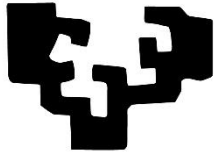


eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

ZUZENBIDE
FAKULTATEA
FACULTAD
DE DERECHO

Universidad del País Vasco /Euskal Herriko Unibertsitatea

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

TRABAJO DE FIN DE GRADO

**La obsolescencia del concepto
Establecimiento Permanente:
Análisis de las soluciones propuestas en el
Proyecto BEPS**

Autor: Unatx Carrión Méndez

Dirigido por: Susana Serrano Gazteluurrutia

Leioa, 15 de mayo de 2020

GLOSARIO

AT – Agencia Tributaria

B2C – Business to consumer

B2P – Business to peer

BEPS – *Base Erosion and Profit System*

CAF – Comité de Asuntos Fiscales

CDI – Convenio de Doble Imposición

CTM – Condiciones Tributarias Marco

ED – Economía Digital

EMN – Empresas Multinacionales

EP – Establecimiento Permanente

GEFED – Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital

GTSI – Grupo de trabajo sobre indicadores para la Sociedad de la Información

IP – *Internet Protocol*

MCOCDE – Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

OCDE – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

OECE – Organización Europea para la Cooperación Económica

PDS – Presencia Digital Significativa

TIC – Tecnologías de la Información y la Comunicación

VPN – *Virtual Private Network*

INDICE

Contenido

1. INTRODUCCIÓN	5
2. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	7
2.1 Concepto	7
2.2 Establecimiento Permanente y comercio electrónico.	11
2.2.1. Página web.....	13
2.2.2. Servidores	14
3. PROYECTO BEPS.....	15
3.1. Contexto.....	16
3.2. Plan BEPS: Acciones.....	18
3.2.1. Acción 1	19
3.2.2. Acción 7.....	26
4. OTRAS PROPUESTAS	34
5. CONCLUSIONES	36
6. BIBLIOGRAFIA	39

1. INTRODUCCIÓN

Antes de empezar con los aspectos básicos de definición y características del establecimiento permanente, es necesario realizar una pequeña introducción haciendo hincapié en los aspectos globales que inciden en esta figura del Derecho Fiscal y Tributario.

En un mundo globalizado, lo que antes conocíamos como comercio tradicional ha dado paso a la economía digital, debido a la fuerte irrupción de las tecnologías de la información y la comunicación (en adelante TIC) y a la desmaterialización de las actividades económicas. En palabras de los autores ZIMMERMAN Y KOEMER (1999) la economía digital se trata de ‘‘una economía basada en la digitalización de la información y la infraestructura de información y comunicaciones asociada a la misma’’¹.

Es por este nuevo fenómeno que, en la actualidad, ya no solo existen las clásicas empresas multinacionales que eran atribuidas a determinados sectores económicos (por ejemplo, el de la alimentación) sino que ahora compiten con nuevas empresas asociadas al mercado digital, que disponen sobre todo de medios intangibles que facilitan el comercio internacional.

Dichas empresas han erosionado el arcaico sistema tributario de los estados, el cual es incapaz de enfrentarse a la creciente nueva ‘‘economía digital’’. Esto se debe a que, como indica el inspector de Hacienda CARBAJO VASCO (2018), las resistencias de las nuevas empresas multinacionales (en adelante EMN) del ámbito de las TIC ‘‘vieron una oportunidad de expandir sus negocios sin tributar efectivamente por toda la esfera mundial, la falta de consenso internacional, el escaso desarrollo de un Derecho Internacional Tributario unificado y también, no es dable negar, los errores cometidos a la hora de entender el potencial expansivo, de crecimiento económico y transformación, que suponía el comercio electrónico, la nueva realidad económica y social que se estaba configurando; todos estos factores impidieron avanzar en la configuración de alguna

¹ ZIMMERMAN, H. D., y KOERNER, V. (1999), ‘‘New Emerging Industrial Structures in the Digital the Case of the Financial Industry’’, *Americas Conference on Information Systems*, Milwaukee, EEUU, 1999. En el mismo sentido KLING, R., y LAMB, B. (1999), ‘‘IT and Organizational Change in Digital Economies: A Socio-Technical Approach’’, *Understanding the Digital Economy: Data, Tools and Research*, Departamento de Comercio de EEUU, Washington DC, 1999

respuesta, consensuada internacionalmente hablando, al respecto”².

Por lo tanto, el establecimiento permanente (en adelante EP) al enfrentarse a esta nueva realidad económica, como lo es la economía digital y el comercio electrónico, debe regirse por lo establecido por la Conferencia Ministerial de Ottawa en 1996, conocidas como Condiciones Tributarias Marco, o CTM de Ottawa. En estas Conferencias, se trato de establecer unos principios generales a la política fiscal, que fuesen útiles también analizar la problemática del *e-commerce*.

Los principios generales de la política fiscal son la neutralidad, eficiencia, seguridad jurídica, efectividad y justicia, flexibilidad y proporcionalidad.

Cuando hablamos de neutralidad entre los sistemas tributarios de los países miembro, hacemos referencia a que deben ser neutrales y equitativos, con lo cual podemos decir que se trata de igualdad de trato a las distintas modalidades de actividad económica. Se busca un aumento de ingresos y minimizar la discriminación, potenciando de la misma forma todos los negocios económicos aplicándoles los mismos principios fiscales³.

La eficiencia a su vez, supone que las normas sean eficientes a lo largo de su adopción, teniendo que modificarse según la realidad que surja, por otra parte, se busca reducir los gastos tanto de las empresas como sobre los gastos de administración de los gobiernos.

La seguridad jurídica y simplicidad, hace referencia a que se trate de un texto fácilmente inteligible para los contribuyentes, que, a su vez, no entrame ningún tipo de dificultad a la hora de aplicarlo, alejándose de la complejidad para que no favorecer la planificación fiscal agresiva.

La efectividad y la justicia hace referencia a que los sistemas tributarios deben “analizar si las soluciones propuestas son efectivas y justas conlleva determinar quién soporta la carga tributaria y la proporción en que lo hace”⁴. El principio de justicia, a su vez,

² CARBAJO VASCO, D. (2018) ¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron? EN GARCÍA–HERRERO BLANCO C. (Dir.) *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario”* Parte 2 págs. 12-24. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, págs. 14-17

³ OCDE en Español (2014) “Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Action 1 Digital Economy ESP Preliminary versión” Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf> (ultima vez visitado el 3 de mayo de 2020)

⁴ CRUZ PADIAL, I Y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G (2017) “Economía Digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa tras las conclusiones del Informe del

requiere que quien lo soporta sea efectivamente la persona que está obligada a ello, esto quiere decir que necesita evitar las situaciones de doble imposición y evitar el fraude.

Cuando nos referimos a la flexibilidad, hacemos referencia a que los sistemas tributarios deben estar en constante evolución y se deben adaptar a las nuevas realidades que van surgiendo.

Teniendo en cuenta el rápido avance de las tecnologías es difícil estar en constante cambio, es por ello, que a lo largo de este trabajo vamos a ir analizando diferentes opciones que se han ido presentando en la OCDE y en la Unión Europea para que este principio de flexibilidad no sea tan difícil de aplicar.

Por último, CRUZ PADIAL Y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO (2017), añaden al hablar de la proporcionalidad, que se deberá analizar si las soluciones llevadas a cabo guardan proporcionalidad con los desafíos que se quieren abordar.

