado de la fuente. Esto es, establece una excepción a la norma de reparto recogida en el artículo 7.1 del MC OCDE, según la cual los beneficios empresariales se gravan en el Estado de la residencia de la entidad que los genere.

[ingresos-de-Google-Apple-o-Facebook.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/03/21/companias/1521625657_584324.html?id_externo_rsoc=TW_CM_CD),
https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/03/21/companias/1521625657_584324.html?id_externo_rsoc=TW_CM_CD,
<http://www.expansion.com/economia-digital/companias/2018/03/15/5aaa9079ca4741024d8b463d.html>

²⁰⁵ A estos efectos, se puede consultar el siguiente enlace a la página web del *Economista*, donde se analiza esta cuestión, por qué determinados países de la UE no están a favor de la creación de este tipo de impuestos, a pesar de la finalidad recaudatoria que están perdiendo los Estados europeos. <http://www.eleconomista.es/economia/noticias/9104396/04/18/Varios-paises-de-la-UE-bloquean-el-impuesto-a-los-gigantes-digitales.html>

²⁰⁶ SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., Los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente: perspectiva desde la normativa tributaria foral vasca, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, A.(Dir.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob.cit. p.199.

²⁰⁷ GOROSPE OVIEDO, JUAN I., El concepto de establecimiento permanente en la imposición directa y su evolución jurisprudencial, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, A.(Dir.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob. cit. p. 367. En esta línea, también establece que son razones de neutralidad fiscal las que 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.

Al igual que ocurría con la residencia fiscal, cada Estado establece sus criterios para determinar la existencia de EP en su territorio, lo que puede generar problemas de doble tributación o ausencia de la misma.

A. LA DETERMINACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA NORMATIVA CONVENCIONAL INTERNACIONAL

Para determinar la existencia de un EP, encontramos una regulación de carácter interno, por un lado, junto con la establecida el MC OCDE, lo que, como se ha indicado, dificulta la determinación de este concepto.

a. Regulación del EP a nivel interno.

A nivel interno, el EP se encuentra regulado en el artículo 13.1. a) TRLIRNR, considerando que una sociedad opera mediante EP 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”*. Especifica en particular 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.*

b. Regulación del EP a nivel internacional.

A nivel internacional, la regulación del EP se halla en el artículo 5 del MC OCDE:

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión EP significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad.

“La expresión EP comprende en especial:

1.Las sedes de dirección

2. *Las sucursales.*
3. *Las oficinas.*
4. *Las fábricas.*
5. *Los talleres.*
6. *Las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*
7. *Las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.”*

Por lo tanto, es necesario que concurren tres requisitos: el lugar fijo de negocios, estabilidad o permanencia y desarrollo de una actividad a través del EP²⁰⁸.

c. Similitudes y diferencias entre ambas concepciones

Como se ha indicado, en nuestro ordenamiento interno el concepto de EP se encuentra regulado en el artículo 13.1. a) TRIRNR y en el MC OCDE, artículo 5. Las diferencias que estriban entre ambos ordenamientos no son muy significativas, salvo algunas excepciones:

- Ambos establecen que será considerado EP aquel en el que se desarrolle de forma continua o habitual una actividad, incluyendo los establecimientos donde se desarrollen funciones de construcción, instalación o montaje; pero en la normativa interna se exige superar 6 meses y en la normativa convencional 12 meses. Así en el MC OCDE en el artículo 5.3, se encuentra la duración de una obra de construcción para ser considerada EP *“Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de 12 meses”*. En el TRLINR, en su artículo 13.1, encontramos la duración de 6 meses exigida para ser considerado EP *“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*

²⁰⁸ BISOGNO, M., La reforma del concepto de establecimiento permanente: el Asunto Expo, Milán, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob. cit. p.286.

de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses”.

El artículo 5 del MC OCDE se complementa con el apartado 4, excluyendo las actividades auxiliares o preparatorias²⁰⁹: *“El término EP no comprende:*

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 mercaderías o recoger información para la empresa.

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 para la propia empresa.

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), con la condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación sea de carácter auxiliar o preparatorio”.

Pero, actualmente muchas actividades desarrolladas por las empresas en el marco de la economía digital, que anteriormente eran consideradas como actividades

²⁰⁹ La OCDE en el comentario 21.2 define a las actividades auxiliares como aquellas que se desarrollan en un período corto de tiempo y bajo la ejecución de una actividad principal.

auxiliares o preparatorias, son ahora las actividades principales de la empresa²¹⁰. Por ello la OCDE, ha propuesto la modificación de las actividades auxiliares o preparatorias previstas en este precepto, de tal modo que el apartado 4 del artículo 5 del MC OCDE, quedaría redactado de la siguiente forma: “*No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión EP 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 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*”²¹¹.

Los comentarios advierten que será necesario acudir al caso concreto para determinar si se trata de una actividad auxiliar o no, el criterio para discernirlas será si las actividades llevadas a cabo en el EP son una actividad esencial para la empresa²¹², siendo en algunas ocasiones difícil diferenciar cuándo las actividades desarrolladas por la empresa son las actividades principales y cuales las desarrolladas en el seno de una actividad meramente auxiliar o preparatoria.

- Aparece la figura del agente dependiente, mediante el cual se podrá constituir un EP.

El concepto de EP que propone el MC OCDE es más restrictivo que el interno, pudiendo dar lugar a que en ciertas circunstancias sea considerado EP en nuestro Estado pero conforme al convenio no²¹³.

En este concepto del MC OCDE aparecen dos características principales que van a definir al EP: lugar fijo de negocios y la existencia de un agente dependiente. El

²¹⁰ ÁLAMO CERRILLO, R., La Economía Digital, El concepto de EP y la realización de actividades auxiliares o preparatorias, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob. cit. p.278.

