

TRIBUTACIÓN

**FRANQUICIAS DE NO RESIDENTES:
IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y CONVENIOS
PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

**Núm.
38/2003**

EMILIO SIGNES MONFORT

Abogado

*Máster en Derecho Internacional Tributario por la Universidad
de Leiden (Holanda)*

Extracto:

EL objetivo de este Estudio es ofrecer una visión general de aspectos relativos a la fiscalidad internacional en la imposición sobre la renta que afectaran a un franquiciador que desarrolle sus actividades a través de franquicias internacionales como no residente. Para ello, tras presentar el concepto, características y evolución de las franquicias, el autor plantea la posibilidad de otorgar distintas caracterizaciones a las rentas obtenidas por el franquiciador no residente al amparo de la calificación del contrato de franquicia como un contrato mixto, analiza el régimen fiscal aplicable a estas rentas en caso de caracterizarse como cánones o beneficios empresariales así como la posibilidad de eliminar la doble imposición sobre estas rentas, propone la utilización de distintos vehículos comerciales a disposición del franquiciador a la hora de expandir su cadena de franquicias más allá de su jurisdicción de residencia, y propone estructuras fiscales que permitirán al franquiciador no residente optimizar la carga impositiva directa.

Sumario:

Capítulo I.

Franquicias internacionales: concepto, características, evolución, y problemas fiscales para el franquiciador.

Capítulo II.

2. Factores clave para el franquiciador internacional.

2.1. Transacciones transfronterizas: consecuencias fiscales de los acuerdos de franquicia y la legitimación para invocar Convenios.

2.2. Contraprestaciones financieras en las franquicias internacionales.

2.2.A. El contrato mixto de franquicia y los flujos financieros que comprende.

2.2.B. Caracterización de las rentas transfronterizas obtenidas en el contrato mixto de franquicia y su régimen fiscal.

2.3. Eliminación de la doble imposición internacional y las cláusulas de ahorro fiscal.

Capítulo III.

3. Establecimiento de la cadena: consideraciones tributarias.

3.1. Franquicias directas.

3.2. Inversiones directas: ¿constituir una filial o mantener un lugar fijo de negocios?

3.3. Acuerdos para el desarrollo de redes de franquicia.

3.4. Los acuerdos principales de franquicia y las subfranquicias.

Capítulo IV.

4. Fraude fiscal y planificación fiscal internacional.

4.1. Fraude fiscal: doctrinas y medidas legislativas anti-evasión fiscal.

4.2. Conclusiones: estructuras propuestas para las franquicias internacionales.

Bibliografía.

CAPÍTULO I

FRANQUICIAS INTERNACIONALES: CONCEPTO, CARACTERÍSTICAS, EVOLUCIÓN, Y PROBLEMAS FISCALES PARA EL FRANQUICIADOR

La franquicia es un paquete de derechos de propiedad industrial y comercial relativos a marcas, nombres comerciales, rótulos, modelos de utilidad, diseños, derechos de autor, *know how* o patentes, para ser explotados en la reventa de bienes o prestación de servicios a consumidores finales. Este conjunto de derechos, bienes, servicios, ventajas y privilegios se conceden en relación con áreas geográficas predeterminadas a través de acuerdos de franquicia, por los que el titular de una empresa (el franquiciador) concede al titular de otra (el franquiciado), a cambio de una contraprestación financiera, el derecho a explotar una franquicia para comercializar determinados bienes y/o servicios ¹.

Estos *acuerdos de franquicia* son contratos *sui generis*, bilaterales, onerosos, conmutativos, de tracto sucesivo, atípicos, nominados, autónomos y mixtos, cuyas características esenciales afectarán, cuanto menos, al uso de una denominación o rótulo común, una representación uniforme de locales o medios de transporte objeto del contrato, comunicaciones por parte del franquiciador al franquiciado de *know how*, y a la prestación continua de asistencia comercial técnica durante la vigencia del acuerdo ².

Esta concesión del franquiciador al franquiciado implica un monopolio de mercado, por tiempo indefinido o determinado, cuya justificación se encuentra en que la existencia de tal mercado es beneficiosa para el público ³. Las franquicias han evolucionado a lo largo de los siglos al igual que lo han hecho las economías mundiales. El término *franquicia* proviene del viejo francés, significando privilegio o libertad. Durante la Edad Media fue un privilegio o derecho concedido por los barones locales para celebrar mercados y ferias o para cazar en sus tierras. Más tarde los reyes las concedieron para toda clase de actividades comerciales (*e.g.* construir carreteras, destilar cerveza, derechos de pesca, forestales, Oficina del Forense) creando monopolios sobre tales actividades ⁴.

La franquicia, tal y como se conoce actualmente, aparece en 1840, cuando los principales destiladores de cerveza en Alemania franquician el derecho exclusivo para vender su producto en tabernas, siendo sus raíces el canal de distribución establecido entre productores y minoristas. Esta fórmula de distribución se desarrollará especialmente a partir de 1951, cuando *Singer Machine Company*

(EE.UU.) franquicia la distribución de sus productos a través de contratos escritos, precursores de los modernos acuerdos en que el franquiciador selecciona una gama de productos para su distribución a través de los establecimientos franquiciados.

En la década de 1920 la franquicia (incluyendo básicamente el derecho a distribuir y comercializar productos) se expande por Europa cuando *Pinguouin* (Francia) concede sus primeros contratos de *franquicias de distribución*. Al mismo tiempo, en EE.UU., las compañías de refino de hidrocarburos y los productores de la industria automovilística franquician el derecho a vender sus productos ⁵, originando las primeras *franquicias industriales*, en las cuales los industriales franquician la producción, el uso de tecnología y la comercialización de productos, propiedad industrial e intelectual, procedimientos de gestión y administración así como técnicas de venta.

El *sistema de franquicia* ⁶ surge en EE.UU. con el retorno de sus soldados tras la Segunda Guerra Mundial y el aumento demográfico derivado del *baby boom* de los años siguientes. Una insalvable necesidad de toda clase de bienes y servicios hicieron la fórmula de la franquicia ideal para expandir toda clase de empresas, exigiendo a partir de 1950 el establecimiento del modelo empresarial determinado por el franquiciador, sus sistemas de gestión y el mantenimiento de la identidad comercial de toda la cadena.

La franquicia está más extendida en EE.UU. que en Europa, siendo su desarrollo desigual entre los Estados europeos ⁷. En España sigue siendo una fórmula novel de hacer negocios ⁸, desarrollándose rápidamente en especial a partir de la adhesión española a la CEE (1986) y con importaciones de franquicias de Europa y EE.UU. ⁹.

La expansión de las *franquicias internacionales* es un fenómeno relativamente reciente, desarrollado básicamente durante los últimos 10 años ¹⁰, aunque es de esperar un incremento importante de esta fórmula por el interés de los franquiciadores en ampliar mercados, las demandas de países en vías de desarrollo de nuevos bienes y servicios, y principalmente, por las demandas de *know how* inherente al concepto de franquicia. Para algunos empresarios el impacto de la globalización económica ha hecho que su única esperanza realista para sobrevivir sea la exportación de productos o servicios, para lo cual la fórmula de la franquicia es una técnica comercial rápida y eficaz para irrumpir en mercados internacionales.

En este método de comercialización internacional de bienes y servicios, el franquiciador deberá tener presente, entre otros, los problemas derivados de las consecuencias tributarias de los acuerdos que concluya al actuar como titular de una *franquicia de un no residente* ¹¹. El objetivo de este Estudio es ofrecer una visión general de aspectos relativos a la fiscalidad internacional en la imposición sobre la renta que podrían surgirle a un franquiciador que desarrolle sus actividades a través de franquicias internacionales como no residente. Para ello el Estudio se dividirá en tres partes:

El **Capítulo II** se refiere a las consecuencias de la obtención de rentas del franquiciador no residente, su caracterización (como cánones o beneficios empresariales) y el régimen fiscal aplicable tanto en el Estado de residencia del franquiciador como en el Estado de procedencia de tales rentas utilizando los Convenios aplicables entre ambos Estados contratantes.

El **Capítulo III** se centra en los vehículos comerciales disponibles para la expansión internacional de la cadena de franquicias, las consecuencias de la franquicia directa, de la utilización de filiales o lugares fijos de negocios, los acuerdos de desarrollo de franquicias y la franquicia a través de los acuerdos principales de franquicia o *master franchising* ¹².

El **Capítulo IV** ofrece una visión general de medidas internacionales anti-evasión fiscal adoptadas en distintas legislaciones, y posibles estructuras que permitirán optimizar la carga impositiva directa que debe soportar el franquiciador.

El análisis del Estudio se realiza a la luz de los artículos del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y prevenir la evasión fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante *MC OCDE*) y sus Comentarios en la versión de 1998, con especial énfasis en la legislación española y sus Convenios, con referencia a legislaciones, Convenios y Modelos de Convenio de otras jurisdicciones cuando se estime oportuno.

CAPÍTULO II

2. FACTORES CLAVE PARA EL FRANQUICIADOR INTERNACIONAL

2.1. Transacciones transfronterizas: consecuencias fiscales de los acuerdos de franquicia y la legitimación para invocar Convenios.

La decisión de expandir internacionalmente una cadena de franquicias hará surgir cuestiones jurídicas no necesariamente presentes en las franquicias nacionales. Una de estas cuestiones se refiere a la tributación de la renta del franquiciador *e.g.* cabe que se encuentre sometido a la soberanía tributaria de dos o más Estados, o de ninguno de ellos.

Las transacciones con no residentes se dividen en dos grandes grupos; el primero son las transacciones de una jurisdicción hacia el exterior *e.g.* un residente invierte capital u otros recursos en el exterior de su jurisdicción de residencia, y el segundo son las transacciones desde el exterior hacia una jurisdicción *e.g.* un no residente invierte capital u otros factores productivos en una jurisdicción ¹³. La distinción la marca el flujo de la transacción.

En ambos casos, la soberanía tributaria de cada jurisdicción en que opere el franquiciador es ejercida bien sobre una base territorial, bien sobre una base relativa a la nacionalidad. Esto es, cada Estado, en el ejercicio de su soberanía, establecerá unilateral, autónoma, e independientemente los nexos que le habilitan para la exacción impositiva sobre la renta a través de cualquiera de estas dos bases o de una combinación de ambas.

Respecto a franquiciadores personas físicas, la mayoría de Estados usan el concepto de franquiciador *residente*. Los requisitos para atribuir al franquiciador esta cualidad se establecen según los hechos y circunstancias que concurren en cada caso, atendiendo a criterios relativos a las conexiones personales del franquiciador con el territorio que reivindica su residencia, tests aritméticos, o criterios relacionados con su domicilio ¹⁴. Excepcionalmente, algunos Estados han adoptado los conceptos de *ciudadanía* o *nacionalidad* en lugar del de *residencia* ¹⁵.

Respecto a los franquiciadores personas no físicas, el nexo que permite la exacción de impuestos sobre la renta en cada jurisdicción en la que el franquiciador opere dependerá de la legislación fiscal de cada Estado y, por ser frecuente la remisión al mismo, de su Derecho Mercantil ¹⁶. Hay Estados que para determinar tales nexos optan por la base de su *soberanía nacional*, considerando al franquiciador persona no física como entidad separada e independiente de sus fundadores si se constituyó bajo las leyes de ese Estado ¹⁷. Otros, en cambio, optan por la base de su *soberanía territorial*, reconociendo la existencia del franquiciador persona no física por remisión a las leyes del lugar donde tenga centralizada su administración ¹⁸.

Los Estados en que opere un franquiciador también podrán reivindicar el ejercicio de su soberanía fiscal aun cuando los anteriores criterios relativos a la residencia del franquiciador no se cumplan, estableciendo nexos fiscales basándose en la ubicación geográfica de determinados objetos o de la fuente de ciertas transacciones realizadas por parte del franquiciador no residente.

En cada uno de estos Estados en los que el franquiciador opere, la intensidad ligada a la obligación del franquiciador de tributar como residente o no residente variará de unas jurisdicciones a otras. La *obligación personal de contribuir* unida al concepto de residente de un Estado supone, generalmente, la obligación del franquiciador de tributar por la totalidad de sus rentas mundiales, independientemente de dónde se obtengan, siendo por tanto una obligación de contribuir de carácter ilimitado ¹⁹, en tanto que la *obligación real de contribuir*, unida al concepto de no residente conllevará normalmente la obligación del franquiciador de contribuir exclusivamente por las rentas que guarden un nexo razonable con una determinada jurisdicción, siendo pues, una obligación de contribuir de carácter limitado.

La exigencia concurrencial de estas obligaciones tributarias es, en principio, cumulativa, autónoma e independiente por parte de cada jurisdicción cuya soberanía tributaria sea afectada ²⁰, por lo que para evitar la doble, múltiple o nula imposición que podría darse, los Estados suelen incluir, en su normativa fiscal interna, medidas unilaterales disponibles para sus franquiciadores residentes, y ocasionalmente para sus franquiciadores nacionales.

Estas medidas unilaterales no son siempre eficaces en la eliminación de la doble imposición en la esfera internacional, considerándose preferibles las medidas bilaterales consistentes en la conclusión de Convenios Internacionales en materia tributaria ²¹, entre otras razones ²², por consideraciones de justicia tributaria, pragmatismo económico y para mejorar las relaciones entre los Estados contratantes.

Estos acuerdos internacionales afectarán al ámbito de aplicación espacial de la legislación fiscal de cada uno de los Estados contratantes sustituyendo, por su doble naturaleza de norma interna e internacional, a las normas generales y de ordinaria aplicación en relación con los impuestos cubiertos por el ámbito de aplicación de cada Convenio, e introducirán reglas definitorias de conceptos que constituyen los principales hechos imponibles o de sus elementos ²³.

Estos Convenios confirman o restringen la aplicación de normas fiscales internas aplicables a los acuerdos transfronterizos del franquiciador (de no ser por las disposiciones del Convenio ²⁴), distribuyendo el gravamen total sobre la renta del franquiciador entre los Estados contratantes, reconociendo la competencia para gravar a uno solo de los Estados (*e.g.* impidiendo la aplicación de la legislación fiscal del otro Estado contratante), o permitiendo una exacción compartida entre ambos Estados, sin restricción alguna o limitando el gravamen en uno de los Estados contratantes. Cuando se permita una tributación compartida, el Convenio establecerá la obligación paralela para el Estado de residencia de limitar o eliminar la doble imposición internacional en la que puede verse inmerso el franquiciador.

Pero ¿quién está legitimado para invocar la aplicación de estos Convenios y beneficiarse de los derechos que ellos incluyen? Sólo los franquiciadores residentes (en ocasiones también los nacionales y/o ciudadanos) de un Estado contratante tendrán derecho a obtener los beneficios derivados de los Convenios que dicho Estado haya ratificado, y sólo en relación con el otro Estado contratante, pues su ámbito de aplicación es exclusivamente bilateral. Así se establece en el artículo 1 del MC OCDE al determinar su ámbito de aplicación personal ²⁵.

El concepto *persona* se define en el artículo 3.1.a del MC OCDE y debe entenderse en un sentido suficientemente amplio ²⁶. Determinado que el franquiciador es *persona* según el MC OCDE, puede que se vea obligado a revisar los criterios por los que determinó su residencia al amparo del artículo 4 del MC OCDE ²⁷ que remite a las legislaciones de ambos Estados contratantes y contiene, además, normas para solucionar problemas de doble (o nula) residencia, reconociendo una única y definitiva residencia convencional de entre todas las reivindicadas por cada uno de los Estados en que opera el franquiciador, confirmando o denegándole su carácter de residente en dicho Estado, tal y como se determinó según su legislación ²⁸.

Así pues, una sola y única jurisdicción de entre todas las que invocan el derecho a ejercer su soberanía tributaria para la exacción de la obligación personal de contribuir, limitada o ilimitadamente, es señalada y admitida por el MC OCDE. Esta jurisdicción será aquella con la que el franquiciador mantenga el mayor número de puntos de conexión y que le permitirá, generalmente, gravar las rentas mundiales del franquiciador ²⁹. Estos puntos de conexión se denominan *tie breaker rules*, necesarios por las reivindicaciones concurrentes y simultáneas por parte de los Estados contratantes afirmando o denegando la consideración del franquiciador como residente suyo.

Respecto a los franquiciadores personas físicas, las situaciones de doble residencia fiscal positiva o negativa se solucionarán según los criterios del artículo 4.2 del MC OCDE ³⁰, en tanto que los problemas de doble residencia fiscal positiva o negativa de franquiciadores personas no físicas se solucionarán según el artículo 4.3 del MC OCDE ³¹.

Fijado el lugar de residencia ³² del franquiciador persona física o no física según la legislación fiscal y el Convenio aplicable, así como el flujo de la transacción, el régimen fiscal aplicable se determinará según las disposiciones del Convenio aplicable y de la normativa fiscal de los Estados contratantes de procedencia de las rentas y de residencia del franquiciador (en este orden si existe un Convenio aplicable entre ambos Estados) o de forma autónoma por cada Estado sin prioridad alguna entre ambos si no existe un Convenio aplicable.

2.2. Contraprestaciones financieras en las franquicias internacionales.

2.2.A. El contrato mixto de franquicia y los flujos financieros que comprende.

Los acuerdos de franquicia suelen plasmarse en contratos escritos en que constan clara y detalladamente todos los derechos y obligaciones de las partes, sin que nada quede al azar. Este contrato global está integrado por varios contratos accesorios y/o autónomos de un contrato principal *e.g.* concesión de licencias de carácter limitado, ya sea sobre propiedad industrial o intelectual, sobre la concesión de asistencia técnica, o para el suministro de ingredientes o productos clave. La concesión de estas licencias limitadas es la génesis del derecho del franquiciador a percibir contraprestaciones financieras, que agregadas dan lugar al importe total de recursos financieros externos percibidos de los franquiciados.

La diversidad de flujos financieros incluidos en estos contratos permite catalogarlos como contratos mixtos en los que, debido a sus detalladas especificaciones, pueden relacionarse las contraprestaciones financieras parciales pagadas por los franquiciados con cada una de las múltiples actividades realizadas por el franquiciador, siempre y cuando la contraprestación establecida sea acorde con el valor percibido por el franquiciado. El contrato de franquicia comprenderá, entre otras, las siguientes contraprestaciones o flujos financieros:

Cuota inicial de incorporación a la cadena:

Se trata de una cuota única a cobrar en el momento de concesión de la franquicia, como contraprestación inicial *e.g.* por las licencias para usar *know how*, diseños, marcas, nombres comerciales o patentes, entre otras. Las franquicias más sólidas suelen incluir esta cuota en sus acuerdos como contraprestación por elementos con un valor especial *e.g.* sistemas de control realizados a medida de las necesidades de los franquiciados, manuales, sistemas especiales (páginas *web* interactivas en Internet) y otros elementos de los que el franquiciador disponga *e.g.* *know how*, secretos comerciales e información confidencial. La selección de la ubicación, los estudios de rentabilidad, el diseño del establecimiento, la compra de bienes de equipo y la formación inicial también deberán ser incluida en esta cuota inicial ³³. Igualmente, si una exclusiva o un territorio protegido es concedido para su explotación comercial, el franquiciador debería obtener una compensación financiera por la exclusión de una hipotética penetración en el mercado concedido por su parte.

Cuota continua de cánones en concepto de *royalties* o regalías ³⁴:

El franquiciador típicamente exigirá un canon o contraprestación financiera continua (*royalty* o regalía) por el contenido principal del acuerdo de franquicia, la concesión de licencias limitadas para el uso continuado o el derecho a usar propiedad industrial e intelectual propiedad del franquiciador o sobre la cual el mismo ostente una licencia en exclusiva. Sin embargo, a diferencia de los contratos de simple concesión de licencias, en el contrato de franquicia la licencia se encuentra íntimamente unida al sistema empresarial. Estas cuotas continuadas pueden estructurarse como importes fijos a tanto alzado, importes variables en función de las ventas, o con una combinación de ambos. Con carácter general se relacionará con el volumen de ventas, bien como un porcentaje del precio de venta, bien sobre cada unidad vendida.

Contribuciones o reembolso de gastos realizados por el franquiciador:

La franquicia requiere la presentación de una imagen uniforme de la cadena. El desarrollo, mantenimiento y promoción de esta imagen exigirá al franquiciador limitar las actividades de *márketing*, publicidad y promoción realizadas por los franquiciados a niveles exclusivamente regionales o locales, y que sea el propio franquiciador quien ejecute el programa de *márketing* a niveles superiores. Independientemente del concepto franquiciado, la actividad de *márketing* constituirá uno de los desembolsos más importantes que deberá realizar el franquiciador, o bien le permitirá exigir de los franquiciados contribuciones a fondos de publicidad establecidos en el ámbito nacional o regional y gestionados por el franquiciador. Adicionalmente a las contribuciones a estos fondos, el franquiciador podrá atribuir una porción de las contraprestaciones financieras percibidas de sus franquiciados a sufragar el coste de gestionar dichos fondos, o bien exigirles nuevas contraprestaciones.

Cuotas continuas por los servicios prestados por el franquiciador ³⁵:

Estas cuotas incluyen las contraprestaciones financieras percibidas por los servicios prestados por el propio franquiciador o en su nombre *e.g.* por estudios y selección de ubicaciones, diseño y establecimiento de la unidad franquiciada, consejos y asistencia en la compra de bienes de equipo, promoción y publicidad local, *merchandising* y *marketing*, asistencia en la gestión empresarial, centralización de aprovisionamientos o el suministro de ingredientes clave. El franquiciador podrá exigir cuotas adicionales por la formación de asesores adicionales, por el suministro de capital humano directivo según las necesidades del franquiciado, o por la asistencia informática o contable no estandarizada, u otros servicios excluidos de la tarifa o cuota básica por servicios prestados fijada en el contrato de franquicia *e.g.* asistencia *in situ*.

2.2.B. Caracterización de las rentas transfronterizas obtenidas en el contrato mixto de franquicia y su régimen fiscal.

Muchos franquiciadores al diversificar geográficamente los mercados en que actúan suelen adoptar como contrato-modelo para la concesión de sus franquicias los contratos otorgados en su mercado doméstico. Estos contratos pueden ser un punto de partida útil, pero los franquiciadores no deben sentirse obligados a usar la misma estructura contractual al actuar como franquiciadores no residentes en otro Estado.

Los Comentarios al MC OCDE ³⁶ indican que el procedimiento adecuado para determinar el régimen fiscal de las contraprestaciones financieras derivadas del contrato de franquicia consiste, bien en descomponer el importe global obtenido (teniendo en cuenta cuáles son las prestaciones realizadas), bien en realizar una atribución razonable (si el contrato guarda silencio, es un acuerdo simulado, o los importes de las contraprestaciones parecen no razonables) teniendo en cuenta el importe a percibir de haberse realizado la prestación en condiciones normales de mercado.

La descomposición del contrato de franquicia exige que cada una de las partes en que se descompone tenga un carácter principal relativo dentro del contrato considerado en su conjunto, aunque la voluntad de franquiciador y franquiciado sea la de concluir el contrato de franquicia exclusivamente bajo la forma de contrato global, abarcando todos y cada uno de sus elementos ³⁷. No es necesario que cada parte tenga idéntica importancia relativa, mas no podrá tener un carácter accesorio o importancia residual en relación con el contrato en su conjunto, pues entonces el régimen tributario vendrá determinado por el aplicable a la prestación que constituye el objeto principal del contrato, sin que la descomposición del contrato sea necesaria ³⁸. La descomposición será igualmente innecesaria si las distintas contraprestaciones del contrato de franquicia están sometidas a idéntico régimen fiscal.

Salvo en estos casos, la aplicación de un único régimen fiscal al importe total de las contraprestaciones recibidas por el franquiciador no será probable, al tratarse de contratos mixtos en que, además de otorgar licencias, frecuentemente incluyen como elementos esenciales la prestación de servicios.

La DGT, al igual que la OCDE, afirmó que los contratos de franquicia tienen un contenido complejo, comprendiendo la concesión de licencias por el derecho a usar nombres comerciales, distintivos, procedimientos operativos, *know how* y la prestación de diversos servicios. Estas contraprestaciones deben ser descompuestas y aplicar a cada categoría de rentas su correspondiente régimen fiscal. Si uno de los elementos en que se descompone constituye de lejos el objeto principal del contrato, toda la renta debe ser tratada según el régimen fiscal aplicable a esta última parte ³⁹.

La descomposición del contrato por el franquiciador será generalmente necesaria por dos razones: la primera, para adecuar cada parte de la contraprestación global del acuerdo a la caracterización de rentas que realice la legislación fiscal interna o el Convenio aplicable ⁴⁰, y la segunda, porque cada parte del contrato puede verse sometida a regímenes fiscales alternativos y excluyentes *e.g.*

distintas bases imponibles y tipos de gravamen, por lo que el diseño del acuerdo y su redacción contractual por parte del franquiciador debe realizarse *vis-à-vis* con la caracterización tributaria de las categorías de rentas que engloban las distintas contraprestaciones financieras percibidas por el franquiciador, y no siguiendo este último criterio financiero.

Esta segunda razón debe llevar al franquiciador a considerar la estructura del contrato-modelo a usar para otorgar su franquicia en otras jurisdicciones como un elemento decisivo dentro de su política estratégica de planificación fiscal *e.g.* determinando si el origen de una contraprestación debe ser el derecho a usar bienes, derechos o informaciones aplicando el régimen tributario de *cánones* o regalías, o si el origen de las mismas contraprestaciones debe ser las actividades industriales o comerciales desarrolladas por el franquiciador aplicando el régimen fiscal de los *beneficios empresariales*.

