

NUEVA FISCALIDAD

Número 4 • Octubre-Diciembre 2023

ISSN: 1696-0173

Estudios

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición

José Antonio Fernández Amor

La fiscalidad en Andorra y su repercusión en España

Esteban Quintana Ferrer

Comentarios sobre el nuevo Régimen Fiscal Especial de las Illes Balears

Ricardo J. Navarro Gómez

La regularización íntegra como obligación de la administración tributaria: análisis jurisprudencial y propuestas de reforma normativa

Secundino Ávila Guzmán

La calidad de las leyes tributarias como aspiración en su elaboración e implementación

Iván Vega Pedreño

Impuestos Energéticos que inciden en una comunidad energética

Teresa Puchol Tur

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

El gravamen de los intereses de demora derivados de ingresos indebidos en el IRPF

María Eugenia Simón-Yarza

El derecho a la intimidad de los contribuyentes en el entorno digital frente a las potestades de la administración tributaria en sus actuaciones inspectoras

María Rodríguez-Bereijo León

La carga probatoria del abuso en la exención de dividendos transfronterizos a la luz de la STS de 8 de junio de 2023, recurso núm 6528/2021

José Ángel Gómez Requena

La restricción injustificada a la libre circulación de capitales en el tratamiento de las retenciones sobre dividendos abonados a sociedades no residentes

Irene Suberbiola Garbizu

Petición de decisión prejudicial al TJUE a propósito de la ultimación del régimen especial de «zona franca»

Antonio Fernández de Buján y Arranz

La aplicación del IVA a los regalos por suscripción

Marta González Aparicio

Tasa por aprovechamiento especial de los caminos municipales utilizados por vehículos industriales para el transporte de áridos: la necesaria precisión de la delimitación de los elementos esenciales por la ordenanza fiscal

María Teresa Mories Jiménez

Reflexiones sobre la constitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas

Albert Navarro García

NUEVA FISCALIDAD

Número 4 • Octubre-Diciembre 2023

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012
DOI: 10.14679/2818

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

F. Escribano López

Universidad de Sevilla

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

J. Lasarte Álvarez

Universidad Pablo de Olavide

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. M^a Martín Delgado

Universidad de Málaga

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

A. Rodríguez Bereijo

Ex Presidente del Tribunal Constitucional

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eserverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

A. Vázquez del Rey Villanueva

Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

M^a. E. Simón-Yarza
Universidad de Navarra

Imposición indirecta estatal

M. González Aparicio
Universidad de León

Hacienda Autonómica y Foral

A. Navarro García
Universitat de Girona

Hacienda Local

M^a T. Mories Jiménez
Universidad de Sevilla

Aduanas

A. Fernández de Buján y Arranz
CUNEF

Fiscalidad Internacional

J. Á. Gómez Requena
Universidad de Castilla-La Mancha

Fiscalidad Europea

Jlruno Suberbiola Garbizu
UPPV/EHU

Procedimientos, derechos y garantías

María Rodríguez-Bereijo León
Universidad Autónoma de Madrid

Tribuna

La nueva regulación de las infracciones administrativas de
contrabando: en curso 11

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional:
estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición 21

José Antonio Fernández Amor

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona*

La fiscalidad en Andorra y su repercusión en España 55

Esteban Quintana Ferrer

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona*

Comentarios sobre el nuevo Régimen Fiscal Especial de las Illes Balears 105

Ricardo J. Navarro Gómez

*Profesor Contratado doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de les Illes Balears*

La regularización integra como obligación de la administración
tributaria: análisis jurisprudencial y propuestas de reforma normativa 151

Secundino Ávila Guzmán

Inspector de Hacienda del Estado

La calidad de las leyes tributarias como aspiración en su elaboración
e implementación 183

Iván Vega Pedreño

*Investigador predoctoral
Universidad de Castilla-La Mancha
Centro Internacional de Estudios Fiscales*

Impuestos Energéticos que inciden en una comunidad energética.....	223
Teresa Puchol Tur	
<i>Personal investigador predoctoral en formación</i>	
<i>Universidad de Valencia</i>	

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

Imposición directa estatal

El gravamen de los intereses de demora derivados de ingresos indebidos en el IRPF	265
María Eugenia Simón-Yarza	
<i>Profesora de Derecho Financiero y Tributario</i>	
<i>Universidad de Navarra</i>	

Procedimientos, derechos y garantías

El derecho a la intimidad de los contribuyentes en el entorno digital frente a las potestades de la administración tributaria en sus actuaciones inspectoras: La STS de 29 de septiembre de 2023	275
María Rodríguez-Bereijo León	
<i>Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario</i>	
<i>Universidad Autónoma de Madrid</i>	

Fiscalidad internacional

La carga probatoria del abuso en la exención de dividendos transfronterizos a la luz de la STS de 8 de junio de 2023, recurso núm 6528/2021	291
José Ángel Gómez Requena	
<i>Profesor Contratado Doctor Interino de Derecho Financiero y Tributario</i>	
<i>Centro Internacional de Estudios Fiscales</i>	
<i>Universidad de Castilla-La Mancha</i>	

Fiscalidad europea

La restricción injustificada a la libre circulación de capitales en el tratamiento de las retenciones sobre dividendos abonados a sociedades no residentes. Asunto C-604/23
Análisis del Auto del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 138/2023, de 19 de septiembre, N° de recurso 354/2022, Cu 303

Irune Suberbiola Garbizu

*Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea*

Imposición aduanera

Petición de decisión prejudicial al TJUE a propósito de la ultimación del régimen especial de «zona franca» (As. C-376/23) 315

Antonio Fernández de Buján y Arranz

*Profesor Contratado Doctor (A) de Derecho Financiero y Tributario.
CUNEF Universidad*

Imposición indirecta estatal

La aplicación del IVA a los regalos por suscripción: análisis de la STJUE de 5 de octubre de 2023, c-505/22..... 325

Marta González Aparicio

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León*

Hacienda local

Tasa por aprovechamiento especial de los caminos municipales utilizados por vehículos industriales para el transporte de áridos: la necesaria precisión de la delimitación de los elementos esenciales por la ordenanza fiscal..... 341

María Teresa Mories Jiménez

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla*

Hacienda autonómica y foral

Reflexiones sobre la constitucionalidad del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas: un análisis de la STC 149/2023, de 7 de noviembre.....	359
--	-----

Albert Navarro García

*Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona*

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición*

José Antonio Fernández Amor

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona*

Fecha de recepción: 29-10-2023

Fecha de aceptación: 23-11-2023

RESUMEN:

Para el presente estudio se parte de una realidad evidente en nuestro tiempo: estamos viviendo un periodo de transición en lo económico. La digitalización ha potenciado en la economía un fenómeno de licuación de elementos hasta ahora seguros por su fisicidad. En el ámbito de la regulación internacional de la fiscalidad esto tiene su efecto y ahora se pone la atención en tres aspectos. En el marco del Convenio de Doble Imposición Hispano Francés se trabajan los impactos sobre, primero, los puntos de conexión territorial para organizar la tributación de beneficios empresariales; segundo, la oportunidad de planificación que provee a las personas trabajadoras y, tercero, la asunción en su dinámica de los criptoactivos.

Palabras clave: convenio de doble imposición, digitalización, punto de conexión territorial.

ABSTRACT:

It is set out from an evident reality nowadays to do this paper: nowadays we are living a transition period in Economy. A phenomenon of liquefaction has raised by digitalization, and it is making disappear safe physical criteria. This has a special effect in the field of international tax law and this paper is focused on three distinct aspects. These lines studies, first, different impacts on territorial connection points related to business profits, second,

* Este trabajo se encuadra en el Proyecto financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación PID2020-113506RD-100 con el título «Reorientación de los instrumentos jurídicos para la transición empresarial hacia la economía del dato», cuyo IP es el autor. También es miembro del Institut de Dret y Tecnologia (IDT), centro asociado al Institut de Investigació en Intel·ligència Artificial del CSIC con sede en la UAB.

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

the opportunity of fiscal planning for workers and, third, the inclusion of cryptoactives in this field all inside the Spanish French Double Taxation Convention.

Keywords: double taxation agreement, digitalization, territorial connection point.

SUMARIO: *I. Introducción. II. El tratamiento convencional de las actividades empresariales en el Convenio Hispanofrancés y el impacto de la digitalización. III. El tratamiento de los rendimientos procedentes del trabajo personal. IV. El impacto de nuevos bienes: los cryptoactivos. V. Reflexiones finales. VI. Bibliografía*

I. INTRODUCCIÓN

Ya son algunos los años que llevamos viviendo un fenómeno de evolución de la realidad económica que plantea retos en diversos ámbitos como el social, el político o el jurídico, siendo este último el que sirve de marco para estas páginas. El fenómeno al que se alude lo preside la 'digitalización de la economía' que se refiere al, cada vez más importante, protagonismo de nuevos sistemas tecnológicos disruptivos (por ejemplo, comenzando hace ya tiempo con el *Ecommerce*, se sigue con la computación en la nube, la robótica, el internet de las cosas o el tratamiento de datos) en los procesos de producción, gobernabilidad, gestión o consumo de las empresas y particulares, incrementando las posibilidades de expansión del negocio, la velocidad de ejecución de tareas y la eficacia en la consecución de resultados con una consecuente mejora de beneficios. Y a este fenómeno se añade, con una simple recombinación de términos, la 'economía digital', esto es, aquella actividad que tiene como objeto el dato convirtiéndolo en un elemento de valor en las transacciones que los sujetos hagan interviniendo en el mercado. De hecho, de esta rama surgen nuevos modelos de negocio basados en la explotación de activos intangibles (como las Fichas No Fungibles o NFT por sus siglas en inglés de *Non Fungible Tokens*), la interacción entre usuarios a través de plataformas de internet (como las conocidas plataformas de intercambio de bienes y servicios entre particulares) o el procesamiento de datos procedentes de los consumidores y que sirven como fundamento a las decisiones empresariales.

Pero, si bien los conceptos de 'digitalización de la economía' o 'economía digital' ayudan a comprender qué está sucediendo en el ámbito general de la Economía, no agotan el fenómeno si no se alude a otra consecuencia como es su desmaterialización o, –a riesgo de usar un término atrevido– su licuación. Es ya habitual explicar que la actividad económica se ha caracterizado durante un largo periodo histórico mediante la idea de 'ladrillo y mortero' (traducción literal del aforismo anglosajón, *brick and mortar*) haciendo referencia a su carácter principalmente físico y tangible. Y que, en la actualidad, esa idea no agota el fenómeno económico debido a la irrupción de nuevas tecnologías como la digital. Esta está permitiendo agilizar operaciones sobre productos, deslocalizar los centros de producción o administración, transferir riqueza de uno a otro lugar, incrementar el peso de la

economía financiera de carácter especulativo o introducir nuevos bienes si se fija la atención en estructuras de datos que han de funcionar como fichas con valor económico (criptoactivos).

El objeto de estas líneas es estudiar interrogantes que algunos de los fenómenos aquí apuntados plantean a la regulación de la fiscalidad internacional¹. Dado el formato del trabajo y con la intención de aportar claridad, se afina el foco de atención sobre el tema en función de unos parámetros determinados. El primero es tener como referencia un Convenio de Doble Imposición en particular como es el Hispanofrancés de 1995 (en adelante, CHF), consolidado con las últimas modificaciones de junio de 2022². El segundo, es tratar el impacto en ese texto normativo de tres casos concretos que, entendiéndose, se identifican con algunos de los fenómenos que se han apuntado.

El primero es la posibilidad de movilidad y desubicación territorial que proporcionan las nuevas tecnologías a la actividad empresarial³. Un tema recurrente en este ámbito es que las empresas –especialmente, las multinacionales– aprovechan las nuevas tecnologías para conseguir su deslocalización y expansión, ubicándose en espacios reales o virtuales que les permiten optimizar los costes fiscales. En consecuencia, en diferentes foros se debate poniendo en cuestión modelos de reparto de capacidad de recaudación de los Estados recogidos en convenios y basados en puntos físicos de conexión territorial, persiguiendo concretar otros vínculos de las actividades económicas digitales con un Estado que le legitimen para gravar la obtención de rendimientos desde su territorio sin que exista en él presencia física y tangible.

El segundo es semejante al anterior, pero su eje son los rendimientos del trabajo personal. La tecnología facilita una cierta igualdad entre estos rendimientos y los empresariales o los mobiliarios que, desafortunadamente, el Derecho no ha conseguido. Es conocido el fenómeno de la diferencia de gravamen de estos rendimientos más favorable si se compara con el dispensado a aquellos. Frente a la deslocalización de los segundos se ha opuesto esencialmente un trato fiscal favorable para procurar atraerlos a o fomentar su permanencia en un espacio territo-

1 Como recoge JIMENEZ VARGAS (2022: 336) la digitalización presenta unos desafíos plasmados en la Acción 1 del *Plan Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) que abarcan tres temas: el nexo o criterio de sujeción físico que se pone en cuestión, el tratamiento fiscal de los datos y la calificación de rentas derivadas del nuevo modelo económico digital.