²¹¹ DUARDO SÁNCHEZ, A., La exclusión fraudulenta del estatus de EP, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob. cit. p.332

²¹² MULEIRO PARADA, LUIS M., Consideraciones acerca de la tributación de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob. cit. p.417.

²¹³ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: Poder tributario y establecimiento permanente. Análisis de la reciente jurisprudencia española, *Revista Auctoritas Prudentium*, núm. 12, 2015, p.4.

apartado primero del artículo 5 se refiere al lugar fijo de negocios, debiéndose establecer en un lugar determinado y con cierta permanencia. El apartado 4 delimita de forma negativa el EP, y se completa con las denominadas ficciones de EP, lo que ha llevado a que un sector doctrinal considere que el actual concepto de EP del MC OCDE no sea eficaz.

Como se ha mencionado anteriormente, para que exista un EP es necesario que concurra tres elementos: el lugar fijo de negocios, la permanencia en el tiempo y el agente dependiente.

El establecimiento debe adaptarse al e-commerce, ya que muchas actividades pueden hacerse sin una sede fija de negocios, es por ello que una parte del sector doctrinal ha propuesto la modificación del concepto de EP para adaptarse a esta nueva forma de comercio, o bien crear un tipo de EP específico para el e-commerce²¹⁴.

En el año 2016, el Grupo “Código de Conducta”, elaboró un informe sobre el EP híbrido en relación con terceros Estados. Esto tiene su origen en el caso McDonald’s, esta sociedad tiene su sede en los Estados Unidos pero a su vez ostenta una filial holding en Luxemburgo²¹⁵, es decir la que se dedica a la explotación de los derechos de propiedad industrial e intelectual. La sucursal Luxemburguesa recibe los cánones por parte de los restaurantes situados en todo el continente europeo, y transfiere los cánones a la sociedad matriz Estadounidense.

Para entender el origen de esta coyuntura es necesario retroceder al año 2009, año en el que se firmó un convenio entre Estados Unidos y Luxemburgo, por el cual se eximía del pago de los cánones a Estados Unidos siempre y cuando se constatare que los cánones se habían pagado en Estados Unidos. La sucursal de Luxemburgo no era considerada como EP bajo la jurisdicción norteamericana, y por ende también se encontraban estos cánones exentos de tributación, a pesar de ello se ratificaron en la exención de estos beneficios aunque tampoco tributasen en los Estados Unidos.

²¹⁴ Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la fiscalidad

²¹⁵ En el 2016 McDonald’s se comprometió con Bruselas a trasladar su sede de Luxemburgo a Reino Unido por el desvío de 2000 millones de euros para eludir impuestos, finalmente ha decidido mantener su sede en Luxemburgo a pesar del compromiso que tenía con Europa. Caso similar ha sido el de Starbucks también investigado por Europa, que trasladó su sede de Holanda a Reino Unido.

En 2015 la UE notificó a Luxemburgo su decisión de incoar dicha exención, en función del artículo 108.2 del TFUE²¹⁶. Es decir, que la Comisión de la UE se encuentra investigando a la multinacional Estadounidense por una vulneración del artículo 107 del TFUE que establece la prohibición de otorgar ayudas por parte de los Estados a empresas, salvo que lo establezca un tratado. También se está persiguiendo la no imposición como consecuencia de los distintos criterios de EP que tienen ambos países.

B. EL LUGAR FIJO DE NEGOCIOS Y LA PERMANENCIA EN EL TIEMPO.

El lugar fijo de negocios implica una relación directa entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado, no siendo necesario que exista una fijeza material en el suelo, pero sí un cierto grado de permanencia.²¹⁷ Esta permanencia puede ser de un corto período de tiempo, debido a la naturaleza de las actividades desarrolladas en lugar de negocios (por ejemplo, proyectos de construcción), pero es necesario que se haya constituido con la finalidad de cierto grado de permanencia.

Debido al comercio electrónico, el criterio del lugar fijo de negocios ha entrado en crisis, ya que algunas empresas pueden no tener una sede fija o ser difícil localizar desde dónde se están llevando a cabo sus actividades.²¹⁸ Con el desarrollo de las nuevas tecnologías de la información, las empresas pueden centralizar todas sus actividades de gestión, que anteriormente requerían de una presencia física en un determinado Estado, es decir que actualmente las empresas pueden desarrollar sus actividades sin un lugar fijo de negocios ni un agente dependiente²¹⁹, siendo estos los requisitos básicos de un EP.

²¹⁶ 2. Si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado interior en virtud del art.107, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.

²¹⁷ SEGURA ANDUEZA, JUAN J., El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico, *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3/2007, 2007, p.221.

²¹⁸ CALVO BUEZAS, J., El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico, *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 6/2008, 2008, p.47.

²¹⁹ CRUZ PADIAL, I., SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., Economía digital, EP y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED, *Revista Quincena Fiscal*, núm.18/2017, Aranzadi, Cizur Menor, 2017, p.2.

Es por ello, que ha sido necesario la adopción de nuevos criterios como lugar fijo de negocios para poder adoptarlos a la nueva era digital, como son: la página web y el servidor, que posteriormente se analizarán. Desechándose la posibilidad por parte de la OCDE, de que la página web pueda constituir un EP, ya que no constituye una realidad tangible.

En cuanto al momento de constitución del EP, se produce con el inicio de la actividad de la empresa, conforme al punto 11 de los Comentarios al artículo 5 del MC OCDE.

C. EL AGENTE DEPENDIENTE.

Conforme al artículo 5 del MC OCDE se podrá constituir un EP a través de la figura de un agente no independiente: *“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...”*

Estos agentes dependientes pueden ser personas físicas o jurídicas, y no tienen por qué tener un lugar de negocios en el Estado en el cual están desarrollando sus funciones como agentes dependientes.