Otras posibles caracterizaciones tributarias de las contraprestaciones percibidas por el franquiciador deben ser tenidas en cuenta ⁴¹, pues las mismas afectarán no sólo a la carga impositiva directa del franquiciador sino también a su carga impositiva indirecta *e.g.* costes no monetarios asociados al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2.2.B.1. Los cánones y sus retenciones:

La imposición sobre la renta exige que las legislaciones fiscales internas incluyan los hechos imponibles cuya realización permitirá a cada jurisdicción la exacción del impuesto al franquiciador, en especial cuando se trata de un franquiciador no residente. Si bien no existe ningún principio internacional que impida la exacción tributaria fuera de una jurisdicción sin que exista un vínculo económico, político o territorial entre ésta y las rentas que se pretenden gravar, sí hay un consenso internacional por el que una jurisdicción sólo podrá someter a gravamen aquellas rentas que se encuentren vinculadas de algún modo a la misma.

En ausencia de un Convenio aplicable, la legislación fiscal interna de cada Estado será quien defina autónomamente qué son los cánones ⁴², cómo son gravados, cuándo se produce el hecho imponible y cuándo es exigible el impuesto. El recurso a legislaciones fiscales internas para caracterizar las rentas puede resultar paradójico por la falta de armonización entre ellas, posibilitando la atribución de distintas caracterizaciones a las mismas contraprestaciones y a la luz de idénticas circunstancias y hechos.

Si existe un Convenio aplicable se producirán importantes cambios en la caracterización de las rentas y la determinación de su régimen fiscal. El artículo 12.2 del MC OCDE ⁴³ ofrece una definición convencional de qué son los cánones, armonizando de esta forma las definiciones y evitando tener que acudir directamente a las legislaciones domésticas. Debe tenerse en cuenta que es el Estado de la fuente, o de donde proceden los cánones, como Estado que aplica el Convenio, quien realizará la interpretación del Convenio a la luz de su propia legislación fiscal ⁴⁴.

Las rentas caracterizadas como *cánones* comprenderán contraprestaciones realizadas bajo cualquier forma y de cualquier clase, por las que se ponen a disposición del franquiciador fondos a cambio de franquicias y del uso o del derecho de usar determinados bienes, derechos o informaciones que las mismas incluyen ⁴⁵. La clave para delimitar el concepto *cánones* se encuentra en la transferencia de la propiedad, pues si la propiedad se transfiere plenamente, la contraprestación no será por el *uso o el derecho de uso* ⁴⁶. De esta forma, el ámbito de aplicación de la definición convencional de cánones abarcará desde el uso exclusivo por parte del propietario (nula cesión de derechos) y la transferencia del derecho de propiedad ⁴⁷ (plena cesión de derechos) ⁴⁸, estando ambos extremos excluidos del ámbito de aplicación de la definición. Los elementos temporales también deben tenerse en cuenta para determinar si se realiza una mera cesión del derecho de propiedad o su transferencia, estando este último caso excluido del ámbito de aplicación.

La mayoría de las jurisdicciones suelen distinguir entre cesión de parte de los derechos de propiedad y la compraventa o transferencia global de la propiedad ⁴⁹. Los rendimientos derivados de estas transferencias en algunas jurisdicciones no son cánones, pues exigen que su receptor conserve la titularidad sobre los derechos ⁵⁰, en tanto que otras incluyen como cánones las contraprestaciones por la enajenación en función de la productividad, uso o disposición y el derecho de abandono ⁵¹.

Respecto al objeto de la prestación realizada por el franquiciador no residente que da lugar a la contraprestación caracterizada como canon, la definición del MC OCDE menciona en primer lugar los derechos de autor ⁵² de obras literarias, artísticas o científicas, sin que ni el MC OCDE ni sus Comentarios definan o distingan estos conceptos, lo que obliga a recurrir legislación interna del Estado contratante que aplica el Convenio, el Estado de la fuente ⁵³. La distinción puede ser importante si tenemos en cuenta que algunos Convenios establecen diferentes tipos de gravamen para los distintos derechos de autor, siendo frecuente que los denominados *cánones culturales* no se graven en el Estado contratante del que proceden ⁵⁴.

El MC OCDE menciona a continuación las marcas ⁵⁵ y patentes ⁵⁶ cubriendo estos cánones su uso o derecho de uso, aunque sean posteriormente invalidadas, pero no si tan sólo son solicitadas y aún no obtenidas, si bien en este caso podrían seguir considerándose cánones si proceden de un *know how* en lugar de una patente que aún no se tiene. Tanto derechos de autor, como marcas y patentes se refieren a intangibles que gozan de una protección absoluta frente a otros intangibles del franquiciador que serán objeto de una protección de menor intensidad *e.g.* planos, diseños y modelos ⁵⁷. En estos casos, para que las contraprestaciones sean caracterizadas como cánones es necesario que el derecho de propiedad sobre los mismos haya iniciado su existencia, bien a través de su inscripción registral, bien a través de cualquier otro medio para su constitución. El hecho de que determinados derechos puedan ser o sean finalmente cancelados bien *ex tunc* bien *ex nunc*, no impedirá la caracterización de las contraprestaciones como cánones, en tanto en cuanto no sea efectiva la inscripción o declaración de cancelación de estos derechos.

El MC OCDE menciona a continuación los conocimientos secretos, procedimientos y fórmulas, que la mayoría de las jurisdicciones protegen como *know how* ⁵⁸ en sentido estricto (*e.g.* secre-

tos empresariales de naturaleza industrial o comercial) frente a un sentido más amplio que englobaría experiencias industriales, comerciales o científicas (e.g. conocimientos que no son secretos, que proceden de la experiencia y que están desprotegidos, *expérience «acquire»*).

Los cánones por *know how* son contraprestaciones por conocimientos o información confidencial en las que el franquiciador se limitará a su cesión, aun cuando sea necesario el envío de personal, sin intervenir en su aplicación ni garantizar sus resultados ⁵⁹.

Respecto a la interpretación del artículo 12 del MC OCDE, España mantiene reservas y observaciones sobre la definición de *cánones* del artículo 12.2, al interpretar incluidas dentro del concepto de cánones contraprestaciones por bienes, derechos o información no incluidos en el MC OCDE desde su revisión de 1963 (e.g. contraprestaciones derivadas del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos ⁶⁰, los de asistencia técnica ⁶¹ y del arrendamiento de contenedores), pero que han sido mantenidas en los Convenios que España ha ratificado.

El concepto de cánones abarca así mismo, no sólo las contraprestaciones por el legítimo uso o derecho de uso, sino también indemnizaciones judiciales dictadas por usos no autorizados, indemnizaciones por lucro cesante, daño emergente y *mutatis mutandis* a compensaciones por enriquecimientos sin causa ⁶².

El MC OCDE además de una definición homogeneizada de qué son los cánones, también establece ciertas guías respecto a cómo se exigirá el impuesto por los Estados contratantes en su artículo 12.1 el MC OCDE ⁶³.

La evolución de este artículo refleja el conflicto existente entre Estados contratantes respecto al reconocimiento de la soberanía tributaria competente para gravar los cánones ⁶⁴. El MC OCDE considera que los cánones sólo podrán someterse a gravamen en el Estado de residencia del beneficiario efectivo ⁶⁵ de conformidad con su legislación interna y sin ninguna otra limitación, pues no reconoce el derecho al gravamen por parte del Estado de la fuente (*sólo pueden someterse a imposición* ⁶⁶) independientemente de que los cánones se sometan o no a tributación efectiva en el Estado de residencia.

La mayoría de Convenios suscritos no siguen las posiciones de gravamen exclusivo en el Estado de residencia del MC OCDE, y en los suscritos por España el reconocimiento exclusivo del derecho a gravar al Estado de residencia del franquiciador es una excepción, siendo la regla general la tributación compartida ⁶⁷, exigiendo por tanto determinar la fuente de los cánones. Esta determinación de la fuente de los cánones tiene una importancia capital ⁶⁸, pues los Convenios, a través de estos artículos, limitan su ámbito de aplicación exclusivamente a cánones surgidos o procedentes de una fuente situada en un Estado contratante y que son pagadas al franquiciador residente del otro Estado contratante, estableciendo un ámbito de aplicación exclusivamente bilateral que excluye cualquier otro hipotético supuesto ⁶⁹. El MC OCDE, en cambio, tiene un ámbito de aplicación más amplio, pues basta con que los cánones procedan del otro Estado contratante (independientemente de en él se encuentre la fuente de los mismos o no) para que tributen exclusivamente en el Estado de residencia del franquiciador.

La carga impositiva que deberá abonar el franquiciador no residente por los cánones percibidos dependerá de dos variables: la primera, la base imponible y la segunda, el tipo de gravamen. Respecto a la base imponible de estos cánones, suele definirse como el *importe bruto de la contraprestación*, de modo que los gastos relacionados con la obtención de tales rentas no son fiscalmente deducibles aun cuando la legislación fiscal interna del Estado de la fuente exija el gravamen sobre cánones a sus residentes sobre importes netos ⁷⁰. Respecto al tipo de gravamen aplicable, éste será el menor de: el tipo establecido en la legislación fiscal interna del Estado de la fuente, o el tipo máximo reconocido en Convenio. Éstos reconocen exclusivamente un porcentaje máximo de gravamen que *podrá* exigir el Estado de la fuente sobre la base imponible de los cánones, con carácter general, siempre que la exacción se permita por su legislación fiscal interna ⁷¹, pues los Convenios no obligan a gravar ni limitan los procedimientos o requisitos formales exigidos por la legislación doméstica *e.g.* a través de retenciones o de declaraciones-liquidaciones.

La exacción de estos impuestos en el Estado de la fuente suele llevarse a cabo a través de retenciones ⁷² a practicar por el franquiciado residente en el otro Estado contratante que actuará como agente retenedor obligado a retener e ingresar el tributo. En caso de limitarse el gravamen aplicable en el Estado de la fuente por un Convenio, el franquiciado-retenedor deberá aplicar automáticamente este gravamen limitado o bien practicar la exacción impositiva de acuerdo con la legislación interna (sin limitación alguna) y posteriormente, al amparo del Convenio solicitar las devoluciones procedentes, según las disposiciones de la legislación fiscal interna del Estado de la fuente o las contenidas en el respectivo Convenio o en sus Protocolos.

La importancia de los efectos de las normas fiscales internas relativas a la determinación de la *fuerza de los cánones* puede verse en el siguiente caso de EE.UU.; *SDI Netherlands BV vs Commissioner*. En este caso «SDI Ltd.» sociedad residente en Islas Bermudas y propietaria de un *software* informático constituyó una filial en Bermudas «SDI Bermuda Ltd.» a quien transfirió la propiedad del *software*, y constituyó otra filial «SDI Antillas NV» residente en Antillas Holandesas, así como varias filiales en Europa. A través de la filial antillana constituyó una nueva filial «SDI Netherlands BV» residente en Países Bajos a quien «SDI Bermuda Ltd.» concedió una licencia mundial exclusiva para el uso del *software* informático a cambio de 18,6 millones US\$. «SDI Netherlands BV» concedió sublicencias para la utilización de este *software* a las filiales europeas, a cambio de una serie de cánones ⁷³, y a «SDI USA Inc.» residente en California y filial de «SDI Netherlands BV» para usar los derechos sobre el *software* en EE.UU. a cambio de 10,8 millones US\$ no siendo sometidos a gravamen en EE.UU. por el artículo IX del Convenio entre Países Bajos y EE.UU. (1948) que reconocía el derecho exclusivo a gravar los cánones al Estado de residencia (Países Bajos) ⁷⁴. El problema se encontraba en determinar si los cánones pagados por «SDI Netherlands BV» a «SDI Bermuda Ltd.» eran *rentas procedentes de fuentes situadas en EE.UU.* pues la propiedad intangible subyacente estaba siendo usada en EE.UU., y por tanto debería someterse a imposición en EE.UU.

La legislación fiscal de EE.UU. era interpretada por el IRS de forma que la fuente de los cánones se encontraría en el *lugar en que es utilizada la propiedad intangible*, ya sea donde quien obtuvo la concesión de la licencia se encuentra legitimado y jurídicamente protegido para usar la pro-

piedad (en este caso EE.UU.), a través de la sublicencia concedida a la filial californiana–, o donde la propiedad sea usada de manera efectiva y legítima (en este caso en Países Bajos) por la titular de la licencia mundial ⁷⁵.

El Tribunal desestimó esta interpretación al considerar que, los cánones pagados por «SDI USA Inc.» tenían su fuente en EE.UU., si bien estaban exentos en virtud del Convenio con Países Bajos, y que al acumularse en «SDI Netherlands BV» junto a otros cánones procedentes de fuentes fuera de EE.UU. (*e.g.* filiales europeas) estos cánones perdían su carácter de «procedentes de EE.UU.» a partir de ese punto, especialmente cuando los cánones pagados a «SDI Bermuda Ltd.» eran la contraprestación pactada por un acuerdo de concesión de una licencia mundial entre dos personas jurídicas no residentes en EE.UU. distinta y separada del acuerdo de sublicencia concertado con «SDI USA Inc» ⁷⁶.

Con carácter general, la tributación de los cánones seguirá el régimen de tributación limitada en el Estado de la fuente mediante retenciones sobre el importe bruto de la contraprestación, pero caben variaciones a la luz del artículo 12.3 y 7.7 del MC OCDE ⁷⁷. Los cánones pueden considerarse una categoría especial de beneficios empresariales distintos de otros rendimientos procedentes de actividades económicas o de inversiones pasivas sujetos a una *lex specialis* que precederá la aplicación de la *lex generalis* del artículo 7 del MC OCDE sobre beneficios empresariales, aun cuando los activos del franquiciador estén afectos a su actividad empresarial ⁷⁸.

Siendo ésta la regla general, algunos Estados consideraron que los cánones procedentes de fuentes sitas en sus jurisdicciones y satisfechas al franquiciador residente de otro Estado excedían del ámbito de aplicación de sus Convenios cuando el beneficiario de estos cánones operase a través de un EP, introduciendo el artículo 12.3 del MC OCDE como excepción a la regla general con idéntico ámbito de aplicación bilateral. De este modo, las contraprestaciones inicialmente caracterizadas como cánones serán recharacterizadas como beneficios empresariales cuando estos rendimientos estén efectivamente vinculados a un EP sito en el otro Estado contratante. Esto supondrá que su régimen tributario se modificará igualmente, al determinar el gravamen sobre una *base neta* establecida a partir de los beneficios empresariales atribuibles al EP sin más limitaciones que las aplicables a las franquicias domésticas, bajo la ficción de que el EP es una franquicia distinta y separada.

Esta imputación de rentas no se basa en la *fuerza de atracción del EP* ⁷⁹, sino en el hecho de que se trata de beneficios del EP al tratarse de contraprestaciones por derechos o activos que forman parte del mismo, o con los que se encuentra vinculado efectivamente de cualquier forma. El objeto de la franquicia deberá estar, por tanto, formal y sustancialmente vinculado al EP, generando una relación tan próxima que el activo determine, total o parcialmente, la fuerza económica con la que cuenta el EP para cumplir sus objetivos ⁸⁰. La vinculación efectiva debe determinarse siguiendo criterios económicos, de forma que se pueda establecer una relación entre el territorio, el beneficio atribuible y el EP, configurado de este modo como un centro de atribución de beneficios empresariales mundiales. La legislación fiscal interna será quien determine los criterios específicos de atribución de rentas al EP.

2.2.B.2. Beneficios empresariales y su tributación sobre bases netas:

No existiendo un Convenio aplicable será la legislación fiscal interna la que determine si las contraprestaciones abonadas al franquiciador no residente constituyen rendimientos de actividades empresariales ⁸¹, cómo determinar su importe, si deben someterse a imposición y, en caso afirmativo, cómo, cuándo y cuánto deben gravarse. Del mismo modo, serán las legislaciones fiscales internas quienes determinen cuáles y en qué medida son fiscalmente deducibles determinados gastos *e.g.* gastos de explotación o incurridos en la producción de beneficios empresariales brutos susceptible de imposición en dichas jurisdicciones, de cara a determinar la base imponible neta ⁸² sobre la que se aplicará el tipo de gravamen a determinar por la legislación interna ⁸³.

Cuando exista un Convenio aplicable entrarán en juego sus cláusulas relativas a la imposición sobre beneficios empresariales del artículo 7 del MC OCDE junto con su artículo 5 que establece el concepto convencional del EP ⁸⁴. Dentro de los límites marcados por el artículo 7 del MC OCDE, los Estados contratantes podrán determinar la cuantía de estos beneficios según los criterios establecidos en sus legislaciones tributarias.

Bajo la fórmula de la franquicia, es posible que dentro de estos beneficios empresariales se incluyan contraprestaciones por la prestación de servicios por el franquiciador no residente, o por cuenta de éste, que impliquen el uso o derecho de intangibles. En estos casos, desde un punto de vista económico el franquiciado adquiere tanto el servicio como el uso de una propiedad intangible, por lo que podría argumentarse que las contraprestaciones abonadas por la prestación de estos servicios deberían desglosarse en dos partes, una correspondiente a la prestación de servicios y otra correspondiente a cánones, mas normalmente esto no se llevará a cabo pues mientras las contraprestaciones por la prestación de servicios pueden ser importantes por la propiedad intelectual o *know how* empleados, es igualmente posible que el valor de la contraprestación por la propiedad intelectual sea de importancia tan sólo porque es usada por quien presta el servicio, sometiéndose la totalidad de la contraprestación percibida por el franquiciador al régimen fiscal aplicable a la prestación de servicios ⁸⁵.

Uno de los fundamentos de la franquicia es la diferenciación de locales, productos o servicios, siendo el franquiciador no residente quien dé publicidad y promocioe la identidad de marca en el ámbito regional, nacional o internacional, propiciando la prestación de servicios o venta de productos a consumidores con alta movilidad en los mercados locales en que realizan sus adquisiciones, y para los cuales no resulta eficiente buscar información exacta del mercado en relación con cada transacción que realizan. Esta actividad de expansión de la marca comercial por parte del franquiciador tiene un valor importante para los consumidores y por tanto puede generar un rendimiento en favor de los franquiciados. Estos beneficios de las actividades de *marketing* son beneficios empresariales, incluidas las contribuciones a fondos de publicidad y por otros servicios comunes pagados al franquiciador no residente.

Los beneficios empresariales incluirán además, las contraprestaciones derivadas del suministro de ingredientes clave, productos, y con carácter general, los procedentes de toda actividad

empresarial excluidos los derivados del uso de la propiedad inmueble que de acuerdo con el artículo 6.3 del MC OCDE en todo caso tributarán como rentas inmobiliarias y no como beneficios empresariales ⁸⁶.

El MC OCDE establece dos reglas básicas en relación con los beneficios empresariales: la primera, contenida en la primera frase del artículo 7.1, al establecer los condicionantes convencionales para reconocer el ejercicio de la soberanía tributaria por parte de las distintas jurisdicciones cuando los franquiciadores sean no residentes, exigiendo la existencia de una empresa de un residente en Estado contratante que desarrolle sus actividades en el otro Estado contratante en el cual se obtienen beneficios empresariales, y que tales beneficios se someterán a gravamen en dicho Estado exclusivamente cuando en la jurisdicción que reivindica su derecho a gravar tales rentas exista un EP.

Esta primera regla reconoce al Estado de residencia del franquiciador el derecho exclusivo a gravar los beneficios empresariales mundiales, a no ser que opere en el otro Estado contratante a través de un EP. Éste es el punto de conexión mínimo y necesario de acuerdo con el MC OCDE para permitir la exacción impositiva sobre beneficios empresariales de franquiciadores no residentes, al considerar que tal franquicia participa en la economía con una intensidad suficiente como para verse sometida a la soberanía fiscal del Estado del franquiciado.

En presencia de un EP el derecho del Estado de residencia del franquiciador cambiará de un derecho exclusivo a un derecho primario de gravamen (*podrá*), ejercible de acuerdo con su legislación interna y en especial con sus mecanismos unilaterales para la eliminar la doble imposición internacional.

La segunda regla, establecida en la segunda frase del artículo 7.2 del MC OCDE, exigiendo para el ejercicio de la soberanía fiscal, activada por la presencia de un EP de la empresa de un no residente, que los beneficios empresariales a gravar sean atribuibles a dicho EP, pues de lo contrario el Estado de residencia del franquiciador retendrá el derecho exclusivo a gravar tales rentas ⁸⁷. La atribución de rentas al EP debe realizarse de acuerdo con los criterios establecidos en las legislaciones fiscales internas aplicables a empresas separadas e independientes, y no a través de criterios específicos o particulares reservados para EP de sus residentes ⁸⁸.

A través de su artículo 7.1 el MC OCDE rechaza la aplicación de la teoría de la fuerza de atracción del EP o *vis atractiva* del EP ⁸⁹, exigiendo una relación causal entre actividades desarrolladas por el EP en cualquier parte del mundo y las rentas gravables en el EP, permitiendo la exacción sólo sobre los beneficios resultantes de estas actividades llevadas a cabo por el EP. Esto obliga a distinguir entre beneficios derivados de actividades realizadas por el EP, y los derivados sin la interposición del EP, por la casa central o cualquier otra parte de la cadena de franquicias. El rechazo del principio de *vis atractiva* del EP beneficia a las jurisdicciones industrializadas, ya que provoca que el rendimiento derivado de flujos de bienes y servicios entre los Estados contratantes se desequilibre, pues el Estado de la fuente querrá gravar estos rendimientos, no permitiéndose a no ser que exista un EP a través del cual se hayan obtenido los beneficios empresariales. Ahora bien, esta distribución tributaria entre Estados siguiendo puntos de conexión económicos se considera preferible a la *vis*

atractiva centrada en la organización estructural de cada empresa, y que ocasiona restricciones a la libertad empresarial, pues la *vis atractiva* supondrá la atribución ficticia de beneficios empresariales a través de *standards* generalizados ⁹⁰.

La cuantificación de los beneficios empresariales obtenidos por un franquiciador no residente a través de un EP sometidos a imposición en el Estado del EP se realiza según la legislación interna de este Estado, si bien ante un Convenio aplicable deben tenerse en cuenta una serie de reglas básicas a seguir ⁹¹.

El MC OCDE recoge estas reglas en sus artículos 7.2, 7.4 y 7.3, a interpretar en este orden ⁹². Estos artículos van a plantear dos cuestiones estrechamente relacionadas, pues si un franquiciador opera como no residente en más de una jurisdicción a través de EP deberá atribuir sus beneficios empresariales mundiales entre los EP y la casa central para determinar la carga tributaria que debe soportar la empresa en cada jurisdicción en que opere. Estas cuestiones son: ¿hasta qué punto debe tratarse al EP como unidad independiente?, y ¿cuál debería ser el método para determinar los beneficios del EP? Dos son las posibles interpretaciones que ofrecen la lectura de estos artículos.

Podría considerarse al EP como hipotética o ficticiamente independiente de forma absoluta, fiscalmente distinto y separado de la casa central del franquiciador no residente, de modo que su régimen tributario no diferirá del atribuido a cualquier otra entidad jurídicamente independiente. Los beneficios derivados de las actividades empresariales del franquiciador no residente serán entonces divididos de conformidad con la división de funciones realizadas por cada uno de los intervinientes (casa central y EP) como si se tratasen de franquicias independientes que concluyen sus transacciones a valores normales de mercado ⁹³.

Alternativamente cabe pensar que el EP sólo puede ser considerado como parcialmente independiente, pues al carecer de personalidad jurídica, no podrá usarse en todos los casos ni en toda su extensión la denominada *ficción de empresa separada*. Los beneficios del franquiciador no residente serán atribuidos entonces a sus EP por el mero hecho de que éste no es más que una división de la franquicia en su conjunto, por lo que no puede considerarse al EP como una empresa separada.

La distinta consideración del EP en relación con el resto de la franquicia será importante pues influirá en cómo se atribuyen los beneficios del franquiciador no residente a sus EP. El criterio de ficción absoluta exigirá que la determinación de los beneficios a atribuir se realice, en cualquier caso, a partir de la contabilidad separada del EP (corregida por los ajustes fiscales que deban realizarse) ⁹⁴. La aplicación del principio del *arm's length* permitirá la realización de ajustes fiscales para determinar la atribución de beneficios que se estima *correcta* entre cada una de las jurisdicciones involucradas. Consecuencia de ello, el EP se configura como una franquicia separada, un centro de atribución de beneficios autónomo de la casa central del franquiciador no residente y de cualquier otra parte de la cadena de franquicias, así como una franquicia completamente independiente, lo que influirá en los criterios de valoración y cómo deben determinarse los beneficios *e.g.* como una empresa separada y distinta que se relaciona con plena independencia con el franquiciador del cual es EP. Ésta es la interpretación por la que opta el MC OCDE conocido como *sistema directo de determi-*

nación de beneficios basado en la contabilidad separada del EP llevada de forma independiente del resto de la cadena de franquicias y de la casa central del franquiciador. La ventaja de este sistema es permitir adecuar la atribución y determinación de beneficios a la verdadera capacidad económica demostrada en una determinada jurisdicción por la parte de la cadena de franquicias que allí desarrolla las actividades empresariales del franquiciador no residente y que será suficiente para poner de manifiesto su conexión con una determinada jurisdicción.