2 Convenio entre el Reino de España y la República francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1996 BOE nº 140, de 12 de junio de 1997. La AEAT ha publicado un *Texto sintético del Convenio Multilateral y del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio* en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/Textos-Sinteticos/CDI-TS-Francia-SP.pdf> (última consulta 1 de noviembre de 2023).

3 Con DEVERAUX y VELLA (2017: 5) se ha de decir que el fenómeno digital no ha iniciado el problema de la deslocalización por razones fiscales que ya es una realidad desde hace tiempo. Más bien lo ha incrementado ya que la digitalización facilita la internacionalización de todos los aspectos de la actividad económica empresarial o la localización de rentas en territorios de baja tributación.

rial determinado, lo que no ha sucedido con los rendimientos del trabajo de más difícil deslocalización. Pues bien, esta posibilidad se ha introducido también para los rendimientos del trabajo procedentes de actividades que puedan ser realizadas a distancia practicando teletrabajo. Esta circunstancia ha de permitir destilar un discurso comparativo entre cómo se está dibujando el deber de contribuir de las empresas y el deber de contribuir de las personas que reciben rendimientos por actividades personales en el contexto de la fiscalidad internacional cuando en ellos impacta la digitalización.

El tercer y último caso sobre el que se reflexionará gira en torno a la novedad que implican los criptoactivos que se manifiestan en fichas no fungibles o NFT, fichas de pago o criptomonedas o fichas de inversión o de utilidad. Estos bienes muebles intangibles ya se adoptan por los partícipes en la Economía como elementos de valor y fundamento de actividades económicas. Dado que, por su naturaleza, han de tener sentido en un espacio virtual basado en Internet caracterizado por ser espacio sin fronteras, se plantean cuestiones de localización territorial con indudable incidencia fiscal.

De acuerdo con todo lo anterior, se ha estructurado el trabajo en un siguiente apartado dedicado al impacto que la digitalización supone en el tratamiento de la actividad empresarial. Se continúa con otro que tiene un objeto similar por lo que hace a los rendimientos del trabajo. La exposición, en ambos casos, se hace con una primera descripción de la regulación convencional de elementos de interés y un posterior análisis del impacto de la digitalización. El tercer apartado, por su parte, ofrece desde la concepción de los criptoactivos como un bien mueble intangible, un análisis en torno a su fiscalidad de acuerdo con el CHF. Ha de acabarse con la aportación de algunas reflexiones para participar en el debate que requieren los temas relacionados.

II. EL TRATAMIENTO CONVENCIONAL DE LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES EN EL CONVENIO HISPANOFRANCÉS Y EL IMPACTO DE LA DIGITALIZACIÓN

1. DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA DE LA EMPRESA

El tratamiento fiscal de los beneficios empresariales desde un punto de vista internacional y cuando concurre un convenio de doble imposición pasa, en sus primeros compases, por considerar la ubicación territorial de la persona física o jurídica que ostenta la condición de empresario. De la determinación de este aspecto habrá de depender el trato a dispensar y, sobre todo, la ordenación del ejercicio sobre aquéllos del poder tributario de los Estados involucrados.

A estos efectos ha de aplicarse el art. 4 del CHF que establece el criterio de la residencia como el punto de conexión que ha de determinar la sujeción a uno de los ordenamientos tributarios cuya aplicación se pretende ordenar mediante el Convenio. El precepto no establece una definición concreta del concepto 'residencia'.

Más bien, con el efecto de acomodar diversas posibilidades de definición acorde con la legislación doméstica, el apartado 1 recoge conceptos como el domicilio, la residencia, la sede de dirección o, abriendo más posibilidades, “...cualquier otro criterio de naturaleza análoga”.

Este modelo abierto puede dar lugar a la ‘doble residencia’, lo que es resuelto por los apartados 2 y 3 del mismo precepto estableciendo una serie de normas para resolver la dualidad a modo de reglas de desempate (*tie-breaker rules*). Se diferencian las relacionadas con las personas físicas de la de las personas jurídicas. Para las primeras, se establece un sistema de priorización de criterios que parte de la disposición de una vivienda de forma permanente. Para el caso de que la circunstancia se produzca en ambos Estados, serán aplicables otros criterios como, por el ejemplo, el centro de intereses vitales, la vivienda habitual, etc... Para las personas jurídicas, la regla de desempate se basa en determinar dónde se encuentra la sede de dirección efectiva.

Los criterios como domicilio, residencia, sede de dirección, vivienda permanente, centro de intereses vitales, vivienda habitual, nacionalidad o sede dirección efectiva tienen en común la característica de vincular a un sujeto con un territorio. Estos puntos evidencian una conexión de una determinada calidad: el sujeto cuenta para su desarrollo de determinados bienes públicos en ese territorio a cuyos costes ha de contribuir teniendo en cuenta toda su actividad económica. En consecuencia, si esa se ha expandido a otros territorios habrán de considerarse otros puntos de conexión diferentes que evidencien su conexión territorial, pero la tributación ha de limitarse a los rendimientos que esa actividad pueda llegar a producir en ese lugar. En cualquier caso, se trata de localizar sujetos y actividades en territorios físicamente definidos lo que permite identificar fácilmente el Estado legitimado para gravar una manifestación de capacidad económica. El problema que se apunta ahora, y que se ha de tratar después, es cómo afecta el hecho de que acciones con las que se definen alguno de los puntos que se pueden llegar a utilizar no se realizan en un territorio concreto, sino en un espacio virtual sin fronteras como es Internet. En otros términos y sirva como ejemplo, si la dirección efectiva (mencionada en el apartado 1 y 3 del art. 4 CHF) de una empresa se realiza desde dicho espacio, la pregunta inmediata es dónde ha de ubicarse su sede y, con ello, su residencia.

2. LOCALIZACIÓN DE RENDIMIENTOS EMPRESARIALES EN EL ESTADO DE RESIDENCIA

Tras considerar los criterios para localizar la empresa, la atención se centra en conocer cuál de los Estados firmantes es el competente para gravar los beneficios empresariales. De acuerdo con el art. 7.1 CHF la respuesta es que los rendimientos se gravan exclusivamente por el Estado de residencia. En este sentido, la empresa habrá de considerar gravables todos los rendimientos que pueda obtener, siendo indiferente que su procedencia o fuente sea nacional o extranjera. Como se puede observar, la clave para determinar qué Estado es competente para re-

caudar tributos es el lugar en el que puede ubicarse al empresario. Es por ello por lo que los puntos de conexión antes citados se convierten en un elemento esencial y traen aquí la problemática antes apuntada en relación con aquellos puntos definidos por actividades que pueden ser realizadas en un espacio virtual.

En cualquier caso, el criterio de sujeción a un territorio y el alcance de la obligación tributaria son diáfanos y dan como resultado que el Estado de residencia grava todo beneficio empresarial. Sin embargo, la redacción del precepto no se detiene en este punto, sino que plantea también cuándo el otro Estado firmante puede gravar rendimientos empresariales. Tal caso habrá de darse cuando se identifique otro punto de conexión con el territorio de ese Estado como es el establecimiento permanente. Se puede concluir, por tanto, que el tratado se organiza en torno a puntos de conexión territorial para fijar criterios de distribución de la capacidad estatal de tributación. Esto enlaza con la duda que cruza estas líneas sobre cómo se ha de responder ante supuestos en que estos puntos materiales y físicos no pueden ser identificados.

3. LOCALIZACIÓN E IMPUTACIÓN DE RENDIMIENTOS EMPRESARIALES EN EL ESTADO FUENTE.

a) *Localización de rendimientos*

Como ya se ha dicho, la pertenencia de una empresa a un determinado Estado basada en un punto de conexión territorial como es la residencia, legitima el gravamen de la totalidad de sus beneficios. De esta forma, habrá de contribuir a los gastos públicos de la entidad que le proporciona el medio propicio para su desarrollo e, incluso, su expansión territorial. Esta puede ser a través de actividades en el extranjero en la dinámica de la importación-exportación o también estableciéndose en otros territorios para reproducir la actividad empresarial. Será en este caso cuando hay que plantear si el Estado receptor puede gravar, pues se prevé en el Convenio un criterio que se lo permite.

El art. 7.1 CHF fija el predominio del Estado de residencia para el gravamen de beneficios empresariales, pero prevé una excepción ya advertida. Según este precepto, el Estado fuente puede gravar también los rendimientos empresariales en el caso de que haya un establecimiento permanente al que se pueda atribuir un rendimiento.

Por tanto, el criterio de 'establecimiento permanente' funcionará como ese elemento de conexión a un territorio que permite al Estado en el que se sitúa cargar tributariamente el rendimiento que sea imputable a esa entidad. La cuestión que se plantea, pues ya se conoce lo que es ser residente, es saber qué es un 'establecimiento permanente' a efectos del CHF. La respuesta se encuentra en el art. 5.1 del CHF que lo define como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad en un territorio. El precepto ofrece un listado de ejemplos en una relación abierta de lugares como sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres o lugares de extracción de recursos naturales

a los que se añaden obras de construcción, instalación o montaje cuando excede la actividad de un periodo equivalente al año natural. A los efectos de este trabajo, ya se pueden extraer dos elementos que han de ser considerados más tarde. Por un lado, que se está hablando de un lugar 'fijo' de negocios y, por otro lado, que los diferentes ejemplos con los que se definen el concepto tienen un carácter físico o se les presupone un lugar de desarrollo delimitable en el espacio real.

A estas características se añade una tercera que es que la actividad realizada en el establecimiento permanente ha de ser de carácter principal. En consecuencia, habría de ser excluido de ser considerado un punto de conexión territorial suficiente aquel lugar delimitable en el que se realicen actividades de carácter accesorio, auxiliar o preparatorio⁴ (vid. art. 5.4 CHF).

Para completar esta regulación ha de aludirse, necesariamente, a la modificación que ha introducido en el precepto el Instrumento multilateral para implementar las medidas relacionadas con los Convenios Fiscales para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios que firmaron España y Francia el 7 de junio de 2017 (en adelante MLI). El art. 13 del MLI establece una cláusula para evitar que los contribuyentes frustren la eficacia del concepto de 'establecimiento permanente' a través de planificar su actividad en el Estado fuente con las exenciones que implican las actividades auxiliares que se han mencionado o fraccionando las actividades propias de una empresa en varios espacios que, individualmente considerados, tienen el carácter de auxiliar. En esa cláusula se establecen un par de opciones entre las que los Estados vinculados por el MLI pueden elegir para introducir en sus respectivos convenios. El Reino de España y la República Francesa han incorporado la recogida en el apartado 4 del art. 13 MLI que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2023. Según la modificación añadida, las excepciones del art. 5.4 CHF no se han de aplicar a un lugar fijos de negocios que tenga una empresa, si esta o una vinculada desarrolla actividades en ese u otro lugar en el Estado fuente y, además:

- a) Ese lugar es un establecimiento permanente para esa empresa o para la empresa vinculada, o
- b) El conjunto combinado de actividades realizadas por dos empresas o una empresa y su filial en uno o varios lugares en el mismo territorio no tienen carácter preparatorio o auxiliar. La combinación citada se basa en que esas actividades han de ser complementarias y formar una operación económica cohesionada.

El CHF, como se está viendo, a la hora de definir el establecimiento permanente se basa en elementos físicos y la reforma que se ha presentado no parece que haya modificado esta perspectiva. En el momento correspondiente se verá qué impacto tiene la desmaterialización que conlleva la digitalización en este aspecto.

⁴ El propio precepto ejemplifica este tipo de lugares cuando menciona, entre otros espacios, instalaciones cuyo único fin es el de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías o lugares de depósito de estos bienes.

b) *Imputación de rendimientos*

La constitución de un establecimiento permanente no es más que el primer paso para la determinación de la responsabilidad tributaria de un contribuyente en el Estado en el que se pueda ubicar. El siguiente paso es determinar qué parte del rendimiento ha de formar la base a gravar por ese Estado. Recuérdese que la identificación de este punto de conexión limita el deber tributario a la capacidad económica ubicable en el territorio.