Según la OCDE, uno de los síntomas de la obsolescencia del EP, es que las empresas pueden desarrollar sus actividades sin un lugar fijo de negocios y sin un agente dependiente allí establecido²²⁰

El EP es analizado en la Acción 7 del proyecto BEPS *“Impedir la evitación deliberada de la condición de EP”*, en cuyo proyecto de Acción se pide el desarrollo de "modificaciones en la definición de EP para impedir la elusión artificiosa del estatuto

²²⁰ DUARDO SÁNCHEZ A., La exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A.(Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob.cit. p.325.

de EP en relación con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica”²²¹.

En el año 2015 tuvo lugar un debate entre los miembros de la OCDE, sobre el concepto de EP, y en las conclusiones que se vertieron fueron las siguientes:

- La definición de EP del artículo 5 del MC OCDE debe ser reformulada para evitar abusos, incluso mediante la utilización de la figura del comisionista²²² y de exenciones de actividad específica²²³. La figura del comisionista se utiliza para facilitar la erosión de bases fiscales, y por ello se propone la modificación de los párrafos 5y/o 6 del artículo 5 para hacer frente a estas estrategias. Se ha propuesto por la OCDE que las actividades específicas tengan la consideración de actividades auxiliares o preparatorias.

La Acción 7 “Prevenir la evasión fiscal a través de un EP artificial” pretende impedir que la actuación de los comisionistas en nombre propio excluya la clasificación de EP. Con esta Acción, se permitiría a los agentes dependientes la conclusión de contratos sin actuar en nombre de la empresa no residente²²⁴.

Pero no sólo la Acción 7, se dedica el EP, sino que también otras acciones aunque no de forma tan exhaustiva, como son las acciones 1 “*Abordar los desafíos fiscales de la economía digital*” y 15 “*Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los tratados bilaterales*”.

²²¹ Propuesta de borrador para debate. BEPS Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del EP. OCDE

²²² Según la OCDE el comisionista consiste un mecanismo mediante el cual una persona vende productos en un determinado Estado en su propio nombre, pero a través de una empresa extranjera que es la propietaria de los productos. Mediante esta figura una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado en el que no tenga EP, y al que se le puedan atribuir esas ventas a efectos tributarios.

²²³ Son una serie de exenciones que se recogen en el art. 5 apartado 4 del MC OCDE, que supone que no serán consideradas ciertas actividades como EP cuando aparezcan en este precepto.

²²⁴ DUARDO SÁNCHEZ A., La exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, ob.cit. p.330.

Es muy importante el pronunciamiento de la Audiencia Nacional (en adelante, AN) y el Tribunal Supremo (en adelante, TS) sobre el *Caso Roche*²²⁵, que vierte un nuevo concepto sobre agente dependiente.

El Caso Roche versa sobre lo siguiente: La sociedad Roche Vitaminas, S.A.) firmó dos contratos con la sociedad Roche Vitamins Europe LTD, domiciliada en Suiza: un contrato de fabricación, por el que se comprometía a fabricar y empaquetar los productos para Roche Vitamins Europe; y un contrato de promoción, por el que asumía la promoción en España de las mercancías que la empresa suiza le compraba. Asimismo, la empresa española cedió en arrendamiento a Roche Vitamins Europe un almacén para depósito de los productos antes de su distribución.

La AN se pronunció al respecto considerando que el contrato de promoción firmado entre la matriz suiza y la filial española “introduce un punto de mayor intensidad en las relaciones entre las dos compañías, pues la española no se limitaba a dar curso a las órdenes de compra recibidas desde Suiza (...) sino que, debido a sus facultades de promoción tenía que desarrollar todos los menesteres precisos para hacer valer las cualidades de los bienes ofrecidos por Roche Vitamins Europe”, consecuentemente la AN se plantea si la cláusula del agente dependiente debe operar sólo cuando el sujeto tiene capacidad para vincular a su principal respecto de terceros. A su entender, la actual redacción del MCOCDE “autoriza a contemplar otras actividades distintas de la de “concluir contratos en nombre de la empresa”, incluidas las que esta última hubiera podido realizar directamente a través de un lugar fijo de negocios, como precisamente, la de elaborar las mercaderías que después vende y distribuye”. En definitiva, “la cláusula del agente dependiente obra no sólo cuando el apoderado tiene autoridad para contratar en nombre del mandante extranjero, sino también cuando, por la naturaleza de su actividad, le implica en las actividades empresariales del mercado nacional”.

D. EL SERVIDOR Y LA PÁGINA WEB COMO EP

Se han propuesto por la doctrina dos elementos que pueden servir para sustituir el tradicional concepto de EP: la página web y el servidor.

²²⁵ Sentencia del TS de 12 de enero 2012 y Resolución del TEAC de 16 de mayo de 2003

Según la OCDE la página web no puede ser considerada como un EP²²⁶, ya que solamente almacena datos intangibles y carece de un soporte físico, en cambio el servidor sí podría serlo siguiendo el mismo criterio de la OCDE²²⁷. El servidor como nuevo EP está ganando cada vez más fuerza, gracias a esta presencia física que exige la OCDE con carácter general para poder constituir un EP. El servidor puede ser incluso un ordenador portátil que esté situado durante un período de tiempo suficiente en el mismo espacio geográfico²²⁸.

Este servidor podrá constituirse como EP siempre que sea propiedad de la empresa vendedora, puesto que si sólo sirve de alojamiento para otras empresas (*hosting*), no tendrá esta consideración. Es necesario, por lo tanto analizar caso por caso, conforme a los comentarios del mencionado artículo 5 del MC OCDE²²⁹. El servidor tiene que realizar actividades principales, no considerándose EP al servidor que preste actividades de carácter auxiliar²³⁰.