Ante estos principios, la OCDE en el año 2001, definió la justicia tributaria como un paso hacía la equidad de las naciones, estableciendo que esta equidad se refiere a “la atribución de ganancias y pérdidas nacionales en un contexto internacional y pretende garantizar el reparto equitativo de la recaudación tributaria derivada de operaciones transfronterizas”⁵.

Una vez explicados los principios en los cuales nos vamos a basar y la situación actual con la irrupción del comercio electrónico, entramos a analizar el concepto estudio de este trabajo.

2. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

2.1 Concepto

Cuando hablamos del establecimiento permanente (EP) nos referimos a uno de los elementos fundamentales a la hora de determinar la sujeción de las rentas derivadas de las actividades económicas obtenidas por no residentes amparados por un tratado sobre

GEFED” *Quincena fiscal*, nº 18 págs. 59-88. España. P. 84

⁵ OCDE en Español (2014) “Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Action 1 Digital Economy ESP Preliminary versión” Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf> (ultima vez visitado el 3 de mayo de 2020)

doble imposición⁶, otorgando así al Estado fuente (Estado donde la sociedad no residente realiza actividades sustanciales y estables) la potestad tributaria sobre las precitadas rentas.

En el caso de la normativa española, se considerarán como rentas obtenidas en el territorio español por no residentes las obtenidas según lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el art. 13.1.a) “Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”⁷.

Tal y como se desgana de su propio concepto, la característica que resulta apreciar es que el establecimiento permanente carece de personalidad jurídica distinta de la de su matriz en otro Estado o territorio distinto en el que aquella reside, lo que permite poder diferenciarlo de las filiales.

En adición a lo expuesto con anterioridad, la misma Agencia Tributaria expone que “Si un contribuyente dispone de diversos centros de actividad en territorio español se considerarán establecimientos permanentes distintos y se gravarán separadamente si realizan actividades claramente diferenciables y la gestión de las mismas se lleva de modo separado. No será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos”⁸.

Aunque esto último no será aplicable si existe Convenio de Doble Imposición (En adelante CDI) entre el Estado fuente, en este caso España, con cualquier otro Estado.

La doble imposición jurídica se produce cuando a un mismo contribuyente se le aplican

⁶ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2012) “La noción de establecimiento permanente en los tribunales las estructuras operativas mediante filiales comisionistas” *Crónica Tributaria*, nº 145, págs. 39-58. España. Pág. 40-41

⁷ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. BOE (2004)

⁸ Modelo 200. IS. Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Documentos de ingreso o devolución. (Modelo 200 y 206) - Sede Electrónica - Agencia Tributaria. Recuperado de <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/GE04.shtml> (Última vez visitado el 5 de mayo de 2020)

impuestos similares, sobre la misma renta y en el mismo periodo impositivo en varios Estados en los que lleve a cabo una actividad económica.

Esto lleva a la creación de los precitados Convenios de Imposición debido a los cuales, si ambos Estados son suscribientes del mismo CDI, se deberán atener a lo establecido en esa norma, en el caso español, hablaríamos del Modelo de Convenio de la OCDE⁹ (En adelante MCOCDE), en el cual, entraremos a analizar el art. 5 de la MCOCDE, el cual establece el concepto general del concepto establecimiento permanente como *“lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”*.

De esa definición desgranamos tres conceptos importantes. El primero es que debe existir un lugar de negocios. Este lugar de negocios, incluiría cualquier local o instalación utilizado para realizar la actividad económica de la empresa, además tal y como detalla CARLOS GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ (2011) “es indiferente si la utilización de los locales se realiza como propietario o como arrendatario de los mismo”¹⁰. Lo importante es que la empresa disponga de un espacio para llevar a cabo la actividad que va a desempeñar.

El segundo concepto sería que se trate de un lugar de negocios que debe ser fijo, esto quiere decir que se exige la permanencia, debido a que lo relevante aquí no es que este fijado en un lugar concreto, sino que, la sociedad no residente se establezca en el Estado de manera no temporal (pudiendo así desplazarse por el Estado sin que ello tenga implicaciones negativas a la hora de establecer un EP) como por ejemplo las ferias ambulantes tal y como se detalla en el Comentario 5.2 de la MCOCDE.

Aun así, si la idea inicial de la empresa es permanecer eventualmente en un Estado, pero reside en el por un largo tiempo, por ejemplo, más de 12 meses según el art. 5.3 MCOCDE cuando se trate de una obra o un proyecto de construcción o de instalación, se considerará que existe la intención de permanecer y habrá EP.

En otro orden de cosas, posteriormente entraremos a hablar sobre uno de los primeros

⁹ OECD iLibrary “Model Tax Convention on Income and on Capital 2014” (Full Version). (2015). Recuperado de https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en (última vez visitado el 12 de mayo de 2020)

¹⁰ GARCÍA - OLÍAS JIMÉNEZ, C. (2011) “El concepto tributario de “establecimiento permanente”” *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, nº Extra 1, págs. 229-235. España. Pág. 230.

problemas que plantea el obsoleto concepto de EP en base a este concepto de “lugar fijo” debido a que, en la economía digital, muchas empresas se mueven en la “nube”.

Por último, el tercer concepto es que las actividades de la empresa se lleven a cabo a través del lugar fijo de negocios, la actividad debe realizarse con regularidad, aunque sí que es cierto que no debe ser una actividad de carácter productivo para considerar que exista EP.

Como bien hemos dicho, el establecimiento permanente se utiliza para determinar la potestad tributaria o derecho de un Estado contratante a gravar la actividad económica o los beneficios de una empresa no residente y este empieza a existir en el momento en el que los tres conceptos previamente desgranados se unen. A su vez, dejará de existir con la enajenación del lugar fijo de negocios o con el cese de toda la actividad realizada por aquel¹¹.

Se necesita que las actividades llevadas a cabo por la empresa se terminen, es por ello, que si las actividades se interrumpen temporalmente (como, por ejemplo, con la actual situación con el COVID-19) no va a suponer el cierre o fin de la actividad de la empresa no residente en el Estado.

Esta actividad y los beneficios de una empresa de un Estado contratante, según lo dispuesto en el art. 7 del MCOCDE, *“solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él”*.

En relación al art. 7 MCOCDE, podemos añadir que la existencia de EP en un Estado está muy ligado a este artículo (sin olvidar el art. 5 MCOCDE) debido a que cuando hablamos de presencia económica en un país, esta no dará *“hasta que una empresa de un determinado Estado no constituya un establecimiento permanente en otro Estado, no debe considerarse que participa en la vida económica de ese otro Estado, hasta el punto de que el otro Estado tenga potestad tributaria sobre sus beneficios”*¹².

¹¹ OECD iLibrary “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017. (2019). Recuperado de https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es (ultima vez visitado el 14 de mayo de 2020). Comentario 11 al artículo 5 MCOCDE

¹² *Ibidem*. Párrafo 11 de los Comentarios al artículo 7 MC OCDE. En relación con la prestación de servicios, véase también el párrafo 42.11 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE.

Una vez explicado los caracteres básicos del establecimiento permanente, podemos ver que la realidad actual del concepto es que se adapta sobre todo a un comercio tradicional, teniendo varias veces en su definición el concepto lugar fijo.

Esto conlleva que el EP se defina por la mayoría de autores como un concepto obsoleto o caduco, debido a que con la creciente irrupción de “*la economía digital*”, lo que conocíamos como EP debe actualizarse o ampliarse por la OCDE con el apoyo de los Estado suscribientes.