Alternativamente, los razonamientos que consideran al EP como parte integrante de una cadena de franquicias unitaria en la que también son unitarios los beneficios mundiales obtenidos por el franquiciador no residente, llevarán a la aplicación de los denominados *métodos indirectos de determinación de beneficios*⁹⁵, al considerar que la capacidad tributaria de la franquicia se manifiesta a través de todas las partes integrantes de la cadena de franquicias. El punto de partida de estos métodos serán los beneficios totales de la cadena de franquicias, y no la contabilidad separada de cada una de las partes de la cadena de franquicias a partir de la cual se realizaría la comparación de beneficios y situación económica de otras franquicias y el EP, distribuyéndose este beneficio global entre los diferentes EP del franquiciador no residente y su casa central mediante diversas variables o factores de distribución⁹⁶.

La importancia de las consecuencias de aplicar estos *métodos indirectos* puede observarse en el siguiente caso de EE.UU.⁹⁷: la legislación en materia de imposición estatal sobre la renta de las franquicias residentes en California establecía que los beneficios de las franquicias que allí desarrollasen actividades empresariales serían gravadas por sus rentas mundiales, independientemente que fuesen beneficios obtenidos en California o no. La sociedad anglo-holandesa «Royal Dutch/Shell» constituyó una filial en California, «Scallop Nuclear Inc.» a través de la cual participaba en el 50% de una sociedad colectiva (*partnership*) que operaba en California. La Administración Tributaria de California consideró que la filial debía tributar por el impuesto estatal, para cuyo cálculo tuvo en cuenta rentas de más de 900 compañías del grupo «Royal Dutch/Shell» en todo el mundo, girando una liquidación por 46 millones US\$ durante un período de 4 años, aun cuando la sociedad colectiva operaba en California con pérdidas.

Los Convenios admiten la aplicación de estos métodos indirectos de forma condicionada, pues sólo podrán aplicarse si, de acuerdo con las disposiciones de la legislación fiscal interna, su aplicación es usual en el Estado contratante y de general aceptación por los contribuyentes y la Administración Tributaria⁹⁸. Al mismo tiempo exige que los beneficios empresariales atribuibles al EP del franquiciador no residente por la aplicación de estos métodos sean tan próximos como sea posible a los resultantes de los métodos directos basados en la contabilidad separada.

Ambos métodos se refieren a la determinación de los *beneficios empresariales brutos*, que debe complementarse para determinar los *beneficios empresariales netos* del franquiciador que se someterán a imposición, con los *gastos fiscalmente deducibles*.

Los Convenios contienen criterios relativos a la atribución de gastos fiscalmente deducibles sobre los beneficios empresariales brutos atribuidos a los EP de franquiciadores no residentes, de forma que no todos los gastos en que incurra el franquiciador no residente en la jurisdicción en que

se encuentra su EP serán fiscalmente deducibles (*e.g.* no serán fiscalmente deducibles de los beneficios brutos del EP los derivados de transacciones directas que no estén conectados o efectivamente vinculados con el mismo).

La aplicación de los Convenios debe consentir como gastos fiscalmente deducibles del EP todos aquellos incurridos en beneficio de las actividades empresariales del franquiciador no residente desarrolladas a través del EP, de forma que podría aplicarse un *sistema directo de atribución de gastos fiscalmente deducibles* en tanto en cuanto sea posible probar que existe una conexión efectiva entre el gasto fiscal y una prestación efectuada en beneficio del fin o actividad del franquiciador no residente a través del EP, independientemente de que exista o no contabilidad, o donde se haya incurrido en este gasto. No será necesario que el gasto fiscal se relacione con la obtención de un determinado beneficio empresarial bruto, ni que se incurra en ellos para la obtención de beneficio alguno, pero sí es necesario que el gasto sea efectivo o real para el franquiciador no residente, por lo que esta atribución podrá realizarse de forma directa cuando la cadena de franquicias incurrió efectivamente en dichos gastos en beneficio directo de su EP (*e.g.* un pago realizado por la casa central del franquiciador no residente sería atribuible al EP del franquiciador no residente como gasto fiscalmente deducible si el franquiciador incurrió en el gasto en beneficio de su EP).

La atribución también podrá realizarse a través de *métodos indirectos de atribución de gastos fiscales e.g.* gastos fiscales incurridos por el franquiciador no residente en beneficio común de toda la cadena de franquicias (gastos generales de gestión y administración) fiscalmente deducibles ⁹⁹ según las disposiciones de la legislación fiscal interna de la jurisdicción en la que se encuentre el EP del franquiciador no residente.

El MC OCDE no establece criterios para la determinar la atribución de gastos, por lo que deberá tenerse en cuenta la legislación doméstica de cada Estado. Este recurso a la legislación interna será problemático, especialmente en el área de gastos fiscalmente deducibles, como se observa en estos dos casos portugueses sobre la distinción entre cánones y contraprestaciones por la prestación de servicios pagadas a un no residente en virtud de un acuerdo de gestión y si tales pagos debían considerarse fiscalmente deducibles ¹⁰⁰:

El «Hotel Madeira Sheraton» firmó con «Sheraton Overseas Management Corp.» un acuerdo por el cual esta sociedad no residente garantizaba al propietario del Hotel su gestión y desarrollo una vez construido y abierto al público, percibiendo un incentivo en forma de comisión consistente en un 20% de los beneficios operativos brutos del Hotel. Esta comisión fue caracterizada por la administración tributaria portuguesa como cánones, limitando la deducción fiscal de los mismos a un 3% de su importe y sometiéndolos a un 15% de retención, siendo dicha actuación ratificada por el Supremo Tribunal Administrativo Portugués en 1991, generando un verdadero efecto penalizador que llevaba a la doble imposición, pues las deducciones se negaban en Portugal así como en la jurisdicción del no residente.

Posteriormente el «Hotel Madeira Sheraton» firmó con «Sheraton Overseas Management Corp.» un contrato por el cual este último ostentaría el control absoluto y plena autoridad para operar, dirigir y supervisar el Hotel a cambio de que su propietario le abonase una contraprestación base con-

sistente en una comisión del 5% de los beneficios brutos más un incentivo del 10% del beneficio operativo neto. La administración tributaria portuguesa recharacterizó estos pagos como cánones y limitó su deducibilidad al 3% de su importe, al igual que en el caso de 1991, pero ahora el STA en su decisión de 1998 consideró que las contraprestaciones no podían considerarse cánones pues «Sheraton Overseas Management Corp.» no suministraba ninguna información técnica, ni licencia de derechos de propiedad intangible alguna, y estableció que se trataba de un acuerdo contractual para desarrollar una actividad empresarial hotelera en el que se remuneraba la gestión y administración del hotel, las operaciones de marketing, el alquiler de habitaciones en Portugal y en el extranjero y, sólo de forma residual, la transferencia de tecnología y la utilización de nombre y símbolo de «Sheraton», por lo que las contraprestaciones debían considerarse pagos por la prestación de servicios de gestión y desarrollo de la actividad empresarial hotelera, y por tanto fiscalmente deducibles en su totalidad.

Otros problemas en relación con la determinación de la *base imponible neta* de un EP se presentan en relación con los cánones, intereses y las transferencias internas de capital ¹⁰¹. En tanto los bienes o derechos son atribuidos a la cadena de franquicias en general y no al franquiciador no residente o a cada uno de sus EP, el uso o el derecho de uso se disfruta por todas las partes de la franquicia como propiedad global y no como propiedad individual de la casa central del franquiciador no residente o de cada uno de sus EP. La ficción de considerar al EP del franquiciador no residente como una franquicia independiente para la determinación de sus beneficios no puede suponer que jurídicamente se separe la propiedad de los bienes y derechos que le corresponden al EP como parte integral de la cadena de franquicias a quien se atribuye una sola y única personalidad jurídica.

Combinando ambas perspectivas para la determinación de los *beneficios empresariales netos* atribuibles a los EP del franquiciador no residente según el MC OCDE, el EP, a efectos de determinar sus beneficios brutos, es una franquicia separada e independiente cuando se relaciona con el resto de la cadena de franquicias, valorándose las transacciones según el principio del *arm's length*, en tanto que para la determinación de los gastos fiscalmente deducibles a imputar al mismo EP se le considera como una parte integrante de toda la cadena de franquicias, realizándose su imputación a través de fórmulas, negando deducciones u obligando a que los pagos admitidos como fiscalmente deducibles se valoren al precio de coste ¹⁰².

El artículo 7.6 del MC OCDE permite asegurar cierta continuidad y consistencia en la determinación de los beneficios empresariales del franquiciador no residente y su atribución ¹⁰³, exigiendo que se usen los mismos métodos de valoración e imputación de beneficios cada año, prohibiendo tan sólo los cambios de métodos directos a indirectos y *viceversa* sin fundamento alguno, de manera que no podrá realizarse un cambio entre estos métodos de forma arbitraria por parte de los contribuyentes o de las autoridades tributarias.

Cuando el franquiciador analice la tributación de sus beneficios empresariales al amparo de un Convenio, debe tener en cuenta no sólo el artículo 7 del MC OCDE, sino también el artículo 24.3 del mismo ¹⁰⁴, así como, si además de un gravamen sobre los beneficios empresariales en el Estado del EP se aplicara un gravamen *e.g.* retención, sobre los beneficios *remitidos* a la casa central por el EP –*branch profit tax*– ¹⁰⁵, resultando en un doble gravamen de los mismos beneficios empresariales del franquiciador no residente y en un gravamen total a soportar por el EP superior al soportado por los residentes en dicho Estado.

2.3. Eliminación de la doble imposición internacional y las cláusulas de ahorro fiscal.

En el ejercicio de su soberanía tributaria cada Estado determina autónoma, unilateral e independientemente cómo gravará la renta exterior de sus residentes o nacionales, así como la de los no residentes o extranjeros que tengan su origen o fuente dentro de las fronteras de su jurisdicción.

Un franquiciador no residente que expande su cadena de franquicias a otros mercados podría encontrarse con que, aun existiendo Convenios aplicables, dos o más jurisdicciones en las que obtenga rentas le sometan a tributación con similares impuestos o sobre la misma renta durante un mismo período de tiempo. Esta situación es la *doble imposición internacional* ¹⁰⁶.

El MC OCDE establece dos mecanismos para tratar con estos problemas a elección de los Estados contratantes. El primero de ellos es el *método de exención*. Éste operará sobre toda la base imponible determinada a partir de las rentas mundiales del franquiciador residente, exigiendo que el Estado de residencia del franquiciador se abstenga de gravar las rentas procedentes del otro Estado contratante al calificar tales rentas como exentas y excluidas por tanto de la base imponible establecida para la obligación personal de contribuir del franquiciador. Este método suele reservarse generalmente para determinadas categorías de rentas *e.g.* rentas procedentes de actividades empresariales (beneficios empresariales) susceptibles de ser sometida en el otro Estado contratante a un gravamen similar que el del Estado de residencia del franquiciador para similares rentas.

Este método se fundamenta en el *principio de neutralidad en la importación de capitales* o neutralidad competitiva, al asegurar que las rentas procedentes de otras jurisdicciones no serán sometidas a mayor gravamen global que el soportado en la jurisdicción de la que proceden *e.g.* la carga impositiva soportada por las franquicias competidoras extranjeras. Este método de exención puede estructurarse de dos formas: la primera, a través del *sistema de exención integral* por el cual el Estado de residencia del franquiciador no tiene en cuenta las rentas transfronterizas *e.g.* no se incluyen para determinar la base imponible sometida a gravamen en ese Estado, y la segunda a través del *sistema de exención con progresividad*.

Este último sistema surge a raíz de los problemas en la aplicación del primero en caso de que el Estado de residencia del franquiciador aplique tipos de gravamen progresivos, permitiendo que el Estado de residencia del franquiciador tenga en cuenta las rentas procedentes del exterior, declaradas exentas, a los solos efectos de determinar el tipo medio de gravamen a aplicar a las rentas no declaradas exentas. El resultado será que el franquiciador tenga que soportar un tipo de gravamen efectivo superior (ya que ostenta una mayor capacidad económica) al que sería aplicable en su Estado de residencia si éste hubiera utilizado el sistema de exención integral. El MC OCDE recoge ambas alternativas en sus artículos 23.A.1 (sistema de exención integral) y 23.A.3 (sistema de exención con progresividad) ¹⁰⁷.

El segundo de los mecanismos para evitar la doble imposición internacional es el método de imputación, que opera sobre la cuota tributaria mundial del franquiciador residente, admitiendo igualmente dos sistemas para su aplicación: el primero, el *sistema de imputación integral*, y el segundo el *sistema de imputación ordinaria*. A través del primero, las rentas transfronterizas son gravadas en el

Estado de origen y en el de residencia del franquiciador, en este orden, y el Estado de residencia al mismo tiempo que grava debe conceder un crédito fiscal a favor de su franquiciador residente por el importe de sus impuestos sobre la renta efectivamente satisfechos en el exterior, deducibles de la cuota del impuesto sobre la renta mundial del franquiciador a pagar en su Estado de residencia *e.g.* cada Euro abonado en otro Estado como no residente en concepto de impuesto sobre la renta será considerado a cuenta de cada Euro a pagar en el Estado de residencia del franquiciador por obligación personal de contribuir en el impuesto sobre la renta. De acuerdo con este sistema, si los tipos impositivos aplicados en el extranjero son menores que los del Estado de residencia, el franquiciador deberá abonar en este último Estado un impuesto por la diferencia, pero si los tipos de gravamen son superiores en el exterior, el franquiciador no tributaría en su Estado de residencia (similar a un sistema de exención), de forma que en ambos casos se eliminaría la doble imposición internacional.

Este método se prefiere por parte de las jurisdicciones exportadoras de capital, al eliminar los incentivos fiscales ofrecidos por las jurisdicciones importadoras de capitales para captar inversiones, fundamentándose en el *principio de neutralidad en la exportación de capitales* para garantizar que la decisión relativa a la localización geográfica de las inversiones de los franquiciadores residentes en estas jurisdicciones no se vea influida por consideraciones tributarias.

Los problemas en la aplicación de este sistema exigirán la introducción de ciertas restricciones en relación con el crédito fiscal a conceder por el Estado de residencia del franquiciador, dando lugar al *sistema de imputación ordinaria*, por el cual los Estados que conceden estos créditos fiscales por los impuestos pagados en el extranjero limitan el importe del crédito a la porción de la imposición sobre la renta de su franquiciador residente que sería exigible de haberse obtenido las rentas que generan esta obligación de tributar en el territorio de la jurisdicción de residencia, no en el exterior, y fuesen gravadas por tanto a través del impuesto sobre la renta del Estado de residencia del franquiciador, o limitando el citado crédito a una cantidad inferior si el gravamen efectivo en el extranjero es inferior a dicha cuantía. Caben otras restricciones para la concesión de créditos fiscales por las legislaciones domésticas *e.g.* en atención al país del que proceden las rentas, o a la caracterización de la renta que se lleve a cabo ¹⁰⁸.

El MC OCDE contiene disposiciones relativas a ambos métodos, en su artículos 23.B.1 párrafo 1.º (sistema de imputación integral), y 23.B.1. párrafo 2.º (sistema de imputación ordinaria) ¹⁰⁹. El franquiciador debe tener presente que ambos mecanismos no son excluyentes, sino que es frecuente que los Convenios determinen qué método será aplicado a cada categoría de rentas. Esto ha permitido a los Convenios de jurisdicciones que tradicionalmente utilizan el método de exención (*e.g.* Países Bajos) introducir disposiciones por las que el método para eliminar la doble imposición de rentas procedentes de inversiones pasivas (intereses, dividendos y cánones entre otros) será el de imputación (integral u ordinaria) y no el de exención. El MC OCDE en su artículo 23.A.2 permitirá este cambio de métodos ¹¹⁰.

Los métodos de imputación eliminan todo incentivo fiscal concedido por las jurisdicciones importadoras de capital al incrementar el gravamen en la jurisdicción exportadora de capital. Para evitar este efecto, algunos Convenios con países en vías de desarrollo introducen las denominadas cláusulas de ahorro fiscal (*tax sparing clauses*) que modifican la operativa de los métodos para eliminar la doble imposición.

Estas cláusulas exigen que en el momento de conceder el crédito fiscal por el Estado de residencia del franquiciador se atienda no a la imposición sobre la renta *real o efectiva* soportada por el franquiciador en el extranjero, sino al gravamen *nominal* o que sería exigible en caso de no existir incentivo alguno, de forma que se garantice que el beneficiario efectivo del incentivo fiscal será el franquiciador residente en el otro Estado contratante y no las arcas del Estado de residencia que de otra forma vería incrementar su participación en el gravamen de las rentas del franquiciador.

El MC no incluye mención alguna a estas cláusulas de ahorro fiscal, pero en los Convenios su aceptación y ámbito de aplicación varía entre las distintas jurisdicciones ¹¹¹. España las ha introducido en los Convenios ratificados con China ¹¹², India, Filipinas ¹¹³, Tailandia, Bolivia ¹¹⁴, Argentina ¹¹⁵ y Túnez.

CAPÍTULO III

3. ESTABLECIMIENTO DE LA CADENA: CONSIDERACIONES TRIBUTARIAS

3.1. Franquicias directas.

El franquiciador que desee expandir su cadena de franquicias internacionalmente deberá considerar cómo va a concederse y a ponerse en marcha el concepto franquiciado según las características inherentes a su propio sistema de franquicia así como según los regímenes fiscales presentes en las diferentes jurisdicciones en que pretenda operar, disponiendo de diversos vehículos comerciales con los que expandir su concepto de franquicia más allá de sus fronteras.

La elección de estos vehículos debería ser cuidadosamente analizada y planificada a fin de evitar sorpresas tributarias indeseadas e irreversibles. No hay dos franquiciadores iguales, ni dos cadenas de franquicias iguales, sin perjuicio de las múltiples similitudes que pueden existir entre algunas. Así pues, los franquiciadores deberán determinar cuál es su situación y recursos disponibles para elegir el vehículo comercial que mejor se acomode a sus necesidades, tanto a corto como a largo plazo.

El concepto *franquicia directa* se refiere a uno de estos modos de expandir la cadena de franquicias en el que se concede la franquicia y se crea un nuevo eslabón de la cadena de franquicias, permitiendo al franquiciado operar una franquicia en el exterior a través de un único acuerdo contractual formalizado directamente entre el franquiciador residente en una determinada jurisdicción y un franquiciado no residente en la misma a cambio de una contraprestación financiera. A través de estos acuerdos o contratos es el franquiciador quien, por sí mismo, desarrolla la cadena de franquicias.

Las consecuencias tributarias en materia de imposición sobre la renta derivadas de esta relación jurídica *e.g.* contratación directa con un no residente, se determinarán a la luz del Convenio aplicable y por las legislaciones internas de cada Estado.

Será frecuente que en estos casos el franquiciador se vea sometido a gravamen, limitado o no, en el Estado de origen de las rentas caracterizadas como cánones a través de retenciones sobre su importe bruto, eliminándose la doble imposición en su Estado de residencia mediante un crédito fiscal ¹¹⁶, y que en ausencia de un EP, los beneficios empresariales no sean gravados si existe un Convenio, y si no existe, debe acudir a la legislación interna del Estado de procedencia de estos beneficios para saber si resultarán gravadas o no, acudiendo en caso afirmativo a la legislación interna del Estado de residencia del franquiciador para ver si están exentas o no, y en caso negativo, ver si puede eliminarse la doble imposición a través de medidas unilaterales y mediante qué método. Las consecuencias precisas derivadas de cada acuerdo deberían analizarse atendiendo a los hechos y circunstancias presentes en cada caso, Convenios aplicables y legislación interna de los Estados involucrados, siendo aplicable a estas estructuras todo lo dicho en el Capítulo II de este Estudio.

3.2. Inversiones directas: ¿constituir una filial o mantener un lugar fijo de negocios?

Las franquicias directas de no residentes suelen canalizarse a través de inversiones directas en el exterior. Ésta es una de las características de las franquicias multinacionales, en las que la presencia exterior del franquiciador no residente es frecuentemente utilizada para conceder, desarrollar y operar de forma directa los eslabones de la cadena de franquicias en esa misma jurisdicción en que está presente, o en otra distinta. Si el franquiciador no residente mantiene una presencia física en otra jurisdicción, ésta le permitirá ejercer un control mayor y más directo sobre los franquiciados y los mercados en que operen, a diferencia de lo que ocurre cuando la franquicia directa se limita a una mera relación contractual con presencia de un no residente.

La forma jurídica que deberá adoptar esta presencia física o inversión directa del franquiciador no residente deberá determinarse teniendo en cuenta factores fiscales y financieros. A continuación analizaremos dos posibles alternativas ¹¹⁷: la constitución de una filial o el mantenimiento de un EP por el franquiciador no residente.

La constitución de una filial del franquiciador no residente le permitirá limitar su responsabilidad, dotar de una mayor *sustancia* a su presencia en el exterior (*e.g.* mejorando el acceso al crédito e incentivos locales), controlar la carga impositiva que debe soportar en su Estado de residencia (*e.g.* los beneficios obtenidos por la filial extranjera normalmente sólo se gravan en el Estado de residencia del franquiciador, con carácter general, al distribuirse), y acceder a las redes de Convenios ratificados por otras jurisdicciones como un residente más de las mismas ¹¹⁸.

Alternativamente, el franquiciador no residente puede optar por mantener un lugar fijo de negocios o EP, permitiéndole que los beneficios realizados *fluyan* a la casa central sin soportar retenciones ¹¹⁹, que las eventuales pérdidas en que incurra a través de su EP al iniciar las actividades o en los períodos impositivos iniciales puedan ser *absorbidas* ¹²⁰ por la casa central minorando la obligación personal de contribuir del franquiciador, que la presencia exterior tenga una estructura más simple (*e.g.* comparada las filiales), que el franquiciador no residente mantenga una única personalidad jurídica (*e.g.* la de su casa central), y que en ocasiones le permitirá transferir fondos o activos sin que implique la realización de hecho imponible alguno.

Ausente un Convenio aplicable es la legislación interna de cada jurisdicción la que determina qué es y cuándo existe un EP, recurriendo a reglas similares o más expansivas que el concepto convencional de EP ¹²¹. El MC OCDE en su artículo 5 establece la definición de qué es un EP ¹²². Si un Convenio aplicable está presente, la definición de EP contenida en el mismo será determinante para saber cuándo un franquiciador residente en un Estado contratante será sometido a gravamen en el otro Estado contratante. La definición del MC OCDE exige los siguientes requisitos para determinar la existencia de un EP ¹²³:

En primer lugar exige la existencia de un *lugar fijo de negocios*. Esta expresión se refiere a la localización de la actividad empresarial del franquiciador no residente por referencia a un espacio u objeto físico determinado, por lo que será necesaria la existencia de ciertas instalaciones u otros elementos materiales usados por la franquicia, independientemente de cuál sea el título jurídico en virtud del cual son utilizados por el franquiciador no residente.

La expresión *lugar fijo* exige que sea susceptible de acomodar una actividad empresarial (*e.g.* no es suficiente la simple propiedad de un inmueble para determinar que el mismo constituye un EP, sino que deberá albergar una oficina, con suministros e infraestructura que le permita llevar a cabo las actividades de su día a día, o una planta o instalación con el equipo necesario para desarrollar el proceso productivo en que consiste la actividad empresarial). El carácter *fijo* vendrá determinado por dos elementos complementarios entre sí ¹²⁴: por un lado la necesidad de que exista un nexo geográfico entre la actividad desarrollada por el franquiciador no residente y el lugar en el que es llevada a cabo, entre las instalaciones u objetos empresariales de la franquicia y un determinado punto geográfico, más o menos amplio, en otra jurisdicción, y por otro lado la necesidad de que exista una cierta permanencia o continuidad temporal de las actividades empresariales desarrolladas por el franquiciador no residente de manera que las mismas no sean temporales o esporádicas.

En segundo lugar la definición de EP exige que *mediante dicho lugar la empresa realice toda o parte de su actividad empresarial*. Esto supone que el lugar fijo de negocios debe usarse para desarrollar la actividad empresarial del franquiciador no residente, entendida en los términos del artículo 7 del MC OCDE, siendo irrelevante la titularidad jurídica del franquiciador no residente (*e.g.* no exige un nexo directo entre el lugar fijo de negocios y el franquiciador a través de un título dominical, sino que este nexo se crea en virtud del uso efectivo de dicho lugar realiza el franquiciador, que no debe ser otro que el de desarrollar las actividades empresariales sin ser suficiente que dicho lugar se use para otros propósitos o en beneficio de otra empresa). Esta exigencia cumple una función de delimitación negativa del concepto de EP, pues sólo podrán considerarse como tales los lugares en que el franquiciador no residente pueda *realizar (...) su actividad empresarial* en el sentido de que pueda servir al propósito empresarial del franquiciador, y de las actividades empresariales que se llevan a cabo en el mismo lugar fijo o a través del mismo ¹²⁵.

Cumpléndose estas dos exigencias el lugar fijo de negocios, a los efectos del Convenio aplicable, será considerado como EP ¹²⁶. Esto implicará *prima facie* la atribución de beneficios empresariales brutos efectivamente conectados al mismo, sometiéndose a tributación sobre una base neta una vez deducidos los gastos fiscalmente atribuibles a dicho EP, a los tipos de gravamen aplicables a las entidades residentes en la jurisdicción en que se encuentra el EP.