Uno de los elementos que se exigen es la presencia de los trabajadores para poder constituirse un EP, pero no todos los Estados²³¹ ni toda la doctrina está conforme con ello, lo que sí parece claro es que debe existir una relación entre los trabajadores y la empresa, o recibir instrucciones de esta empresa.

La página web por su contra actuaría en nombre de la empresa como un agente, pero los comentarios del MC OCDE rechazan esta posibilidad al permitir la constitución del EP exclusivamente mediante un agente que sea una persona física, por lo que no sería posible constituirlo a través de una web o de un equipo informático²³².

²²⁶ La Comisión para el estudio de la fiscalidad del comercio electrónico en España considera que la página web sí podría constituirse como un EP, a diferencia de lo que considera la OCDE.

²²⁷ ÁLAMO CERRILLO, R., *La Economía Digital y el comercio electrónico*, ob.cit. p.113.

²²⁸ ÁLAMO CERRILLO, R., LAGOS RÓDRIGUEZ G.: Fiscalidad del comercio electrónico: el lugar de tributación, *Seminario Permanente de Ciencias Sociales*, núm. 6, 2011,p.9.

²²⁹ No se considerará como EP las actividades auxiliares desarrolladas por estos servidores, como pueden ser links, estudios de mercado.

²³⁰ Tendrán la consideración de actividades auxiliares aquellas que supongan la recopilación de información o exposición de bienes y servicios obtenidos por la empresa. En cambio no tendrán esta consideración, aquellas actividades que permitan al consumidor adquirir productos a través de la red.

²³¹ Portugal se ha reservado el derecho a no seguir la regla general de la OCDE al no exigir presencia física para constituir un EP.

²³² OLIVER CUELLO, R., *Fiscalidad internacional y comercio electrónico*, ob. cit. p. 12.

Unas de las posibles soluciones que se plantean al problema de la falta de capacidad por parte de los Estados a la hora de gravar las rentas procedentes del comercio electrónico son: la exención de las rentas procedentes del comercio electrónico y el bit tax²³³.

- La exención de las rentas procedentes del comercio electrónico supone una vulneración del principio de neutralidad imperante en derecho tributario, al atribuirle una serie de ventajas con las que ya parten de antemano.
- El bit tax ha sido planteado como una solución a este gran problema de falta de recaudación. El bit tax es un impuesto indirecto²³⁴ aplicable en función del volumen de información recibido por el usuario (medido en bits), empleando como intermediario para efectuar tal mediación al operador de la red.

Este impuesto se ha criticado por considerar que gravaba sin tener en cuenta qué parte de esa información obtenida, era consecuencia de prestaciones de servicios y venta de bienes, y cuál era simplemente consultas que se realizaban a través de la red.

Debe tenerse en cuenta que no se sabe con exactitud qué va a suceder en el futuro, esto es, ahora mismo el comercio electrónico se desarrolla por medio de ordenadores, pero quizá en un futuro no sea así, de hecho hay autores que han defendido la obsolescencia de los ordenadores en el comercio electrónico del futuro²³⁵.

Con esta forma de calcular la base imponible del impuesto, no se tiene en cuenta la capacidad económica del contribuyente, principio indiscutible del derecho tributario. Que supondría además una discriminación en favor de aquellas personas que tuviesen un mayor conocimiento en las nuevas tecnologías.

²³³ Impuesto sobre Transmisiones Digitales

²³⁴ Propuesto por el consejero de industria canadiense A. Cordell

²³⁵ CARBAJO VASCO, D.: Reflexiones sobre comercio electrónico y fiscalidad, *Navarra y la Sociedad del conocimiento: congreso, Dialnet*, 2000, pp. 203-205.

E. TRANSFER PRICING O PRECIOS DE TRANSFERENCIA

a. Tratamiento normativo de los precios de transferencia

Los precios de transferencia, son aquellos precios que se fijan en las transacciones comerciales entre entidades o empresas vinculadas físicamente. La regla general que rige es que el precio que se fije debe ser conforme al valor del mercado, es decir el valor que se hubiera fijado por personas o entidades independientes²³⁶.

Con las normas sobre precios de transferencia se intenta evitar que las empresas vinculadas, esto es empresa matriz- filial, manipulen los precios bajo los cuales intercambien bienes o servicios, disminuyendo así los ingresos que han de someterse a tributación²³⁷.

Se utilizan por parte de la Administración Tributaria para los beneficios sometidos a tributación de grupos empresariales, que dispongan de filiales en países distintos de donde se halle su sede. El principio general que rige en estas actuaciones, es el conocido como “Principio de Plena Competencia”²³⁸

Son objeto de regulación por parte de distintos organismos: la OCDE, ONU, UE y los propios Estados²³⁹; además de ser una materia que se encuentra en permanente modificación.

El proyecto BEPS, se ocupa de los precios de transferencia en sus acciones 8,9 y 10.

La Acción 8 en su capítulo I define qué se entiende por valor de mercado, pero lo verdaderamente importante es su capítulo VI en el cuál se establece una lista abierta a tener en cuenta por las Administraciones y por las empresas multinacionales sobre lo

²³⁶RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ T., La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales, ob. cit. p.12.

²³⁷ JUSTO ALONSO, A., HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O.: Precios de transferencia, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2010, pp 51-52.

²³⁸ El principio de plena competencia sirve para determinar el valor de la operación si las transacciones comerciales llevadas a cabo por la empresa, se hubieran realizado conforme al valor de mercado

²³⁹ En nuestro ordenamiento jurídico se encuentra regulado en el art. 18 LIS: “Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes”

que son bienes intangibles²⁴⁰ y la relación de los precios de transferencia con los mismos.