2.2 Establecimiento Permanente y comercio electrónico.

Debido a la creciente innovación en el campo de la economía digital, nos encontramos ante la necesidad de tener que adaptar el concepto establecimiento permanente a esta nueva realidad. No es baladí tener en cuenta que, mediante las TIC a día de hoy, podemos llevar a cabo transacciones económicas que hace veinte años eran impensables.

Por ejemplo, el comercio electrónico es tan importante en nuestra actual sociedad que es posible realizar compras de cualquier tipo con solo un *click*, sin necesidad de tener empleados que tramiten la compra, puesto que la propia página web la automatiza. Otra de las innovaciones es que muchas de las páginas web donde se realizan estas compras pueden no disponer de un local o estructura, debido a que sus servicios están ligados a la red o la conocida como “la nube”, siendo solo necesario disponer de un dispositivo informático para operar en las precitadas transacciones.

El *e-commerce* fue definido por el Grupo de Trabajo sobre Indicadores para la Sociedad de la Información (GTSI) de la OCDE como “la compraventa de bienes o servicios, realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos”¹³.

Debido a este avance informático, se facilita que exista comercio *online* ya sea entre dos entes privados, conocido como *peer-to-peer* (P2P) o entre empresas y

¹³ OCDE (2016) Políticas de banda ancha para América Latina y el Caribe Un manual para la economía digital. Recuperado de <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264259027-16-es.pdf?expires=1589204664&id=id&accname=guest&checksum=5F9F08575CABAC2AFE164D6343D7EB61> (ultima vez visitado el 11 de mayo de 2020)

consumidores, la nombrada *business to consumer* (B2C), aunque sobretodo de la unión de estas surge el *business to people* (B2P). Este último utilizado por las grandes empresas para generar información sobre los clientes que suelen realizar transacciones en su página, para posteriormente poder ofertarles productos afines a la información que les otorgan: es el ejemplo de Amazon o de DELL a las que nos referiremos varias veces a lo largo del trabajo

Teniendo en cuenta que la mayoría de estas transacciones suelen ser negocios transfronterizos, no existe conexión territorial con el estado donde se ejecuta la operación, dando lugar a una falta de tributación manifiesta en la fuente¹⁴.

El problema que crean estas “actividades digitales totalmente desmaterializadas” surge a la hora de determinar que vinculación existe a la hora de determinar donde se deben gravar las rentas derivadas del intercambio económico que se lleva a cabo.

Debido a esto, autores como CALVO BUEZAS (2008), en su día alertaron de la necesidad de crear un nuevo concepto de EP para el comercio electrónico, que tuviese un punto de conexión distinto del tradicional¹⁵, aunque las organizaciones internacionales, como por ejemplo, la OCDE ha preferido adaptar el concepto antes que crear uno nuevo.

La OCDE en el año 2000 decidió incorporar modificaciones a los comentarios del artículo 5 de su Modelo de Convenio para readaptar el concepto de EP a las nuevas necesidades planteadas por la economía digital y a las TIC, debido a que el número de empresas empezaban a realizar operaciones comerciales a través de Internet, cosa que a día de hoy se ha perfeccionado tanto que es uno de los mercados más amplios.

Este nuevo Comentario que se recoge en el párrafo 42, sobretodo hace referencia a las páginas web y a los equipos informáticos o servidores, para determinar la existencia del

¹⁴ Así lo señala GÓMEZ REQUENA J.A Y MORENO GONZÁLEZ, S. (2018) “La adaptación del concepto de Establecimiento Permanente al contexto comercial digital: De la fijeza la presencia virtual y económica significativa” En LUCAS DURÁN M. y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro” págs. 349-366. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, pág. 350-31.

¹⁵ CALVO BUEZAS, J. (2008) “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”. En FALCÓN Y TELLA, R. PULIDO GUERRA, E. *Cuadernos de Formación*, colaboración número 18, volumen 6, 2008, p. 46; Derecho Fiscal Internacional

establecimiento permanente.

2.2.1. Página web

Una página web es un conjunto de Datos (texto, imágenes o gráficos) que pueden ser editados en un documento, con formato HTML, que normalmente contiene vínculos que pueden utilizarse para pasar de una página a otra o desde una posición a otra¹⁶.

De esta definición, podemos desgranar que una página web se trata de una combinación de datos electrónicos y código de *software* que no es tangible, con lo cual, carece de existencia, y no puede asimilarse el concepto dentro de lo establecido por el art. 5 de la MCOCDE, que exige la existencia de un *lugar fijo de negocios*.

Ante esto, como detalla RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ (2014), surge un triple problema a la hora de considerar una página web como EP. El primero de ellos, es la ya mencionada intangibilidad de la página web, la cual no concuerda con lo establecido en el art. 5.1 de la MCOCDE.

El segundo problema, como menciona el autor precitado, es que el ciberespacio no es objeto de soberanía territorial.

Por último, el tercer problema que se menciona es la ausencia de fijeza de la página web, debido a que para poder gravar un Estado las rentas obtenidas por un EP “su presencia en el territorio debe tener una cierta continuidad y estabilidad. La web, al ser un intangible, tiene una movilidad internacional casi perfecta y no se ve afectada por las fronteras, de ahí que la fijeza o la vinculación a un territorio concreto resulte imposible en la actualidad”¹⁷.

En la misma línea, CEDIEL SERRA (2019) plantea que el mayor problema en los servicios digitales es la geolocalización. Al llevar a cabo una compra *online*, se realiza por un dispositivo que posee una IP (*Internet Protocol*) única, por la cual, se presumiría *iuris tantum* en relación a que la compra está realizada desde dicho dispositivo¹⁸. El

¹⁶ ABSARI REZVANI, FARZAD, et al., *Computación Aplicada con Office 97*, McGraw-Hill, México, 1998, p. 419.

¹⁷ RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T. (2014) “La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales” en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho* numero 2, 2015. Pág. 14

¹⁸ CEDIEL SERRA A. (2019) “Residencia fiscal virtual, Identidad digital y Criptomoneda” EN LUCAS DURÁN M. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ, A. (coord.) “*Residencia fiscal: problemática y cuestiones*”

problema surge cuando en la actualidad existen VPN (*Virtual Private Network*) que son capaces de deslocalizar la localización del usuario, es por ello, que sería muy poco práctico a la hora de establecer el EP en base a la IP.

Aunque a estos últimos problemas varios autores, entre ellos GUILLERMO SÁNCHEZ – ARCHIDONA (2018), le han dado un giro de tuerca, explicando que tradicionalmente, lo que se pedía para constatar la existencia de fijeza en un Estado era la participación activa en la vida económica de un país y pone como ejemplo a la gran EMN Amazon, la cual aunque tenga sede física en Seattle, posee *webs* independientes que ofrecen servicios *World Wide*.

Como explica, estas webs, al ser intangible y carecer de esa fijeza, con la actual concepción de EP, no generaría la posibilidad de gravar las rentas que genera aunque genere un gran tráfico, sin embargo, está claro que Amazon a día de hoy, una de las grandes fortunas del mundo, interviene significativamente en la vida económica española¹⁹.

2.2.2. Servidores

Una de las razones de la creación de los servidores, es que sirven de infraestructura a la computación en la nube, es por ello que una de las ventajas que tienen los servidores es que facilitan la compartición de espacio entre clientes que poseen las mismas necesidades. Un ejemplo de ello, podría ser la creación de un servidor europeo para poder realizar partidas *on-line* en un videojuego *shooter* con mayor potencia de procesamiento antes que en uno global o la creación de un servidor que almacene datos de una empresa multinacional en cada continente o país, como podría ser el caso de Amazon.