El CHF entra en la lógica de que si se identifica un establecimiento permanente habrá de conocerse qué parte de los rendimientos totales del contribuyente serán gravados en el Estado fuente. La regulación de esta cuestión está en el art. 7 del CHF en gran parte de su texto. En primer término, se fija la premisa de que solo habrán de tributar en el Estado fuente aquellos rendimientos que se puedan atribuir al establecimiento permanente. El apartado 2 del art. 7 empieza a fijar las condiciones para ello con una presunción útil a estos efectos: considerar que el establecimiento permanente es una empresa independiente de la matriz que realiza la misma actividad principal. Ello conduce a los Estados a exigir para esa actividad la determinación cuantitativa de su resultado de manera diferenciada a la entidad que es titular del establecimiento permanente. No obstante, no es un pleno tratamiento a través de la normativa contable de un hipotético resultado, sino que se afinan algunos conceptos en el apartado 3 del precepto. Entre los gastos deducibles estarán aquellos que se relacionen con los fines del establecimiento permanente y los que comprendan gastos de dirección y generales de administración.

La determinación del rendimiento, de acuerdo con lo que hasta ahora se ha dicho, se corresponde con la idea de que ha de haber una estimación directa del mismo. Si bien el Reino de España y la República Francesa utilizan la contabilidad separada, esta no sería la única forma aceptada para determinar el rendimiento. Los Estados contratantes tienen la posibilidad de fijar el beneficio imputable con base en un reparto de los beneficios totales de la empresa entre las partes que la componen, respetando los principios contenidos en el art. 7 CHF. En cualquier caso, no han de ser considerados beneficios si lo que realiza el establecimiento permanente es la mera compra de bienes o mercancías para la empresa lo que puede alinearse con la idea de no gravar actividades auxiliares.

Como se ve, el CHF establece una serie de pautas con las que se puede describir un punto de conexión territorial en el Estado fuente y una serie de criterios para que este tenga una base sobre la que construir el gravamen que se trate. Lógicamente, trabajando con un tratado de doble imposición, el Estado de residencia habrá de aplicar las reglas del art. 24 del CHF para resolver el fenómeno de doble imposición que se pretende evitar.

Así pues, el ligamen a un territorio de una actividad empresarial que legitima gravar sus rendimientos, en el marco del convenio, se basa en la residencia o en la presencia de un establecimiento permanente al que se le imputan beneficios. Pero ese concepto no solo se constituye identificando un lugar fijo de negocios

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

en los términos descritos. El art. 5.5 del CHF, según la modificación que introduce el MLI, prevé una variante en la persona que pueda llevar actividades de contratación por cuenta de la empresa. El sujeto constituye para la empresa matriz un establecimiento permanente cuando los contratos se celebren en su nombre, o para la transmisión de la propiedad o el derecho de uso de un bien de la empresa o para la prestación de servicios. Con lógica, el precepto establece que no se ha de hablar de establecimiento permanente si, de acuerdo con el Convenio, con esas actividades no se constituye un lugar fijo de negocio. Así mismo, siguiendo la modificación que introduce el art. 12.2 del MLI en el art. 5.6 CHF, un agente independiente no ha de constituir un establecimiento permanente. Ahora bien, es novedoso que no pueda eludirse el concepto de agente como equivalente de establecimiento permanente, aunque este goce de independencia cuando esta es de carácter formal puesto que interviene en exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de una o más empresas vinculadas entre sí.

La delimitación del punto de conexión territorial que se está describiendo finaliza exceptuando su existencia por el mero hecho de que una sociedad sita en el Estado fuente sea controlada por otra, debido a su vinculación, sita en el Estado de residencia (art. 5.7 CHF). El establecimiento permanente se dará, en todo caso, en el supuesto de que la sociedad controlada realice actividades propias de un establecimiento permanente (por ejemplo, funcionar como agente dependiente). Se observa que, en este caso, no solo se fija la atención en la existencia de un lugar fijo de negocios con la empresa filial, sino que esta ha de realizar actividades para la empresa matriz⁵.

4. SUPUESTOS DE IMPACTO DE LA DIGITALIZACIÓN EN LA REGULACIÓN DEL CONVENIO HISPANOFRANCÉS SOBRE LOCALIZACIÓN E IMPUTACIÓN DEL RENDIMIENTO EMPRESARIAL

a) *Localización del rendimiento*

En la Introducción ya se ha advertido que la digitalización de la economía y la economía digital tienen un impacto en las actividades económicas y, por ende, afectarán a la ordenación de su fiscalidad internacional. Para considerarla habrán de seguirse las líneas que se han descrito anteriormente en torno al reparto de gravamen de la fiscalidad sobre ellas.

El art. 4 CHF establece la residencia como criterio de sujeción y le atribuye diversos significados como se ha visto. Todos ellos son perfectamente identificables con un territorio o con una característica del sujeto (es el caso de la nacionalidad). Pero la posibilidad que facilita la tecnología de la comunicación a distancia por medios diversos afecta a definiciones que pueden ser utilizadas para concretar aquél como ocurre con el caso de la dirección efectiva (art. 4.1 y 3 CHF). En la ac-

⁵ Sobre este tema puede verse la CV0609-97 de 3 de abril de 1997 donde una filial es agente dependiente o la CV3311-17 de 28 de diciembre en la que una filial es considerada agente dependiente de una matriz y, además, se le diferencia actividad propia.

tualidad hay medios de comunicación mediante los que puede llevarse a cabo la gobernanza de las organizaciones empresariales, evitando compartir un espacio físico por los miembros que compongan el órgano de gobierno⁶. Lógicamente, en la medida que el concepto pueda ser aplicable a un caso, esta posibilidad lo desvirtúa como criterio válido para identificar un punto de conexión territorial. En estos supuestos cabría considerar alguna alternativa basada en, por ejemplo, el lugar de residencia de la mayoría de los miembros del órgano que se reúna, también la residencia de aquellos miembros que ostenten cargos como el de presidencia o secretariado, el lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado o introducir una alternativa como podría ser el domicilio social⁷. En cualquier caso, la discrepancia entre los Estados habría que resolverla de común acuerdo.

Al impacto que puede provocar sobre el concepto 'sede de dirección efectiva' el que pueda realizarse esta acción mediante videoconferencia u otros medios telemáticos se añade otro. Se trata de la posibilidad de que la empresa residente en un Estado obtenga rendimientos desde el otro Estado, pero sin necesidad de una presencia física como es la del establecimiento permanente o la de agente dependiente. Evidentemente, no se trata de considerar que esos rendimientos son producto de una actividad de exportación o importación, sino que más bien son rendimientos obtenidos en virtud de la expansión de la actividad comercial por medios tecnológicos. Ciertamente, no se trata de una cuestión actual en tanto que el fenómeno del *Ecommerce* es un fenómeno que viene generando problemas en el campo de la fiscalidad internacional desde el siglo pasado⁸ y que lejos de estar definitivamente resueltos, se han incrementado.

6 LUCAS DURÁN (2018:25) señala que el desarrollo actual de las tecnologías de la información permite la reunión de consejos de administración y dirigir una empresa desde un país distinto adonde se desarrollan las concretas actividades empresariales que, incluso, pueden tener carácter virtual. Igual sucede con la posibilidad de conectar diferentes centros o sedes en acciones de dirección lo que desdibuja la idea de sede de dirección efectiva.

7 En este tema es una referencia el art. 182 bis del Real Decreto-Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Regula la posibilidad de que los estatutos sociales puedan autorizar la convocatoria de los administradores de juntas para ser celebradas en formato telemático si concurren las garantías previstas. En el tema que entretiene a estas líneas se ha de destacar el apartado 6 pues prevé que "*La junta exclusivamente telemática se considerará celebrada en el domicilio social con independencia de dónde se halle el presidente de la junta*". Este precepto marca una línea interpretativa válida con un criterio que ya la utiliza el art. 8.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades si bien añadiendo el matiz de que el legislador tributario exige que en él esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de negocios lo que, como se sabe, puede ser realizado telemáticamente.

Por lo que hace al propio consejo de administración, el art. 3.1.a) del Real Decreto-Ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético y en materia tributaria reguló que para el año 2021, aunque los estatutos no lo previesen, la actividad de órganos como el consejo de administración pudiese hacerse por medios telemáticos.

Así mismo y por lo que se refiere a la República francesa, el art. L225-107.II del *Code de Commerce* prevé que, si los estatutos no lo prohíben, las Asambleas de accionistas pueden contar con participantes a través de videoconferencia o medios de telecomunicación. Por su parte, el art. L225-37 del mismo código prevé que, si los estatutos no lo prohíben, el consejo de administración pueda componerse con miembros que utilicen medios de videoconferencia o telecomunicación para su asistencia.

8 MONTESINOS OLTRA (2022: 26) indica que ya en la conferencia de la OCDE de 1998 en Ottawa se alertó sobre las consecuencias que implicaba el *Ecommerce* que se basa en las nuevas tecno-

En este sentido, se puede decir que esta cuestión ha pasado por dos fases. La primera está caracterizada por la utilización de páginas web como un instrumento a través del cual se llevan a cabo transacciones comerciales tanto *on line* (se realizan negocios a través de la página web y se proveen bienes digitales) como *off line* (se realizan negocios para la provisión de bienes físicos). Aquí se plantea si la proyección que tiene una empresa residente en un Estado en el otro por medio de la página web no sería equivalente a que tuviese un establecimiento permanente que legitime el gravamen de los rendimientos obtenidos. Ciertamente, si la atención se ciñe al ya descrito art. 5 CHF no se encuentra una previsión que equipare esa página web que no deja de ser un programa informático a un establecimiento permanente dado el carácter predominantemente físico que se ha otorgado al concepto. Incluso, se ha de mencionar, que no parece que esto haya sido un elemento por considerar en las modificaciones que el MLI ha introducido en el precepto citado.

De hecho, en el seno de la OCDE se ha llegado a la conclusión de que no se ha de extender el concepto de establecimiento permanente a una página web de manera que, por sí mismas, no hay un lugar fijo de negocio al que atribuir un rendimiento. Estos elementos no son más que un programa informático que puede ser más o menos sofisticado pero que, en cualquier caso, no tiene las condiciones de fisicidad y fijeza que son requeridas para constituir un establecimiento permanente⁹.

No obstante, se han estimado otras opciones cuando se habla de páginas web. Estas plataformas necesitan de servidores sobre los que se basa Internet y en ese elemento se ha ido a fijar el Comentario 123 del art. 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición (en adelante MCDI) en el que, como se puede suponer, se basa el propio art. 5 CHF. Ese equipamiento puede constituir un lugar fijo de negocios en tanto que tiene una localización física de manera que, si la empresa es titular de ese equipo, puede presumirse o interpretarse que concurre la existencia de un establecimiento permanente.

Pero, la tecnología ha avanzado en relación con las páginas web y estas no tienen por qué ser solo un punto en el espacio virtual en el que una empresa ofrece sus productos a posibles consumidores. La programación de estas 'ventanas de comercio' se ha sofisticado de tal manera que pueden incluso llevar a cabo actividades de contratación a distancia a través de los conocidos como contratos inteligentes o *smartcontracts*¹⁰. Se podría preguntar si esta circunstancia hace

logías e Internet para extender la actividad comercial de las empresas. Desde entonces, en el campo tributario ha planteado problemas de calificación jurídica, ubicación de sujetos, operaciones y rentas, valoración, etc...

⁹ No sobra recordar que esto es un tema debatido en su momento. Sobre esta cuestión, España mantuvo una posición diferente a la de la OCDE en el sentido de que la página web habría de ser considerada como establecimiento permanente si tenía una clara vocación de dirigirse hacia el mercado español. En el año 2010 retiró esta observación sobre los comentarios al art. 5 MCDI de forma que, en la actualidad, las autoridades españolas aceptan y siguen lo considerado en esos comentarios: el servidor es el punto de conexión. Véase en este sentido la Consulta Vinculante 0066-18 de 17 de enero de 2018.

¹⁰ Se pueden concebir como acuerdos entre dos o más partes que se ejecutan en la red en función de unas condiciones pactadas previamente y que, con su concurrencia, se ejecutan de manera automática sin necesidad de intermediarios.

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

posible equipararlas a los agentes dependientes a los que estas líneas se han referido antes. La respuesta ha de ser negativa si se tiene en cuenta que el agente dependiente se ha de identificar con una persona y no con un elemento basado en un *software* tal y como hace el art. 5.5 CHF reformado por el art. 12.1 MLI.

La idea que se obtiene, por tanto, es que en la actualidad la digitalización de la economía no ha hecho avanzar o cambiar en exceso la solución que plantea un convenio para evitar la doble imposición como el analizado. Se sigue insistiendo en la realidad física para entender que una empresa está vinculada con un territorio y, con ello, admitir que el Estado en cuestión pueda gravar sus rendimientos. No se observa que en el texto vigente se aporten soluciones a supuestos en los que, por ejemplo, el servidor ya no esté vinculado a un espacio físico, sino que esté situado en la nube que supone internet, pueda tener un carácter virtual o, incluso, pueda tener la característica de la fácil movilidad al dedicar un ordenador portátil a esta función. Así mismo, tampoco se trata la posibilidad de que la sofisticación de la tecnología permita la acción autónoma de un sistema que abarque toda la actividad principal de una empresa proyectada en un territorio concreto o que, por el contrario, permita el fraccionamiento de la citada actividad¹¹. Se está, por tanto, en un momento de clara diferenciación en cuanto a su tratamiento tributario entre la implantación tradicional de una empresa y su implantación en un mercado, aprovechando las ventajas de desmaterialización que ofrece el espacio virtual.