Para un mejor análisis de los precios de transferencia, el mencionado proyecto solicita a las sociedades que informen sobre sus cifras de facturación, beneficios, impuestos y activos que tengan en cada país. Estrechamente ligada a esta obligación de informar se encuentra la Acción 13, cuyo objetivo es el reexamen de la documentación solicitada en materia de precios de transferencia. El informe de esta Acción en el año 2014, acarreó lo que se conoce como “Country by Country report”, consistente en la elaboración de una plantilla de información sobre de ingresos, beneficios, impuestos pagados y algunas medidas de actividad económica, país por país. A pesar de que tiene un carácter instrumental, se prevé que pueda sustituir al Capítulo V de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia²⁴¹.

Como consecuencia de los distintos criterios que se puedan utilizar por las empresas y la Administración tributaria, o entre varias Administraciones tributarias a la hora de fijar los precios de transferencia; puede surgir la doble imposición.

b. Mecanismos para evitar la doble imposición jurídica en los precios de transferencia

- Procedimiento amistoso previsto en el art. 4.3 del MC OCDE.
- Acuerdo previo sobre precios de transferencia: pueden ser de carácter unilateral, entre una Administración Tributaria y un contribuyente o entre varias Administraciones y un contribuyente

Los métodos utilizados habitualmente para el cálculo de los precios de transferencia están generando cada vez más problemas en la práctica²⁴². Como he citado anteriormente, se está produciendo un auge del empleo de la FR frente a los precios de transferencia.

²⁴⁰ Según el proyecto BEPS, los bienes intangibles son aquellos que conceden a su poseedor la facultad de explotarlos económicamente y cuya licencia o cesión supone el pago de una contraprestación, a estos efectos serían bienes intangibles: las patentes, marcas, nombres comerciales, licencias y concesiones administrativas, etc.

²⁴¹ PATÓN GARCÍA, G., La documentación sobre precios de transferencia y el informe country by country en el escenario post BEPS, *Revista Quincena Fiscal*, núm.15/2016 parte Estudio, Aranzadi, Cizur Menor. 2016, pp. 1-3.

²⁴² POZA CID, R., PRIETO CUADRADO, MARÍA I., La Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre sociedades, ob. cit. p. 142,

CAPÍTULO TERCERO. CONCLUSIONES.

En el presente capítulo, se analizarán las conclusiones desprendidas del estudio de los capítulos precedentes: la tributación del comercio electrónico en nuestro ordenamiento jurídico y la tributación del comercio electrónico en el ámbito internacional.

PRIMERA.- Del estudio realizado se desprende, la obsolescencia de los conceptos jurídicos tradicionales de EP y residencia fiscal, destinados a gravar las rentas obtenidas por no residentes en el territorio de un Estado determinado. Debido a las nuevas tecnologías y las nuevas formas de comercio, donde las empresas ya no tienen la necesidad de fijar su sede en un Estado concreto ni de actuar mediante un agente dependiente, las mencionadas figuras pierden su capacidad de gravamen.

SEGUNDA.- Los Estados, debido a la falta de adecuación de los elementos tributarios al comercio electrónico, y a la utilización por parte de las empresas de la “planificación fiscal agresiva”, que producen la erosión de las bases fiscales, están perdiendo ingentes cantidades de tributación, sobre todo por las grandes multinacionales, que operan en nuestro país pero no tributan todos sus beneficios, sino una parte ínfima de los mismos. A esto se le añade, una respuesta no unánime contra esta práctica por parte de los Estados miembros de la UE, ya que hay algunos Estados (entre ellos Luxemburgo, Irlanda, etc.) que se benefician de esta situación y por ello no quieren finalizar con ella.

TERCERA.- Ligado a lo anteriormente citado, la erosión de las bases fiscales supone una gran pérdida de recaudación tributaria para los Estados, por ello la OCDE creó el Proyecto BEPS conformado por 15 Acciones, destinadas cada una de ellas a combatir aquellas actuaciones que supone algún tipo de práctica de planificación fiscal agresiva.

CUARTA.- Sinónimo de planificación fiscal agresiva, son los precios de transferencia, utilizados para fijar el valor de una transacción comercial por parte de las empresas vinculadas, teniendo en cuenta el valor de mercado. Es decir, que estas empresas pueden manipular el precio, así como elegir un país de baja tributación. Cabe reseñar que la Directiva del IVA, propone la supresión de los precios de transferencia por la Formula de Reparto.

QUINTA.- Las medidas adoptadas por la UE para combatir estas prácticas fiscales, se manifiesta en la armonización fiscal tanto del IS (Directiva BICCIS) como del IVA (Directiva 2006/112/CE). La BICCIS basada en una base imponible común consolidada, es de carácter opcional, es decir que los Estados miembros pueden elegir entre su propia regulación interna del IS o la opción europea. A pesar de que se elija la opción europea, no existe una cuota común aplicable a todos los países de la UE, sino que estos son libres de aplicar la cuota que consideren oportuna. Esto generará un doble problema: por un lado, habrá un cierto descontrol, al existir esta libertad de elección entre un sistema tributario u otro, y que no se conseguirá combatir la erosión de bases fiscales, ya que las empresas tributarán sus beneficios en aquellos Estados donde el IS a tributar sea menor que en otros Estados. En cuanto a la armonización del IVA, fija como criterio de tributación el lugar de destino a diferencia del lugar de origen, como en la anterior Directiva del IVA (la sexta directiva). Este cambio de criterio supone la cesión de la soberanía del Estado de origen al de destino para gravar las entregas de bienes o prestaciones de servicios, por ello la doctrina considera que será más difícil su implementación por la falta de consenso entre los Estados.