A diferencia de la página web, un servidor si puede llegar a considerarse un EP, debido a que se trata del dispositivo informático que, conectado a la red telefónica, aloja páginas web y sube su contenido al ciberespacio, el servidor es el soporte físico que aloja el código web.

actuales” págs. 172-192. España: Documentos- Instituto de Estudios Fiscales, págs. 187-188

¹⁹ SÁNCHEZ-ARCHIDONA, G. (2018) “La presencia digital significativa y el plan BEPS: Tras las conclusiones del Final Report Action”. En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “*Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*” págs. 456-470. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, págs. 460-461.

Al ser un dispositivo informático, posee el carácter tangible, pero para poder considerarse como un EP se necesitará un derecho de uso sobre el servidor. Aun así, una de las características más importantes en este sentido es que si el servidor pertenece a un proveedor de servicios de internet, que aloja el “cyberspace” desde el que opera la empresa, en tal caso no puede entenderse que el servidor esté a disposición de la empresa y, por tanto, no supone establecimiento permanente²⁰.

Por ello, podemos llegar a determinar que, como se trata de un dispositivo que se encuentra en lugar fijo determinado, realizando una actividad de manera estable, con la característica de que posee facilidad a la hora de trasladarse²¹.

Esta facilidad a la hora de trasladarse lo que conlleva es que las EMN formarán o trasladarán sus servidores a jurisdicciones donde la tributación sea baja²², consiguiendo así evitar a los Estados con mayor carga tributaria.

3. PROYECTO BEPS

Tal y como se detalla en la propia página web de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), esta institución es una organización internacional que tiene como misión desarrollar mejores políticas para una vida mejor.

Esta organización surgió en el año 1948, tras la Segunda Guerra Mundial, para poder gestionar el Plan Marshall (Plan de reconstrucción de Europa financiado por los países norteamericanos, principalmente por Estados Unidos y Canadá) aunque por aquel entonces se le conocía como OECE (Organización Europea para la Cooperación Económica). En el año 1960 los miembros de la mencionada OECE firmaron la Convención de la OCDE, la cual fue oficialmente creada en París en 1961.

A día de hoy, se trata de un organismo de cooperación internacional, compuesto por 37

²⁰ CALVO BUEZAS, J. (2008) “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”, en *Cuadernos de Formación*, colaboración número 18, volumen 6, 2008, p. 46; FALCÓN Y TELLA, R. / Pulido Guerra, E.: Derecho Fiscal Internacional, pág. 75

²¹ ÁLAMO CERRILLO R. Y LAGOS RODRÍGUEZ M. (2015) “Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la realidad económica digital. En *Quincena fiscal* numero 3, 2015. pág. 19-30. España Pág. 21

²² GÓMEZ REQUENA J.A Y MORENO GONZÁLEZ, S. (2018) “La adaptación del concepto de Establecimiento Permanente al contexto comercial digital: De la fijeza la presencia virtual y económica significativa” En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “*Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*” págs. 349-366. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, pág. 353

países miembro, de las cuales 20 son los fundadores (entre esos países miembros fundadores se encuentra España) mientras que los 17 restantes se han ido incorporando sucesivamente. Guardan relación a su vez con 11 países no miembros que han firmado el Convenio de la OCDE²³.

A su vez, si buscamos una definición más técnica sobre esta organización internacional, en los Informes Finales sobre el Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, encontramos que la OCDE “constituye un foro único en su género, donde los gobiernos trabajan conjuntamente para afrontar los retos económicos, sociales y medioambientales que plantea la globalización. La OCDE está a la vanguardia de los esfuerzos emprendidos para ayudar a los gobiernos a entender y responder a los cambios preocupaciones del mundo actual, como el gobierno corporativo, la economía de la información y los retos que genera el envejecimiento de la población. La Organización ofrece a los gobiernos un marco en el que pueden comparar sus experiencias políticas, buscar respuestas a problemas comunes, identificar buenas prácticas y trabajar en la coordinación de políticas nacionales e internacionales”²⁴.

Por otra parte, el título lleva como nombre Proyecto BEPS, esto hacer referencia a *Base Erosion and Profit Shifting*. Este Proyecto surge debido a la necesidad de combatir, como bien explican las siglas BEPS, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, debido a que, por la creciente economía digital, surgen lagunas las cuales aprovechan las EMN (Empresas Multinacionales) con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades.

3.1. Contexto

En el año 2013, debido a que las precitadas lagunas que estaban aprovechando las EMN

²³Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación. Recuperado de <http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/Pa%C3%ADses-Miembros.aspx> (última vez visitada el 23 de abril de 2020)

²⁴OCDE (2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es> (última vez visitado el 13 de mayo de 2020)

para no tributar en el Estado donde estaban llevando a cabo la actividad económica, preocupaba tanto a la OCDE como a los estados miembro del G20, con lo cual, para combatir esta práctica abusiva llevada a cabo por las multinacionales, surgió el Plan de Acción sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios²⁵, el cual nació con la recomendación de 15 acciones que servirían para abordar los problemas surgidos.

Uno de ellos por ejemplo surge debido a las actividades económicas se llevan a cabo en distintos países y por ello, les puede ser aplicables dos jurisdicciones distintas, es por ello que se crean estos convenios de doble imposición para poder evitar estas situaciones.

Con lo cual, nos situamos en el año 2013, concretamente en septiembre, cuando la OCDE en conjunto con el respaldo los países miembro del G20, deciden crear un Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital (GEFED), el cual sería un órgano subsidiario del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (CAF), cuyo objetivo sería desarrollar un informe que analizara las acciones planteadas en el Plan BEPS de julio de 2013.

Como explica PUJALTE MÉNDEZ-LEITE (2019), el GEFED consideró que los principios establecidos en el CTM de la Conferencia de Ottawa de 1996 constituían la base para evaluar las opciones para hacer frente a los desafíos fiscales de la economía digital.

En base a los precitados principios se publicó un proyecto de Borrador de discusión en 2014, del cual no entraremos a valorar las acciones de momento, debido a que se explicaran con mayor exactitud en los siguientes apartados. Tras este borrador, se publicaron los resultados que dieron paso a las conocidas como quince informes de las acciones planteadas en el proyecto inicial²⁶.

Esos quince informes no se llevaron a cabo de la forma establecida por el GEFED debido a la falta de fuerza que ejercían estas acciones a la hora de establecer una opción convincente a futuro en la materia de ED, sobre todo en lo concerniente a la constante evolución de la materia, no obstante, la OCDE permitió a los países suscribientes del

²⁵ OCDE (2013), “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. (ultima vez visitado 13 de mayo 2020)

²⁶ OCDE (2015) “*BEPS Actions*” OECD publishing, Paris <http://www.oecd.org/tax/beps/beps0actions.htm> (ultima vez visitado 13 de mayo de 2020)

Informe final adoptar las acciones y las soluciones planteadas en este.

Desde el año 2015, hasta la actualidad, se han ido adoptando nuevas medidas para ir adaptando el Proyecto BEPS a las necesidades constantes de la economía digital, a su vez, ha ido sumando a más países que se unen a la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

El último de los informes presentados por la OCDE, se trata del informe intermedio de 16 de mayo de 2018²⁷, que trata sobre los trabajos llevados a cabo desde 2014 sobre la Acción 1 y se estima que el Informe final se realice en lo que queda de 2020, el cual será el informe definitivo.

3.2. Plan BEPS: Acciones

Siendo conscientes que el Proyecto BEPS en su totalidad cuenta con 15 acciones diferentes, las cuales cada una analiza un problema diferente que necesita adecuación dentro de la economía digital, en este nos vamos a centrar sobre todo en aquellas acciones que tienen relación con el establecimiento permanente.