Estas palabras son la presentación de la segunda fase de la evolución en materia de digitalización y fiscalidad antes anunciadas. Una segunda fase que se da cuando la digitalización permite evolucionar desde el comercio mediante páginas web a la actividad empresarial que, gracias a ella, concreta la oferta al potencial consumidor, permite a los usuarios interactuar entre ellos o –siendo un ejemplo de la importancia evidente que adquiere el dato en la economía– permite obtener y procesar datos de la población con intereses comerciales. Evidentemente, todo ello a través del espacio virtual que constituye internet y sin necesidad de establecerse en los territorios en los que la población es el objetivo con el que hacer mercado. Los beneficios obtenidos por estas acciones vuelven a ‘escapar’ de las previsiones de un tratado como el CHF cuando se pretende determinar su fiscalidad a nivel internacional.

No se ha de tener la impresión de que no hay iniciativas de trabajo sobre este tema por parte de la comunidad internacional. En foros como la OCDE o la UE se lleva tiempo debatiendo entre diversas líneas que pretenden delimitar esta cuestión con un objetivo: establecer criterios para legitimar que el Estado fuente recaude una parte de los beneficios que una empresa con proyección tecnológi-

¹¹ Se puede pensar en servidores sitios en diferentes lugares que, conjuntamente, hagan una actividad principal pero que, por separado lleven a efecto acciones de proporcionar información entre proveedores y clientes, publicidad, servidores para acelerar conexiones, recopilar datos para la empresa o proporcionar información. Estas acciones, aisladamente, son auxiliares y no permiten hablar de un establecimiento permanente a la luz del art. 5.4 CHF si bien habría de considerarse la excepción que implica la modificación del artículo citado por el art. 13.4 MLI.

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

ca, pero no presencia física en su territorio pueda obtener y su incorporación a la regulación internacional de la fiscalidad.

En el documento titulado *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía de 2021* de la OCDE se recogen una serie de resultados sobre el tema planteado en el marco del Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS). La iniciativa descrita en el documento surge a raíz de la digitalización y trata de gestionar la capacidad con que esta ha provisto a las empresas multinacionales para obtener grandes beneficios sin presencia física en los territorios. Para ello, se trabaja en dos líneas conocidas como Pilares. Una se basa en la idea de que las multinacionales han de ver reasignados sus beneficios en los países en los que operan. La otra es que han de estar sujetas a un tipo impositivo mínimo del 15 por ciento en cada país con el objetivo de mitigar la competencia fiscal entre Estados.

De las dos medidas o Pilares, es la primera la que directamente está conectada con lo que se está tratando ahora en estas líneas. Con ella se trata de definir derechos de imposición de los Estados sobre una parte de los beneficios de determinadas multinacionales, no porque en ellos haya un establecimiento permanente, sino porque se encuentren allí los clientes y usuarios de las empresas (principio de destino). El objetivo es superar el carácter físico del punto de conexión utilizado hasta ahora y definir una 'presencia económica relevante' en el Estado fuente que justifique su gravamen. Si bien se está actuando con algún retraso de las previsiones iniciales, en 2023 se cuenta con el texto de trabajo *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One* (en adelante MCIP1) que puede ser la base para otro Tratado Multilateral¹² que complete la regulación de los Tratados de Doble imposición vigentes como es el caso del CHF. Este texto se estructura en torno a cuatro ideas básicas:

- A) En general se aplica a multinacionales con características económicas concretas en un periodo determinado (vid. art. 3 MCIP1) pues cuentan con volumen de negocios superior a los 20 mil millones de euros y una rentabilidad antes de impuestos superior al 10 %. Se excluyen las industrias extractivas y los servicios financieros regulados.
- B) Una multinacional de este tipo tendrá un nexo con un Estado si, en los términos del Convenio, el rendimiento en la jurisdicción ha sido de 1 millón de

¹² Se puede encontrar el texto referido que cuenta con el apoyo de 138 miembros del Grupo de Trabajo sobre un marco inclusivo en Economía Digital de la OCDE en <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf> (última visita 23 de octubre de 2023).

Ciertamente, se está en un periodo en que la línea de los Tratados Multilaterales que impulsen la modificación generalizada de los bilaterales vigentes se considera una herramienta útil, sin embargo, también ha habido propuestas para incidir en el propio MCDI incluyendo modificaciones en el art. 5 del citado convenio que, naturalmente, podrían incluirse en los nuevos convenios bilaterales a partir de su modificación y darían un motivo para renegociar los existentes. En este sentido puede verse la propuesta de cambios en el art. 5 añadiendo un apartado 8 para extender el concepto de establecimiento permanente cuando hay un determinado número de contratos para usuarios de servicios digitales en un Estado fuente de HONGLER y PISTONE (2015: 25).

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

euros o 250.000 euros si el PIB del Estado es inferior a 40.000 millones de euros (vid. art. 8 MCIP1).

- C) De los beneficios de las empresas se calculará el 10% (beneficios residuales) de sus ingresos y el 25% de estos se asignan a las jurisdicciones en las que se dé el nexo anterior y se utilicen o consuman los bienes o servicios.
- D) La posible doble imposición se habrá de aliviar mediante el método de exención o el de imputación.

Por lo que hace a la UE, a través de la *Recomendación de la Comisión de 21 de marzo de 2018 relacionada con la imposición de sociedades con presencia digital significativa* realizó su aportación sobre este tema. En ella se desarrolló el concepto de 'presencia digital significativa' y se invitaba a modificar los arts. 5 y 7 del MCDI para su inclusión junto al de 'establecimiento permanente'. Sobre este concepto se destacarían dos puntos:

- A) Se aplicaría a las empresas que realizasen su actividad de prestación de servicios digitales por medio de una interfaz digital.
- B) Esa actividad habría de cumplir una o varias condiciones como que sus ingresos en un periodo impositivo fuesen de una determinada cuantía a pactar entre las partes firmantes del tratado, que los usuarios (sujetos con un dispositivo ubicable en el territorio) situados en el territorio fuente en un periodo impositivo también fuesen una determinada cuantía o que el número de contratos comerciales para la prestación de servicios digitales fueran uno determinado a consensuar entre las partes.

De forma paralela la UE publicó el 21 de marzo de 2018 una *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con presencia digital significativa* (COM (2018) 147 final) la cual, por el momento, no ha prosperado. Su objetivo era introducir cambios en la imposición sobre sociedades partiendo de la idea de modificar el principio de que estas han de tributar donde generan valor. Amparado en el art. 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en el principio de subsidiaridad, el texto quería fijar en las relaciones fiscales intracomunitarias de los países miembros el concepto de 'presencia digital significativa' que se ha comentado sustituyendo para las empresas de servicios digitales el concepto de establecimiento permanente que fijan los tratados de doble imposición.

b) Imputación de rendimientos

Si bien la determinación de un punto de conexión territorial es un paso importante en esta materia a efectos de determinar el gravamen, no es la única cuestión que a raíz de la digitalización de las empresas hay que resolver. Como se ha visto anteriormente, a la temática de establecimiento permanente se añade cómo imputarle rendimientos. En el CHF la fórmula es, tratándolo como una empresa independiente, atribuirle el rendimiento mediante una contabilidad separada o atribuyéndole una proporción del beneficio.

Si se quiere superar este planteamiento tradicional con el objetivo de acoger el caso de las empresas con proyección internacional en virtud de su digitalización, se han de plantear nuevas fórmulas. En este sentido, ya se ha indicado que los trabajos de la OCDE van en la línea de identificar un porcentaje de beneficios como los producidos en el extranjero y proporcionarlos entre las jurisdicciones de las que obtiene rendimientos en virtud de unos baremos cuantitativos. Por su parte, la UE también planteó, en los textos antes citados, fórmulas para la imputación de rendimientos a la 'presencia digital significativa' basadas en un análisis de las funciones que realiza esa empresa a través de esa presencia (tratamiento de datos de usuarios, venta de espacio publicitario, puesta a disposición de contenidos, etc...)

La síntesis de lo expresado es que el CHF sigue aplicando las tradicionales formas de conectar un rendimiento por actividades empresariales a un territorio basadas en residencia y establecimiento permanente. Con esta dinámica, los modelos de negocio apoyados en esa digitalización de la actividad empresarial que permite su proyección internacional quedan fuera de su alcance. Es un tema que se trabaja en foros internacionales donde se buscan los más amplios consensos entre países de diferente condición si bien, en el momento en que se escriben estas líneas, las conclusiones a las que se ha llegado no se han convertido en normas a modo de tratados bi o multilaterales. Se están barajando conceptos como el de 'presencia digital significativa' de carácter limitado pues se acerca solo a empresas con marcado carácter digital o el de 'importante presencia económica' más amplio pues ha de afectar tanto a empresas digitales como a multinacionales de otros sectores. Así mismo, se van configurando formas de imputación de rendimientos que permiten delimitar aquellos que pueden ser gravados en los Estados en que se consume el bien o servicio.

El planteamiento de conseguir un consenso internacional en aras de aportar modificaciones a los tratados de doble imposición vigentes es, ciertamente, un paso importante que ya se ha reflejado en el MLI y que puede venir acompañado de otro convenio multilateral que añada una regulación para las multinacionales, sean digitales o no. La crítica que podría formularse a los enfoques que se están adoptando es que se basan en medir numéricamente conceptos como el volumen de negocio, la rentabilidad, el número de usuarios, el número de contratos, etc. En este sentido, huelga decir que las empresas que no alcanzan esos umbrales, pero que tienen actividades similares sobre cuyos beneficios se quiere actuar, quedarán supeditadas, en todo caso a la regulación que, por ejemplo, ofrece el art. 5 y 7 del CHF y que ya se ha visto insuficiente. Se formarán, por tanto, regímenes diferentes en cuanto a la proyección internacional de la empresa en función de la concurrencia o no de criterios objetivos que tienen la virtud de la no discusión, pero el defecto de la exclusión¹³. No se está procurando alcanzar consensos

¹³ En este tema se comparte la impresión de HERMOSÍN ALVAREZ (2021:126) cuando explica que *"Having analysed the permanent establishment's legal regime included in art. 5 OECD (...) the concept continues to have a practical potential of use in the case of companies for which a physical presence is still relevant to run their business."*

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

internacionales necesarios para el impulso de las normas en torno a textos más o menos abstractos sino en torno a cantidades concretas lo que ha de llevar a, por lo menos, tres posibilidades de tratamiento empresarial: primera, la tradicional basada en la combinación Estado de residencia y establecimiento permanente, la segunda que será la que no se abarca con esta idea por ser eminentemente digital pero tampoco llega a los márgenes que se establecen y la tercera, aquella que alcanza o supera los citados márgenes para la que los parámetros son residencia-presencia económica.

El largo proceso que se está llevando a cabo para encajar en la regulación fiscal internacional el fenómeno de la digitalización empresarial y su habilidad para desubicar los rendimientos también ha conducido a que se den respuestas específicas con nuevas figuras tributarias. En la línea de establecer una imposición sobre las actividades digitales cuando tienen alcance en el mercado único y basándose en el principio de subsidiaridad con el objetivo de evitar un efecto mosaico provocado por iniciativas impositivas estatales, se encuentra la *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales* (COM (2018) 148 final) de 21 de marzo de 2018. Se basaba en el art. 115 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que legitima la adopción de directivas para la aproximación normativa de los Estados miembros en regulaciones que incidan en el establecimiento funcionamiento del mercado interior aprobadas por unanimidad lo que, en este caso, no se ha logrado. El impuesto europeo identificaba una serie de ingresos imposables siendo aquellos que procedían de determinados servicios digitales (inclusión de publicidad en una interfaz dirigida a usuarios, conexión e interacción entre usuarios en el marco de una interfaz digital o la transmisión de datos de usuarios recopilados a través de las interfaces digitales). También identificaba a los sujetos pasivos como entidades que tuviesen unos ingresos mundiales determinados (750 millones de euros) y que hubiesen obtenido en la Unión un determinado importe (50 millones de euros). La conexión con el territorio se basaría en el lugar en el que estuviesen sitios los usuarios de los servicios que, a su vez, se ubicaría en el lugar en el que estén sus dispositivos localizables por medio de su dirección de Protocolo Internet (IP) o cualquier otro método de geolocalización. Sobre la proporción del total de los ingresos imposables de una entidad que se puedan considerar obtenidos en un Estado habría de aplicarse un tipo del 3 por ciento.