SEXTA.- Uno de los temas que más preocupación generan en el ámbito internacional, es la doble imposición jurídica y estrechamente ligada a esta, la doble no imposición jurídica; consecuencia ambas de una falta de criterio común a la hora de gravar las rentas. La OCDE y otros organismos como la ONU, han creado modelos de convenio para combatir estas situaciones: el MC OCDE, además de las medidas unilaterales que puedan adoptar los propios Estados. Este modelo de convenio ha sido adoptado por la mayoría de los países miembros de la OCDE para combatir la doble imposición, entre ellos España.

SEPTIMA.- Otra de las actuaciones generadoras de la erosión de bases imponibles, son los “tax ruling”, acuerdos llevados a cabo entre empresas (multinacionales) y Estados, a través de los cuales las empresas obtienen beneficios fiscales por situar su sede en esos Estados. En el presente trabajo se analizaron algunos famosos casos de tax ruling, y su relación con determinados Estados, como es Luxemburgo (el famoso caso LuxLeak). De ello se desprende, que hay una parte de Europa comprometida a acabar con este tipo de actuaciones que suponen un detrimento de la soberanía nacional del Estado, y otros Estados que se benefician de estas prácticas y colaboran con ellas.

OCTAVA.- Se han propuesto por parte de expertos fiscalistas, la creación de impuestos específicos para solucionar este problema generado por el comercio electrónico, entre ellos cabe destacar el “bit tax”, figura prácticamente descartada ya que supone gravar la información vertida por los bits, pero no se gravarían las operaciones llevadas a cabo de forma telemática sino toda la información obtenida, lo que sería injusto para las empresas, ya que tendrían que tributar incluso por las consultas que se realizasen a sus páginas web y no exclusivamente por las transacciones comerciales efectuadas. Por lo tanto, se ha consensuado que la opción más viable es la de adoptar los tributos existentes a las nuevas tecnologías, lo que conlleva también una especialización de los técnicos de las Administraciones Tributarias.

NOVENA.- A pesar de lo anteriormente citado, la UE ha abogado por la creación de un impuesto específico para las grandes multinacionales como Amazon, Google, etc. Así este impuesto iría destinado a aquellas empresas que tuvieran un volumen de negocios superior a los 750 millones de euros y unas ganancias en Europa superiores a los 250 millones de euros. España también creará su propio tributo para las grandes multinacionales dedicadas al comercio electrónico.

DÉCIMA.- Finalmente, nuestro ordenamiento también adolece de los mismos problemas que el resto de Europa, los principales impuestos afectados por el comercio electrónico: IRPF, IS e IVA, no recaudan los verdaderos ingresos que se generan como consecuencia del comercio electrónico. Siendo muy importante, la distinción entre comercio on-line y off-line, no planteando ningún problema este último y todas las rentas generadas se englobarían dentro de actividades económicas en el seno del IRPF, o como beneficio contable del IS. Pero en el comercio on-line la calificación de las rentas generadas por el comercio electrónico sí que plantea mayores controversias, como consecuencia de los cánones o royalties y los derechos de uso. Cabe destacar que los cánones son objeto de planificación fiscal agresiva utilizados por las empresas para eludir impuestos, a través de distintas técnicas, entre ellas: el double irish dutch sandwinch.

Por todo ello, se puede concluir que es necesario una colaboración conjunta de todos los Estados miembros para frenar estas prácticas por parte de las empresas, así como una adaptación de los tributos existentes a las nuevas tecnologías.

BIBLIOGRAFÍA

ALIAGA AGULLÓ, E., *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 2º Ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

ÁLAMO CERRILLO, R.: *La Economía Digital y el comercio electrónico*, Dykinson, 1ªed., Madrid, 2016.

ÁLAMO CERRILLO, R., La Economía Digital, El concepto de EP y la realización de actividades auxiliares o preparatorias, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

ÁLAMO CERRILLO, R., LAGOS RODRÍGUEZ, MARÍA G., La neutralidad en las operaciones comerciales electrónicas, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm.1/2013.

AMBITE IGLESIAS, ANA M., LÓPEZ ABARRE, C.: Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2012.

ARREGUI BRAVO, J.: Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, Barcelona, 2017.

A.VAZQUEZ TAÍN M., *Impuesto sobre el valor añadido*. Manual Práctico, 3º ed. Tirant, Valencia, 2016.

BARCIELA PÉREZ, JOSÉ A., El principio de neutralidad y el régimen optativo de contabilidad de caja en el IVA. El Asunto Comisión/Hungría C-274/10.

BARREIRO CARRIL,M., “La compensación de pérdidas empresariales y el principio de territorialidad en la jurisprudencia del TJUE: la necesidad de una Base Imponible Común Consolidada, en GARCIA-HERRERA BLANCO,C., *Encuentros de Derecho Tributario*, 1ª ed., 2012.

BARRENO, M., BLASCO, ANA M., FERRAZ, G., FERRERAS, J., MAS, J., MUSILEK, A., PAREJO, B., RANZ, A., REOL, T., El Proyecto BEPS de la OCDE/g20: resultados finales, *Crónica Tributaria*, núm.158/2016, 2016.

BORREGO ZABALA, B., La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos, *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm.18, 2014.

BISOGNO, M., La reforma del concepto de establecimiento permanente: el Asunto Expo, Milán, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales.

CALDERÓN CORREDOR, Z., La doble imposición internacional y los convenios para evitarla o reducirla, *Vlex*, 2015.

CALVO BUEZAS, J., El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico, *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 6/2008, 2008.

CALVO VÉRGEZ, J., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, 1º ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013.