Estas acciones que pueden estar ligadas al tema del trabajo son la Acción 1, que trata de “Abordar los retos de la economía digital para la imposición” donde hablaremos de conceptos como la presencia digital significativa y la posibilidad de que este último concepto pueda constituir un nexo para poder someter la potestad tributaria a un Estado fuente, y por otra parte, la creación de un EP virtual.

Por otra parte, también se analizará en este trabajo la Acción 7 del mismo Proyecto cuyo título es “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP” donde mayormente hablaremos sobre el MC OCDE, en concreto del artículo 5 del mismo en su apartado 4, el cual enumera las exenciones al establecimiento permanente y nos centraremos en la problemática que causan aquellas actividades de carácter preparatorio/ auxiliar y a su vez se explicarán medidas antifragmentación.

²⁷ OCDE (2018), “*Tax challenges arising from digitalisation Interim Report 2018*”, <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/taxchallengesarisingfromdigitalisationinterimreport97892642930830en#page1> (última vez visitado el 13 de mayo de 2020)

3.2.1. Acción 1

Como explica DOMINGO CARBAJO VASCO (2018), la finalidad fundamental que plantea este Proyecto y por ello la Acción 1, es gravar la actividad económica en la jurisdicción donde se genera el valor²⁸.

Para ello debe existir un vínculo (*tax nexus*) entre la entidad y un determinado territorio. Los rendimientos empresariales serán sometidos a gravamen en el Estado de residencia de la entidad; al mismo tiempo, las rentas obtenidas por una entidad no residente podrán ser sometidas a gravamen en un Estado en el que no tenga su residencia fiscal si dispone de un establecimiento permanente (EP) en ese territorio²⁹.

Para llevar a cabo esta acción fue necesario estudiar los nuevos modelos de negocio que surgieron derivados del proceso de transformación que está llevándose a cabo durante los últimos años fruto de las tecnologías de la información y la comunicación.

Los avances tecnológicos constantes hacen que llevar a cabo un plan efectivo en el Proyecto BEPS sea difícil de realizar, sobretodo porque el objetivo de este Proyecto es que las acciones no pierdan fuerza con el paso de los años, con lo cual, se busca legislar de manera efectiva para no tener que introducir modificaciones posteriores.

Esta necesidad de llevar a cabo una modificación sobre el EP se fundamenta en lo expuesto en el Informe de 2014 de la OCDE, que serían enumerados por SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO (2016) estos entre otros:

a) cada vez existen más posibilidades de que el personal de la empresa, la infraestructura informática y los clientes se encuentren en distintos países lejos del Estado de la fuente

b) En la actualidad es posible participar activamente en la vida económica de otro país

²⁸ CARBAJO VASCO, D (2018) “¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron?” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario”* Parte 2 págs. 12-24. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, págs. 20-21

²⁹ RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2018) “Propuestas en relación con el Impuesto sobre sociedades en la era digital: ¿Hacia un impuesto de sociedades en destino?” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario”* Parte 2 págs.37-50. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, págs. 38 y ss.

*sin contar con un lugar fijo de negocios o un agente dependiente allí establecidos*³⁰.

Es por ello que la OCDE, que decidió no llevar a cabo un nuevo concepto de EP y optó por la adaptación de este, tiene en cuenta que debe apoyarse para ello en la creación de un nuevo nexo que se base en la “presencia digital significativa” (en adelante PDS).

Al hablar de la presencia digital significativa, lo primero que tenemos que tener en cuenta es que siempre va a estar ligada al concepto “*actividad digital totalmente desmaterializada*”.

Pero, ¿Qué es una actividad digital totalmente desmaterializada? La definición realizada de la GEFED sobre las actividades digitales totalmente desmaterializadas sería:

“Las empresas que precisan de unos mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de que esos elementos físicos (oficinas, edificios o personal, entre otros) se hallen o no en el Estado de la fuente para realizar actividades secundarias”³¹.

Con lo cual sacamos de esta definición que las actividades digitales totalmente desmaterializadas, podemos dilucidar que se trata de la posibilidad de establecer un nexo en base a que las empresas están llevando a cabo actividades mediante TIC para participar en la vida económica de un país, sin necesidad de tener presencia física en este Estado fuente, puesto que solo se precisan los mínimos impuestos por la GEFED en la precitada definición.

Esta característica a la hora de no permanecer en un Estado físicamente, se junta a la posibilidad que surge a la hora de poder llevar a cabo en un país las actividades utilizando para ello infraestructura que se sitúa en un país diferente, este es el caso de los servidores.

Una vez vista la definición del concepto, debemos saber cuándo existe esta actividad digital, para ello, la misma GEFED en el Informe de 2014, fijó estos criterios:

³⁰ SÁNCHEZ - ARCHIDONA HIDALGO, G. (2016) “La economía digital y su influencia en el entorno post-BEPS” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” Parte 3* págs. 131-140. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales Doc. n1 15/2016, págs. 136-137

³¹ OCDE: “Acción 1 (objetivo del 2014): Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, en *Proyecto BEPS*, 2014, p. 157. Disponible en español en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>. (última vez visitado el 14 de mayo de 2020)

1. *La actividad principal de la empresa se basa enteramente o en su mayor parte en bienes y/o servicios digitales.*
2. *No entran en juego actividad o elemento físico alguno en la creación de los bienes y servicios o en su entrega y prestación, respectivamente, aparte de la existencia, uso o mantenimiento de servidores y sitios web u otras herramientas informáticas, así como la recopilación, procesamiento y comercialización de datos geolocalizados.*
3. *Los contratos se celebran generalmente a distancia, a través de Internet o por teléfono.*
4. *Los pagos se efectúan exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos gracias a formularios en línea en los sitios web correspondientes o a plataformas vinculadas o integradas en los mismos.*
5. *Los sitios web representan el único medio utilizado para relacionarse con la empresa; no intervienen ninguna tienda o agencia física en las actividades principales, a excepción de las oficinas situadas en los países en que se encuentren la matriz o la compañía explotadora.*
6. *Todos o la mayor parte de los beneficios son imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales.*
7. *El cliente no tiene en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal y la ubicación física del vendedor, que no influyen en sus elecciones.*
8. *El uso efectivo del bien digital o la prestación del servicio digital no precisan de una presencia física o de la utilización de un producto material distinto de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas informáticas³².*

Una vez vistos los criterios para saber cuándo existe una actividad digital totalmente desmaterializada para poder establecer un PDS, debemos analizar cuáles son los criterios para determinar que en un Estado existe esa presencia digital significativa, para ello, varios autores, entre ellos SUBERBIOLA GARBIZU (2018) Y VAQUER FERRER (2016), están de acuerdo con lo establecido por la GEFED para un negocio totalmente desmaterializado:

- a) *Las relaciones con los clientes o usuarios durante al menos seis meses, acompañadas de cierta presencia física en el país, de forma directa o por medio de un agente dependiente;*

³² OCDE: “Acción 1 (objetivo del 2014): Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, en *Proyecto BEPS*, 2014, p. 157. Recuperado en español en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>. (última vez visitado el 14 de mayo de 2020)

b) La venta de bienes o servicios por medios que implican una cercanía a los clientes en el país

c) Suministro de bienes o servicios a los clientes radicados en un determinado país fruto de una actividad sistemática de recogida de datos o aportaciones de contenidos por parte de personas situadas en el país en cuestión³³.