Esta propuesta, de momento, no ha prosperado y algunos Estados miembros se han apuntado a la idea de incorporar en sus sistemas tributos propios inspirados en la regulación europea¹⁴. El Reino de España, en aras de compensar posibles pérdidas de lo que ha considerado gravable, ha establecido el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales por medio de la Ley 4/2020 de 15 de octubre.

¹⁴ JIMÉNEZ VARGAS (2021: 338 y 347-350) plantea que mientras en foros internacionales se debate qué hacer ante el impacto de la digitalización y se debate sobre el gravamen de una u otra forma de las nuevas formas de negocio, diversos Estados se han planteado recaudar impuestos en función de la ubicación de los usuarios de empresas digitales.

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

En esta norma se atribuye la naturaleza de indirecto a un tributo que sujeta las prestaciones de servicios digitales (publicidad dirigida a usuarios en línea¹⁵, puesta a disposición de usuarios de servicios de intermediación en línea o transmisión de datos con contraprestación de los usuarios) realizadas en el territorio de aplicación por parte de los contribuyentes. Para hacer efectivo este criterio, en su art. 7 establece un punto de conexión territorial basado en un principio de destino en tanto que esos servicios se realizan en el territorio si en él se sitúa al usuario. El precepto pasa a concretar, en su apartado 2, diferentes supuestos de ubicación territorial de usuarios de los que se deriva la importancia de situar el dispositivo con el que realiza operaciones. A estos efectos, es determinante la ubicación de la dirección IP del dispositivo o la utilización de instrumentos de geolocalización que constituyan medios de prueba admisibles en Derecho. Los contribuyentes, según el art. 8, han de ser empresas de servicios digitales constituidas como personas jurídicas o entes sin personalidad jurídica que tengan un determinado importe neto de cifra de negocios durante el año natural (750 millones de euros) y que el importe de total que derive de los servicios digitales que provee en el territorio, supere una cuantía (3 millones de euros). Sobre el importe de los ingresos obtenidos por las prestaciones realizadas en el territorio español, se aplicará un tipo impositivo de un 3 por ciento.

Por su parte, la República Francesa también reaccionó con una iniciativa nacional al no alcance por parte de los convenios de doble imposición como el CHF de las empresas de servicios digitales que son el representante canónico del impacto de lo digital en la fiscalidad internacional. El posible 'espacio gravable' que supone su actividad se ocupa parcialmente con la Loi n° 2019-759 du 24 juillet de 2019 creando un impuesto sobre servicios digitales previo por fecha al establecido en el Reino de España y ya descrito. El impuesto recae sobre las sumas percibidas por empresas del sector digital como contraprestación en Francia durante el año natural por determinados servicios digitales (los que permitan a los usuarios contactar e interactuar entre ellos para entregar bienes o prestar servicios o los servicios de publicidad en un interfaz digital) y el tipo impositivo proporcional asciende al 3 por ciento. Para identificar los sujetos susceptibles de gravamen se añaden criterios cuantitativos como que el importe de cantidades que perciban por servicios han de superar unos umbrales a nivel mundial (750 millones de euros por servicios en todo el mundo) y a nivel nacional (25 millones por servicios prestados en Francia). La conexión territorial de los servicios, útil para determinar el segundo umbral citado, depende del lugar en el que se encuentre el terminal y se prueba que este está en Francia por cualquier medio incluyendo la dirección IP.

Como síntesis general de este apartado dedicado al tratamiento de la fiscalidad internacional de las actividades empresariales siguiendo el CHF, se advierte que

¹⁵ Sobre este aspecto véase Resolución de 25 de junio de 2021 de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (pág. 3) que establece que la utilización de un solo dato del usuario es suficiente para considerar que se realiza esa publicidad dirigida. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/10062021-resolucion-idsd.pdf> (última visita 29 de octubre de 2023).

este no alcanza a cubrir aquellos supuestos en los que una empresa, aprovechando la desmaterialización que implica la digitalización, proyecta su actividad en varios Estados. En diversos foros, para extender la capacidad de gravamen de los Estados a estas empresas, se trabaja en puntos de conexión territorial diferentes al del establecimiento permanente. La opción que se ha adoptado no es tanto la dar nuevos significados o contenido a un concepto ya tradicional en este ámbito del fenómeno fiscal, sino consensuar nuevos criterios de conexión territorial¹⁶. Su característica es que se construyen en torno a umbrales cuantitativos que sirven para fijar qué empresas son afectadas y para repartir beneficios empresariales de forma proporcional entre territorios. Hay, por tanto, una opción clara hacia garantizar un determinado nivel de gravamen para un específico grupo de empresas (las que reúnen las condiciones cuantitativas definidas) y actividades. Esta reacción internacional, además, pretende evitar la atomización de los gravámenes pues aspira a sustituir las iniciativas nacionales adoptadas de las que son ejemplo las apuntadas¹⁷.

En general la reacción internacional hacia las nuevas formas de proyección de las empresas fuera de sus territorios de residencia es la de apostar por reorganizar las posibilidades de su gravamen. La cuestión es si esta línea de trabajo es similar para otros casos en que la desmaterialización de los puntos de conexión en virtud de la tecnología afecta al criterio de dónde ha de ser gravado un rendimiento en particular.

III. EL TRATAMIENTO DE LOS RENDIMIENTOS PROCEDENTES DEL TRABAJO PERSONAL

La digitalización incide no solo en la forma de las empresas y su proyección territorial o internacional, sino que ha abierto nuevas posibilidades a otros sujetos como son los propios particulares. Estos, para determinado tipo de trabajos en los que predomina el factor intelectual, pueden ofrecer el producto de su hacer al mercado desde cualquier parte dado que las comunicaciones se han visto mejoradas con la irrupción de nuevas tecnologías. En otros términos, dicho de forma muy básica, la persona que lleva a cabo una tarea que pueda ser realizada a través de la red tiene la oportunidad de ubicarse también en un determinado territorio lo que, como se ha de ver, potencialmente tendrá una repercusión en su fiscalidad vista desde la perspectiva internacional. La digitalización ha venido a incrementar la movilidad de las fuentes de rendimiento identificables con el tra-

¹⁶ DEVEREUX y VELLA (2017:7, 11-20) plantean estudiar alternativas a utilizar criterios de sujeción a un territorio basados en datos objetivos. Analizan la posibilidad de utilizar referentes como la localización de los beneficiarios efectivos o propietarios reales de la empresa (*stakeholders*) a quienes se habrá de gravar directamente por los dividendos percibidos procedentes de cualquier lugar o la localización de consumidores que, a modo de aplicación el principio de destino, permitan ubicar rendimientos en Estados de mercado.

¹⁷ Se ha de decir que el Reino de España y Francia se han comprometido a mantener estas figuras hasta que sea aplicable la solución multilateral que pueda surgir de los acuerdos en el seno de la OCDE y el G20 en cuanto a los Pilares Uno y Dos antes citados.

bajo independiente o por cuenta ajena, igualando con ello las posibilidades que hasta la fecha han tenido rendimientos empresariales o mobiliarios.

1. TRATAMIENTO DEL RENDIMIENTO DEL TRABAJO INDEPENDIENTE.

Según el art. 14 del CHF si un sujeto obtiene rendimientos por prestar servicios profesionales o de otra naturaleza de forma independiente en el otro Estado, el legitimado para gravarlos es el de residencia. Sin embargo, se plantea una posibilidad de reparto con el Estado fuente si el sujeto tiene una 'base fija' en su territorio para el ejercicio de sus actividades. Los rendimientos gravables serían aquellos que pueden ser imputados a dicho lugar o espacio. El acuerdo traza un paralelismo con lo que se ha previsto para los beneficios empresariales, se vuelve a emplear la dualidad de residencia y punto de conexión en el otro territorio identificable con esa 'base fija'. Sin embargo, no hay a lo largo del convenio, a diferencia de lo que sucede con el 'establecimiento permanente', una definición de ese punto de conexión que permita su identificación.

Sobre esta cuestión es útil consultar el MCDI en su versión de 21 de noviembre de 2017 y hacer la observación de que se ha suprimido el precepto equivalente al indicado. Desde el 29 de abril de 2000 este precepto y sus comentarios no figuran en el modelo y la justificación está, precisamente en que las actividades profesionales y las de carácter independiente se han de tratar en función del art. 7 sobre beneficios resultantes de la actividad económica. En consecuencia, se hace la equiparación del concepto de 'base fija' con el de 'establecimiento permanente' lo que trae considerar que se pueden repetir aquí los problemas, concretándolos al supuesto, que se han advertido anteriormente.

2. TRATAMIENTO DEL RENDIMIENTO DEL TRABAJO DEPENDIENTE.

En relación con los rendimientos obtenidos por trabajo dependiente, el art. 15 del CHF dispone que ha de aplicarse un criterio de Estado de residencia. Consecuentemente, un contribuyente es gravado principalmente en el Estado en el que resida, concepto que se determina con arreglo a la regulación doméstica, sin que deba tenerse en cuenta que el trabajo desempeñado pueda tener algún tipo de proyección o influencia en otro Estado. Ahora bien, el Estado fuente tiene derecho de gravamen en el caso de que el empleo que se trate se ejerza en el otro Estado contratante. En este sentido, se exige una ubicación del sujeto percceptor en territorio diferente al de residencia en tanto que es la manera con la que se pueden desempeñar tareas laborales en el otro Estado. El ejercicio directo se convierte en el criterio para vincular una labor a un territorio. Lógicamente, en tal supuesto, se produce un fenómeno de doble imposición que ha de ser corregido según estipula el art. 24 del CHF.

El apartado 2 del art. 15 CHF exceptúa la regulación anterior en el sentido de que el Estado de residencia puede gravar en exclusiva los rendimientos del trabajo salvo que:

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

- A) El perceptor permanezca en el otro Estado por periodos de más de 183 días durante cualquier periodo de doce meses consecutivos y
- B) Las remuneraciones se paguen por o en nombre de persona empleadora en el otro Estado y
- C) Las remuneraciones no se soporten por un establecimiento permanente o una base fija de la persona empleadora en el otro Estado.

Lo que se observa inmediatamente es que el convenio da prioridad al Estado de residencia de la persona trabajadora a la hora de gravar los rendimientos del trabajo, si bien prevé que el Estado fuente en determinados casos pueda coincidir en el gravamen de esos rendimientos. Pero el requisito que parece desprenderse de la dicción del precepto es que la persona empleada ha de estar físicamente presente cuando realiza la actividad que se trate¹⁸. El precepto no habilita al Estado fuente a gravar los rendimientos obtenidos por no residentes no desplazados, aunque sus trabajos se realicen o exploten en su territorio.

3. RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR ARTISTAS Y DEPORTISTAS.

El art. 17.1 del CHF establece para este caso que, si un residente obtiene rendimientos por sus actividades de artista o deportista del otro Estado contratante, las rentas pueden ser sometidas en el Estado de ejecución. Esta regla es válida incluso para el caso de que los rendimientos se perciban a través de terceros. La reserva a esta regla es para el supuesto de que la remuneración se perciba desde fondos públicos procedentes del Estado de residencia.

Este precepto sigue una línea de territorialización de los rendimientos parecida a la anterior. Siendo especialmente diseñado para unos determinados trabajos independientes, permite al Estado fuente gravar sus rendimientos por la razón de que el desempeño de las acciones se realiza contando con la presencia física del ejecutor en su territorio. Desde este punto de vista, incluso, se ha de considerar que habrá de proporcionar los ingresos en función de las acciones realizadas en diferentes territorios si el contribuyente lleva a cabo su actividad en diferentes países.

4. IMPACTO DE LA DIGITALIZACIÓN EN LA REGULACIÓN DEL CFH SOBRE LOCALIZACIÓN DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO INDEPENDIENTE, DEPENDIENTE Y DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS.

La cuestión que plantea la innovación tecnológica derivada de la digitalización en relación con la regulación del CFH que se ha descrito sobre los rendimientos

¹⁸ Puede verse en este sentido la CV0057-23 de 17 de enero de 2023 en la que se trata un supuesto en que un trabajador residente en España realiza teletrabajo programando para empresas sitas en Suiza y Alemania. La Administración, aplicando los convenios de doble imposición vigentes, determina que el contribuyente ha de tributar en su lugar de residencia ante la ausencia de su presencia física en los otros Estados. Semejante es la conclusión en la CV0597-20 de 16 de marzo de 2020 pero en este caso era un residente en España que teletrabajaba para una empresa inglesa.