CALVO VÉRGEZ, J., La nueva propuesta de la Comisión Europea para la implantación de una base imponible común consolidada en el IS: ¿a la segunda va la vencida?, *Revista Quincena Fiscal Parte Estudios*, núm. 20/2017 Aranzadi, Cizur Menor, 2015.

CALVO VÉRGEZ, J.: La nueva fiscalidad de la I+D+i en el IS tras la aprobación de la ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, *Revista Quincena Fiscal* núm. 16/2014, Aranzadi, Cizur Menor, 2014.

CÁMARA BARROSO, MARÍA C., LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS M.: Estudio sobre la articulación del régimen fiscal de las spin-off, *Instituto de Estudios Fiscales*, 1ªed., 2014.

CUBERO TRUYO, ANTONIO M., *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y modelo de la OCDE*, 1º ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012.

CARBAJO VASCO, D.: Reflexiones sobre comercio electrónico y fiscalidad, *Navarra y la Sociedad del conocimiento: congreso, Dialnet*, 2000.

CENCERRADO MILLÁN, E., *El Impuesto sobre sociedades*, en ALIAGA AGULLO, E. (Coord.), *Ordenamiento Tributario español: los impuestos*, 3ªed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

CID-HARGUINDEY ROMERO, A., GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B., La Base Imponible Común Consolidada: un proyecto de futuro en la Unión Europea, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 3/2007.

CID POZA, R., PRIETO CUADRADO, MARÍA I.: La Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS), Instituto de Estudios Fiscales, 2011.

CRUZ PADIAL, I.: La economía digital en BEPS: Una síntesis, *Nueva Fiscalidad*, núm.2, 2016.

CRUZ PADIAL, I., SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G., Economía digital, EP y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED, *Revista Quincena Fiscal*, núm.18/2017, Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

DEL ARCO RUETE, L.: *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda, 1977.

DELGADO GARCÍA, ANA M.: La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 169/2016 Civitas, Pamplona. 2016.

DE JUAN PEÑALOSA, J. L.: Estudio introductorio, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa, *Aranzadi*, Cizur Menor, 2013.

DE MIGUEL ASENSIO, P., *Contratos internacionales sobre propiedad industrial*, 2ªed., Civitas, Madrid, 2000.

DUARDO SÁNCHEZ A., Criterios de los puntos de conexión de la fiscalidad internacional. La residencia fiscal y el establecimiento permanente a la luz del Proyecto BEPS, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12/2017, Aranzadi.

DUARDO SÁNCHEZ, A., La exclusión fraudulenta del estatus de EP, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

FABRA VALLS, MODESTO J.: Deducción por actividades del I+D+I: Principales aspectos de su régimen jurídico, *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, núm. 11/2013, Aranzadi, 2018.

FERRERAS GUTIÉRREZ, JOSE, A.: Cambios en relación con la residencia fiscal en la próxima actualización del MC OCDE, en LUCAS DURÁN, M., DEL BLANCO GARCÍA, A., *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

GARCÍA CARRETERO, B: Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF, *Revista Quincena Fiscal num. 10/2018*, Cizur Menor, 2018.

GARCÍA DE PABLOS JESÚS F.: La residencia como forma de distribución del poder tributario de los Estados y de las comunidades autónomas en la tributación de las adquisiciones gratuitas, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A.(Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

GARCÍA PRATS, FRANCISCO A., Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición, *Crónica Tributaria*, núm.133/2009, 2009.

GALLEGO CAMARENA, MARÍA J., La armonización del impuesto sobre sociedades mediante la base imponible consolidada común: análisis crítico y alternativas, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 14/2013, Madrid, 2013.

GIL GARCÍA, E.: *Los incentivos fiscales al I+D+i*, 1ºed, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

GIL GARCÍA, E., Las últimas tendencias en el establecimiento permanente como punto de conexión: del asunto “mcdonald’s” a las propuestas del grupo “código de conducta”, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018.

GONZÁLEZ APARICIO, M., La prueba de la residencia fiscal para perceptores de rendimientos del trabajo, en LUCAS DURÁN, M., DEL BLANCO GARCÍA, A., *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

GOROSPE OVIEDO, JUAN I., El concepto de establecimiento permanente en la imposición directa y su evolución jurisprudencial, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, A.(Dir.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M, en *Las presunciones del derecho tributario*, Lex Nova, 2005.

HEREIDA GARCÍA, A.: *Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico*, indret, 2014.

IBÁÑEZ GARCÍA, I.: El IVA del libro electrónico desde una interpretación evolutiva de las directivas comunitarias, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2016.

JUSTO ALONSO, A., HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O.: *Precios de transferencia*, Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

LÓPAZ PÉREZ ANA M., *Nociones Básicas de Fiscalidad. La Imposición sobre la Renta de las Personas Físicas*, 1ªed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.

LÓPEZ RIBAS, S.: Procedimientos amistosos en materia de imposición directa, *Crónica tributaria*, núm. 131/2009, 2009.

LUCHENA MOZO, GRACIA M.: *Procedimientos de resoluciones de controversias tributarias internacionales: entre BEPS y la UE*, 1ª Ed, Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

MACARRO OSUNA, JOSÉ M.: El nuevo sistema de intercambio automático de tax rulings y APAs: un gran avance, incompleto, en la transparencia fiscal en la UE, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm.15/2016, 2016.

MACARRO OSUNA, JOSÉ M., La competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA, *Revista española de Derecho Financiero* núm. 161/2014 parte Estudios, Civitas, Pamplona, 2014.

MARTÍN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., TEJERINO LÓPEZ JOSÉ M., CASADO OLLERO G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25º ed., Madrid, 2014.

MARTÍNEZ ÁLVAREZ J., COMPAIRED J., RUIZ BAÑA MARÍA L.: *Manuales Universitarios, Manual de Derecho Tributario*, Aranzadi, 17º ed., Cizur Menor, 2015.