El MC OCDE en sus artículos 5 y 7 incluyen supuestos en los que a pesar de cumplirse los requisitos de la definición de EP, no existirá un EP del franquiciador no residente o que existiendo, no se le atribuirán la totalidad de los beneficios empresariales obtenidos por el franquiciador no residente a través de dicho EP ¹²⁷. Estos supuestos delimitan negativamente el concepto de EP y pueden ocasionar que la definición convencional difiera de la contenida en las legislaciones internas debido a la tendencia restrictiva y expansiva, respectivamente, del ámbito de aplicación. El denominador común de los supuestos enumerados en el MC OCDE como no constitutivos del EP, aun cumpliendo todos los requisitos para ello, es el hecho de que en todos la actividad desarrollada debe tener un *carácter auxiliar o preparatorio*.

Esto exigirá analizar si la actividad empresarial desarrollada en esa jurisdicción por el franquiciador no residente constituye *per se* una parte esencial y significativa dentro de la actividad empresarial global desarrollada por el franquiciador. Para ello debe compararse cuantitativa y cualitativamente el conjunto de actividades desarrolladas por la casa central y resto de EP del franquiciador no residente con las que el mismo desarrolla a través de su hipotético EP.

Si estas actividades no son suficientemente esenciales y significativas no generarán un EP para el franquiciador no residente ¹²⁸. Esto deberá ser interpretado restrictivamente ¹²⁹, pues la exclusión sólo es aplicable si se dan todos y cada uno de los requisitos establecidos en el Convenio aplicable. Las actividades auxiliares o preparatorias excluidas deben desarrollarse exclusivamente en beneficio de la casa central del franquiciador no residente a quien se atribuye el hipotético EP o de alguno de sus EP, pues si se prestan en provecho de otra persona no entran en el concepto de actividad preparatoria o auxiliar ¹³⁰.

El artículo 7.5 del MC OCDE ¹³¹ se aplica a supuestos en los que el franquiciador residente en un Estado contratante desarrolla a través de un EP en el otro Estado contratante actividades sustantivas (*e.g.* susceptibles de generar la existencia y atribución de beneficios empresariales gravables), combinadas con actividades de carácter auxiliar o preparatorio (*e.g.* la compra de bienes o mercancías para la empresa cuando dichas actividades tengan carácter auxiliar o preparatorio). En estos casos el EP del franquiciador residente en el otro Estado contratante existe, pero exclusivamente podrán atribuirle los beneficios empresariales brutos derivados de las actividades sustantivas.

El artículo 5.7 del MC OCDE niega cualquier relevancia al hecho de que una sociedad franquiciadora residente en un Estado contratante constituya una sociedad residente en el otro Estado contratante, a efectos de determinar la existencia o no de un EP de la franquiciadora. La justificación se encuentra en el reconocimiento de que se tratan de entidades diferentes, con su propia, distinta y separada personalidad jurídica.

3.3. Acuerdos para el desarrollo de redes de franquicia.

Los acuerdos para el desarrollo de redes de franquicias son vehículos comerciales con los que el franquiciador no residente podrá contar para llevar a cabo sus decisiones estratégicas de inversión directa y que generalmente darán lugar a la existencia de un EP, aunque no necesariamente.

En estos acuerdos el franquiciador no residente entra en contacto directo con un franquiciado-agente residente para que desarrolle la cadena o red de franquicias mediante la concesión por el franquiciador no residente de licencias de franquicias exclusivas o semi-exclusivas según la extensión geográfica a desarrollar por el franquiciado-agente. Es posible que sea el propio franquiciador no residente o una de sus filiales quien, según el acuerdo, deba aprobar los acuerdos celebrados directamente entre el franquiciado-agente residente y los titulares de cada unidad de la cadena franquiciada de la misma jurisdicción o no, de forma que se cree una relación contractual entre franquiciador no residente y los franquiciados a través del *franquiciado-agente* residente que desarrollará la cadena o red.

Estos acuerdos pueden clasificarse en dos grupos: el primero, los acuerdos para el desarrollo de áreas (*area development agreements*), en los cuales el franquiciador no residente concede a su franquiciado-agente en un área determinada, el derecho para otorgar franquicias en el territorio predeterminado, y el segundo, los acuerdos de desarrollo principal (*master development agreements*), en los cuales el franquiciador no residente entabla una relación contractual directa con un franquiciado-agente que ostentará la posesión exclusiva de todos los locales comerciales franquiciados en el territorio que el franquiciador le conceda para su desarrollo.

El análisis de estos acuerdos permitirá determinar la existencia o no de una RP del franquiciador no residente, siendo de vital importancia los siguientes factores: ¿cuáles son las obligaciones del residente encargado del desarrollo de la cadena *vis-à-vis* del franquiciador? ¹³², ¿quién soporta el riesgo empresarial en el desarrollo de la cadena de franquicias?, y ¿en qué medida el franquiciado-agente residente está sujeto a las instrucciones detalladas o al control comprensivo por parte del franquiciador no residente? ¹³³

Los acuerdos para el desarrollo de áreas exigen una mayor intervención por parte del franquiciador no residente, incrementando los servicios prestados y la supervisión activa de las franquicias otorgadas por su franquiciado-agente por cuenta del franquiciador. Este tipo de acuerdos podría generar una RP del franquiciador no residente ¹³⁴ si tenemos en cuenta el artículo 5.5 del MC OCDE ¹³⁵. El efecto inmediato de este artículo es ampliar el ámbito de aplicación de la presencia empresarial del franquiciador no residente necesaria para que se sometan a gravamen sus beneficios empresariales, complementando las disposiciones relativas al lugar fijo de negocios como EP al permitir gravar estos beneficios cuando el franquiciador no residente obtenga rentas a través de estos franquiciados-agentes, al incluirlos dentro del concepto de EP. Su fundamento se encuentra en el hecho de que este tipo de presencia es similar a la que el franquiciador no residente hubiese logrado a través de un lugar fijo de negocios, si bien la cláusula del RP se centra en un elemento personal (*e.g.* si el franquiciador no residente mantiene una persona que actúa como franquiciado-agente en la jurisdicción extranjera) frente al elemento real o físico en el caso del EP del franquiciador, y en si ese franquiciado-agente ejerce en esa jurisdicción la autoridad para concluir contratos de parte del franquiciador no residente.

Los requisitos simultáneos para que el franquiciador no residente tenga una RP serán, que una persona ejerza actividades en un territorio en representación del franquiciador no residente, que dicha persona ostente la autoridad y capacidad jurídica necesaria para concluir contratos en nombre del franquiciador no residente, que al quedar vinculado por el contrato asuma las recompensas y costes

derivados de la actividad del franquiciado-agente ¹³⁶, que esta autoridad se ejerza en relación con la actividad principal y sustantiva del franquiciador no residente ¹³⁷, y que todo ello se cumpla habitual, regular o frecuentemente.

Para evitar la existencia de una RP del franquiciador no residente éste deberá revisar sus acuerdos para el desarrollo de áreas *e.g.* introduciendo limitaciones específicas en la discrecionalidad del franquiciado-agente hasta que no alcance más que a actividades preparatorias, accesorias, incidentales o esporádicas, sin que en ningún caso concluya los contratos de franquicia entre el franquiciador no residente y los franquiciados ¹³⁸.

Otro mecanismo para evitar la existencia de una RP sería el uso de acuerdos principales de desarrollo, en los que se entabla una relación contractual directa entre franquiciador no residente y franquiciado-agente residente encomendándole desarrollar su red de locales franquiciados en un determinado territorio por sí mismo o a través de sus filiales. Este tipo de acuerdos exigirá introducir cláusulas de exclusiva o semi-exclusiva que impidan al franquiciador no residente mantener por sí mismo una presencia física en ese territorio, así como una reducción de las prestaciones y obligaciones del franquiciador no residente con el correlativo incremento de las mismas para franquiciado-agente que las llevará a cabo siguiendo las directrices generales marcadas por el propio franquiciador.

Dentro de estas directrices generales, el franquiciador no residente deberá permitir que el franquiciado-agente residente introduzca en el sistema franquiciado las modificaciones necesarias para adaptarlo a la realidad económica y social de la jurisdicción de residencia en que desarrollará su red, y que el franquiciado-agente pueda mantener y administrar una cartera de múltiples sistemas franquiciables en el mismo territorio, diferentes, complementarios y no competitivos con el franquiciador no residente.

Este tipo de acuerdos entra dentro del ámbito del artículo 5.6 del MC OCDE sobre agentes que gozan de un estatuto independiente, y quedan excluidos del concepto de RP siempre que se cumplan las condiciones ¹³⁹, sin perjuicio de que se apliquen los artículos 5.5 y 5.1 del MC OCDE (en este orden) si fallase alguna de ellas. El *estatuto independiente* viene determinado sobre la base de dos factores ¹⁴⁰:

El primero se refiere a la independencia legal, permitiendo que el franquiciador no residente imponga restricciones a las actuaciones del franquiciado-agente siempre y cuando le garantice libertad suficiente para que pueda determinar la forma precisa en la que debe ejecutarse el plan de desarrollo. Esta independencia legal puede observarse analizando las funciones desarrolladas por el franquiciado-agente (*e.g.* exclusivamente las del acuerdo principal de desarrollo), y las realizadas por el franquiciador no residente, si bien las diferencias existentes entre franquiciador y franquiciado-agente, los ajustes necesarios para adecuar el concepto o sistema franquiciado a las realidades del mercado en que desarrollarlo, la delegación de funciones al franquiciado-agente, así como el carácter semi-exclusivo del acuerdo podrían distorsionar esta comparación de funciones comerciales desarrolladas por cada parte reforzando el carácter independiente del representante.

El segundo factor se refiere a la independencia económica del representante respecto del franquiciador no residente, esto es ¿quién soporta el riesgo y obtiene los rendimientos de la actividad empresarial? ¹⁴¹. Desde la perspectiva de la independencia económica será necesario comparar la contraprestación percibida por el franquiciado-agente por sus actividades de desarrollo de la cadena con la que obtendría otro franquiciado-agente independiente que, *actuando en el marco ordinario de su actividad* ¹⁴², desarrolle las actividades del franquiciado-agente del franquiciador no residente.

3.4. Los acuerdos principales de franquicia y las subfranquicias.

Los franquiciadores suelen conceder acuerdos principales de franquicia (*master franchise agreements*) para expandir la cadena de franquicias a través de la constitución de filiales del propio franquiciador no residente. A través de estos acuerdos el franquiciador no residente contrata directamente con un franquiciado principal, normalmente una persona jurídica no residente, por el cual éste podrá desarrollar y ser propietario de sus propios locales comerciales franquiciados, y además podrá conceder subfranquicias en favor de sus propios subfranquiciados. Estos acuerdos implicarán, bien una explotación directa de la franquicia por el franquiciado principal, o bien indirecta a través de acuerdos individuales de subfranquicia con sus subfranquiciados.

El franquiciado principal suele ser una sociedad residente controlada por un franquiciador no residente (*e.g.* una filial), sin que constituya un EP o una RP del franquiciador por su *status* jurídico y económico independiente respecto del franquiciador no residente, pues tiene personalidad jurídica propia y puesto que al desarrollar sus actividades empresariales lo hace en beneficio propio, aunque sea bajo las directrices generales marcadas por el franquiciador.

En ocasiones el franquiciado principal podrá actuar como sociedad interpuesta entre franquiciador no residente y subfranquiciados, asumiendo funciones del franquiciador no residente para un área geográfica predeterminada, responsabilizándose de la puesta en marcha y desarrollo de las franquicias, y asumiendo la concesión de subfranquicias en nombre, riesgo y por cuenta propia.

Estos acuerdos deben estudiarse cuidadosamente antes de ser concluidos y puestos en marcha, pues las legislaciones fiscales suelen contener disposiciones tendentes a evitar el uso abusivo de Convenios *e.g.* *Treaty shopping* ¹⁴³, así como en materia de acumulación de rentas en sociedades no residentes situadas en jurisdicciones con nula o baja tributación (*e.g.* *Controlled Foreign Corporations Legislation* ¹⁴⁴, o transparencia fiscal internacional ¹⁴⁵). El franquiciador deberá analizar las normas anti-evasión contenidas tanto en los Convenios a aplicar, como en sus Protocolos (*e.g.* cláusulas de limitación de beneficios introducida en el USMC de 1981 ¹⁴⁶ o la inclusión del concepto de *beneficiario efectivo* ¹⁴⁷ en el MC OCDE en materia de cánones, intereses y dividendos), así como las contenidas en las legislaciones fiscales domésticas de cada jurisdicción (*e.g.* Suiza promulgó un Decreto en 1962, enmendado el 1 de enero de 1999, para evitar el uso abusivo de sus Convenios, aplicable a todas las personas físicas o jurídicas y sucursales que invoquen la aplicación de Convenios suscritos por Suiza a excepción de los celebrados con Bélgica, Alemania, Francia, Italia y con limitaciones específicas en el suscrito con EE.UU.).

CAPÍTULO IV

4. FRAUDE FISCAL Y PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL ¹⁴⁸

4.1. Fraude fiscal: doctrinas y medidas legislativas anti-evasión fiscal.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE su informe *La evasión y el fraude en la imposición internacional. Cuatro estudios* (1987) distingue entre evasión y elusión fiscal, aunque tal distinción no siempre será fácil ni nítida.

La *evasión fiscal internacional* (e.g. ocultación de bases o hechos imposables o la aplicación indebida de deducciones en la base imponible o cuota del impuesto mediante falsificación de facturas o procedimientos similares), exigirá una conducta por parte del franquiciador no residente que conlleve una violación de la normativa fiscal con el propósito deliberado de defraudar a la Hacienda Pública a través de medios ilícitos.

La *elusión fiscal internacional*, en cambio, implicará la conclusión de acuerdos relativos a los asuntos empresariales o personales de forma que el franquiciador no residente pueda beneficiarse de ambigüedades, anormalidades u otras deficiencias de la normativa tributaria (e.g. actividades que tratan de forzar las normas jurídicas abusando de las formas jurídicas para beneficiarse de situaciones jurídicas pensadas para otras distintas situaciones).

Estas actividades de elusión pueden clasificarse, atendiendo a la causa por las que el franquiciador no residente puede adoptarlas, como actividades de elusión por reacción (e.g. reorganizar las actividades del franquiciador para acogerse a más deducciones o supuestos de exención), como actividades defensivas de elusión (e.g. debidas a la actitud laxa de la Administración Tributaria en la aplicación de principios impositivos a sus propias actuaciones), o bien como actividades elusiva de manipulación (e.g. cuando legislador y jurisprudencia son tan flexibles que permiten forzar la norma a voluntad del contribuyente).

El fraude fiscal, tanto en modalidades elusivas como evasivas, vendrá condicionado por tres factores: el primer factor son los incentivos explícitos que ofrezca la estructura general del sistema impositivo de una determinada jurisdicción. El Derecho Comunitario no contiene disposición alguna que prohíba a un franquiciador que goce de la ciudadanía comunitaria llevar a cabo actividades de elusión fiscal aprovechando la falta de armonización en las disposiciones tributarias internas de los Estados miembros en los que actúe como no residente en virtud del ejercicio de los derechos y libertades consagrados en el acervo Comunitario.

Este principio tiene dos límites fijados por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea con su actuación como *legislador negativo* a través de la jurisprudencia: el primero afecta a las Administraciones Tributarias de los Estados miembros, pues el Derecho Comunitario impide la aplicación de prácticas

desproporcionadamente discriminatorias o restrictivas de estas libertades amparándose en la justificación de luchar contra el fraude fiscal, y el segundo afectará a los contribuyentes, pues ampararse en el ejercicio de estos derechos y libertades no impedirá la aplicación de las doctrinas relativas al abuso del Derecho Comunitario, cuando los derechos y libertades se ejerzan abusivamente en perjuicio de los intereses generales de las Haciendas Públicas de los Estados miembros.

El segundo factor que influirá en la consumación del fraude fiscal son los incentivos implícitos que ofrece la estructura del impuesto sobre la renta aplicado al franquiciador no residente para que éste defraude (*e.g.* hasta el 1 de enero de 1996 un franquiciador no residente en España podía eludir la tributación de las ganancias de capital procedentes de acciones o bienes muebles).

El tercer factor para llevar a cabo el fraude vendrá determinado por el entorno de la jurisdicción en la que el franquiciador va a operar como no residente (*e.g.* cantidad y calidad de las actuaciones de comprobación e investigación realizadas por los órganos de la Inspección de tributos ¹⁴⁹ así como la tradición y arraigo que tenga la industria de planificación fiscal agresiva). Hasta mediados de la década de 1980 la economía española se caracterizaba por ser gran medida una economía semi-cerrada, con bajos niveles de inversión y comercio exterior, incrementándose espectacularmente las transacciones internacionales a partir de la entrada en la CEE, y la promulgación de una laxa normativa en materia de control de cambios que facilitaron las transacciones desde y hacia España. Esta apertura económica obligó a modificar la perspectiva desde la que cual se luchaba contra el fraude, hasta entonces centrada en evitar el uso de la jurisdicción española para la evasión fiscal por no residentes mediante la constitución de entidades controladas en las que acumulaban rentas, prestando más atención a los denominados centros financieros internacionales *off shore* que acumulaban rentas de sus residentes sometiéndolas a nula o baja tributación que eran reinvertidas en España a través de sociedades no residentes.

El 5 de julio de 1991 se promulga el Real Decreto 1081/1991 en el que se incluyen 48 países o territorios calificados desde entonces como paraísos fiscales ¹⁵⁰, para desincentivar las inversiones o transacciones comerciales realizadas a través de estos territorios o en las que intervengan residentes en los mismos. Esta lista negra de territorios es una lista *cerrada* de paraísos fiscales con el consiguiente problema de que ni lo son todos los que están, ni están todos los que son, *e.g.* Madeira, Saint Kittis y Nevis, las Islas Marshall, Niue o Costa Rica. Otras jurisdicciones (*e.g.* Alemania, Bélgica, Francia, Japón y el Reino Unido) han seguido el camino inverso, elaborando criterios para países o territorios en relación con los cuales no es necesaria la aplicación de normas anti-evasión o *anti paraíso fiscal*.

Ambas perspectivas ponen de relieve la dificultad de definir qué es un paraíso fiscal o *tax haven*, pues toda jurisdicción en determinadas circunstancias puede presentar características que permitan utilizarla como paraíso o cuasi paraíso fiscal en actividades de fraude fiscal.

Estas características son: nula o baja tributación, protección del secreto bancario y comercial, ausencia de normativa de control de cambios, un sistema financiero desarrollado, una regulación comercial flexible, buenas comunicaciones e infraestructuras, estabilidad política y económica, un clima favorable para recibir inversiones extranjeras y Convenios con jurisdicciones de alta o *normal* tributación (*e.g.* País Vasco, Ceuta y Melilla, Canarias, Chipre, Madeira, Holanda o Suiza).

El *Informe Carter* ¹⁵¹ clasificó las medidas legislativas adoptadas por las jurisdicciones para combatir el fraude fiscal en cuatro grupos. Hay jurisdicciones que promulgan disposiciones específicas relativas a las consecuencias fiscales derivadas de una determinada conducta (*sniper approach*), otras dictan disposiciones que se refieren a categorías genéricas de transacciones, operaciones o prácticas (*shotgun approach*), otras en las que se han adoptado legislaciones en materia de precios de transferencia internacionales (*transactions not at arm's length approach*), y otras en las que se conceden amplios poderes y competencias a la Administración Tributaria (*administrative control approach*).

Los Tribunales también han desarrollado doctrinas para la lucha contra prácticas fraudulentas e.g. jurisprudencia tributaria sobre transacciones simuladas, realizadas en fraude de ley o a través de actos anormales de gestión dictada por los Tribunales de Alemania, Bélgica, España, Francia, Países Bajos y Suiza.

Toda esta jurisprudencia tiene como denominador común el hecho de considerar preferente a la sustancia económica de las transacciones en detrimento de las formas jurídicas adoptadas. Esta jurisprudencia ha sido aplicada por los Tribunales especialmente en relación con casos de abusos en materia de precios de transferencia internacionales (e.g. buscando deslocalizar ingresos y gastos entre partes vinculadas mediante los precios pactados, asegurando que los beneficios se graven en jurisdicciones de baja tributación y que los gastos disminuyan las bases imponibles de jurisdicciones de alta tributación).

Un ejemplo de la aplicación de estas doctrinas puede observarse en el caso de EE.UU. *Medieval Attractions NV et al. vs Commissioner* en que se vieron involucrados importantes franquiciadores residentes en España. Durante las décadas de 1960 y 1970 una serie de inversores desarrollaron en L'Alqueria (Palma de Mallorca) un concepto franquiciable consistente en un restaurante temático medieval que explotaron y perfeccionaron posteriormente a través de «Torneo Medieval SA» en el castillo Compte d'Alfaz, en Alfaz del Pi (Alicante).

Tras el éxito alcanzado, decidieron exportar la franquicia a EE.UU., a pesar de las restricciones existentes en esos momentos en la legislación española en materia de control de cambios, por lo que decidieron constituir entre otras una filial «Medieval Attractions NV» y ésta a su vez su filial «Medieval Times NV» ambas residentes en Antillas Holandesas que inició las operaciones del primer restaurante temático de los franquiciadores en Florida y posteriormente inició las operaciones de otro a través de su filial «Medieval Dinner & Tournament Inc.» residente en California. Más tarde «Medieval Times NV» fue sustituida por una filial residente en Países Bajos que sería quien concediese las franquicias ¹⁵².

El problema fiscal que se planteó era si los pagos realizados desde EE.UU. en forma de cánones, intereses, beneficios empresariales y contraprestaciones por la prestación de servicios de consultoría, gestión y administración eran deducibles en EE.UU., y si lo eran en la cuantía que afirmaban los franquiciadores españoles.

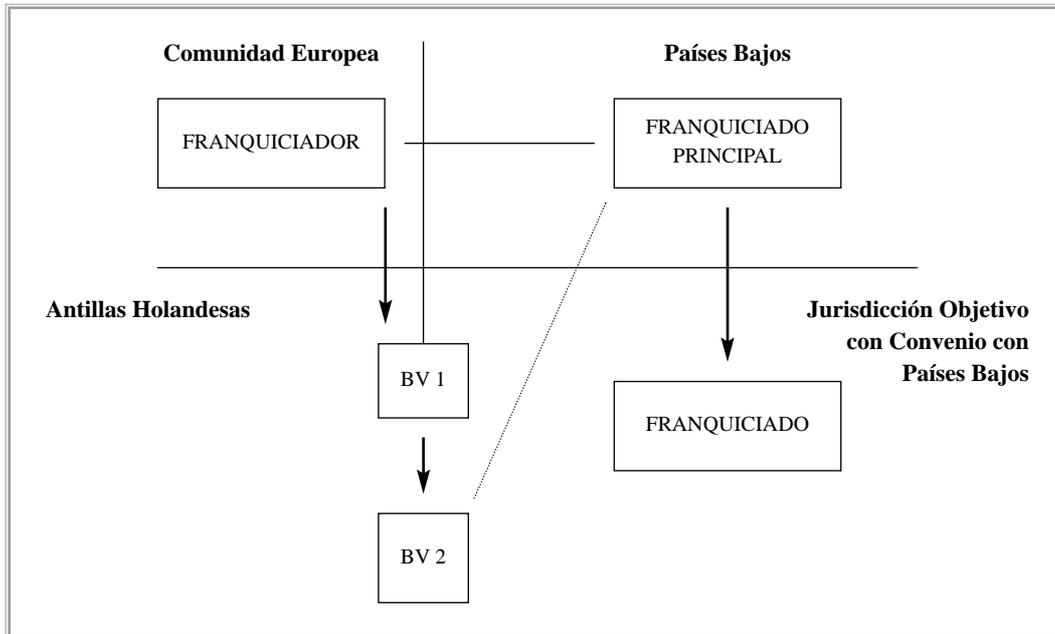
El Tribunal permitió la deducción de parte de los pagos realizados en concepto de contraprestaciones por servicios de gestión y consultoría pagados desde EE.UU. a los franquiciadores, rechazando su caracterización como dividendos ocultos, pues se trataba de servicios con un valor intrínseco a cambio de pagos que no dependían de ingresos o beneficios (que hubiese caracterizado los pagos como retribución del capital propio o dividendos) aun cuando se efectuaron en proporción a las acciones de cada franquiciador. La cuantía de estos pagos se consideró correcta pues «no excedían de lo que normalmente se pagaba por servicios similares» y el éxito de las franquicias era en gran medida atribuible a los servicios prestados por los franquiciadores. Respecto a otras presuntas contraprestaciones por servicios de gestión, el Tribunal consideró que no eran deducibles pues los franquiciadores no consiguieron probar que se trataba de beneficios empresariales y no de dividendos. En relación con los cánones el Tribunal consideró que no eran deducibles al estimar que los acuerdos eran simulados. «Medieval Times NV» seguía siendo el propietario de los intangibles que simuladamente había transferido con la franquicia. En el momento en que la franquicia empezó a operar en EE.UU. ya existían otros restaurantes temáticos similares, por lo que rechazó la idea de que la fórmula del restaurante temático tuviese un valor intrínseco por lo que no existía prestación alguna que justificase la obligación de pago de los cánones. La deducción en concepto de intereses también fue denegada por el Tribunal al considerar que los acuerdos que los motivaron carecían de sustancia económica (las sociedades habían establecido un flujo circular de dinero a través de pagarés a cambio de activos, con rotaciones de pagarés cada 183 días beneficiándose de la exención en las retenciones sobre intereses, y que por tanto no existía una verdadera obligación de pago).