De la unión de los criterios para determinar que es la presencia digital significativa y los requisitos para poder llevarse a cabo en un país fuente, podemos determinar, que las empresas que tengan PDS en un Estado, serán aquellas cuya actividad principal se base en la prestación de bienes y/o servicios digitales, debido a que esto no supone un elemento físico. Simplemente se necesita un dispositivo electrónico por el que actuar, debido a que los contratos como bien se ha explicado en los criterios, se celebran de manera informática y se permiten y se incentiva a realizar pagos mediante pagos electrónicos.

Por último, este sistema causa varios problemas, entre ellos la dificultad probatoria a la hora de determinar si existe intervención económica en un país, al realizarse los contratos por vía Internet. Aparte de que, las empresas buscan constantemente eludir la tributación en el Estado de la fuente basándose en esto.

Es por ello que VAQUE FERRER (2016), propone como una medida para eludir estas malas prácticas realizadas por las EMN, sea por ejemplo, la implantación de una letra en el artículo 5.2, que definiese el concepto actividad digital desmaterializada como un ejemplo de lugar fijo de negocios³⁴, añadiendo a su vez Comentarios – aunque se traten solamente de formulaciones de carácter recomendatorio no vinculantes legalmente³⁵- para interpretar este nuevo concepto.

Visto esto, no hace falta decir que la idea planteada por la GEFED (constituir la Presencia Digital Significativa como un nuevo nexo de establecimiento permanente) fracasó, abandonándose así el concepto de PDS como nexo de sujeción. Esto se debe a que las acciones no planteaban efectos decisivos en las medidas anti-elusión llevadas a

³³ *Ibidem*.

³⁴ VAQUER FERRER F.A (2016) “Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresa intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo”. En *Bitacora Millennium DIPr: Derecho Internacional Privado*, numero 3, 2016. Págs. 14-15

³⁵ VOGEL, K.: «Tax treaty Monitor», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, núm. 6, 2002, p. 226.

cabo por las EMN³⁶.

Aunque fracasase, eso no impidió que la propia OCDE, estableciera dentro de este Informe final BEPS de octubre de 2015, que los países suscribientes podrían introducir las soluciones planteadas de manera unilateral en sus legislaciones nacionales, siempre que respetasen las obligaciones derivadas de otros tratados fiscales en vigor o convenios fiscales bilaterales³⁷.

Gracias a esta medida, algunos países, entre ellos el Reino Unido con el *diverted profits tax* o India con el *equalisation levy* han ido trabajando en una legislación eficiente a la hora de impedir el traslado de beneficios de sus Estados.

Otra de las medidas que se propuso para poder establecer un nuevo nexo que pudiese determinar donde se podían gravar los beneficios que generase un país fue la creación del establecimiento permanente virtual, debido a que el actual concepto, se encuentra obsoleto.

Las características de este nuevo EP virtual, fueron definidas por el GEFED y no distan mucho de las necesarias para establecer un establecimiento permanente tradicional en un Estado, estas citadas características son tres:

- a) Necesidad de actuar en un “*lugar fijo de negocios*”, que como bien se ha explicado antes al hablar de los servidores web, serían estos los lugares fijos de negocios cuando un Estado mantenga un sitio web en un servidor de otra empresa en una jurisdicción, siempre que realice su actividad a través de dicho sitio web³⁸.

Como podemos apreciar, no exige nada diferente a lo que se exigía por parte del EP tradicional, solo la necesidad de permanecer tu actividad empresarial en el servidor de otra empresa o la tuya propia.

- b) Creación de una “*agencia virtual*”. Esta agencia virtual serviría para poder

³⁶ SÁNCHEZ - ARCHIDONA HIDALGO. G. (2016) “La economía digital y su influencia en el entorno post-BEPS” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” Parte 3* págs. 131-140. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales Doc. n1 15/2016, págs. 136-139

³⁷ *Ibidem*

³⁸ PUJALTE MÉNDEZ - LEITE, H (2018) “Evolución de las propuestas normativas sobre la imposición de los servicios digitales”. En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 2019, España. Págs. 8-9

establecer las pautas mínimas del concepto EP virtual y de darlo a conocer a los demás agentes dependientes, en los contratos que son habitualmente celebrados en nombre de una empresa con personas situadas en una jurisdicción a través de medios tecnológicos, en lugar de a través de una persona³⁹.

- c) Por último, la necesidad de una “*presencia empresarial a domicilio*”. Esta presencia empresarial a domicilio, hace referencia a la participación en la economía de una empresa en el Estado donde está llevando a cabo los negocios vía online.

Este último concepto de presencia empresarial a domicilio, se puede decir que se trata del PDS que se intentó implantar con el concepto tradicional de EP en el fallido Informe final de 2015.

Una vez vistas las características que estableció el GEFED para este nuevo concepto, podemos decir que el Establecimiento Permanente Virtual, como bien dice su nombre, se trata de un nuevo establecimiento permanente que sirve para aquellas transacciones online en las que se vendan o se ofrezcan bienes y servicios digitales.

Esto supone que como bien se decía en las características establecidas por la GEFED, el contacto entre los implicados solamente se puede dar vía web, eso supone que los contratos entre las partes, también solo podrán realizarse vía web, no hay un espacio físico, debido a que las operaciones se realizan en la nube.

En esta línea de actuación, lo que se pretende es establecer un nexo para las operaciones *online*, con lo cual necesitamos establecer una presencia digital relevante en el Estado fuente en el que la empresa multinacional vaya a actuar.

Para definir esta presencia digital, la Organización propone una serie de *alternative nexus* (nexos alternativos) por ejemplo, la celebración de un determinado número de contratos en el Estado fuente.

Dentro de estos puntos de conexión alternativos, nos encontraríamos con el más nuevo que sería la obtención y empleo de datos personales de los usuarios, obtenidos a partir

³⁹ *Ibidem*.

de la monitorización sistemática de su actividad que se obtiene por medio de *cookies*⁴⁰.

Estas *cookies* almacenan información del usuario en el servidor donde se encuentra la web, para mantener un control sobre las visitas de los usuarios de la página, para crear perfiles en base a los historiales de búsqueda y así posteriormente poder establecer mediante esos perfiles unas búsquedas relacionadas o publicidad relacionada a los intereses del visitante.

Este volumen de información sería lo necesario para poder establecer las *cookies* como presencia relevante en el Estado fuente, aunque se trata de otra medida fallida debido a que la Comisión Europea, no permite el empleo de puntos de conexión basados “en el volumen de datos recolectados... este criterio no es suficientemente relevante a fin de establecer que existe una sociedad con presencia económica suficiente en el Estado fuente”⁴¹.

Por otra parte, otros autores, defienden que para la concreción del nuevo establecimiento permanente virtual, se pueden establecer dos alternativas, es el caso de las propuestas por CRUZ PADIAL (2016)⁴²:

- d) *Existe un EP virtual cuando hay una presencia digital significativa que se medirá por el volumen de contratos, consumos, participación significativa de residentes fiscales; buscando para ello un mecanismo de medición adecuado.*
- e) *Existe un EP virtual cuando la mayor parte del negocio empresarial en el país se desarrolle usando datos personales que se han obtenido mediante monitorización regular y sistemática de los usuarios de internet del país.*

Aunque se haya intentado por activa y por pasiva llegar a un acuerdo y varios autores propongan magnificas soluciones que podrían llevar a la regulación de una vez por todas de este concepto, en el Informe final de 2015, la propuesta de crear un Establecimiento Permanente Virtual o EPV, fracasó al igual que la propuesta de establecer un nexo basado en la PDS, aunque la diferencia recae en que no se ha permitido a los Estados miembros de la OCDE la creación vía unilateral de un EP

⁴⁰ RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T. (2014) “La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales” en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho* numero 2, 2015. p.42

⁴¹ *Ibidem* en relación con Comisión Europea

⁴² CRUZ PADIAL, I. (2016) “La economía digital en BEPS: una síntesis” En *Nueva fiscalidad* número 2, 2016, págs. 33-65. España. Pág. 53.

virtual, solamente de establecer la propuesta de establecer el PDS como nexos siempre y cuando respetasen las obligaciones surgidas con otros Estados en convenios o tratados bilaterales y multilaterales.