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

referidos es la posibilidad de que también las personas físicas tengan sistemas con los que proyectar sus trabajos en otros territorios, sin necesidad de contar con elementos físicos o su presencia física en ellos¹⁹.

Por lo que hace al trabajo independiente se ha visto que es el concepto de ‘base fija’ el que es determinante para el Estado fuente y su capacidad de gravamen. Este concepto se ha equiparado al de ‘establecimiento permanente’ por lo que es presumible que ha de constituir también un ‘lugar fijo de negocios’ y habrá de caracterizarse por su carácter físico. Pues bien, no parece que sea necesario extenderse en la idea de que la posibilidad de ofrecer servicios a través de páginas web o plataformas lleva a la misma problemática de deslocalización que se ha advertido anteriormente para la actividad empresarial. Lógico es pensar que el art. 14 del CHF no alcanza a los supuestos en los que los servicios profesionales a los que alude se presten por la vía que ofrecen los nuevos medios de telecomunicación, sobre todo cuando son servicios que son producto de la actividad intelectual de los que oferentes.

En el caso del tratamiento fiscal de las personas trabajadoras dependientes, el problema es similar. En el art. 15 CHF, como se ha visto, el punto de conexión básico es el de residencia de la persona trabajadora. Solo en determinados casos, será el Estado fuente el que pueda gravar los rendimientos requiriéndose la presencia física del sujeto que habrá de ejercer el trabajo en el otro Estado o permanecer en él y obtener rendimientos de un residente en el Estado fuente. Fácilmente se vuelve a ver que los trabajos digitalizables pueden realizarse desde el lugar de residencia de la persona trabajadora y tener sus consecuencias o resultados en el otro Estado.

Por lo que hace a los artistas y deportistas, la digitalización de sus actividades también facilita la desubicación territorial de sus acciones, permitiendo evitar el gravamen del Estado en que las proyectan. La posibilidad de retransmitir sus acciones vía *streaming* o, incluso, poder convocar público en el denominado Metaverso podrían ser algunos ejemplos de cómo eludir la necesidad de presencia física en un territorio concreto. Ni qué decir tiene que se están creando nuevos trabajos artísticos y deportivos como los youtubers o los e-sports que, precisamente, se apoyan en la propia red para sus acciones pudiendo prescindir de la presencia física en un territorio concreto. No obstante, no es este un fenómeno nuevo desde que las actuaciones de ambos colectivos –artistas y deportistas–

¹⁹ Para mejor comprender el fenómeno, puede citarse el art. 2 de la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia. En él se diferencian tres conceptos:

- Trabajo a distancia: es una forma de organizar el trabajo o actividad laboral de manera que esta se presta desde el domicilio de la persona trabajadora o desde el lugar que esta haya escogido, bien sea durante toda la jornada o parte de ella con carácter regular.
- Teletrabajo: aquél que es a distancia y se lleva a cabo mediante el uso exclusivo o prevalente de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.
- Trabajo presencial: aquel que se presta en el centro de trabajo o lugar determinado por la empresa.

Es evidente, por tanto, que la legislación interior reconoce la posibilidad de que el trabajo no exija la presencia física del trabajador en el centro de trabajo lo que puede permitirle ubicarse donde opte y ejecutar igualmente su labor o tarea.

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

pueden ser accesibles por medios ya clásicos como radio y televisión. En cualquier caso, la digitalización en este aspecto viene a incrementar posibilidades de desubicación territorial ya existentes y a ofrecer experiencias personalizadas en el servicio (por ejemplo, escoger el ángulo de visión de un concierto, manejar las imágenes o interactuar con el o la artista). No obstante, en estos colectivos, el problema se puede ver desde otra perspectiva que es cómo ha facilitado la digitalización que el contribuyente pueda planificar territorialmente su actividad eludiendo o bien su imposición de origen o evitando la imposición del Estado en cuyo territorio está su público.

El punto en común de los casos aquí considerados es que la digitalización permite al ejecutor de las acciones y acreedor de los rendimientos a proyectarlas hacia otros territorios. Estos no han de obtener ningún rendimiento si se insiste en la idea de que el contribuyente ha de tener algún tipo de conexión física con el Estado fuente. Si bien esta posibilidad siempre ha estado presente –como se ha advertido con los medios de comunicación tradicional y las actividades artísticas–, las nuevas tecnologías y el procesamiento de datos han venido a incrementar la movilidad de los sujetos y sus posibilidades de expansión internacional sin que pueda ser abarcada por los puntos de conexión previstos en los artículos comentados²⁰.

Ante el incremento de las posibilidades de movilidad de los contribuyentes por razones fiscales cuando tienen garantizado poder realizar sus trabajos a distancia y con consecuencias en otros territorios no se ve una reacción de los Estados equivalente a la que se ha mostrado cuando de beneficios empresariales se trata. Existe una estabilidad en el diseño de la regulación que representan los arts. 14, 15 y 16 del CHF si se atiende al MCDI de la OCDE. Las posibilidades de pérdidas recaudatorias en Estados fuente importadores de las actividades gravadas no parecen de entidad suficiente como para iniciar un proceso de cambio o reforma de los preceptos que permita incluir una idea de ‘presencia digital en el territorio’ de la persona física. Así mismo, a nivel europeo tampoco se ha dado una línea de trabajo en un sentido similar quizá por la necesidad que tendría de equilibrarlo con un principio de libre circulación y establecimiento de las personas dentro del mercado único. Sea que el principio de tributación en residencia ya es suficiente para gestionar las situaciones apuntadas.

No obstante, los Estados no son indiferentes a los desplazamientos de los trabajadores facilitados por las tecnologías. La perspectiva es otra que la adoptada en materia de beneficios empresariales. Aquellos establecen regímenes de benefi-

²⁰ En este sentido, el *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria de 2022* en su página 589 advierte que *“Estas nuevas realidades suponen un doble reto para nuestro sistema tributario. De un lado, el uso de las nuevas tecnologías en el trabajo y en la actividad profesional son un factor que puede favorecer la deslocalización de determinados contribuyentes, imposibilitando la tributación de las rentas derivadas de sus actividad laborales o profesionales como residentes en nuestro territorio, pero también como no residentes dada la deficiente adaptación, a estas nuevas realidades de los puntos de conexión actualmente aplicables para la tributación de las rentas obtenidas por no residentes en nuestro país. De otro, es preciso analizar si las actuales normas impositivas se adaptan a estas nuevas actividades laborales o económicas”*.

cio fiscal para fomentar que los trabajadores con determinadas características se desplacen al territorio. No se busca tanto gravar rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero como que el propio titular de los rendimientos se establezca en el territorio y se haga residente.

El Reino de España establece el régimen para expatriados del art. 93 de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF) que se relaciona con lo apuntado. Este precepto establece una opción para personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español. Consiste en tributar a través del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR), pero aplicando las reglas especiales que establece el propio precepto. Mantiene con ello la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) durante un periodo equivalente al tiempo en que se realiza el cambio de residencia y los siguientes cinco periodos impositivos. Para ejercer la opción apuntada, han de darse una serie de condiciones:

- a) No se ha tenido que ser residente en España durante cinco periodos anteriores al del desplazamiento a su territorio
- b) Que el desplazamiento se produzca, bien en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, debido a:
 - a. Un contrato de trabajo cuyo empleador sea español y que no se identifique con una relación laboral especial de deportistas profesionales.
 - b. Un desplazamiento ordenado por el empleador y existiendo una carta de desplazamiento o –siendo este un aspecto importante a los efectos de estas líneas–, sin ser ordenado por el empleador que la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. Esta condición se entiende cumplida con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013 de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización²¹.
 - c. Adquirir la condición de administrador de una entidad salvo que sea de una entidad patrimonial en la que tenga participación.
 - d. Realizar en España una actividad emprendedora de acuerdo con la Ley citada en b)²², una actividad económica por parte de profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes o una actividad de formación, investigación, desarrollo e innovación percibiendo rendimientos en una cuantía determinada.

21 Según el art. 74 quater de la citada ley los extranjeros no residentes en España que se propongan residir en el territorio para teletrabajar a distancia para una empresa no ubicada en España han de solicitar un visado para teletrabajo de carácter internacional con vigencia de un año. Este constituye título suficiente para residir y trabajar a distancia en España durante su vigencia.

22 El art. 70 de la Ley 14/2013 de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización dice que la actividad emprendedora ha de ser de carácter innovador o tener especial interés económico para España.

- c) Que no se consigan rentas que se puedan calificar como obtenidas mediante un establecimiento permanente sito en territorio español, salvo que se desempeñen actividades de las letras c) y d) anteriores.

El régimen supone que el sujeto desplazado determine su deuda tributaria del IRPF, pero con arreglo a las normas del IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y teniendo en cuenta algunas especialidades que el precepto establece. De entre ellas se ha de destacar que la totalidad de rendimientos del trabajo o por actividades de emprendeduría obtenidos por el contribuyente se entenderán sitos en territorio español y habrán de tributar por los tipos impositivos especiales del art. 93.2.e) LIRPF. Las medidas para hacer más atractivo un régimen de tributación se extienden también al cónyuge del contribuyente y a sus descendientes menores de veinticinco años. Se prevé también que no haya vínculo matrimonial, extendiendo el régimen aplicable si se dan las condiciones del art. 93.3 LIRPF.

Este régimen especial no hace a nuestro país único puesto que regímenes fiscales diseñados para la atracción de talento están vigentes en Estados de nuestro entorno como es el caso de la República francesa. En el art. 155 B del *Code Général des Impôts* se regula un régimen fiscal beneficioso para personas no residentes que accedan a una actividad por cuenta ajena en Francia durante un periodo limitado. Durante ese tiempo gozan de beneficios fiscales que reducen la carga fiscal sobre los rendimientos del trabajo que perciban. Semejante a lo que ocurre en España, se aplica si no ha habido residencia fiscal en Francia durante cinco años naturales anteriores al desplazamiento, pero a diferencia de España, se prolonga durante ocho años naturales. Incluso se eximen de gravamen rendimientos obtenidos por actividades en el extranjero si son de interés directo y exclusivo de la empresa contratante y residente. El beneficio de exención se extiende a un determinado porcentaje de otras rentas como del capital mobiliario, de actividades profesionales o ganancias patrimoniales si se obtienen desde Estados con los que Francia tenga un convenio fiscal con cláusula de asistencia mutua.

Como síntesis de este apartado, se afirma que, en materia de rendimientos por actividades dependientes, independientes, artísticas y deportivas, el CHF no alcanza a aquellas actividades que se proyecten mediante medios digitales en otros territorios. Se evidencia que predomina el principio de residencia a pesar de que se haya incrementado las posibilidades de movilidad de estas fuentes de rendimientos²³. Los Estados no han optado por realizar un trabajo de consenso que permitiese concebir una “presencia digital en el territorio” que permita al Estado fuente seguir obteniendo una recaudación de actividades que tienen consecuencias. A diferencia de lo que ocurre con los beneficios empresariales donde se trabaja para ampliar, aunque sea con efecto parcial, el alcance de la sujeción a los Estados fuente, aquí se ha optado por la competencia fiscal entre Estados con

23 ROVIRA FERRER (2023: 55) y MARTOS GARCÍA (2004:214) ya exponen que con la aplicación de las disposiciones del MCDI que se corresponden con los arts. 14 y 15 DHF se brinda a la persona trabajadora la oportunidad de reducir su carga fiscal con el traslado de su residencia a territorios de baja tributación desde los que realizar, mediante teletrabajo, su actividad.

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

el diseño de regímenes fiscales atractivos para impatriados. Desde un punto de vista axiológico, en el plano de los beneficios empresariales se opta por hacer efectivo un principio de justicia que avala que los rendimientos obtenidos en el territorio por las circunstancias que en él se dan, en él tributen. En cambio, en relación con los rendimientos de trabajo y profesionales se opta por una discriminación entre contribuyentes justificada por el efecto extrafiscal de atraer por lo que potencialmente aportan a la economía o sociedad contribuyentes no residentes. Esto sin obviar, por otro lado, la competencia fiscal a la baja que puede darse entre los diversos territorios.