MARTÍNEZ MARTÍNEZ, JOSÉ M., PÉREZ-OLIVARES HINOJOSA, F., SITJAR DE TOGORES, ANA I., El concepto de canon en la jurisprudencia, *Cuadernos de Formación. Instituto de Estudios Fiscales*, núm.1/2006, 2006, p.86.

MONREAL LASHERAS, A., VIEJO MADRAZO, A., Puntos de conexión y EP en el ámbito de la imposición indirecta (IVA) vs. la imposición directa – encuentros y desencuentros, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

MORENO GONZÁLEZ, S.: *Tax rulings: intercambio de información y ayudas del Estado en el contexto post-BEPS*, 1ºed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2017.

MULEIRO PARADA, LUIS M., Consideraciones acerca de la tributación de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.), *Residencia y establecimiento permanente*

como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

NOBREGA, L., LOUREIRO, S: «Mutual Agreement Procedure: Preventing the Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice?». *Intertax*, 2009.

OCDE, *Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición*. Informes finales 2015, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios.

OCDE, *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, 2014.

OLIVER CUELLO, R., Fiscalidad internacional y comercio electrónico, *Revista de Internet. Derecho y Política*, 2009.

OLIVER CUELLO, R., La fiscalidad directa del comercio electrónico, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21/2012, Aranzadi, Cizur Menor, 2012.

PATÓN GARCÍA, G., La documentación sobre precios de transferencia y el informe country by country en el escenario post BEPS, *Revista Quincena Fiscal*, núm.15/2016 parte Estudio, Aranzadi, Cizur Menor. 2016.

PÉREZ HUETE J., *Comentarios a las Leyes. Fiscalidad Práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, 1ªed., Aranzadi, Enero, 2015.

POZA CID, R., PRIETO CUADRADO, MARÍA I., La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICIS), Instituto de Estudios Fiscales, núm. 15/2012.

PRIETO MOLINER, P.: Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2012.

RAMOS PRIETO, J., ARRIBAS LEÓN, M., El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15, Aranzadi, Cizur Menor, 2006.

RAMOS PRIETO J., MACARRO OSUNA M.: Problemas de armonización del IVA: la tributación de los libros electrónicos y su adecuación al principio de neutralidad. *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1/2017, Aranzadi, Cizur Menor. 2017.

REDONDO LÓPEZ, L., *El proyecto de Directiva de la BICCIS*, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2013.

RÍOS CARVAJAL, J., Algunas consideraciones relativas a la polémica aplicación de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 17/2014, 2014.

RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ T., La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales, *Indret*, núm. 2/2015, Barcelona, 2015.

RODRÍGUEZ ONDARZA, JOSÉ, A., La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa, *Documentos de Trabajo. Instituto de Estudios Fiscales*, núm.6/2011, 2011.

RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, J., La propuesta de Directiva del Consejo de la UE relativa a una BICCIS- visión panorámica, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14/2011, Cizur Menor, 2011.

RUIZ HIDALGO, C., El fraude fiscal en las adquisiciones comunitarias. Propuestas de reforma del IVA, *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 11/2014.

SÁNCHEZ GARCÍA, N.: La doble imposición internacional, *Revista de treball, economia i societat*, 2000.

SANZ GADEA, E., Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común consolidada del impuesto sobre sociedades: el largo camino hacia una propuesta de Directiva, *Estudios Financieros: Contabilidad y Tributación*, núm. 345/2011.

SANZ GADEA, E.: La eliminación de la doble imposición económica internacional, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, 2002.

SANZ GADEA, E., Residencia de las personas jurídicas apuntes de futuro, en LUCAS DURÁN, M., DEL BLANCO GARCÍA, A., *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

SANZ GÓMEZ, R.: The OECD's nexus approach to IP boxes: a European Union Tax Law Perspective, *WU International Taxation Research Paper Series*, núm. 2015-12, 2012.

SAINZ DE BUJANDA, *Impuestos directos e indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción* 2ªed, Hacienda y Derecho, Madrid, 1962.

SEGURA ANDUEZA, JUAN J., El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico, *Cuadernos de Formación, Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3/2007, 2007.

SERRANO ANTÓN, A.: Cuestiones relevantes sobre la residencia fiscal de las personas físicas en la tributación española e internacional, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2002.

SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., Los conceptos de residencia fiscal y establecimiento permanente: perspectiva desde la normativa tributaria foral vasca, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, A.(Dir.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

SIOTA ÁLVAREZ, M.: La residencia fiscal en el impuesto sobre sociedades, *Crónica tributaria num. 149/2013*, 2013.

SOLER ROCH, T., La residencia como punto de conexión en los convenios de doble imposición. Algunas cuestiones a resolver en el futuro, en LUCAS DURÁN, M. (Dir.), DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: Poder tributario y establecimiento permanente. Análisis de la reciente jurisprudencia española, *Revista Auctoritas Prudentium*, núm. 12, 2015.

VELÁZQUEZ CUETO, FRANCISCO A.: La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2011.

VELAYOS JIMÉNEZ, F., BUSTOS BUIZA, J. A.: Los Convenios en la fiscalidad internacional española, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2.ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

VIGUER PONT, J., LOSTE MADOZ, JUAN A.: Sobre el reglamento de procedimientos amistosos y la nueva cláusula de arbitraje internacional en los convenios para evitar la doble imposición, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 2008.

VOGEL, K.: *Double Taxation Conventions*, Kluwer, 1997.

ZUBIMENDI CAVIA, A.: La obsolescencia de la noción de residencia en la tributación de las empresas multinacionales, en LUCAS DURÁN, (Dir.) M., DEL BLANCO GARCÍA, A. (Dir.). *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, 2018.