El Tribunal concluyó que los franquiciadores españoles controlaban las compañías que realizaban los pagos, las que los recibían y aquellas a través de las cuales pasaban, y que tales pagos no se ajustaban al principio de *arm's length* pues no habían sido realizadas por personas no vinculadas en condiciones normales de mercado, ya que su único propósito era el fraude fiscal.

4.2. Conclusiones: estructuras propuestas para las franquicias internacionales.

El desarrollo económico y empresarial de finales del siglo XX ha convertido la fiscalidad en una de las principales barreras para la expansión empresarial internacional. Las franquicias no son ajenas a este fenómeno, exigiendo novedosas y más imaginativas formas de concluir y poner en marcha acuerdos que minimicen la carga impositiva que el franquiciador internacional debe soportar sobre sus rentas. Para ello deberá tener en cuenta la composición cuantitativa y cualitativa de los aspectos financieros y fiscales del contrato-modelo a utilizar en operaciones de franquicia directa, así como su posible segregación a la luz de la legislación doméstica de cada Estado y de los Convenios aplicables *e.g.* como cánones o beneficios empresariales.

Configurado este contrato-modelo el franquiciador deberá seleccionar las jurisdicciones apropiadas a través de las cuales deberá canalizar sus inversiones como no residente para llegar a la jurisdicción de cada uno de sus franquiciados. En esta primera etapa son recomendables las estructuras que impliquen la conclusión de acuerdos principales de franquicia con filiales del franquiciador. El siguiente sería un **ejemplo**:



En este diagrama el franquiciador, persona jurídica residente en un Estado miembro de la CE, constituye una filial en Antillas Holandesas (BV1) a quien concede la propiedad inmaterial que constituirá el núcleo fundamental del sistema a franquiciar a través de *e.g.* un acuerdo de licencia en exclusiva válido para todo el mundo salvo para la jurisdicción del franquiciador. Es aconsejable que esta cesión se lleve a cabo con carácter previo al inicio de cualquier explotación internacional del intangible. A continuación la matriz del franquiciador constituirá una nueva filial en Países Bajos o en otra jurisdicción apropiada para llevar a cabo la explotación del acuerdo principal de franquicia en el ámbito mundial. La residente en Países Bajos constituirá una filial en Antillas Holandesas (BV2) tras lo cual el franquiciador liquidará su filial (BV1) pasando la licencia mundial a (BV2). La sociedad antillana concederá a continuación licencias limitadas geográficamente a la holandesa, el franquiciador principal, para que las explote a través de la concesión de franquicias individuales.

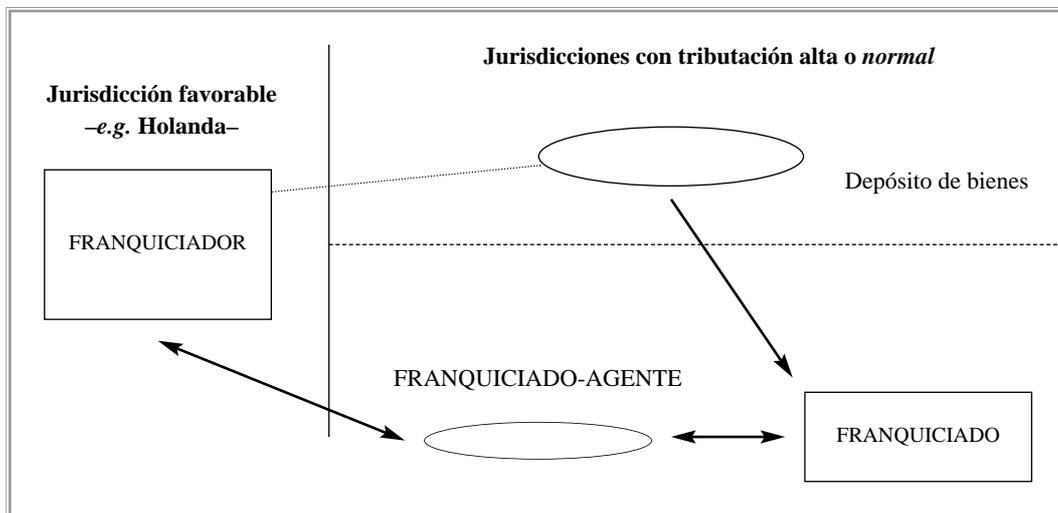
Esta estructura permitirá al franquiciado principal obtener cánones sin verse sometido a retención en el Estado del que procedan en virtud de la amplia red de Convenios suscritos por Países Bajos, que reconocen mayoritariamente el derecho exclusivo para someter a gravamen estos cánones al Estado de residencia del beneficiario efectivo. Además, la Administración Tributaria de Países Bajos permite que el franquiciado principal sea gravado sobre un *spread* o diferencia entre cánones recibidos y pagados, aplicando tipos de gravamen preferentes a partir de los 907.560 Euros (tipo de gravamen del 6%) hasta más de 4.537.802 Euros (tipo de gravamen del 2%) y, en virtud de la legislación fiscal doméstica de los Países Bajos, el franquiciado principal no verá sometidos a retención los cánones abonados a su filial en contraprestación por las licencias concedidas. Las rentas acumuladas en la filial Antillana (BV2) se encontrarían sometidas a un impuesto sobre la renta de sociedades a un tipo proporcional alrededor del 3%. Al distribuir sus beneficios acumulados a través de dividendos se apli-

cará el Convenio entre Países Bajos y Antillas Holandesas y los dividendos se someterán a una retención cercana al 10%. Los dividendos distribuidos por la filial residente en los Países Bajos al franquiciador europeo no estarían sometidos a gravamen al amparo del régimen de *participación exemption* consagrado en la Directiva de Matrices y Filiales dentro de la Comunidad Europea ¹⁵³.

El uso de acuerdos principales de franquicia a través de sociedades licenciatarias interpuestas exigirá analizar cuidadosamente las condiciones del acuerdo para darle mayor sustancia económica (*e.g.* que las obligaciones del franquiciado principal no dependan de la marcha comercial de los subfranquiados, que se le exija una suma inicial a tanto alzado como canon de entrada), y en segundo lugar exigirá analizar la jurisdicción apropiada en la que establecerse. Algunas de estas jurisdicciones, además de Países Bajos, serían Reino Unido, Suiza, Irlanda o Hungría.

Establecido el franquiciador en una jurisdicción favorable deberá decidir cómo llevar a cabo su actividad empresarial en las jurisdicciones objetivo. Estas decisiones dependerán de los supuestos de hecho y circunstancias presentes en cada caso, debiendo revisar sus consecuencias periódicamente en caso de producirse cambios que puedan originar EP o RP indeseados.

Como **ejemplo** podemos indicar la siguiente estructura por la cual el franquiciador no residente podrá evitar la aparición de un establecimiento o representación permanente a la hora de abastecer los locales comerciales de sus franquiciados:



En este diagrama el franquiciador establecido en una jurisdicción apropiada para llevar a cabo la explotación de la franquicia contrata con un franquiciado-agente un acuerdo principal de desarrollo. En los términos del contrato deberá establecerse que será el franquiciador no residente quien proporcione los suministros necesarios para el inicio y continuación de la actividad empresarial. Las órdenes de compra son recibidas por el franquiciado-agente que las venderá al franquiciador no resi-

dente a medida que los franquiciados requieran los suministros a cambio de una comisión por sus servicios prestados, no por los bienes pues nunca adquiere su propiedad. Esta comisión debería calcularse según el principio del *arm's length* o el que se pagaría en condiciones normales de mercado (*e.g.* como un porcentaje de las ventas que será necesariamente reducido si se comparan las funciones y riesgos que asume), por lo que los beneficios podrían mantenerse en una jurisdicción de baja tributación. Cuando el franquiciador no residente reciba las órdenes de suministro de bienes, los mismos se distribuirán a través de uno de sus depósitos de bienes ubicados en una jurisdicción próxima, o bien si se distingue suficientemente del franquiciado-agente, podrá ubicarse en la jurisdicción del franquiciado. Los depósitos de almacenes no originarán un EP según el artículo 5.4 del MC OCDE al tratarse de actividades auxiliares o preparatorias. Esta estructura permitirá al franquiciador no residente orientar sus ventas según las necesidades de los franquiciados, reducir el plazo de duración del ciclo de explotación de la cadena de franquicias, y evitar que el franquiciador no residente se encuentre con la existencia de un EP o RP que permita a la jurisdicción en la que se encuentren gravar los beneficios empresariales del franquiciador no residente.

En caso de que sea inevitable la existencia de un EP *e.g.* establecimiento de franquiciados-agentes residentes en jurisdicciones en que la inversión por no residentes se encuentra limitada y con los que se concluyen acuerdos de desarrollo de área, sus actividades deberían limitarse en la medida de lo posible a aquellas generadoras de bajos beneficios y de altas deducciones (*e.g.* vía amortizaciones).

Por otro lado si la jurisdicción de residencia del franquiciador aplica un sistema de exención como método para eliminar la doble imposición (*e.g.* Países Bajos) el franquiciador debería localizar su EP o RP en una jurisdicción de baja tributación (*e.g.* Chipre) obteniendo de esta forma una estructura óptima que le permitiría reducir el tipo de gravamen efectivo de sus rentas mundiales.

BIBLIOGRAFÍA

A critical examination of the traditional methods used by US franchisors for international expansion, and some thoughts about other options, Alex S. KONISBERG, Lapointe Rosenstein, Canadá.

A practical approach to permanent establishments issues in a multinational enterprise, Lisa PESCHCKE-KOEDT, 16 Tax Notes International Magazine 1601, mayo 1998.

A practical guide to the impact of Colgate: Refund claims on the effect on water's-edge election, Thais LERNER, The International Tax Journal.

A starting point for international franchise transactions, Joyce MAZERO, Franchise update, 1999.

Alternative methods of distribution and encroachment issues in franchise arrangements, Anne-Marie GAUTHIER, Lapointe Rosenstein, Canadá.

Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Treaties, J.F. AVERY JONES, D.A. WARD, *et al.*, European Tax, mayo 1993.

- Amendments to the Swiss Anti-Abuse Decree of 1962*, Dieter W. NEUPERT, International Tax Planning Association, mayo 1999.
- American bar association survey of foreign laws and regulations affecting international franchising*, ZEIDMAN, American Bar Association, 1982.
- «Aspectos internacionales de la evasión y el fraude fiscal», Juana María GUTIÉRREZ SÁNCHEZ, Asunción REGIFE LONGEDO y Pascual TOMÁS HERNÁNDEZ, *II Impuestos*, 1993.
- «Beneficial ownership», J. David B. OLIVIER, Jerome B. LIBIN, Stef van WEEGHEL and Charl DEU TROIT, *Bulletin for International Tax Documentation* vol. 54 N.º 7, 2000.
- California Unitary Tax Update: Worldwide combines reporting held unconstitutional with respect to a foreign parent corporation*, Leonard W. ROTHSCHILD Jr., IBFD, febrero 1991.
- «Carter Report», *Royal Commission on Taxation de Canada*, Vol. 3, Apencide A, 1967.
- Comparative Income Tax, a structural analysis*, Hugh J. AULT, Kluwer Law International, 1997.
- «Distinguishing between the transfer of services and intangibles», Stef van WEEGHEL, *94 Tax Notes International* 59-27, marzo 1994.
- «Effectively connected income in a global economy», Roger ROYSE, *Tax Notes Intnal.* abril 1993.
- El establecimiento permanente, análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*, F. Alfredo GARCÍA PRATS, Tecnos, 1996.
- El libro de la franquicia*, José Joaquín FLECHOSO SIERRA, Biblioteca Nueva, 1997.
- Franchising a monograph*, Dhishat B. MEHTA, International Tax and Fianance Groups'Conventions, Bombay Chartered Accountants'Society, agosto 1998.
- «Franchising after McDonalds», David ACHESON, *Law Society 's Gazette*, The Law Society vol. 88.
- «Franchisign: Firms, markets and intangible assets», Richard E. CAVES y William F. MURPHY, *Southern Economic Journal* 42, abril 1976.
- Franchising, the how-to book*, Lloyd T. TARBUTTON, Prentince Hall Inc., 1986.
- Franchising, the retail business alternative*, Alex S. KONIGSBERG, noviembre 1995.
- Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Alfredo GARCÍA PRATS, Tecnos, 1998.
- «International franchising agreements and problems in their negotiations», Warren PENGILLEY, *7 Journal of International Law & Business* 185, Otoño 1985.
- International tax glossary*, IBFD, 3.ª Edición, 1996.
- «International tax primer», Brian J. ARNOLD y Michael J. MCINTYRE, *Kluwer Law International*, 1995.
- «Introduction to US international tax», Paul R. MCDANIEL y Hugh J. AULT, 4.ª Edición revisada, *Kluwer Law International*, 1998.
- Jurisdiction to tax, double tax and the relief thereof an overview*, Kees VAN RAAD, 1999.
- «Key considerations in international franchising», Frank ZAID, *Franchising Business and Law Alert*, vol. 4 N.º 8, mayo 1998.
- «Klaus Vogel on Double Tax Conventions», Klaus VOGEL, *Kluwer Law International*, 3.ª Edición, 1997.

- «La propiedad inmueble y el no residente», Victoriano GONZÁLEZ POVEDA, *Impuestos* 7/95.
- «Medidas y métodos para evitar la doble imposición internacional», C. CHECA GONZALEZ, *Impuestos*, 1998.
- L'evasion et la fraude taxes internationales. Quatre études*, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, París, 1987.
- International evasion and tax fraud*, Recomendación del Consejo de la OCDE, 21 septiembre 1997.
- Application of the OECD Model Tax Convention to partnerships*, OCDE, 20 enero 1999.
- «*International tax avoidance and evasion*», Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, *Issues in international tax series* n.º 1, París, 1987.
- «Harmful tax competition», *Informe de la OCDE*, París, 1998.
- «Operaciones vinculadas y valores de mercado después del nuevo Impuesto sobre Sociedades», C. PALAO y J. BANACLOCHE, *Impuestos* 7/1996.
- Planificación fiscal internacional: Convenios de doble imposición, estructuras fiscales y tributación de no residentes*, Joaquín DE ARESPACOHAGA, Marcial Pons, 2.ª Edición, 1998.
- «Planificación legal y fiscal, clave del éxito inversor», Ignacio J. DOMINGO, *Expansión*, 22/04/2002.
- Repertorio de la oferta exportable de la franquicia española*, ICEX, 2000.
- «Report on the proceedings of seminar D, Tax of cross-border services», y «Report on the proceedings of seminar F, Beneficial Ownership», Rick KREVER, 53 Congreso de la International Fiscal Association (IFA), Israel, 14 octubre 1999.
- «Selling out from the center», D. MORGAN, *International Tax Review*, diciembre/enero 1997.
- «Spain: New Holding Company regime for outbound investments», Ramón CASERO, *Intertax*, diciembre 1996.
- «Supreme Court rules on the distinction between royalties and fees», FRANCISCO DE SOUSA DA CAMARA, *European Tax* vol. 40 2000, n.º 3, IBFD, marzo 2000.
- «Tax aspects of international franchising», André P. FOGARASI, John VENUTI, F. DOUGLAS WATSON, *Journal of International Franchising and Distribution Law*, vol. 7, n.º 3, 1993.
- «Tax Court decision radically changes US tax of royalties paid to overseas licensors», Richard E. ANDERSEN, IBFD, 1997.
- «Tax income streams in franchising arrangements», Dishat B. MEHTA, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, IBFD, julio 1999.
- Tax planning for the sale and licensing of intellectual property: Sale and licensing of trademarks and trade names*, Matthew BENDER & Company Inc., 2000.
- The foreign base compan in the spanish tax law*, Ramón CASERO, *Intertax*, noviembre 1995.
- The importance of being permanent*, Barry LARKING, IBFD, junio 1998.
- The international tax aspects of intellectual property*, Roy SAUNDERS, International Tax Service Group, Londres, 1997.
- «The interpretation of Tax Treaties with particular reference to article 3.2 del MC OCDE», J.F. Avery JONES *et al.*, *British Tax Review*, 1984/1&2.
- The million dollar question: Structuring and setting international franchise fees*, Andrew P. LOEWINGER y Abraham E. HOFFMAN, Franchise update, 1999.

- The new non-resident income tax law a step backward or a step forward?*, Fernando SERRANO, IBFD, noviembre 1999.
- The SDI case: Tax court rulling con cascadin groyalty payments*, Constance M. MCCARTHY, European Tax, IBFD, 1997.
- The spanish tax havens' black list, a treasury of anti avoidance rules*, Babriel PRETUS, International Tax Planning Association, junio 1999.
- Fundamentals of international franchising*, Alex S. KONIGSBERG, American Bar Association, Louisiana, 1994.
- «The term enterprise in the Model Tax Treaty-seventy years of confusion», Kees VAN RAAD, *Essay Int. Tax* 317 (1993) y en *Intertax* n.º 11, 491 (1994).
- US franchise and distribution agreements; Tax of inbound transactions*, Leonard SCHEIDMAN, enero-marzo 1993.
- «Water's edge remains unresolved», James KLEIER y Eric COFFILL, *International Tax Review*, septiembre 1994.
- Worldwide corporate tax guide*, Ernst & Young, 2000.

NOTAS

- ¹ Del artículo 62 de la Ley de Ordenación del Comercio Minorista de 15 de enero de 1996 se desprende que la actividad comercial en régimen de franquicia es la que se lleva a efecto en virtud de un acuerdo o contrato por el que una empresa (*el franquiciador*) cede a otra (*la franquiciada*) el derecho a la explotación de un sistema propio de comercialización de productos o servicios. Para ver el concepto de franquicia en la jurisprudencia española, *vid.* «El contrato de franquicia (aspectos básicos)», Emilio J. LÁZARO SÁNCHEZ, *Anales del derecho* n.º 18, 2000 y las sentencias del Tribunal Supremo que en él se citan, de 15 de mayo de 1985, 23 de octubre de 1989, 27 de septiembre de 1996, 4 de marzo de 1997, 30 de abril de 1998 y 2 de octubre de 1999.
- ² Real Decreto de 13 de noviembre de 1998 y Reglamento de la Comisión CEE 4087/88 de 30 de noviembre. No existe una definición unánime del concepto de franquicia, mas la que se propone contiene todos los elementos esenciales a los efectos de este Estudio.
- ³ *Halsbury's Laws of England*, 3.ª Edición, Volumen 29, página 315.
- ⁴ A partir de 1880 el sector público retoma su uso, al conceder las ciudades franquicias monopolísticas para empresas de tranvías y servicios públicos *e.g.* alcantarillado, aguas, gas, y después la electricidad, ferrocarriles y el servicio postal entre otros.
- ⁵ *Ford Motor Company* superó dificultades financieras durante la década de 1920 transfiriendo parte de sus inventarios a sus distribuidores franquiciados.
- ⁶ «El objeto que se franquicia es un sistema pleno que ofrece a los franquiciados un método completo de hacer negocios, en el cual su regulación abarca todas las facetas del negocio desde el diseño del menú hasta la cantidad de salsa de tomate en la hamburguesa, sin dejar nada a la casualidad» casos de EE.UU. *Prince vs McDonald's Corp.* (1980) y en el mismo sentido *Siegel vs Chiken Delight* (1971) y *Kentucky Fried Chiken Corp. vs Diversified Packaging Corp.* (1977).
- ⁷ La franquicia está especialmente desarrollada en Alemania, Francia, Reino Unido y Suecia.
- ⁸ Su consolidación en España se produce a finales de la década de 1980. En 1999 aproximadamente el 50% de las cadenas que operaban en España lo habían hecho durante al menos 5 años.
- ⁹ «*American Bar Association Survey of Foreign Laws and Regulations affecting Internacional franchi-sing*» Zeidman, American Bar Association, 1982, señala como jurisdicciones más deseables en que franquiciar desde el punto de vista de EE.UU. (por orden alfabético): Australia, Bélgica, Brasil, Canadá, Dinamarca, Francia, Hong Kong, Italia, Japón, Méjico, Nueva Zelanda, República Federal de Alemania, Reino Unido, Países Bajos y Taiwán.
- ¹⁰ «*Repertorio de la oferta exportable de la franquicia española*» ICEX, 2000, consideraba que cerca de 80 cadenas consolidadas en España estaban en condiciones de exportar sus conceptos de franquicia.

- 11 Algunos de los problemas fiscales desarrollados en este Estudio serán ¿Cómo se caracterizarán los pagos recibidos por el franquiciador?, ¿Podrá desglosarlos para soportar un menor gravamen?, ¿Existirá un establecimiento permanente (en adelante EP) o representación permanente (en adelante RP) del franquiciador no residente?, ¿Será éste más o menos gravado que si no tuviera el EP o RP?, ¿Habrán retenciones sobre los pagos?, ¿Podrá reducirlas o eliminarlas con un Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta aplicable (en adelante Convenio)?, ¿Podrá invocar la aplicación del Convenio y sus beneficios?, ¿Existirá doble imposición?, ¿Podrá eliminarla según la legislación interna de su Estado de residencia?, ¿Con qué mecanismo?, ¿Habrán cláusulas de ahorro fiscal disponibles para el franquiciador residente en un Estado contratante de estos Convenios?, ¿Podrá reducir su carga impositiva a través de subfranquicias con personas vinculadas no residentes y de sus redes de Convenios?, ¿Podrá diferir la imposición por obligación personal a través de subfranquicias acumulando rentas en jurisdicciones de baja tributación?, ¿Podrá el franquiciador repatriar estas rentas con baja o nula tributación?
- 12 El acuerdo de franquicia principal o *master franchising* se define en el Real Decreto de 13 de noviembre de 1998 como aquel por el cual una empresa (el franquiciador) le otorga a otra (franquiciado principal) a cambio de una contraprestación financiera, directa o indirecta, el derecho a explotar una franquicia con la finalidad de concluir acuerdos de franquicia con terceros (subfranquiciados). Como veremos más adelante, estos acuerdos podrán ser usados a través de las denominadas «sociedades interpuestas».
- 13 «*International Tax Primer*», Brian J. ARNOLD y Michael J. McINTYRE, Kluwer Law Intnal., 1995.
- 14 Los criterios para atribuir la residencia española a un franquiciador persona física están en el artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.
- 15 En la mayoría de los ordenamientos fiscales la nacionalidad juega un papel reducido, al fundarse en vínculos políticos, frente a los vínculos económicos propios de la residencia. Los criterios de nacionalidad o ciudadanía son usados sin embargo en EE.UU., Filipinas y Méjico, entre otros Estados. En España, *vid.* Resolución TEAC de 19 de diciembre de 1997 al establecer que los criterios que deben determinar la residencia en el ámbito fiscal han de ser únicamente económicos.
- 16 Los criterios de atribución de la cualidad de *residente* en España para los franquiciadores personas jurídicas están en el artículo 8 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.
- 17 Dinamarca, Países Bajos, Reino Unido y Suiza.
- 18 Alemania, Bélgica y Francia.
- 19 Excepciones a esta regla general son los residentes de Costa Rica, Hong Kong, Panamá, Uruguay y el caso de algunas personas jurídicas de Irlanda, sujetos por obligación personal de contribuir con carácter limitado sobre una base territorial, de modo que ningún impuesto sobre la renta puede exigirse más allá de sus fronteras sin violar la soberanía tributaria de otro Estado. Por tanto, residentes y no residentes de estas jurisdicciones están sujetos a tributación sólo por las rentas obtenidas de fuentes allí ubicadas.
- 20 Sólo si un Convenio aplicable está presente podrá reconocerse un derecho preferente al Estado de la fuente, *vid.* Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE «*The application of the OECD Model Tax Convention to partnerships*», OCDE, París, 20 de enero de 1999.
- 21 España ha ratificado Convenios con Alemania (BOE 8-4-1968), Argentina (BOE 9-9-1994), Australia (BOE 29-12-1992), Austria (BOE 6-1-1968), Bélgica (BOE 14-6-1995), Bolivia (BOE 10-12-1998), Bulgaria (BOE 12-7-1991), Brasil (BOE 31-12-1975), Canadá (BOE 6-2-1981), Checoslovaquia (BOE 14-7-1981), China (BOE 25-6-1992), Dinamarca (BOE 28-1-1974), Ecuador (BOE 5-5-1993), EE.UU. (BOE 22-12-1990), Eslovenia (BOE 28-6-2002), Filipinas (BOE 15-12-1994), Finlandia (BOE 11-12-1968), Francia (BOE 12-6-1997), Grecia (BOE 2-10-2002), Hungría (BOE 24-11-1987), India (BOE 8-2-1995), Indonesia (BOE 14-1-2000), Irlanda (BOE 27-12-1994), Islandia (BOE 18-10-2002), Italia (BOE 22-12-1980), Japón (BOE 2-12-1974), Luxemburgo (BOE 4-8-1987), Marruecos (BOE 22-5-1985), Méjico (BOE 27-10-1994), Noruega (BOE 17-7-1964), Países Bajos (BOE 16-10-1972), Polonia (BOE 15-6-1982), Portugal (BOE 17-11-1995), Reino Unido (BOE 18-11-1976), Rumania (BOE 2-10-1980), Suecia (BOE 22-1-1977), Suiza (BOE 3-3-1967), Tailandia (BOE 9-10-1998), Federación Rusa (BOE 6-7-2000) y con Túnez (BOE 3-3-1987).
- 22 TEAC el 17 de enero de 1989 en relación con el Convenio entre España y Suiza.
- 23 TEAC el 4 de junio de 1986.
- 24 La relación entre Convenios internacionales y ordenamientos jurídicos internos varía entre jurisdicciones. En España, respecto a las personas físicas *vid.* artículo 5 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, y respecto a las personas jurídicas, *vid.* artículo 3 de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre. En EE.UU. la Sección 894 del *Internal Revenue Code* (en adelante IRC) establece el principio de que la Ley Federal y la Ley Internacional son las Leyes Supremas del país, mas la Sección 7852 IRC establece que, aunque cualquier obligación que por Convenio corresponda a los EE.UU. y sea invocada por el

contribuyente debe ser tenida en cuenta, ni el Convenio ni la Ley interna tendrán un estatuto preferente por el mero hecho de ser un Convenio o una Ley. Esta última Sección permite a EE.UU. adoptar disposiciones fiscales internas contrarias a sus Convenios dando lugar al fenómeno denominado *Treaty override*. En Canadá, a pesar de que sus Convenios pueden ser contradichos por la normativa interna dictada con posterioridad a la entrada en vigor del Convenio, este fenómeno no es frecuente y suele limitarse a introducir disposiciones de naturaleza clarificadora. Suecia, con carácter general, no permite que su legislación interna posterior a la entrada en vigor de sus Convenios incremente la obligación tributaria que sería exigible según las disposiciones convencionales. En Francia, según su Constitución, los Convenios debidamente ratificados y publicados tienen preferencia sobre la legislación interna en caso de conflicto, si bien la renta puede ser gravada sobre la base de las disposiciones de un Convenio aun cuando no sería gravable de acuerdo con las disposiciones de su legislación interna. Según la Constitución de Japón, los Convenios tendrán preferencia sobre la legislación interna, aun cuando ésta sea posterior, de forma que las normas convencionales sólo puede ser objeto de *Treaty override* en la medida en que el propio Convenio contenga alguna disposición que consienta la aplicación de la legislación interna japonesa. Bajo la Constitución de los Países Bajos la aplicación de la legislación interna sólo es posible en tanto no viole directamente las disposiciones de un Convenio aplicable. En Australia los Tribunales son reacios a la aplicación del *Treaty override*. En el Reino Unido el fenómeno del *Treaty override* sí se ha producido, mas sólo de forma muy ocasional.