IV. EL IMPACTO DE NUEVOS BIENES: LOS CRIPTOACTIVOS

1. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS CRIPTOACTIVOS A EFECTOS DEL CHF

Los diferentes impactos de la digitalización en el CHF que se han descrito hasta ahora giran en torno a la localización de las actividades que producen diferentes modalidades de rendimientos en un determinado territorio. Lo destacable es que los puntos de conexión territorial, sobre todo para Estados fuente, se difuminan por lo que se buscan alternativas internacionales y se reacciona domésticamente asegurando un gravamen o incentivando la atracción de riqueza. Pero la digitalización de la economía ha dado un salto cualitativo importante dado que ya no se centra solo en cómo proyectar una actividad por nuevos canales, sino que también ha incorporado novedosos bienes al mercado. Combinando la Tecnología de Registros Distribuidos y el *blockchain* o cadena de bloques, la función *hash*, la criptografía y la firma digital se permite a los sujetos que ejerciten facultades dominicales de forma segura sobre conjuntos de datos estructurados, no alterables y únicos con la posibilidad de transmitirlos por medio de operaciones registrables en la red. Sobre estos elementos, cuya razón de ser está en el espacio que identificamos como virtual, los sujetos proyectan actividades económicas en tanto que les han atribuido un valor y, por ende, pasan a ser elementos identificables como manifestaciones de capacidad económica a la hora de determinar el gravamen que deban soportar.

El interés ahora estriba en ver qué incidencia tiene este nuevo elemento en la regulación que contiene el CHF y para ello hay que fijar, en primer lugar, la naturaleza jurídica de ese conjunto estructurado de datos que está siendo conocido como criptoactivo. Desde un punto de vista abstracto, este elemento es un bien intangible sobre el que se pueden ejercer diversas facultades derivadas del derecho de propiedad por parte de un sujeto que, gestionando sus datos personales, se identifica y participa en la red en la que ese bien tiene sentido. Concretando un poco más, dado que uno de los rasgos que lo caracterizan es la capacidad de ser 'trasladado' de un punto a otro de la red por parte de los que realizan transacciones, cabe atribuirle el adjetivo de mueble. Así pues, el criptoactivo desde una

perspectiva jurídica puede ser concebido como un bien mueble intangible²⁴. No obstante, esta idea no es más que una caracterización básica del bien, en tanto que es un código informático, puede tener diversas fisonomías y manifestarse en el mercado siendo una ficha no fungible (conocido como *Non Fungible Tokens* o NFT), una ficha de pago o criptomoneda, una ficha de inversión (como una acción) o una ficha de utilidad (como un bono para la obtención de un bien o servicio). De acuerdo con esto, el intérprete habrá de estar a la funcionalidad con la que se ha dotado al bien en cuestión para poder hacer el encaje correspondiente, en su caso, en el tratado del que el CHF es ahora ejemplo.

2. LOS CRIPTOACTIVOS EN EL CH

Si se presta atención a las diferentes manifestaciones de riqueza referidas en el CHF y al principio antes comentado se obtiene qué tratamiento han de recibir los criptoactivos. En términos generales, no parece que haya un impacto específico sobre el convenio o que pueda afirmarse que por su naturaleza de códigos informáticos han de quedar fuera de su alcance o se alteren las fórmulas de reparto entre los Estados firmantes. Pueden seguirse las pautas que establece el CHF y asumir los problemas interpretativos que puede suscitar su articulado en función de las características que tenga el criptoactivo en cuestión.

A modo de ejemplo, si el rendimiento que se trate es expresado en criptomonedas se aplicará el artículo que corresponda a su naturaleza. Si se han satisfecho rentas inmobiliarias será de aplicación el art. 6 y si son beneficios empresariales, dividendos o intereses son de aplicación los arts. 7, 10 o 11 respectivamente. Si como criptomonedas o fichas no fungibles suponen la remuneración de trabajos independientes o dependientes, se aplicarán los arts. 14 o 15 según sea el caso. Finalmente, si no son clasificables en esos elementos típicos sino como otras rentas o, incluso, como parte del patrimonio de un contribuyente se habrá de aplicar principalmente el principio de residencia sobre el que giran los arts. 22 y 23 CHF. En definitiva, los criptoactivos, como bienes muebles intangibles que son, no quedan fuera del CFH en tanto que este no se ocupa de definir de forma estricta las capacidades económicas, sino que su objetivo es el de su localización y determinación del Estado legitimado para gravar, realizar el reparto de recaudación y resolver problemas de doble imposición.

No obstante, lo afirmado, no quiere decir que estos nuevos bienes no estén relacionados con algún problema en la aplicación de los convenios de doble imposición inspirados en los MCDI en general y el CHF en particular. Como se ha ido diciendo, estos elementos tienen su razón de ser en el medio de Internet y este tiene la característica de funcionar con ausencia de fronteras. Así mismo, en

²⁴ El art. 3.1.5) del Reglamento (UE) 2023/1114 del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifican los Reglamentos (UE) n° 1093/2010 y (UE) n° 1095/2010 y las Directivas 2013/38/UE y (UE) 2019/1937 (conocido como MiCA) lo define como “una representación digital de un valor o de un derecho que puede transferirse y almacenarse electrónicamente, mediante la tecnología de registro distribuido o una tecnología similar”.

el negocio de los criptoactivos, sobre todo las criptomonedas, los actores suelen ser mayoritariamente empresas que actúan mediante plataformas informáticas, sin desmerecer que puedan intervenir únicamente personas físicas en las transacciones. En otras palabras, la naturaleza virtual del negocio de los criptoactivos lo hace no dependiente de puntos de conexión territorial físicos para su expansión internacional por lo que, a poco que se reflexione, vuelven a surgir problemas que se han tratado antes en torno a temas como el 'establecimiento permanente', la 'base fija', la 'presencia digital significativa' o la 'importante presencia económica'.

Y es que la plataforma de gestión de criptoactivos no deja de ser una web más o menos compleja, más o menos sofisticada según su diseño que permitirá la ejecución de diversas acciones en torno a esos bienes desde cualquier equipo conectado con capacidad suficiente. Como se supondrá, dentro del CHF se volverían a plantear los temas de si la página web es establecimiento permanente a lo que habrá de dar una negativa lo que, a su vez, vuelve a traer el tema del servidor y el tema de la imputación de rendimientos ya comentados. Además, según pueda identificarse la empresa con las que tienen un volumen determinado de negocio global y en el territorio en cuestión y si entra en vigor la normativa debida, se consideraría el gravamen por el Estado fuente ya que se ha definido una 'importante presencia económica'.

3. LOS CRIPTOACTIVOS Y EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Como es conocido, uno de los elementos esenciales de un sistema tributario es la información con la que cuenta la Administración que se trate sobre la situación tributaria de los contribuyentes. Sobre ellos, el ordenamiento hará recaer diferentes obligaciones de aportar información cuyo incumplimiento acarreará diferentes consecuencias por el ejercicio del poder sancionador.

Con la inclusión en el fenómeno económico de los criptoactivos, se ha añadido un bien con características propias de interés por parte de las Administraciones tributarias en su gravamen y sobre el que, lógicamente, se necesitará obtener y gestionar información. Pero, como se ha advertido, ese bien tiene características particulares y estas inciden en la provisión de los datos que se pueda tener de él. Su ecosistema es la red y a través de ella se ejercen acciones y facultades haciendo uso de claves privadas y públicas que permiten relacionarlo con un sujeto y presumir que es titular y, por ende, propietario y contribuyente en su caso. Pero se ha de contar con el factor de la pseudoanonimidad que, incluso, es uno de los fundamentos de algunos criptoactivos como son las criptomonedas de carácter privado (aquellas cuyos protocolos no dependen de instituciones financieras centralizadas como bancos nacionales que dan lugar a las *Central Bank Digital Currency*). Concretando más, la inclusión de un sujeto como usuario en el sistema en el que se desarrollan y estructuran criptoactivos como los citados, no requiere de su exacta identificación. Para la apertura del espacio desde el que se desee gestionar estos bienes muebles de carácter fungible, no se requiere de una identidad auténtica, sino que basta una que puede constituirse con pseudónimos

ocultando la verdadera. Esto, como se puede suponer, es un obstáculo para ligar la titularidad de los criptoactivos y, por ende, los resultados económicos de las operaciones que con ellos se realicen a un sujeto que es un potencial contribuyente.

El problema de la identificación de los titulares puede llevar a la ocultación de los criptoactivos en tanto que estos confíen en la discreción que otorga la propia red. Incluso puede añadirse que la tecnología brinda posibilidades de ocultación y desubicación territorial de estos códigos estructurados de datos en el caso de que se depositen en los denominados 'non-custodial wallets' o los 'cold hardware wallet'. Estas son formas de almacenaje de los criptoactivos que pueden situarse en el ordenador del usuario o en un dispositivo a modo de USB o *flash drive* por lo que informar de su existencia queda a expensas de la voluntad del propietario.

El problema de la identificación de los titulares puede llevar a un Estado a no tener conocimiento de quién es el titular de un determinado criptoactivo o de dónde situarlo y, con ello, dificultar su gravamen. Pero hay que añadir otra particularidad de los criptoactivos que, en cierta forma, ha justificado su aparición: la no necesidad de intermediarios tradicionales para realizar las transacciones. La mecánica de los criptoactivos basada en las herramientas antes citadas hace que no se requieran estos sujetos de los que se ha podido extraer información en otras ocasiones estableciendo y regulando las previsiones legales correspondientes (véase el art. 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, como ejemplo). En otros términos, si el sujeto titular puede estar oculto tras un pseudónimo y los intermediarios no son necesarios, se forma un sistema esencialmente opaco para las autoridades tributarias.

Para evitarlo se han llevado a cabo regulaciones domésticas de las que son un ejemplo la Disposición Adicional 13^a.6 y 7 LIRPF o la Disposición Adicional 18^a.d) de la LGT. De la legislación francesa se puede citar el art. 1649 bis C del *Code Général des impôts* que establece una obligación de declarar las cuentas en las que se depositan criptoactivos.

Estas regulaciones, no obstante, cubren parcialmente las necesidades de información de los Estados sobre estos bienes. En general, las obligaciones de información que se han establecido:

- a) En el caso español se centran en las monedas virtuales o criptomonedas y se dirige a entidades residentes cuando se pretende obtener información sobre transacciones que puedan originar rendimientos.
- b) En el caso francés, la obligación es para los sujetos residentes en Francia si bien se extiende a diversos criptoactivos.

En ambos casos, lógicamente, no se han establecido mecanismos con los que obtener información desde no residentes. Por ello, no es prescindible reforzar los medios de obtención de datos mediante la cooperación y coordinación internacionales acudiendo a instrumentos en vigor como es el caso del art. 27 del CHF.

Según este precepto, las partes han de intercambiar las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el Convenio o en el derecho nacional por los im-

puestos a los que se aplica. El objetivo es que personas y autoridades tributarias cuenten con información procedente del otro Estado para que desarrollen procedimientos declarativos o ejecutivos relacionados con los impuestos del Convenio. El intercambio de información puede ser realizado de oficio o a petición para un caso concreto.

El art. 27 CHF, no obstante, no parece suficiente a los efectos de contar con información sobre criptoactivos. Su defecto básico es que estos nuevos bienes se están moviendo y dando resultados con trascendencia económica en un espacio en el que hay, por un lado, un grado de anonimidad ya referido, por otro lado, una ausencia de intermediarios oficiales tradicionales (como las entidades financieras) de los que obtener información y, además, las transacciones se realizan con rapidez y en mercados altamente volátiles. Ha de preguntarse si la nueva realidad que implican los criptoactivos es compatible con procedimientos de intercambio de información que se han de acordar para ser de oficio o han de depender de las peticiones de un Estado a otro para casos concretos (vid. art. 27.3 CHF). Así mismo, dar cuenta de que su objeto no abarca supuestos conocidos que puedan tener trascendencia por ser gravables por un Estado si estos no suponen la necesidad de corregir un fenómeno de doble imposición (lo que puede producirse, por ejemplo, en el supuesto de dos sujetos residentes en España que realizan una transacción con criptomonedas que implica una plusvalía, pero a través de una plataforma sita en Francia).

Ante esta realidad hay reacciones por parte de los Estados a juzgar por la iniciativa que se adopta en el seno de la UE de modificar la Directiva 2011/16/EU del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad a través de añadir lo que habrá de conocerse como DAC8. Como es sabido, la Directiva apuntada es el cimiento de toda una construcción en el seno de la UE de regulación relativa a la cooperación entre los Estados en el ámbito de la fiscalidad. Pues bien, se ha estimado necesario establecer una regulación específica para la cooperación entre Estados miembros en materia de criptoactivos que permita identificar las posibles ganancias de capital que con ellos pueden conseguirse y que, sin embargo, quedan ocultas ante las autoridades fiscales debido a factores como el de la pseudoanonimidad o desubicación antes comentados²⁵.