Por otra parte, tanto la GEFED como varios autores, realizaron más propuestas de establecer un nuevo nexo, que se verán posteriormente en este trabajo.

Por ejemplo, dos de las propuestas más importantes y que se explicarán posteriormente, son la de establecer una retención de salida sobre las transacciones digitales y la de crear un nuevo tributo llamado *bit tax* para gravar el volumen de datos utilizados en el país.

3.2.2. Acción 7

Tal y como se detalla por la OCDE en el Proyecto de la OCDE en conjunto con el G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, la acción 7, trata de impedir la elusión artificiosa del estatuto del EP.

La acción 7 al tratarse de impedir la elusión artificiosa del estatuto del EP, sobretodo hace referencia a la elusión fraudulenta del estatus de EP mediante acuerdos de comisionista y a las excepciones de las actividades auxiliares o preparatorias.

La necesidad surge debido a que tal y como se detalló en la nota explicativa de los Informes Finales de 2015, lo que se busca con esta acción es que “los convenios fiscales prevén con carácter general que los beneficios empresariales de una entidad no residente sean gravables en un Estado sólo en la medida en que dicha entidad tenga un establecimiento permanente en dicho Estado al que se le puedan atribuir beneficios”⁴³.

Para ello, lo que se busca es la modificación del art. 5 del MCOCDE, en este caso al tratarse de elusión cuando nos referimos a comisionistas y a actividades preparatorias o auxiliares, en concreto hablamos de la modificación necesaria de los apartados 4, 5 y 6 del artículo precitado.

Esta modificación serviría para hacer frente a las evasivas de las empresas a la hora de esquivar la tributación en el país en el que generan beneficios fiscales y así evitar la

⁴³ OCDE (2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris. p.19 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es> (ultima vez visitado el 14 de mayo de 2020)

fragmentación de las actividades, por otra parte, estos cambios servirían para poder someter a gravamen de las rentas de fuente extranjera que no tributarían o lo harían a tipos excesivamente bajos⁴⁴.

En este trabajo sobretodo nos centraremos en analizar el problema que surge con las actividades preparatorias y auxiliares, aunque también analizaremos por encima la elusión fraudulenta por contratos de comisionista.

A) Actividades preparatorias y auxiliares

Cuando hablamos de las actividades específicas o actividades preparatorias y auxiliares, tenemos que acudir al apartado 4 del artículo 5, el cual trata de las excepciones al concepto EP, unos ejemplos de estas excepciones son por ejemplo, la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa o el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas⁴⁵.

A esto habría que añadirle las actuales actividades que se dan dentro del comercio digital, como por ejemplo, también se podría considerar un actividad auxiliar o preparatoria realizar actividades de transmisión de información a través de “servidores espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones, aunque lo más importante es que se desempeñen funciones básica a través de un equipo informático, siempre que este sea un lugar fijo de negocios⁴⁶, esto supone que una EMN podría llevar a cabo su actividad sin necesidad de operar en el Estado donde oferta los bienes o servicios.

Estas actividades se llevan a cabo para “garantizar que no cabe la posibilidad de acogerse a las excepciones del apartado 4 del artículo 5 mediante la fragmentación de actividades comerciales”⁴⁷, debido a la facilidad de las EMN para alterar sus estructuras de organización para obtener ventajas fiscales y reducir la carga fiscal.

⁴⁴ OCDE (2015) Proyecto BEPS-Resúmenes Informes Finales, *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris. p.27 y ss.

⁴⁵ Artículo 5.4 MCOE en concreto apartados a) y b)

⁴⁶ SUBERBIOLA GARBIZU, I (2018) “La necesaria reconsideración del concepto de establecimiento permanente en la era de la economía digital. Especial referencia a los servicios de juego online” En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) *“Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro”* págs.470-485. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, pág. 474-475

⁴⁷ OCDE (2014) *Action 1 Digital Economy ESP Preliminary versión Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris. p. 125

En el informe final de 2015, se planteó la modificación del apartado 4 mediante la introducción de nuevos comentarios – que como bien hemos dicho, resultaron ineficaces - siendo uno de ellos el comentario 21.2 que recoge ÁLAMO CERRILLO (2018) para explicar que una actividad tiene carácter preparatoria o auxiliar cuando se lleva a cabo bajo la ejecución de aquello constituido como parte esencial de la actividad de la empresa y siempre y cuando se lleve a cabo por un tiempo corto pudiendo estar sucedida o precedida por otras actividades auxiliares⁴⁸.

Otros autores, defienden que la necesidad de esta modificación se basa en la imperante presencia de la economía digital, es el caso de determinar que las excepciones del apartado 4, es el caso de la existencia de almacenes, que según la OCDE podrían constituir actividad fundamental del vendedor que lo posea, con lo que conllevaría que el almacén se tratase de un lugar fijo de negocios⁴⁹.

Como antes hemos dicho, uno de los mayores problemas a la hora de establecer una modificación en el apartado 4 del artículo 5 MCOCDE, es el miedo a la hora de que se lleve a cabo la “fragmentación de actividades”. Para ello, se creó la norma contra la fragmentación por la cual, una EMN, no podrá eludir responsabilidades inherentes a las rentas obtenidas mediante EP fragmentando un negocio mediante cohesión de filiales de esta en ese Estado⁵⁰.

Esto lo que conlleva es que se quiere llevar a cabo una regulación por parte de la OCDE para modificar que las filiales puedan empezar a considerarse como actividad fundamental de la empresa en un Estado para posteriormente poder gravar los beneficios el Estado fuente, con lo cual, lo que antes podría ser un almacén de Amazon en el País Vasco que sirve para recibir y distribuir un servicio de entrega de bienes,

⁴⁸ ÁLAMO CERRILLO, R. (2018) “La Economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias”. En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) *“Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro”* págs.270-285. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, pág. 278-281

⁴⁹ JABALERA RODRÍGUEZ, A (2018) “Modelos negocio en la economía digital y su imposición efectiva. Propuestas de la OCDE y la UE” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” Parte 2* págs.27-36. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, p.31 en relación con OCDE (2014): Proyecto OCDE-G20 de erosión de la base imponible..., cit., págs. 125 y 141.

⁵⁰ DUARDO SÁNCHEZ, A. (2018) “La exclusión fraudulenta del Estatus de establecimiento permanente” En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) *“Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro”* págs.322-335. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, págs. 327 y 328.

pasaría de una actividad auxiliar o preparatoria de Amazon en España a una actividad principal o fundamental de Amazon.

Para ello, una de las primeras modificaciones que se lleva a cabo, es la propuesta en los apartados e) y f) del artículo 5.4 que pasarían a indicar esto:

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio⁵¹.

Otra de las características es la mencionada previamente, se necesita que sea una actividad de corto plazo para ser una actividad preparatoria y que anteceda a otra actividad, y que actuara como apoyo de esta.