- 25 Artículo 1 del MC OCDE «*El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes*».
- 26 De los artículos 3.1.a y 3.1.b del MC OCDE se extrae que el concepto *persona* engloba a cualquier persona física, sociedad, agrupación de personas y a cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos.
- 27 Artículo 4.1 del MC OCDE «*A los efectos de este Convenio, la expresión residente de un Estado contratante significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado (...)*».
- 28 La acreditación de la residencia a efectos del convenio es por tanto un requisito imprescindible para invocar la aplicación del Convenio invocado, *vid.* en este sentido DGT 25 mayo 1998 y 5 junio 2002, Resolución TEAC 9 febrero 2001, y Sentencia Audiencia Nacional 22 junio 2000.
- 29 De los Comentarios al artículo 4 del MC OCDE se desprende que la *residencia* invocada por cada Estado y tenida en cuenta por el MC OCDE no es sólo la que implica una obligación personal de contribuir de carácter ilimitado, o por las rentas mundiales del franquiciador, pues esto restringiría indebidamente el ámbito de aplicación del Convenio, al existir el riesgo de dejar fuera a franquiciadores que operen como residentes en jurisdicciones que acompañan a la cualidad de residente la obligación personal de contribuir de carácter limitado, por rentas exclusivamente obtenidas dentro de sus fronteras.
- 30 Artículo 4.2 del MC OCDE «*Cuando en virtud de las disposiciones del artículo 4.1 –determinación de la residencia según la legislación fiscal doméstica de los Estados contratantes– una persona física sea residente en ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que tenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales), b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente, c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional, d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo*».
- 31 Artículo 4.3 del MC OCDE «*Cuando en virtud de las disposiciones del artículo 4.1 –determinación de la residencia según la legislación fiscal doméstica de los Estados contratantes– una persona, que no sea persona física, sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva*». El MC OCDE concede preferencia a la sede de dirección efectiva frente a la constitución o registro de la persona no física. Esto se debe a la similitud entre la constitución de las personas no físicas y la nacionalidad o ciudadanía de las personas físicas, tomando como lugar relevante para determinar la residencia de las personas no físicas el de su dirección efectiva comparable a la residencia de las personas físicas, *vid.* en este sentido «*Jurisdiction to tax, double tax and the relief thereof - An overview*», Kees VAN RAAD, 1999. Debe advertirse que el lugar de dirección efectiva, aun debiendo interpretarse autónomamente, varía entre jurisdicciones, *e.g.* en el derecho anglosajón los Tribunales han desarrollado el concepto *central management and control* para referirse a los niveles más altos de dirección ofrecida por los Consejos de administración, en tanto que otras jurisdicciones usan el concepto de *effective or real management* comprendiendo niveles inferiores de dirección a la hora de determinar la residencia de una persona no física.

- ³² Como ejemplo de la aplicación de las *tie breaker rules* vid. Resolución TEAC 9 de abril de 1997, y las Sentencias de la Audiencia Nacional de 1 de junio y 21 de septiembre de 2000.
- ³³ Estos elementos permiten que los consumidores fluyan hacia la franquicia. Si la unidad franquiciada es un establecimiento preexistente, establecido durante un largo plazo en una determinada ubicación, con flujos netos de caja positivos y no sólo un nuevo establecimiento solamente identificado como potencialmente ventajoso, existirá en el primer caso un factor de multiplicación de ganancias ausente en el segundo y que deberá reflejarse en la cuota de entrada en la cadena.
- ³⁴ Consulta DGT de 5 de abril de 2002 en relación con el Convenio entre España y EE.UU. «Con independencia del momento en que haya de realizarse o del modo de cálculo establecido en cada uno de los casos, resulta evidente que los tres tipos de pagos descritos (pago único realizado por la firma de un Contrato de Desarrollo, pago único, inicial y no reembolsable por la firma de un Contrato de Licencia, y canon anual calculado sobre los ingresos anuales) están remunerando el derecho a usar las marcas y la metodología de la otra empresa; son "cantidades pagadas por el uso o el derecho al uso" de aquéllas. En consecuencia, a los efectos del Convenio, esas rentas son cánones.»
- ³⁵ En relación con la calificación de estos servicios como cánones, vid. Resolución TEAC de 23 de octubre de 1998, al establecer que los servicios de *training* (unidos a otros de diseño o estudios técnicos) son constitutivos de cánones. En relación con la calificación de estos servicios como beneficios empresariales, vid. Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 1998, al establecer que los pagos realizados por una sociedad española a una entidad sueca, no residente, ni retribuyen el uso o utilización de equipos, ni son contraprestación de transferencias de tecnología; son pagos de ingeniería previos a la puesta en marcha de instalaciones de combustión, con el fin de decidir sobre la viabilidad del proyecto. Por tanto, no pueden calificarse de cánones, por la transferencia de tecnología, sino de prestaciones de servicios (estudios preliminares), por lo que no resulta aplicable el artículo 12 del Convenio de Doble Imposición Hispano-Sueco.
- ³⁶ Comentarios al MC OCDE en relación con el artículo 12.2 párrafo 11, página 151.
- ³⁷ «*Klaus Vogel on Double Tax Conventions*», Klaus VOGEL, 1998, Comentarios sobre el artículo 12.2 del MC OCDE, párrafo 62, página 795.
- ³⁸ DGT el 31 de julio de 1992 en relación con el Convenio entre España y EE.UU. afirmó que en caso de contratos mixtos es necesario separar cada una de las contraprestaciones de modo individualizado. En sentido contrario, DGT el 12 de junio de 1995 en relación con el Convenio entre España y Alemania afirmando que en el caso de contratos mixtos el importe total de la contraprestación se encuentra sujeta al régimen aplicable a la parte principal del contrato. En relación con la inexistencia de un contrato mixto cuando una de sus partes es de escasa importancia y de carácter accesorio DGT el 2 de septiembre de 1991 en relación con el Convenio entre España y Suiza.
- ³⁹ DGT el 3 de agosto de 1992 en relación con el Convenio entre España y EE.UU. y DGT el 10 de mayo de 2002 en relación con el Convenio entre España y Méjico al establecer que es necesario descomponer la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones y someter a cada una de ellas al régimen fiscal que le sea propio. No obstante, la consideración como un contrato mixto queda siempre supeditada a que alguna de las prestaciones convenidas no constituya el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tengan más que un carácter accesorio, en cuyo caso la totalidad de la remuneración se someterá al régimen aplicable a la prestación principal.
- ⁴⁰ MC OCDE recoge normas sobre la tributación de las distintas clases de renta: en su artículo 6 (*rentas inmobiliarias*), artículo 7 (*beneficios empresariales*), artículo 8 (*navegación marítima interior y aérea*), artículo 10 (*dividendos*), artículo 11 (*intereses*), artículo 12 (*cánones*), artículo 13 (*ganancias de capital*), artículo 14 (*trabajos independientes*), artículo 15 (*trabajos dependientes*), artículo 16 (*participaciones de consejeros*), artículo 17 (*artistas y deportistas*), artículo 18 (*pensiones*), artículo 19 (*ejercicio de funciones públicas*), artículo 20 (*estudiantes*) y artículo 21 (*otras rentas*).
- ⁴¹ El Estudio se centra en la distinción entre cánones y beneficios empresariales.
- ⁴² En España, tras la modificación introducida por la Ley 46/2002 (BOE 19 de diciembre de 2002), la definición de cánones a efectos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes establece «*Tienen la consideración de cánones o regalías, las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de: 1) Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas. 2) Patente, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos. 3) Derechos sobre programas informáticos. 4) Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. 5) Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen. 6) Cualquier derecho similar a los anteriores. En particular, tienen esa consideración, las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el Real Decreto legislativo 1/1996, que aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, la Ley 11/1986, de Patentes y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.*»
- ⁴³ Artículo 12.2 del MC OCDE «*el término cánones empleado en el presente artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica,*

incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso de equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas».

- 44 «*The interpretation of tax Treaties with particular references to article 3.2 of the OECD Model*», J. F. AVERY JONES *et al.*, *British Tax Review*, 1984/1&2.
- 45 *Pago* debe entenderse en un sentido más amplio que pagos monetarios, incluyendo también pagos en especie. IRS *Letter Rulling 79-09-025* en relación con el Convenio entre EE.UU. y Suiza afirmó que el concepto *contraprestaciones de cualquier clase* incluye los precios fijos a tanto alzado.
- 46 «*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*», OCDE, París, 1998, Comentarios sobre el artículo 12.2 párrafos 8, 15 y 16, páginas 150 y 153. En el mismo sentido *vid.* TEAC el 25 de abril de 1990 afirmando que un *pago* constituirá un canon sólo cuando sea en contraprestación por el uso o el derecho de uso, pero no cuando procede de la transferencia de la propiedad. Además TEAC el 27 de mayo de 1992 afirmó que, cuando en un contrato no existe una transferencia de propiedad, con una duración limitada y que puede ser denunciado por cualquiera de sus partes, las contraprestaciones por la cesión temporal del uso de determinados derechos, son cánones.
- 47 Sentencia Tribunal Supremo de 7 de abril de 2000 en relación con el Convenio entre España y EE.UU. afirmaba que «la contraprestación de la cesión y transmisión objeto del contrato constituye, no un incremento de patrimonio y sujeto en el país de residencia de la empresa extranjera, sino un rendimiento (cánones por cesión de *know how*) gravado en España».
- 48 DGT 10 de mayo de 2002 en relación con el Convenio entre España y Méjico «los pagos efectuados por la entidad residente en Méjico a la entidad residente en España tienen la consideración de cánones, en el sentido del artículo 12 del Convenio Hispano-Mejicano (...) por el que se regula la tributación de los cánones o regalías (...) en la medida en que la venta de la licencia de uso del "software" al que se refiere el consultante no suponga la transferencia de la propiedad de los derechos sobre el mismo y constituya una cesión de los derechos de su uso.»
- 49 Sentencia del Reichfinanzhof alemán (1931).
- 50 Tribunal Supremo de Calcuta (1991) en relación con el Convenio entre India y Reino Unido, en *Tax Notes International* 1080-1081, 1991.
- 51 *Vid* Convenios entre España y Australia, Luxemburgo, Méjico, Tailandia y EE.UU. respectivamente. En relación con EE.UU. *vid.* Sección 1253(c) IRC y *Revenue Rulling 87-63*.
- 52 El concepto *canon por derechos de autor* debe entenderse ampliamente en los términos de la Convención Multilateral par evitar la doble imposición sobre *copyright royalties* celebrada en Madrid el 13 de diciembre de 1979 entre UNESCO y WIPO, aplicable al MC OCDE, *vid.* en este sentido VOGEL *op. cit.* p. 14, Comentarios sobre el artículo 12 del MC OCDE, párrafo 53, página 791.
- 53 TEAC el 29 de septiembre de 1993 en relación con el Convenio entre España y EE.UU. El caso versa sobre la distinción entre derechos de autor procedentes de una obra literaria o científica al resultar crucial en relación con unos programas de *software*. Al acudir al Derecho Fiscal, Civil y Mercantil el TEAC no encontró acomodo para tal distinción, recurriendo finalmente a los principios generales de interpretación del ordenamiento jurídico interno para dictaminar que la distinción era inherente al estilo del lenguaje y al propósito del autor en cada obra, presentando cada una caracteres que las distinguen, considerando los cánones por derechos de autor como contraprestaciones por el uso o el derecho de uso de una obra científica. La Audiencia Nacional el 15 de abril de 1997 afirmó que los programas de *software* deben calificarse como obras literarias y no científicas, debido a la aplicación de la Ley 16/1993 sobre protección jurídica de programas de *software*. El Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de abril de 2001 estableció que los programas de ordenador, en cuanto obras intelectuales que utilizan el lenguaje escrito como medio de comunicación, se consideran obras literarias a efectos de su protección, como así se deduce de la Directiva Comunitaria 91/250/CEE, cuya transposición se ha llevado a cabo en nuestro ordenamiento mediante la Ley 16/1993, de modo que la cesión de derechos de autor sobre programas de ordenador deben tributar a un tipo impositivo del 5%, y no del 8%, que es el aplicable en virtud de lo dispuesto en el artículo 12 del Convenio de 22 de febrero de 1990, confirmando de este modo la sentencia de la Audiencia Nacional que estimaba la aplicación del primer tipo de gravamen y desestimando, por consiguiente, las pretensiones de la Administración demandante en el presente recurso que perseguía la aplicación del 8%. Igualmente en relación con los programas de ordenador, la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2001 considera derechos «culturales», similares a los literarios y artísticos, a los programas de ordenador.
- 54 España ha introducido la exención respecto a los cánones culturales en sus Convenios con Francia, Checoslovaquia, Polonia, Canadá, Méjico, Ecuador y Bolivia, respectivamente, introduciendo regímenes de tributación compartida limitada en los Convenios con Irlanda (5% y 8%), Italia (4%), Filipinas (20%) Tailandia (5%), EE.UU. (5% y 8%), Brasil (10%), Argentina (3% y 5%), y con Marruecos (5%).

- 55 El artículo 1 de la Ley de Marcas de 10 de noviembre de 1988 define el concepto de marca.
- 56 La Ley de Patentes de 20 de marzo de 1986 define el concepto de patente.
- 57 VOGEL, *op. cit.* p 14, Comentarios al artículo 12.2 del MC OCDE párrafos 52 y 56, páginas 791 y 793.
- 58 Las palabras *know how* se encuentran expresamente recogidas en la definición de cánones del Convenio entre España y Francia. Se refiere a toda información técnica no divulgada, susceptible o no de ser patentada, necesaria para reproducir industrialmente un producto o proceso (*e.g.* saber cómo hacer un producto o cómo funciona un determinado proceso). Al extraerse el mismo de la experiencia, el *know how* representa aquello que los productores no pueden conocer a través del simple examen del producto o por el mero conocimiento de un proceso o del estado de la técnica. Los Comentarios al MC OCDE se remiten a la definición de *know how* dada por la *Association des Bureaux pour la Propriété Industrielle* (ABPPI) similar a la mencionada anteriormente.
- 59 Respecto a la caracterización de cánones por *know how* *vid.* DGT 6 de febrero de 1992 en relación con el Convenio entre España y EE.UU., al afirmar que los pagos por una cesión limitada de derechos sobre procesos secretos codificados e información confidencial son cánones por *know how*. Respecto a la distinción del *know how* y la prestación de servicios *vid.* DGT el 31 de enero de 1991 en relación con el Convenio entre España y Suiza al afirmar que lejos de obligarse el cedente de *know how* a realizar una prestación o a prestar un servicio, imparte cierta información usada por el receptor, *vid.* DGT el 30 de junio de 1992 en relación al Convenio entre España y Austria al afirmar que el concepto fiscal de *impartir know how* es distinguible de la prestación de servicios por el contenido y alcance de las obligaciones del cedente. La prestación de servicios obliga a realizar una prestación según los conocimientos usuales del profesional, garantizando un resultado; en tanto que la cesión de *know how* se dirige a la aplicación de información o conocimientos por parte del receptor por cuenta y riesgo propios.
- 60 La mención a estos bienes de equipo está presente en todos los Convenios españoles, ampliándolos en algunos de ellos al equipo agrícola o portuario así como al arrendamiento financiero *e.g.* Convenios con Marruecos y con Tailandia (introduciendo éste un tipo específico del 8% para el arrendamiento financiero), y en otros casos se restringe dicha mención exigiendo que no trate de equipos comerciales, industriales o científicos cubiertos por el artículo 6 del Convenio (*e.g.* Convenio con Bélgica). Respecto a la aplicación de estos conceptos por parte de los Tribunales *vid.* Sentencia del TSJ del País Vasco ratificada por el TS el 11 de junio de 1997 en relación con el Convenio entre España y Francia, en la que el TS afirmó que el alquiler de una cabina de comentaristas para un partido de fútbol, aun cuando los pagos son por el uso o el derecho a usar el equipamiento, no pueden caracterizarse como cánones, ya que el uso de equipos industriales debe ir ligado al uso de propiedad intelectual o industrial para recibir la consideración fiscal de canon. *vid.* Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de abril de 2000 al establecer que tiene la naturaleza de canon el importe satisfecho a las entidades no residentes por el alquiler de equipo televisivo: dichas entidades tributan en el Impuesto sobre Sociedades por obligación real, conforme a la interpretación de los artículos 12.3 de los Convenios de Doble Imposición entre España y Reino Unido, y entre España y EE.UU.
- 61 Los rendimientos derivados de servicios técnicos o contraprestaciones por servicios auxiliares no están mencionados en el MC OCDE, pero sí en algunos Convenios ratificados por España *e.g.* para la asistencia técnica *vid.* Convenios con Argentina, EE.UU., India, Marruecos y Méjico, y para servicios auxiliares *vid.* Convenio con Australia, caracterizándose en ambos casos como cánones. Algunas legislaciones fiscales, especialmente en países en vías de desarrollo, tienen reglas especiales en relación con los servicios de asistencia técnica exigiendo el impuesto con un tipo de gravamen proporcional sobre bases brutas, con el problema de que en el Estado de residencia del franquiciador puede que tal exacción no sea considerada como un impuesto sobre la renta, negándose a eliminar la doble imposición *e.g.* EE.UU. Algunos Convenios, en especial los suscritos entre Estados Europeos y países menos desarrollados, incluyen disposiciones específicas sobre asistencia técnica que obligan al Estado de residencia a eliminar la doble imposición. Su caracterización dependerá en todo caso del Convenio aplicable, pues según la DGT el 12 de marzo de 1993 la mera asistencia técnica no está incluida en el concepto de cánones definido en el artículo 12 del MC OCDE por lo que se aplicará en tal caso el mismo régimen fiscal que para la prestación de servicios. El TEAC en Resolución de 1 de diciembre de 2000 califica determinados «servicios de creación publicitaria» y de «control de campañas publicitarias», así como de «asistencia en técnicas publicitarias» e «investigación de mercados» como determinantes de la obtención de «cánones» al producirse, a su juicio, una «cesión de conocimientos, técnicas o información», es decir, de *know how*. Por su parte, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de julio de 1998 afirmó que Los pagos realizados a la entidad residente en Alemania y sin establecimiento permanente en España por los conceptos de asistencia técnica, cursillo de formación, gastos de viaje y de manutención y alojamiento y compensación por la ausencia del lugar habitual de trabajo, está sujeto en España, por el tipo de gravamen del 5%, al tener el concepto de «cánones», conforme al artículo 12 del Convenio de Doble Imposición entre España y Alemania de 5 de diciembre de 1966. El mismo Tribunal en la Sentencia de 18 de abril de 2001 consideró como cánones, a efectos del CDI hispano-alemán, los rendimientos derivados de «servicios informáticos». Respecto a la extensión del concepto *asistencia técnica* algunos Convenios incluyen la asistencia en la gestión (*management assi-*

- tance fees*), e.g. Convenios entre Alemania y Kenia, entre Países Bajos con Zimbabue e India respectivamente, en tanto que otros niegan tal consideración de cánones al no corresponder con el uso o el derecho de uso e.g. Sentencia de la Corte Suprema de Australia (1977) en relación con el Convenio de Australia y Canadá.
- 62 VOGEL, *op. cit.* p 14, Comentarios al artículo 12 del MC OCDE, párrafo 41, página 787.
- 63 Artículo 12.1 del MC OCDE «Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo».
- 64 En 1919 se constituye la Liga de Naciones, antecedente de la ONU, en cuyo seno se elaboró el primer Modelo de Convenio (Méjico 1943) bajo las excepcionales circunstancias de la II Guerra Mundial, reconociendo un derecho exclusivo de gravamen sobre los cánones al Estado de la fuente justificado posiblemente por la disponibilidad de infraestructura, mano de obra y demás factores productivos por el franquiciador en dicha jurisdicción. Otro Modelo fue suscrito posteriormente (Londres 1946) con presencia de naciones industrializadas, reconociendo un derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia justificado posiblemente porque, ya que las actividades de concesión de franquicias implican la explotación de tecnología industrial o comercial tras realizar actividades de I+D generadoras de gastos fiscalmente deducibles en estas jurisdicciones, el derecho a gravar corresponderá al Estado de residencia en compensación por dichas deducciones. Ambos Modelos marcaron diferentes caminos evolutivos en la imposición de cánones entre Estados contratantes. Las ideas del Modelo de Méjico fueron mantenidas en el artículo 9 del Modelo de Convenio del Pacto Andino (1971) incluyendo a Bolivia, Ecuador, Colombia, Perú y Venezuela, (MCPA en adelante) y de forma limitada en los artículos 12.1 y 12.2 del Modelo de Convenio de la ONU (1980 ECOSOC 22 abril de 1980, UN ST/ESA/102 Resolución 1980/13 n.º1, MCONU en adelante) que establece una tributación compartida al reconocer al Estado de residencia un derecho primario (no exclusivo) a gravar los cánones y un derecho de gravamen limitado al Estado de la fuente. Las ideas del Modelo de Londres fueron mantenidas en el MC OCDE, amparándose en la esperanza de que los flujos de tecnología entre Estados contratantes permitieran eliminar las diferencias en el gravamen de los franquiciadores inherentes al reconocimiento exclusivo en favor de su Estado de residencia.
- 65 La cláusula del *beneficiario efectivo* se introduce en MC OCDE (versión 1977) para combatir la erosión de bases impositivas a través del uso abusivo de la red de Convenios formada por los ratificados por los distintos Estados contratantes e.g. estructuras *back-to-back* y el uso de sociedades instrumentales. En la práctica tributaria española la cláusula de beneficiario efectivo ha tenido una aplicación escasa, *vid.* Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2000 relativa al pago de derechos de autor por la Sociedad General de Autores de España. En esta resolución, el TEAC niega la posibilidad de que entidades de gestión de derechos de autor de otros países puedan invocar los Convenios de Doble Imposición de los Estados de su residencia, por entender que tales entidades no son realmente las receptoras de esos derechos que corresponden a los autores titulares en última instancia de los mismos».
- 66 VOGEL *op. cit.* p. 14, Comentarios sobre el artículo 12 del MC OCDE párrafo 17, página 775 cita Sentencia del Bundesfinanzhof alemán (1993) respecto al Convenio entre Alemania y Suiza (en línea con el MC OCDE) que obliga al Estado de la fuente a reembolsar cualquier impuesto sobre la renta exigida en esta jurisdicción siempre que todos los requisitos formales y sustantivos se cumplan.
- 67 Esta divergencia de posiciones se pone de manifiesto en las reservas respecto a la exención en el Estado de la fuente introducidas al MC OCDE por parte de algunos de sus Estados miembros (e.g. Australia, Corea, Japón, Méjico, Nueva Zelanda, Polonia, España y Turquía), por los conflictos de intereses entre jurisdicciones importadoras y exportadoras de tecnología. Los únicos Convenios ratificados por España que atribuyen el derecho de gravamen exclusivamente al Estado de residencia son con Hungría y Bulgaria. Se establecen exenciones parciales respecto a *cánones culturales* en algunos Convenios y en el resto la regla general es la tributación compartida, con disposiciones similares a los artículos 12.1 y 12.2 MCONU: «Los cánones surgidos en un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante podrán ser gravados en ese otro Estado. Sin embargo, estos cánones podrán también ser gravados en el Estado contratante el que surjan y de acuerdo con las leyes de ese Estado, pero si el receptor es el beneficiario efectivo de los cánones, el gravamen así impuesto no podrá exceder de (...) por ciento del importe bruto de los cánones. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán a través del procedimiento de acuerdos mutuos establecer el modo en el que se aplicará esta limitación». Los tipos generales establecidos para los cánones en los Convenios de España son, respectivamente, Alemania (5%), Argentina (10% y 15%), Australia (10%), Austria (5%), Bélgica (5%), Bolivia (15%), Brasil (15%), Canadá (10%), Checoslovaquia (5%), China (10%), Dinamarca (6%), Ecuador (10%), EE.UU. (10%), Eslovenia (5%), Filipinas (15%), Finlandia (5%), Francia (6%), Grecia (6%), India (10% y 20%), Indonesia (10%), Irlanda (10%), Islandia (5%), Italia (8%), Japón (10%), Luxemburgo (10%), Marruecos (10%), Méjico (10%), Noruega (5%), Países Bajos (6%) Polonia (10%), Portugal (5%), Reino Unido (10%), Rumania (10%), Suecia (10%), Suiza (5%), Tailandia (15%), Federación Rusa (5%), y Túnez (10%).
- 68 *Vid.* Resolución TEAC 11 de febrero de 1999, el derecho a usar una patente, si se realiza en nuestro país, supone sujeción en España.