La Comisión ha publicado el día 8 de diciembre de 2022 la Propuesta de Directiva modificando la Directiva 2011/16/EU sobre cooperación administrativa en materia

²⁵ Sobre esta cuestión son elocuentes las palabras que recoge el Parlamento Europeo en su *briefing* titulado *Tax transparency rules for crypto-asset transactions (DAC 8)* publicado en 2023. *“Furthermore, a central feature of the crypto-exchange world is a certain degree of opacity or ‘pseudo-anonymity’; the Commission argues. Trading on the crypto market takes place without the involvement of classic financial institutions, such as banks, and without a central authority. The mobility in the crypto-markets also makes it possible for the same crypto-asset to be traded multiple times per day. The often, high volatility of crypto-asset value does not make an accurate tax charge any easier. All this makes it particularly difficult for tax authorities to have an accurate overview of the transactions made, and the profit gained from them by investors.”* pág.3. Publicación disponible en [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI\(2023\)739310](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI(2023)739310) (última visita 27 de octubre de 2023).

de fiscalidad COM (2022) 707final, estando el texto en la actualidad en proceso de debate en el Parlamento y la previsión de entrada en vigor para 2026. De este texto se deriva que han de establecerse obligaciones a los proveedores y operadores de criptoactivos para que reporten información sobre estos cuando sean tanto de pago como de inversión. Aquella se deberá presentar ante las autoridades competentes en los Estados miembros de los que han obtenido autorización para operar bajo el Reglamento MiCA²⁶ –los que no contasen con la autorización habrán de registrarse en el Estado que escojan–. La finalidad es que las citadas autoridades, en virtud de la Directiva, puedan intercambiar datos entre ellas de forma automática. La información habrá de ser provista de forma periódica y abarcará datos de identificación del proveedor de servicios, del usuario, del criptoactivo con el que haya hecho una transacción y de los rendimientos obtenidos²⁷.

La iniciativa europea es paralela, como en otros aspectos que se han tratado, a la que se sigue en el seno de la OCDE sobre este tema. Esta organización con la colaboración de los países del G-20 ha publicado en 2023 el documento *International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters* en el que desarrolla un marco de transparencia mundial con el que se prevé el intercambio automático de información fiscal sobre transacciones en criptoactivos. La línea de trabajo que, desde 2014, ha puesto en marcha la OCDE con el objetivo de hacer efectivo un principio de transparencia con base en la estandarización de los métodos de intercambio internacional de información con trascendencia tributaria se ha extendido a los estos bienes muebles intangibles mediante el *Crypto-Asset Reporting Framework* o CARF. Se trata de establecer un marco regulatorio que provea a los Estados de residencia de los contribuyentes de información sobre transacciones relacionadas con criptoactivos de forma normalizada y periódica y que la puedan transmitir a otros con los que se relacionan. Para su implantación coordinada de la regulación de fuentes de información tributaria se trabaja en tres aspectos:

1. Propuesta de normativa a incorporar en los ordenamientos internos sobre: a) los criptoactivos sobre los que se ha de aplicar de los que se excluyen los *Central Bank Digital Currency* (CBDC) en tanto que son dinero de curso legal en formato de cripto, b) las personas sujetas a deberes de información por ser

²⁶ Estas siglas corresponden al Reglamento (UE) 2023/114 del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifican los Reglamentos (UE) n° 1093/2010 y (UE) n° 1095/2010 y las Directivas 2013/38/UE y (UE) 2019/1937 con el que se representa el marco jurídico básico que desde la UE pretende establecerse en materia de criptoactivos (MiCA). Con la DAC 8 se pretende ir más allá de la regulación del mercado de estos elementos que hace el reglamento para introducir un cierto orden en el ámbito fiscal a través de mejorar la cooperación en materia de intercambio de información en este tema.

²⁷ En el momento de redacción de estas líneas no había sido publicada en el DOUE la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo de 17 de octubre de 2023 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad que sí lo ha sido en el tiempo de su galerada. Esta norma añade el art. 8 bis quinquies que regula el alcance y condiciones para el intercambio automático y obligatorio de información por parte de proveedores de servicios de criptoactivos en los términos indicados.

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

proveedores de servicios²⁸, c) las transacciones sobre las que se ha de informar (intercambios de criptoactivos de igual o diferente tipo o transferencias de estos) y d) procedimientos de diligencia debida de los proveedores de servicios para identificar correctamente a usuarios de los bienes muebles intangibles y las jurisdicciones fiscales a las que aportar información (certificación de datos solicitados a clientes para el *Common Reporting Standard* o CRS).

2. Un Acuerdo Multilateral sobre Intercambio Automático de Información entre autoridades competentes en cada Estado.
3. Un formato electrónico que puede usarse por esas autoridades con la finalidad de intercambiar información y para obtenerla desde los proveedores de servicios. Siendo este un aspecto clave para la estandarización del proceso.

Esta acción ha de suponer una modificación en las actuales reglas del CRS cuyo tratado Multilateral ha sido aceptado por España y Francia en 2017 y que entre ellos está recogido en la Directiva 2014/107/EU del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático de información tributaria (DAC 2).

En resumen, de este apartado se extrae que los criptoactivos no suponen para un tratado de doble imposición como el CHF un elemento distorsionador desde la perspectiva de concebirse como un, aunque novedoso, bien mueble de carácter intangible. Según su funcionalidad habrá de ser ajustado su tratamiento dentro del Convenio combinando las reglas de residencia o de conexión con el Estado fuente. Su problemática no es, por tanto, esta, sino la circunstancia de que cuentan con la opacidad que proporciona la red en la que se mueven y el sistema en el que se sustentan. Estos códigos digitales estructurados son creados, gestionados y objeto de transacciones sin la intervención de autoridades intermediarias y con la pseudoanonimidad de los participantes lo que dificulta el conocimiento de posibles rendimientos a las autoridades públicas con interés en la fiscalidad. Desde ese punto de vista el art. 27 CHF se muestra insuficiente para regular un intercambio de información entre autoridades fiscales básico para la correcta subsunción en el sistema tributario de las transacciones internacionales con criptoactivos. Es por ello por lo que ha de completarse la regulación para fomentar la transparencia, tarea que se está dejando en manos de las organizaciones supranacionales como la UE o internacionales como la OCDE.

V. REFLEXIONES FINALES

En las líneas que anteceden se ha buscado relacionar diferentes impactos de la digitalización en la economía con una regulación concreta como es el CHF. De ellos se extrae que la desmaterialización que se produce en la primera está produciendo diferentes efectos en la regulación de la fiscalidad internacional. Un

²⁸ Sobre esta cuestión, el Reglamento MICA en su art. 59.1.a) establece que los servicios de criptoactivos dentro de la UE habrán de ser prestados por personas jurídicas autorizadas.

convenio de doble imposición de corte, permítase, ‘tradicional’ e inspirado en el MCDI de la OCDE tiene una regulación que no se adapta fácilmente a la desaparición de elementos físicos que permiten la conexión de riqueza con el territorio y el reparto de su gravamen entre los Estados firmantes. Esto está afectando, por un lado, a la localización de los beneficios empresariales y, por otro lado, aumentando las posibilidades de planificación fiscal de los rendimientos del trabajo personal. Añádase a todo ello, que han aparecido entre los elementos que puede tener un patrimonio unos bienes como los criptoactivos que, si bien no están más allá de lo que puede abarcar el convenio para remediar la doble imposición, presentan una realidad sobre la que se requiere información y esta se escapa de los tradicionales métodos de intercambio en los que el CHF se inspira.

La Economía está en un periodo de tránsito y de cambios con la digitalización y esto es paralelo a la acción de los Estados para completar las lagunas que presentan los instrumentos clásicos de acción cooperativa entre ellos para regular la fiscalidad internacional. El reto es que el fenómeno que se produce en el espacio virtual que carece de fronteras sea controlable mediante la cooperación y coordinación de los Estados a través de diferentes instrumentos. En este sentido se ve claramente que la preocupación no es tanto remediar la doble imposición que pueda producirse, pues los mecanismos –exención o imputación– no son alterados o variados. Más bien, se trata de establecer criterios para evitar que los Estados pierdan recaudación en virtud de, por un lado, la dificultad por licuación de los puntos de conexión que existe para vincular una manifestación de capacidad económica con territorio y de, por otro lado, que nuevas formas de obtener riqueza no se oculten a las autoridades fiscales porque se desarrollan en una red que no requiere de intermediarios informantes o permite ocultar a sus partícipes. Recuérdese siempre que, en última instancia, se trata de velar por que todos, estando en el mundo real o virtual, contribuyan al gasto público mediante un deber de contribuir basado en un principio de justicia. Esto solo se sostiene si se conoce el quién, el cómo y el dónde de cualquier fenómeno susceptible de gravamen.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- COMISIÓN EUROPEA (2018), “Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa” C(2018) 1650 final. Disponible en <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7421-2018-INIT/es/pdf> (última visita 1 de noviembre de 2023).
- (2021), “La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI”, COM (2021) 251 final, Bruselas.
- DEVEREUX, Michael P. y VELLA, John (2017), *Implications of digitalization for international corporate tax reform*, Oxford University Centre for business Taxation, Working paper series, 17. Disponible en <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp17-07pdf> (última visita 29 de octubre de 2023).
- ENGLISCH, Joachim (2015): “BEPS Action 1: Digital Economy- EU Law Implications”, *British Tax Review*, pág. 280-307. Disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2924494> (última visita 29 de octubre de 2023).

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

- EUROPEAN PARLIAMENT (2023), "Tax transparency rules for crypto-asset transactions (DAC 8)", Briefing EU Legislation in Progress. Disponible en [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI\(2023\)739310](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_BRI(2023)739310) (última visita 27 de octubre de 2023).
- HERMOSÍN ALVAREZ, Montserrat (2021), "Permanent establishment. The crisis of the article 5 OECD MC in the digital economy", *Crónica Tributaria*, nº 180, págs. 97-131.
- HOFFART, Benjamin (2007), "Permanent Establishment in the digital Age: Improving and Stimulating Debate Through and Access to Markets Proxy Approach", *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, volume 6, Issue 1, págs. 104-121.
- HONGLER, Peter y PISTONE, Pasquale (2015), "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy", IBDF.
- JIMÉNEZ VARGAS, Pedro-Jesús (2022), "La nueva fiscalidad de la economía digital: primer paso para una verdadera armonización fiscal internacional", *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 14, nº 1, págs. 334-369.
- LUCAS DURÁN, Manuel (2018), "Residencia y territorialidad: BEPS y la necesidad de revisar los principios tradicionales de la fiscalidad internacional", en *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*, Dtor. Merino Jara, Isaac, Documentos de Trabajo, nº 7, 2018, págs. 14-38.
- MARTOS GARCÍA, Juan José (2004), "Globalización y doble tributación internacional de la imposición indirecta y del teletrabajo", *Revista de La Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, nº 7, págs. 203-215.
- MONTESINOS OLTRA, Salvador (2022), "El Derecho tributario ante la transformación digital: ¿innovación tributaria o gravamen equitativo del capital?", *Revista Técnica Tributaria*, nº 139, págs. 23-59.
- ROMERO FLOR, Luís María (2020), "La presencia digital significativa propuesta por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes", en *Tributación de la Economía digital*, COLLADO YURRITA Miguel Ángel y ROMERO FLOR, Luís María (Dtores), Atelier, Madrid, págs. 137-151.
- ROSEMBUJ, Tulio (2019), "La fiscalidad digital. El pilar uno y el pilar dos de la OCDE", el Fisco, <http://elfisco.com/articulos/la-fiscalidad-digital-el-pilar-uno-y-pilar-dos-de-la-ocde> (última visita 28 de octubre de 2023).
- ROVIRA FERRER, Irene (2023), "Propuestas para adaptar y mejorar el IRPF, el IS y el IVA al trabajo a distancia y a la realización de actividades económicas o profesionales desde el domicilio", *Crónica Tributaria*, nº 188, págs. 149-181.
- (2023), *La fiscalidad del trabajo a distancia*, ed. Aranzadi, 1ª ed., Cizur Menor.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA (2022), *Libro blanco sobre la Reforma Tributaria*, Madrid, 2022.
- OECD (2021), *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la Economía*, disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf> (última visita 1 de noviembre de 2023).
- (2023), *International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard*, OECD Publishing, Paris. Disponible en <https://doi.org/10.1787/896d79d1-en>. (última visita 28 de octubre de 2023).
- (2023), "Outcome Statement of the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement->

Estudios

Impactos de la digitalización en la fiscalidad internacional: estudio en el marco del tratado hispanofrancés de doble imposición (José Antonio Fernández Amor)

on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf. (última visita 28 de octubre de 2023).

RONCO, Víctor (2023), *Criptomonedas. La revolución de los activos digitales*, Deusto, Barcelona.

TORRUBIA CHALMETA, Blanca (2022), "Digitalización del Derecho de Sociedades: asistencia y voto telemáticos en la junta general de las sociedades de capital. Junta exclusivamente telemática", en *Las Tecnologías de la información en la actividad empresarial: aspectos legales y fiscales*, Dtor. Rafael OLIVER CUELLO, ed. Aranzadi, Cizur Menor, págs. 209-227.