- 69 Los Convenios que reconocen una tributación compartida de cánones contienen cláusulas similares al artículo 12.5 del MCONU «*Los cánones se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local o uno de sus residentes. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en el otro Estado contratante un EP al cual la prestación por la cual se pagan los cánones se encuentra efectivamente conectada y ese EP soporte su pago, los cánones serán considerados procedentes del Estado contratante en el cual esté situado el EP.*».
- 70 Algunos Convenios ofrecen una opción para someter los rendimientos de servicios de asistencia técnica considerados convencionalmente como cánones a una tributación sobre bases netas de forma análoga al artículo 7 del MC OCDE (beneficios empresariales), e.g. Convenio entre Alemania y Papúa Nueva Guinea, o bien establecen directamente que tributarán sobre bases netas e.g. Convenio entre Alemania y Luxemburgo.
- 71 Las legislaciones fiscales de China (en algunos casos, ya que en otros establece tipos del 10% y 20%), Noruega, Países Bajos y Suiza, no someten a tributación los cánones obtenidos por no residentes, aun cuando los Convenios ratificados por España con estos países incluyen tipos limitados del 10%, 5%, 6%, 5%, respectivamente, siendo exclusivamente aplicables estas limitaciones a los cánones procedentes del otro Estado contratante (España) que en virtud del artículo 24.1.a) de la Ley 41/1998 de 9 de diciembre pueden gravarse al tipo general del 25% en ausencia de un Convenio. El resto de Estados con los que España ha concluido Convenios permiten, según sus legislaciones fiscales, someter a gravamen los cánones procedentes de estas jurisdicciones a los siguientes tipos impositivos: Alemania (25%), Argentina (21%, 28% y 321,5%), Australia (30%), Austria (20%), Bélgica (15%), Bulgaria (15%), Brasil (15%), Canadá (25%), Checoslovaquia (1%, 10% y 25%), Dinamarca (30%), Ecuador (26,4% y 33%), EE.UU. (30%), Filipinas (20%), Finlandia (23%), Francia (33,33%), Hungría (18%), India (20%), Indonesia (20%), Irlanda (24%), Italia (22,5%), Japón (20%), Luxemburgo (10% y 12%), Marruecos (10%), Méjico (15% y 40%), Polonia (20%), Portugal (15%), Reino Unido (23%), Rumania (15%), Suecia (28%), Tailandia (15%), Federación Rusa (20%), y Túnez (5% y 15%).
- 72 Respecto de la práctica de retenciones en el gravamen de cánones *vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 1998 que reitera la doctrina de las sentencias del mismo Tribunal de 2 de julio de 1998 y de 22 de enero de 1998.
- 73 Respecto a los cánones procedentes de software en España *vid.* Resolución TEAC de 23 de julio de 1997 que considera como transferencia de tecnología y califica como canon la contraprestación por cesión del derecho de uso de software, determinando la sujeción al Impuesto en España de las cantidades abonadas en tal concepto por empresas residentes a otras no residentes por la elaboración y ejecución de un producto informático que le permita el acceso a una base de datos y disponer de un programa de ayuda para conocer su funcionamiento.
- 74 El Convenio vigente desde hasta 1990 fue sustituido por el actual Convenio entre Países Bajos y EE.UU. que, con sus cláusulas sobre cánones y limitación de beneficios, y las disposiciones introducidas en 1995 en la legislación fiscal de EE.UU. (*anti-conduit Regulations*) impedirían en la actualidad este tipo de estructuras *back-to-back* tendentes a reducir o eliminar la imposición en EE.UU.
- 75 La interpretación de la Sección 861(a)(4) IRC expuesta se fundamentaba en la *teoría del canon en cascada*, por la cual un canon retenía su carácter de procedente de fuente sita en EE.UU. a través de todas las entidades que atravesase, en tanto su origen económico pueda seguir trazándose hasta EE.UU., por lo que los cánones pagados a «SDI Bermuda Ltd.» por «SDI Netherlands BV» eran rentas de fuente en EE.UU. sometida a retención según Sección 1442(a) IRC.
- 76 El caso «SDI» modificó un precedente administrativo vigente en EE.UU. durante más de 15 años y rechazó la *teoría del canon en cascada* elaborada al amparo del *Revenue Ruling 80-362*.
- 77 Artículo 12.3 del MC OCDE «*Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, ejerce en el otro Estado contratante de donde proceden los cánones una actividad industrial o comercial por medio de un EP en este otro Estado (...), con los que el derecho o propiedad por los que se pagan los cánones estén vinculados efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 (...), según proceda.*» Artículo 7.7 del MC OCDE «*Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo*»
- 78 *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1998 en que se afirma que los rendimientos obtenidos por un ciudadano alemán por el arrendamiento de un club hípico, han de calificarse como obtenidos por el arrendamiento de un negocio o industria, por lo que tienen carácter de rendimientos del capital mobiliario. La actividad que desarrolla el ciudadano alemán no puede calificarse de actividad empresarial, ni la vivienda que posee en la instalación arrendada de establecimiento permanente. Los rendimientos que obtiene han de calificarse como provenientes del capital mobiliario, y teniendo en cuenta lo establecido en el Convenio Hispano-Alemán para evitar la doble imposición, de aplicación preferente en este caso, han de tributar como «cánones».
- 79 Según la doctrina de *fuerza de atracción del EP* el franquiciador no residente que actúa a través del mismo es sometido a imposición en el Estado del EP no sólo por las rentas obtenidas a través del EP, sino también por todas las rentas que la casa central de este EP obtenga de fuentes sitas en el Estado del EP de forma directa.

- 80 VOGEL, *op. cit.* p. 14, Introducción a los artículos 10 a 12 del MC OCDE, párrafo 25, página 568.
- 81 Generalmente, la renta gravable se determina por la suma de rentas netas procedente de diversas fuentes. Una de éstas son las actividades empresariales, concepto que engloba actividades empresariales en sentido estricto tales como actividades industriales o comerciales, y en ocasiones actividades agrícolas, artesanales y las profesiones liberales.
- 82 Hay jurisdicciones que establecen excepciones a esta regla general de determinación de bases netas para someter a imposición los rendimientos de actividades empresariales *e.g.* India establece un gravamen del 20% sobre el importe bruto de las contraprestaciones de servicios de gestión, servicios técnicos o de asesoría, en tanto que la prestación de servicios relacionados con la construcción y el ensamblaje se gravan sobre bases netas.
- 83 Los Estados con los que España ha ratificado Convenios aplican a los beneficios empresariales obtenidos por franquiciadores personas no físicas los siguientes tipos generales, según se obtengan a través de un EP, de una filial o comunes para ambos: Alemania (30% y 40% para filiales, 40% para EP), Argentina (35% común), Australia (36% común), Austria (34% común), Bélgica (39% común), Bulgaria (20% y 27% común), Brasil (15% común), Canadá (29,12% común), República Checa (31% común), República Eslovaca (29% común), China (30% para filiales y 33% para EP), Dinamarca (32% común), Ecuador (25% común), EE.UU. (35% común), Filipinas (32% común), Finlandia (29% común), Francia (33,33% común), Hungría (18% común), India (35% para filiales y 48% para EP), Indonesia (30% común), Irlanda (24% común), Italia (37% común), Japón (30% común), Luxemburgo (30% común), Marruecos (35% común), México (35% común), Noruega (28% común), Países Bajos (30% y 35% común), Polonia (30% común), Portugal (34% común), Reino Unido (20% y 30% para filiales y 30% para EP), Rumania (38% común), Suecia (28% común), Suiza (10% y 20% común), Tailandia (30% común), Federación Rusa (30% común) y Túnez (35% común).
- 84 El artículo 5 del MC OCDE contiene la definición de EP que será analizada más adelante. La norma básica del régimen convencional de la imposición sobre beneficios empresariales viene recogida en el artículo 7.1 del MC OCDE al establecer «*Los beneficios de una empresa –de un residente– de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un EP situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este EP*». El concepto *empresa de un Estado contratante* debe ser entendido como una empresa desarrollada por un franquiciador residente de un Estado contratante (según el artículo 3.2 del MC OCDE), sin que se defina convencionalmente el concepto de *empresa*. En los Comentarios al MC OCDE de 1963 se afirma que «*la cuestión acerca de cuándo una actividad es desarrollada en el marco de una empresa o constituye por sí misma una empresa debe ser determinada según la legislación nacional de los Estados contratantes. Ninguna definición en sentido estricto del concepto empresa se ha intentado en este artículo. Así mismo, ninguna definición puede encontrarse en los Convenios en vigor*», *vid.* «*The term enterprise in the Model Tax Treaty-seventy years of confusion*» Kees VAN RAADE, *Essay Int Tax -1993-* y en *Intertax -1994-* y el caso ante la Corte Suprema de Australia *Thiel vs FCT -1990-* en relación con el Convenio entre Australia y Suiza. En todo caso, la protección desplegada por el Convenio depende de la residencia del franquiciador que lleva a cabo las actividades empresariales ejerciendo el poder para tomar decisiones, y no atendiendo al lugar en el que la actividad empresarial del franquiciador no residente es llevada a cabo, pues si el franquiciador no residente desarrolla su actividad empresarial a través de un EP, ésta (la empresa del franquiciador no residente) carecerá de personalidad jurídica que permita considerarla como *persona* a efectos de los Convenios ratificados por el Estado del EP. Esta interpretación debe ponderarse con la aplicación de las cláusulas de los Convenios en materia de no discriminación de EP, y en el ámbito Comunitario por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
- 85 El Bundesfinanzhof alemán el 2 de febrero de 1970 afirmó que las contraprestaciones por la prestación de servicios deben disgregarse sólo si se puede determinar claramente que la misma se ha realizado por los servicios prestados. En materia de Convenios, la prestación de servicios se encuentra expresamente excluida de las definiciones de cánones *e.g.* Convenio entre Países Bajos y China, y en los Protocolos de los Convenios entre Países Bajos con Nigeria, Pakistán y Sri Lanka respectivamente. La Corte Suprema de Malasia (1983) respecto al Convenio con Reino Unido afirmó que la contraprestación por servicios de consultoría consistentes en la cesión de personal directivo, formación, servicios de gestión y de marketing, no eran cánones sino beneficios empresariales. La DGT el 4 de noviembre de 1994 afirmó que los servicios posventa, los relacionados con garantías de ventas, y asistencia técnica en sentido puro o la asesoría de ingenieros, abogados o economistas no se incluyen en la definición de cánones en el artículo 12.2 del MC OCDE. Respecto a la distinción entre cánones y beneficios empresariales respecto al software, *vid.* DGT el 29 de agosto de 2001, Sentencia del TSJ de Madrid de 5 de marzo de 1998 que estableció que dentro del concepto de canon se incluye no sólo el precio satisfecho por las transferencias de tecnología industrial sino también el satisfecho por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Las cantidades abonadas a una empresa no residente como retribución por suministro de informaciones sobre legislación y prácticas empresariales en diversas materias en el ámbito tributario se califican como contrato de arrendamiento de obras o servicios y no como transferencia de tecnología, al no proceder la

información suministrada de la propia experiencia de la empresa no residente. Sujeción al Impuesto en España impropio, y la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 1998 al establecer que la prestación de servicios de ordenador por una residente en Bélgica sin establecimiento permanente en España no se califica de canon, habida cuenta que existía un acuerdo anterior de la Administración Tributaria que reconocía al prestador del servicio el derecho a la devolución del impuesto pagado porque las rentas no tenían la condición de canon. Será necesario por tanto que el franquiciador no residente distinga entre el derecho a usar intangibles y la prestación de servicios, por ser relevante a la hora de caracterizar los distintos rendimientos, su régimen fiscal y las normas sobre precios de transferencias internacionales aplicables a entidades vinculadas.

- 86 Artículo 6.3 del MC OCDE «Las disposiciones del párrafo 1 (tributación de rentas inmobiliarias) se aplican a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles».
- 87 El artículo 7.1 del MC OCDE (atribución de beneficios empresariales a los EP) debe ser leído a la luz del artículo 9 del MC OCDE (atribución de beneficios en transacciones entre empresas asociadas o vinculadas) por las similitudes que ambos preceptos presentan.
- 88 Para determinar los beneficios empresariales atribuibles sólo al EP debe tenerse en cuenta no a la empresa en sí misma, sino atendiendo a sus beneficios, *e.g.* sus distintas fuentes de beneficios transfronterizos, determinando para cada uno de estos beneficios si las actividades desarrolladas para la obtención de los mismos son susceptibles de constituir un EP.
- 89 Esta teoría considera como beneficios empresariales gravables al EP todas las rentas procedentes de fuentes situadas en el Estado del EP, independientemente de si se encuentra efectivamente conectado al EP o no. El MC OCDE entiende que la renta está efectivamente conectada a un EP cuando es atribuido según la relación funcional existente entre el EP y la actividad desarrollada directamente a través del mismo. La conexión efectiva, por tanto, se basa en criterios económicos sustantivos que permiten establecer un vínculo entre el Estado del EP, la renta atribuible y el propio EP (como centro de atribución de beneficios mundiales). Esta atribución de rentas de fuente extranjera como efectivamente conectadas al EP no debe confundirse con el principio de la fuerza de atracción, pues es consecuencia del *principio de conexión efectiva*. La tributación de las personas jurídicas residentes y de los EP de este modo queda equiparada, pudiendo subsistir diferencias en cuanto al cómputo de determinados beneficios sujetos a gravamen en manos del EP *e.g.* rentas de inversiones pasivas, contraprestaciones por servicios de asistencia técnica y cánones satisfechos a la casa central que no suelen admitirse como fiscalmente deducibles para los franquiciados. De acuerdo con los Convenios, la existencia de un EP implica que deben aplicarse en dicho Estado las mismas deducciones e incentivos que se establecen en favor de sus personas jurídicas residentes.
- 90 Si bien ésta es la posición del MC OCDE algunos Convenios han optado por otras aproximaciones al problema de atribución de beneficios empresariales al EP, tales como la utilización de un «*principio de la fuente*» similar al propuesto en el MC ONU y previamente propuesto de forma más estricta por el MCPA. En estos casos los beneficios empresariales atribuibles al EP van más allá de los resultantes de sus propias actividades abarcando a las mismas o similares actividades que las llevadas a cabo por el EP pero sin extenderse a todas las actividades empresariales realizadas en el Estado del EP, extendiendo así el derecho a gravar reconocido al Estado del EP a través de una *fuerza de atracción limitada*. Son muy pocas las jurisdicciones que utilizan la teoría de la fuerza de atracción. El MC ONU permite aplicar este principio sólo en determinadas circunstancias, *e.g.* ventas en el Estado del EP y beneficios derivados de otras actividades empresariales desarrolladas en el mismo Estado de la misma o similar clase que las desarrolladas a través del EP. Disposiciones similares a las del MC ONU se encontraban en el Convenio entre Alemania y EE.UU. (vigente de 1954 a 1965) en relación con las *transacciones directas* de la misma clase que las desarrolladas por el EP (criterio abandonado en el Convenio de 1989). En los Convenios ratificados por España, los Protocolos de los Convenios con Argentina y Filipinas, respectivamente, siguen el criterio de fuerza de atracción limitada en relación con la venta de bienes y mercaderías idénticas o similares a las vendidas a través del EP y para idénticas o similares actividades comerciales.
- 91 En este sentido *vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2000 en relación con el Convenio entre España y Brasil, donde se afirma que «el Art. 7-1 del Convenio dispone: "Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente", precepto de claro contenido donde tras establecer el principio de que los beneficios de una empresa tributarán en el país de su nacionalidad, exceptúa el caso de los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente en Brasil de una empresa española (o viceversa) que, en la medida que sean imputables al establecimiento permanente, "pueden" someterse a tributación en Brasil. Por su parte, el apartado 2 del propio Art. 7 establece que "Cuando una empresa de un Estado Contratante realice [su actividad] en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una

empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente", lo que significa que la sucursal que como establecimiento permanente tiene abierta el Banco Central Hispanoamericano en Sao Paulo (Brasil) debe, a efectos fiscales, considerarse como si fuera una empresa distinta y separada de su matriz, cuyos beneficios han de serle imputados con total independencia y, por ende, siendo considerada como si fuera una empresa brasileña, determinarlos con arreglo a la legislación de aquel país. (...) el beneficio imputable a aquella sucursal bancaria, a efectos del Impuesto de Sociedades español, será el que se haya determinado en aquel país con arreglo a su legislación. Tal resultado económico constituirá la base del impuesto tanto en España como en Brasil, si bien en la primera (España), con arreglo al Art. 23 del Convenio, de la cuota resultante habrá de deducirse lo que por análogo impuesto haya tributado en el segundo (Brasil) para así evitar la doble imposición. Consecuencia de lo que antecede es que no resulta ajustado a Derecho que la Hacienda española determine unilateralmente, con arreglo a sus normas, lo que constituye la base imponible de aquella sucursal, que habrá de serlo con arreglo a las normas brasileñas y cuyo resultado ha de admitirse también como base imponible en España. En conclusión: el beneficio neto o base imponible obtenido por la sucursal en Sao Paulo (Brasil) el Banco Central Hispanoamericano, a efectos del Impuesto sobre Sociedades español, debe ser el mismo que se establezca con arreglo a la legislación de aquel país y se admita por su Administración tributaria, sin que la Hacienda Pública española pueda realizar imputaciones o ajustes a aquella base imponible, sobre la que se liquidará el Impuesto español con deducción de lo pagado por análogo impuesto en Brasil».

- ⁹² Artículo 7.2 del MC OCDE «Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un EP situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho EP los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con tal independencia con la empresa de la que es EP». Artículo 7.4 del MC OCDE «Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los EP sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en aquel artículo». Artículo 7.3 del MC OCDE «Para la determinación del beneficio del EP se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del EP, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el EP como en otra parte».
- ⁹³ El uso de valores normales de mercado se corresponde con el *arm's length principle*, concepto frecuentemente usado en las legislaciones fiscales para referirse a las transacciones entre personas no vinculadas que se relacionan entre sí de forma totalmente independiente. En caso de que la transacción se realice entre dos personas, una de las cuales controla a la otra, o ambas se encuentran sometidas al control de una tercera persona, los precios y condiciones de las transacciones pueden diferir de las que prevalecerían en condiciones normales de mercado, si las partes no estuviesen vinculadas. La aplicación de este principio a las transacciones entre el EP y la casa central del franquiciador no residente debe realizarse a la luz del artículo 9 del MC OCDE, pues si bien sus ámbitos de aplicación son distintos, su contenido es similar.
- ⁹⁴ La configuración del EP en estos casos impide atribuirle beneficios hipotéticos sin una base fáctica. Todo ajuste fiscal debe tomar necesariamente como punto de partida la contabilidad separada del EP para asegurar que los beneficios atribuidos se corresponden con los que serían realizables por una franquicia separada y distinta en las mismas condiciones, exigiendo que las transferencias internas o servicios prestados o recibidos sean contabilizadas.
- ⁹⁵ Una de las principales críticas realizadas al sistema directo de determinación de beneficios se refiere a la consideración y valoración ofrecida por estos sistemas a las transacciones empresariales internas *e.g.* entre EP o entre éstos y la casa central, afirmándose que la ficción de empresa separada encuentra su límite en el momento en que se realiza el hecho imponible o cuando se considera obtenida la renta. Los beneficios o pérdidas solamente pueden producirse cuando se derivan de transacciones empresariales externas. Por oposición a estos métodos directos se clasifican los demás como indirectos, frecuentemente utilizados en relación con empresas de transporte y seguros, así como en Estados con sistemas impositivos descentralizados (*e.g.* EE.UU., Suiza) en los que los beneficios de los EP se determinan calculando el beneficio total obtenido por la franquicia a través de las actividades en que han intervenido los EP. Esta determinación puede realizarse aplicando al beneficio total coeficientes basados en la comparación de contraprestaciones brutas, activos, horas empleadas u otros factores adecuados.
- ⁹⁶ La distribución del beneficio total entre las diferentes partes de la cadena de franquicias evitaría, al menos en teoría, sobreimposiciones en los beneficios empresariales (*e.g.* el denominado *test del 100%*) eliminando los problemas de doble imposición entre el Estado de residencia y el del EP y, ya que el beneficio total está predeterminado, las consideraciones relativas a la atribución de beneficios y pérdidas serán innecesarias, evitando así los problemas de valoración derivados de la legislación sobre precios de transferencia internacionales, pues la atribución del beneficio total se reali-

za según fórmulas y factores predeterminados. Estos métodos reflejan una situación de dependencia de la cadena de franquicias sobre todas sus partes, exigiendo la armonización de los sistemas de distribución entre las diversas jurisdicciones en que opera, así como una dependencia en las cuentas consolidadas de la franquicia. El principal problema es que los factores de producción necesarios variarán de unas franquicias a otras en función de las actividades que desarrollan y las condiciones del mercado en el cual se llevan a cabo. La determinación de los factores para realizar la atribución de beneficios y el peso relativo concedido a los mismos tendrá una importancia decisiva, utilizándose generalmente factores operativos aunque sólo tendrá sentido si los beneficios de cada una de las partes dependen del factor medido y no tiene en cuenta otros factores productivos.

- 97 Al tratarse de un impuesto sobre la renta exigido por un Estado Federal los Convenios ratificados por EE.UU. no serán aplicables. El uso de estos métodos de atribución de beneficios fue ratificado por parte de la Corte Suprema de EE.UU. en *Container Corporation of America vs Franchise Tax Board* (1983), si bien se tiende a impedir a los Estados de la Federación gravar con estos métodos a empresas de no residentes a raíz de la decisión de la Corte Suprema de EE.UU. en *Barclays Bank and Colgate-Palmolive vs Franchise Tax Board* (junio de 1994) y por las represalias adoptadas por otros Estados (e.g. Reino Unido amenazó en 1985 con introducir las *Grills clauses* por las que se denegaban los *Advanced Corporate Tax Credits* en el Reino Unido para evitar la doble imposición económica internacional sobre los beneficios distribuidos a matrices de EE.UU.). En 1984 California modificó el sistema que aplicaba a las multinacionales limitando su aplicación a actividades empresariales desarrolladas dentro de las fronteras geográficas de EE.UU.: similares sistemas de atribución de rentas mundiales o mediante fórmulas se pueden encontrar en los Estados de Arizona, Florida, Indiana, Minesota, Oregón y Utha.
- 98 En Suiza se usa para distribuir los beneficios totales obtenidos en Suiza entre sus cantones.
- 99 A través de los métodos directos los gastos de gestión incurridos por el propio EP en su propio beneficio serían normalmente deducibles al calcular los beneficios empresariales netos del mismo. El importe de estos gastos será la cuantía debidamente contabilizada para cada parte de la empresa de forma que se puedan conocer el gasto efectivamente incurrido. En caso de gastos de gestión y generales de administración los métodos indirectos serán más efectivos, pero podrán plantear problemas de doble imposición si las jurisdicciones involucradas se niegan a considerar tales gastos como deducibles.
- 100 Supremo Tribunal Administrativo de Portugal el 20 de febrero de 1991 y 28 de octubre de 1998. En el caso de EP sitios en territorio español los requisitos para deducir los gastos de dirección y generales de administración se encuentran en el artículo 17.1.b de la Ley 41/1998 de 9 de diciembre.
- 101 El artículo 17.1 de la Ley 41/1998 de 9 de diciembre niega la posibilidad de deducir estas entregas. DGT el 18 de enero de 1988 en relación con el Convenio entre España y Suiza, al no considerar fiscalmente deducibles los cánones e intereses pagados por el EP a la casa central.
- 102 Este distinto régimen para los ingresos y los gastos del EP se fundamenta en la primera frase del artículo 7.2 del MC OCDE al decir «Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3».
- 103 Artículo 7.6 del MC OCDE «A los efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al EP se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma».
- 104 Artículo 24.3 del MC OCDE «Los EP que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no puede interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares». Los Convenios inciden así en la legislación doméstica de los Estados contratantes que determina el régimen fiscal aplicable a los beneficios empresariales en el Estado del EP.
- 105 Esta retención se introdujo en la legislación española en 1991 exigiendo una exacción adicional sobre los EP que no completasen un ciclo mercantil del 25% sobre los beneficios después de impuestos *distribuidos* por el EP (tras la modificación introducida por la Ley 46/2002, BOE 19-12-2002 el tipo de gravamen en la imposición complementaria sobre establecimientos permanente se establece en el 15%), si bien el mismo no se aplicará si media un Convenio en el que no esté expresamente recogido, e.g. Convenio entre España y EE.UU. en sus artículos 14 y 25 admite expresamente su aplicación (la Sección 884 IRC introdujo en EE.UU. esta exacción en 1986 al tipo del 30%) el Convenio entre España y Brasil permite a Brasil exigir un 15% adicional sobre los beneficios disponibles de los EP de empresas de residentes en España y el Convenio entre España y Francia incluyó una cláusula que permitía la exacción de este gravamen por Francia al tipo del 25%, si bien la influencia del Derecho Comunitario en relación con la no discriminación impidió su aplicación. Otros Estados con los que España ha concluido Convenios incluyen el *branch profit tax* en sus legislaciones fiscales e.g. Hungría (20%), Filipinas (15%), Tailandia (10%), Canadá (25%), Méjico (5%) o Indonesia (20%), si bien no sería exigible al no contemplarse en los respectivos Convenios.

- ¹⁰⁶ La doble imposición no es sólo internacional, pues puede ocasionarse en el ámbito interno debido al propio ordenamiento jurídico de una misma jurisdicción, siendo el caso más habitual la exacción de impuestos sobre la renta sobre distintos contribuyentes, *e.g.* sobre una sociedad al gravarse con un impuesto sobre la renta societaria la obtención de beneficios, y al volver a gravar esos mismos beneficios en manos del socio persona física como dividendos a través de un impuesto sobre la renta de las personas físicas. Las soluciones a tales casos se fijan a través de los sistemas de integración de ambos tributos, clasificables como: 1. *Sistemas de integración total*, el cual puede adoptar la forma del método de las ganancias de capital *e.g.* se grava todo incremento en el patrimonio de una entidad, realizado o no, en caso de que se distribuya se grava como dividendo y si no se distribuye como un incremento patrimonial del socio, o el método de la sociedad de personas *e.g.* opera como si la persona jurídica no existiera, liquidando un IS sobre todo beneficio obtenido por la sociedad, mas considerándolo a cuenta del IRPF del socio. 2. *Sistemas de integración parcial* o sólo en relación con las rentas distribuidas: puede aplicarse a nivel del socio (mecanismo establecido en la legislación fiscal española) o bien en el ámbito de la sociedad (sistema adoptado en Francia por el que se gravan por el impuesto sobre sociedades francés sólo los beneficios no distribuidos gravándose el resto por el impuesto sobre la renta de las personas físicas francés. Respecto a socios no residentes toda la renta es gravada en manos de la sociedad francesa, remitiéndole un cheque por el denominado *Avoir Fiscal* por la parte de las rentas distribuidas gravadas en manos de la sociedad). 3. Sistemas en los que no hay integración o *sistemas clásicos e.g.* sistema establecido en EE.UU. Esta doble imposición se define como *doble imposición económica* y no suele resolverse en el ámbito internacional a través de Convenios bilaterales, sino a través de medidas unilaterales de cada Estado, si bien en el ámbito de la Comunidad Europea destaca la Directiva sobre matrices y filiales 90/435/CEE y el Convenio de Arbitraje 90/436/CEE de 23 de julio sobre la eliminación de la doble imposición económica en los ajustes de beneficios entre empresas vinculadas. Estas consideraciones deberán tenerse en cuenta a la hora de operar en una determinada jurisdicción a través de matrices y filiales sitas en las mismas. Los Convenios tratan de eliminar o disminuir los efectos derivados de la *doble imposición jurídica internacional* originada por las siguientes causas: que dos jurisdicciones gravan a un mismo franquiciador por su renta mundial (*e.g.* ambas jurisdicciones le consideran residente), que un franquiciador residente en una jurisdicción obtenga rentas en otra jurisdicción y las dos gravan esa misma renta, o bien que dos jurisdicciones gravan a un mismo franquiciador no residente en ninguna de ellas, por las rentas procedentes de una de ellas (*e.g.* al obtenerse a través de un EP).
- ¹⁰⁷ Artículo 23.A.1 del MC OCDE «*Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas (...) que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas (...), sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3*». Artículo 23.A.3 del MC OCDE «*Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante (...) estén exentas de impuestos en este Estado, éste puede, no obstante, tener en cuenta las rentas (...) exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas (...) de este residente*».
- ¹⁰⁸ Todas estas restricciones han sido introducidas en el IRC de EE.UU. al regular la concesión de créditos para eliminar la doble imposición internacional a través del sistema de imputación ordinaria.
- ¹⁰⁹ Artículo 23.B.1 del MC OCDE en su párrafo 1.º «*Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas (...) que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante el primer Estado deducirá: a) del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente, un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en este otro Estado, (...)*». El párrafo 2.º de este artículo «*Sin embargo, (...), esta deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta (...), calculado antes de la deducción, correspondiente, (...) a las rentas (...) que puedan someterse a imposición en este otro Estado*».
- ¹¹⁰ Artículo 23.2.A del MC OCDE párrafo 1.º «*Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 (dividendos) y 11 (intereses) (y 12 cánones), pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el primer Estado deducirá del impuesto que grave las rentas de este residente un importe equivalente al impuesto pagado en el otro Estado contratante*». Párrafo 2.º «*Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en este otro Estado*». Según el MC OCDE no existirá doble imposición al reconocer el derecho exclusivo para gravar los cánones al Estado de residencia del franquiciador. La mayoría de Convenios ratificados por España recogen una tributación compartida respecto de tales rentas, al igual que para intereses y dividendos, con un derecho primario de gravamen en el Estado de residencia del franquiciador y un derecho a gravar tales rentas de forma limitada en el Estado de origen de tales rentas por el cual el Estado de residencia del franquiciador concederá un crédito, de ahí que se incluya tal posibilidad en este artículo.
- ¹¹¹ EE.UU. se niega a aceptar la inclusión de estas cláusulas en cualquiera de sus Convenios, y así lo ha hecho constar en su Modelo de Convenio de 1981 (en adelante USMC) al considerar que estos Convenios son vehículos inapropiados para administrar programas de ayuda a la inversión exterior. Otras jurisdicciones en cambio las incluyen en sus Convenios *e.g.* Países Bajos las ha introducido en 19 de sus Convenios al cambiar el método tradicional de exención por el de imputación (*wit-*

- holding tax relief*) limitando temporalmente la vigencia de estas cláusulas normalmente a 10 ó 15 años desde la entrada en vigor del Convenio; Canadá las incluye sólo en relación con los créditos concedidos por inversiones activas (*tax holidays*) limitándolas normalmente a 10 años; Suecia, Alemania y Japón las incluyen en algunos de sus Convenios, para inversiones activas como para pasivas; el Reino Unido concede estos créditos por impuestos no pagados en sus antiguas colonias; Australia los incluye en algunos de sus Convenios con países asiáticos en vías de desarrollo limitando las rentas que pueden beneficiarse de ellos y su vigencia temporal pudiendo prorrogar algunos a través del procedimiento amistoso, y Francia en sus Convenios con países asiáticos, sudamericanos y africanos los concede en relación con inversiones pasivas.
- 112 El Convenio con China considera como impuesto efectivamente pagado por los cánones procedentes de China el 15% de su importe bruto (cuando según Convenio se limita dicho gravamen al 10%).
- 113 El Convenio con Filipinas considera como impuesto efectivamente pagado por los cánones procedentes de Filipinas el 15% o el 20% según casos (cuando el Convenio limita el gravamen de cánones al 10% y 15%).
- 114 El Convenio con Bolivia considera el impuesto efectivamente pagado por el franquiciador residente en España por estos cánones el 25% (cuando el Convenio limita dicho gravamen al 15%).
- 115 El Convenio con Argentina considera que los cánones efectivamente gravados según Convenio al 10% se consideran gravados al 15% si se dan ciertos requisitos.
- 116 *Vid.* DGT 8 de julio de 2002, en relación con el Convenio entre España y Argentina. Se planteó el caso de una empresa española que percibía unas cantidades en concepto de cánones de una empresa argentina sobre los que se pagaron en Argentina unas retenciones. Al ser de aplicación el Convenio de doble imposición entre España y Argentina esas cesiones de uso se consideran cánones y debían tributar tanto en Argentina, al 10%, como en España, siendo deducible en España el impuesto pagado en aquel país, siempre y cuando no excediese del tipo que le correspondería de acuerdo con el Convenio de doble imposición. Dado que la empresa argentina satisfizo en ese país el 31,5%, el exceso de este porcentaje respecto del 10% no será deducible en España, debiendo solicitarse la devolución del ingreso en Argentina por la sociedad allí domiciliada.
- 117 La forma jurídica concreta debe determinarse analizando el Derecho de sociedades de cada jurisdicción y sus respectivos regímenes fiscales (*e.g. check-the-box rules* en EE.UU.). Debe analizarse también el posible uso de entidades híbridas (*e.g.* una entidad considerada en una jurisdicción como una sociedad colectiva *-partnership-* y como persona jurídica en otra jurisdicción). Esta configuración de la entidad, transparente o no en cada Estado, puede generar problemas de doble o múltiple imposición.
- 118 La acumulación de rentas en filiales no residentes no será posible siempre, debido a la legislación del Estado de residencia del franquiciador en materia de transparencia fiscal internacional *e.g.* artículo 75 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre y el artículo 121 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre. Estas legislaciones en materia de *Controlled Foreign Corporations* han sido incluidas por la mayoría de los Estados. Además, pueden introducirse limitaciones en los Convenios para evitar su abuso por no residentes que operan en el exterior como residentes (*e.g.* a través de una filial) para beneficiarse de un Convenio al que de otro modo no tendrían acceso. EE.UU. ha introducido en su Modelo de Convenio de 1981, y en todos los ratificados con otros Estados contratantes, la cláusula de limitación de beneficios (*LOB provisions*) para denegar la aplicación de sus Convenios a las denominadas *base companies* o *step-stone companies* inmersas en operaciones de *Treaty shopping*.
- 119 Tener en cuenta la posible presencia de un *branch profit tax*, *e.g.* España, EE.UU., Francia.
- 120 Las operaciones a través de EP serán convenientes a corto o medio plazo si el franquiciador no residente puede minorar con las pérdidas de su EP el gravamen por las rentas mundiales obtenidas por el franquiciador, lo cual no es posible en el caso de filiales sometidas al régimen de compensación de bases imponibles negativas establecido, en su caso, en la legislación doméstica de cada Estado. Ante esta ventaja de los EP frente a las filiales, los mecanismos de exención establecidos para eliminar la doble imposición suelen incluir cláusulas para eliminar esta ventaja (*e.g. recapture of foreign losses provisions*), convirtiendo dichos beneficios en ventajas meramente temporales.
- 121 El artículo 12.1.a) de la Ley 41/1998 define el concepto de EP.
- 122 Artículo 5.1 del MC OCDE «A efectos del presente Convenio, la expresión EP significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». Artículo 5.2 del MC OCDE «La expresión EP comprenderá, en especial: a) las sedes de dirección, b) las sucursales, c) las oficinas, d) las fábricas, e) los talleres, f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales». Esta definición es homogénea en la mayoría de los Convenios en vigor. Debe recordarse que en estos casos la existencia del EP no es suficiente *per se* para que se grave al franquiciador no residente, pues es necesario que puedan atribuirse beneficios empresariales netos al EP. El párrafo 2 contiene a título ilustrativo casos que suelen constituir un EP, mas debe comprobarse en todos los casos que los elementos de la definición general contenida en el párrafo 1 se cumplen.

- 123 TEAC el 28 de noviembre de 1988 sobre el Convenio entre España y el Reino Unido.
- 124 El carácter complementario de estos elementos se debe a la necesidad de distinguir entre actividades empresariales móviles y lugares móviles en los que se realizan las actividades empresariales. La exigencia de fijeza geográfica no supone que se limiten las actividades que pueden dar lugar a un EP exclusivamente a las realizadas en el lugar fijo de negocios, por lo que las *actividades empresariales móviles* podrán generar un EP. Por otro lado, el lugar en el cual se realizan las actividades podrá desplazarse geográficamente, por lo que los *lugares de negocio móviles* podrán generar un EP en caso de quedar estacionado durante cierto tiempo en un área geográfica, más o menos amplia. Si las actividades empresariales no son fijas, el criterio relevante será temporal, en tanto que si el lugar de negocios es el que no permanece fijo, el criterio relevante será tanto el temporal como el geográfico.
- 125 Vid. DGT 13 de abril de 1998 en relación con el Convenio entre España y Alemania.
- 126 Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de enero de 1998 en que se afirma que tiene el carácter de «establecimiento permanente» a efectos de tributar por Impuesto de Sociedades como sujeto pasivo de dicho impuesto, el establecimiento de una oficina en España por una Compañía Aérea extranjera, en la que se realizan solamente funciones de información, aunque no genere ingresos para la entidad no residente.
- 127 Artículo 5.4 del MC OCDE «*No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término EP no incluye: a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) El mantenimiento de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio*». Artículo 7.5 del MC OCDE «*No se atribuirá ningún beneficio a un EP por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa*». Artículo 5.7 del MC OCDE «*El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de EP o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en EP de la otra*»
- 128 Vid. DGT 10 de enero de 2000 en relación con el Convenio entre España y los Países Bajos, en que plantea el caso de una entidad holandesa que abre una oficina en España para hacer publicidad y suministrar información sobre actividades y productos de la propia entidad. La DGT afirma que de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 5 del Convenio, podría afirmarse que la entidad holandesa sobre la que se consulta actúa en España a través de un establecimiento permanente. No obstante, en el apartado 3 del citado artículo se enumeran los casos en que a pesar de que pueda disponerse de un lugar fijo de actuación o de tener una oficina abierta en España, no se considera que dispone de un establecimiento permanente (...). Por consiguiente (...), no se considera que la oficina abierta en España por la entidad holandesa constituya un establecimiento permanente si cumple los requisitos de realizar las actividades auxiliares de dar información y hacer publicidad y que éstas se realicen única y exclusivamente para la propia empresa.
- 129 En el caso de EE.UU. *Amalgamated Dental Co. vs Commissioner* (1946) se afirmó que la mera compra de bienes en EE.UU., como actividad auxiliar o preparatoria, no constituirá actividad empresarial desarrollada en EE.UU., y no existirá EP. En cambio en *US vs Balanovski* (1956) el Tribunal afirmó que las diversas actividades desarrolladas en un EP podrán considerarse conjuntamente *e.g.* compra de bienes en EE.UU. según pedidos, inspección de las mercaderías, concluir ventas y mantener una oficina, de forma que existiera *trade or business* en EE.UU., y por tanto un EP.
- 130 El Bundesministerium der Finanzen austriaco afirmó en 1994 respecto al Convenio entre Austria y la URSS que si la actividad auxiliar se presta en provecho de un tercero esto constituirá la actividad principal de la empresa, y existirá un EP.
- 131 Los Convenios de España con Austria y Marruecos, respectivamente, no incluyen disposiciones similares a este artículo, por lo que los beneficios empresariales o gastos fiscalmente deducibles derivados de las actividades mixtas realizadas por el EP serían atribuidas automáticamente en su totalidad al mismo.
- 132 Al analizar la tributación de franquicias de no residentes debe tenerse en cuenta que el no residente será gravado en el exterior sobre beneficios empresariales obtenidos de personas residentes sólo si la actividad *desarrollada* en esa jurisdicción constituye una actividad empresarial, sin que el franquiciador no residente suela ser gravado por los beneficios empresariales obtenidos de actividades empresariales *desarrolladas* con los residentes de esa jurisdicción. Si un franquiciador opera a través de un franquiciado-agente encargado de desarrollar un mercado, el modo en que éste pueda operar determinará si la actividad empresarial se realiza *con* o *en* la jurisdicción de residencia del franquiciado-agente.

- 133 La clave es determinar si el franquiciado-agente residente es independiente o no del franquiciador no residente por quien actúa. Si lo es, el franquiciador *prima facie* realizará actividades empresariales con esa jurisdicción y no en la misma.
- 134 En los Convenios que siguen el MC OCDE o el de la ONU el principal problema en relación con estos franquiciados-agentes será determinar si son o no una representación permanente del franquiciador no residente. No lo será si actúa con un estatuto independiente, y lo será si ejerce habitualmente una autoridad para negociar y concluir contratos en nombre y beneficio de la franquicia.
- 135 Artículo 5.5 del MC OCDE «No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona (distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 6) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un EP en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4, y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un EP, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo».
- 136 Implicará que la actividad realizada por el franquiciado-agente afecte de forma directa e inmediata a la esfera jurídica del franquiciador no residente, excluyendo por tanto aquellos franquiciados-agentes que actúan en nombre y por cuenta propios. Vid. «Agents as PE under OECD Model Convention», John F. AVERY JONES y David A. WARD, 33-1993 *European Tax*, mayo 1993.
- 137 DGT el 8 de marzo de 1995 en relación con el Convenio entre España y Francia afirmó que existirá una representación permanente cuando el agente tenga autoridad para contratar en nombre de la empresa al menos lo que se refiera a la promoción de sus servicios.
- 138 Tales supuestos exigen que se escrutiñen cuidadosamente los términos del acuerdo, pues según la DGT en relación con el Convenio entre España y Bélgica (15 de febrero de 1990), el Convenio entre España y Portugal (4 de septiembre de 1995), y el Convenio de España y Alemania (26 de abril de 1994), si los representantes de la empresa son al mismo tiempo empleados suyos, se considerará que tienen capacidad suficiente para concluir contratos si están autorizados para negociar todos los elementos y detalles de los contratos, aun cuando sean finalmente firmados por otra persona residente en el Estado contratante en el que la persona que desarrolla la actividad empresarial es residente.
- 139 Artículo 5.6 del MC OCDE «No se considera que una empresa tiene un EP en un Estado contratante por el mero hecho que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad».
- 140 En el caso de EE.UU. *Taisei Fire and Marine Insurance Co. vs Commissioner* (5 de febrero de 1995) respecto al Convenio entre EE.UU. y Japón el Tribunal afirmó que una compañía de reaseguros era un agente con estatuto independiente en los términos del Convenio, sin que pudiese considerarse como representación permanente de las compañías aseguradoras japonesas basándose en la independencia jurídica y económica del agente reasegurador.
- 141 DGT el 8 de marzo de 1995 en relación con el Convenio entre España y Francia afirmó que no existe independencia económica cuando el contrato tiene un carácter exclusivo y el agente no tiene otro cliente.
- 142 Según Bundesfinanzhof alemán en un caso de 23 de septiembre de 1983 el concepto *actuar dentro del marco ordinario de su actividad* debe determinarse por referencia a las competencias que habitualmente se atribuyen a los profesionales del desarrollo de franquicias. En 1995 respecto al Convenio entre Alemania y Países Bajos estableció que para determinar si una persona actúa en el marco ordinario de su actividad deberá recurrirse a los usos del sector en el cual la persona actúa. Asimismo, el Tribunal Fiscal de Colonia en una decisión de 1994 respecto al Convenio entre Alemania y el Reino Unido afirmó que un agente es independiente si se dedica normalmente al comercio en nombre propio, y que si comercializa en nombre y por cuenta de otro no estará actuando en el marco ordinario de su actividad.
- 143 La expresión *Treaty Shopping* es de origen americano y surge del concepto *forum shopping*, empleado en el procedimiento civil de los EE.UU., tendente a la búsqueda de aquella jurisdicción que el particular entiende más favorable a sus intereses a la hora de la sentencia o resolución de un litigio (*Compatibilidad de las cláusulas antiabuso con los tratados de doble imposición* Enrique Agustín BUGALLO, marzo 2002). Implica que una persona que no reside en los Estados contratantes de un Convenio analice sus disposiciones de forma que pueda establecer una entidad en alguno de los Estados contratantes para obtener las ventajas inherentes a este Convenio (e.g. eliminación o limitación de la tributación). Suele relacionarse con el uso de entidades instrumentales (*conduit entities*, e.g. sociedades constituidas en paraísos fiscales o jurisdicciones de baja tributación con una ventajosa red de Convenios por lo que las rentas que perciba serán distribuidas a sus accionistas como dividendos, intereses, cánones, u otras categorías de rentas). Una utilización abusiva de los Convenios a través de las *Compañías Financieras de Antillas Holandesas* motivó la denuncia y terminación del Convenio entre EE.UU. y Antillas Holandesas. Por otra parte, La House of Lords del Reino Unido en la doctrina del caso *Furniss*

vs Dawson (1993) consideró que el *Treaty shopping* supone la realización de una serie ordenada de transacciones que carecen de un propósito comercial, siendo su único propósito la elusión fiscal, al carecer de valor independiente fuera de la estructura instrumental.

- 144 La Administración Kennedy introdujo en 1962 esta legislación bajo la denominación *CFC Subpart F* del IRC que posteriormente será adoptada por los ordenamientos jurídicos fiscales de la mayoría de jurisdicciones para evitar estructuras que erosionaran abusivamente las bases imponibles de sujetos residentes al acumular rentas en sociedades controladas por ellos y ubicadas en jurisdicciones con nula o baja tributación.
- 145 En relación con el régimen de transparencia fiscal internacional aplicado en España vid. «*The foreign base company in the Spanish tax law*», Ramón CASERO, *Intertax*, noviembre 1995, página 585.
- 146 Estas cláusulas se establecieron en el USMC de 1981 para luchar contra las oportunidades que sus Convenios ofrecían para practicar el *Treaty shopping*, al rechazar la concesión de los beneficios del Convenio a personas que no cumplan determinados tests mínimos tendentes a garantizar que quien invoca la aplicación del Convenio no es una entidad instrumental de un residente en una jurisdicción sin Convenio con EE.UU. o con un Convenio menos favorable con EE.UU.
- 147 Según el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en su informe «*Double Tax and the use of conduit companies*» en *International Tax Avoidance and Evasion, Issues in International Tax Serie N.º 1*, París, 1987 menciona, en su Parte 2.ª B relativa a disposiciones anti-evasión, que las disposiciones de los artículos 10 a 12 del MC OCDE a partir de su revisión de 1977 incluyen disposiciones relativas al *beneficiario efectivo* para impedir a personas no legitimadas a obtener los beneficios de un Convenio que los obtenga a través del uso de sociedades instrumentales. Éstas no pueden considerarse el beneficiario efectivo de los dividendos, intereses o cánones que obtenga si, aun a pesar de ostentar formalmente la propiedad de los activos, no dispone sobre ellos de más poderes de los que tiene un fiduciario o un administrador que actúe por cuenta de otras partes interesadas.
- 148 Vid. Sentencia del TSJ de La Rioja de 24 de julio de 2002, en que se afirma que «la Administración no puede evitar que el contribuyente diseñe operaciones previendo un trato más favorable a sus intereses, siempre que se sirva de la normativa vigente aplicada e interpretada en función de la verdadera naturaleza del hecho imponible, con respeto a los principios constitucionales de seguridad jurídica, capacidad económica y legalidad, tal y como tiene declarado el Tribunal Supremo en constante jurisprudencia, de la que es exponente su Sentencia de 22 de mayo de 1998». La Planificación Fiscal Internacional no es un instituto jurídico sino un conjunto coordinado de comportamientos tendentes a crear relaciones y situaciones jurídicas orientadas a la optimización de la carga fiscal (Vid. en este sentido *La Planificación Fiscal Internacional y los Paraísos Fiscales*, Pietro ANDONINO, agosto 2002), convirtiéndose en un elemento inevitable de cualquier proyecto de inversión internacional. En gran medida ello es así porque los propios Estados han utilizado la fiscalidad como instrumento de atracción de las inversiones extranjeras (Vid. en este sentido «Las medidas antielusión en los Convenios para evitar la Doble Imposición y en la Fiscalidad Internacional», Abelardo DELGADO PACHECO, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N.º 15/02).
- 149 En 2000 el fraude descubierto por la Administración Tributaria en España ascendió a 1,4 billones de pesetas, un 8% más que en 1999. Fuente: El País, 11 diciembre 2001.
- 150 Estos países y territorios son: El Principado de Andorra, las Antillas Holandesas, Aruba, el Emirato del Estado de Bahrein, el Sultanato de Brunei, la República de Chipre, los Emiratos Árabes Unidos, Gibraltar, Hong-Kong, Anguilla, Antigua y Barbuda, las Bahamas, Barbados, Bermuda, las Islas Caymanes, las Islas Cook, la República Dominicana, Granada, Fidji, las Islas del Canal (Guernsey y Jersey), Jamaica, la República de Malta, las Islas Malvinas, la Isla de Man, las Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, la República de Nauru, las Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, la República de Trinidad y Tobago, las Islas Turckes y Caicos, Vanuatu, las Islas Vírgenes Británicas, las Islas Vírgenes de los EE.UU., el Reino Hachemita de Jordania, la República Libanesa, la República de Liberia, el Principado de Liechtenstein, el Gran Ducado de Luxemburgo (por lo que respecta a las rentas percibidas por las sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio para evitar la doble imposición internacional, sociedades *Holding 1929*), Macao, el Principado de Mónaco, el Sultanato de Omán, la República de Panamá, la República de San Marino, la República de Seychelles y la República de Singapur.
- 151 Informe elaborado por la *Royal Commission on Taxation* de Canadá en 1967.
- 152 Esto se debió a la introducción en 1986 por EE.UU. del *branch profit tax* que desaconsejaba operar en EE.UU. directamente desde Antillas. Mediante la filial en Países Bajos y del Convenio suscrito entre Países Bajos y EE.UU. se limitaban las retenciones sobre dividendos pagados a residentes en Países Bajos, estando éstos exentos en Países Bajos, e impedía toda retención sobre intereses.
- 153 Directiva 90/435/CEE promulgada el 23 de julio de 1990.