Esta fragmentación de actividades, supuso la necesidad de los Estados para intentar regular un nuevo apartado 4.1 que indicaría que el apartado 4 no se aplicaría a un lugar fijo de negocios que una empresa utilizase o mantuviese si esa misma empresa llevase a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro del mismo Estado si ese lugar ya fuese un EP de la empresa o que las actividades llevadas a cabo fuesen funciones complementarias que formasen parte de la operación de un negocio cohesionado⁵².

Una vez vista la opinión de diversos autores sobre las propuestas de derogación o modificación del art. 5.4 del MCOEDE, entraremos de lleno a lo que se planteó en los Informes Finales de 2015⁵³, añadiendo las modificaciones en los comentarios del

⁵¹ OECD iLibrary “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017. (2019). Recuperado de https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es (última vez visitado el 14 de mayo de 2020) En relación al artículo 5.4 MCOEDE

⁵² MULEIRO PARADA, L.M (2018) “Consideraciones acerca de la tributación de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil” En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro” págs.415-432. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, págs.. págs. 420 y ss.

⁵³ OCDE (2016), Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.<http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es> (última vez visitado el 14 de mayo de 2020) págs. 26 y ss.

precitado artículo. Cabe tener en cuenta, que, al no aceptarse el Informe Final de 2015, no se llevaron a cabo las precisadas modificaciones que se van a explicar a continuación.

Estas modificaciones serían los comentarios 21 a 30.1 del Modelo Convenio de la OCDE que se presentó en el fallido Informe final de 2015.

Las modificaciones que más peso tenían en este Informe presentado por el GEFED eran, por ejemplo, la modificación del Comentario 21, añadiéndole subapartados como el 21. 2 en el que se explicaba cuando existía una actividad de carácter preparatorio “una actividad tiene carácter preparatorio cuando se lleva a cabo bajo en miras de la ejecución de aquello que constituye la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa” y cuando existía una actividad de carácter auxiliar “una actividad con carácter auxiliar corresponde generalmente a aquella que se ejecuta como apoyo, sin ser parte de la misma, de la parte esencial y significativa de la actividad integral de la empresa”⁵⁴.

La GEFED entro a valorar qué problema surgía en cada uno de los apartados – por ejemplo, en el caso del subapartado c) del art. 5.4 MCOCDE que trata del mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías con el único fin de que sean transformadas por otra empresa, establece en el Comentario 22.4 que la mera presencia de estos bienes o mercancías no supone la creación de un lugar fijo de negocios y el almacén donde se guarden estos bienes no se considera EP- pero sobretudo los comentarios que suman más importancia son lo que añaden algo al MCOCDE.

Es por ello que guardan mayor importancia los Comentarios 30 y 30.1.

El primero, establece que “cuando el apartado 4 no se aplica porque un lugar fijo de negocios es utilizado por una empresa para actividades que están comprendidas en la lista de ese apartado y es también utilizado para otras actividades que van más allá de lo que se considera preparatorio o auxiliar, ese lugar de negocios constituye un único establecimiento permanente de la empresa y los beneficios atribuibles al mismo con relación a ambos tipos de actividades pueden ser gravadas en el Estado donde se

⁵⁴ *Ibidem*, Definición por parte de la GEFED de los conceptos actividades de carácter preparatorio y auxiliar en las modificaciones al MCOCDE.

encuentra situado el establecimiento permanente”⁵⁵.

El segundo, trata sobre la creación de un nuevo Comentario 30.1 que serviría para llegar a un acuerdo entre los Estados para llevar a cabo la modificación del apartado 4, eliminando excepciones a la expresión “establecimiento permanente”. La nueva excepción versaba en el subapartado e) del Art. 5.4 MCOCDE:

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad no incluida en los subapartados a) a d), con la condición de que dicha actividad tenga un carácter preparatorio o auxiliar”⁵⁶.

B) Actividades por comisionista

Cuando hablamos de la elusión fraudulenta del EP mediante acuerdo de comisionista, hacemos referencia a los apartados 5 y 6 del art. 5 MCOCDE.

El acuerdo de comisionista, como bien expresa, necesita de un agente dependiente, debido a que este es determinante a la hora de determinar la existencia de un establecimiento permanente, en función a la autoridad que tenga este a la hora de obligarse en los contratos con el nombre de la empresa⁵⁷.

Lo importante con estos agentes dependientes es que para que este opere no se necesita que la empresa disponga de un lugar fijo de actividad en el Estado fuente, solo se necesita que el agente dependiente actúe por su cuenta o por cuenta de la empresa con poderes para obligarse.

Este contrato siempre ha sido secundario, aunque con la globalización y debido a la externalización de funciones de las EMN, ha ido adquiriendo mayor importancia y

⁵⁵ *Ibidem*. Modificación del Comentario 30 del MCOCDE, el actual versa así “Un lugar fijo de negocios, utilizado simultáneamente para actividades tipificadas como excepciones (apartado 4) y para otras actividades, será considerado como un único establecimiento permanente y, en consecuencia, se someterá a imposición respecto de ambos tipos de actividad. Sería el caso, por ejemplo, de un almacén utilizado para la entrega de mercancías que también realizara ventas”. OECD (2012), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/9789264184473-es>. (última vez visitado el 14 de mayo de 2020)

⁵⁶ *Ibidem*.

⁵⁷ DUARDO SÁNCHEZ, A (2018) “La exclusión fraudulenta del Estatus de establecimiento permanente” En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro” págs.322-335. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, pág. 326

mayor territorialidad debido a la conversión de filiales de estas grandes multinacionales en comisionistas, realizan esta medida para eludir la necesidad de establecer un EP en el estado.

El Informe BEPS define el acuerdo con comisionista como “instrumento a través del cual una persona vende productos en un Estado en su propio nombre, aunque por cuenta de una empresa extranjera que es la verdadera propietaria de dichos productos”⁵⁸.

Lo que se intenta en este caso, es evitar que se lleve a cabo la aplicación del artículo 5.5 MCOCDE, cuando se lleven a cabo contratos que se negocian fundamentalmente en un Estado, pero se autorizan en el extranjero, a esto se le añade otro de los problemas que sería la excepción del artículo 5.6 MCOCDE cuando este mismo contrato se lleve por una persona que es un “*agente independiente*”. En el Informe, explican que esto podría llegar a considerarse como un nexo suficiente, debido a que se encuentra una persona que lleva a cabo una actividad fundamental y continuada al celebrar habitualmente contratos para la EMN extranjera, esto sirve para impedir que se den “situaciones en las que se modifican las condiciones contractuales del comisionista sin afectar a sus funciones o actividades desarrolladas con el objeto de desvincular a la empresa extranjera, o cuando los contratos se negocian fundamentalmente en un Estado y se celebran o autorizan en otro, por citar dos de las situaciones más problemáticas”⁵⁹.

Es por ello que para poder combatir esta elusión en el Informe Final de 2015, en relación a la Acción 7 se intentó modificar los apartados 5 y 6 del art. 5 MCOCDE, que quedarían así:

Para el apartado 5, se pretendió añadir que cuando una persona actúa en un Estado contratan por cuenta de una empresa y que desempeñe un rol principal, llevando a cabo una habitual celebración de contratos sin modificación sustancial por parte de la empresa, estos contratos son (I) en nombre de la empresa, (II) para la transferencia del dominio, o la concesión de un derecho de uso, sobre bienes de propiedad de esa

⁵⁸ OCDE (2016), “Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*”, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es> (última vez visitado el 14 de mayo de 2020) págs. 17 y ss.

⁵⁹ JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2018) “Modelos negocio en la economía digital y su imposición efectiva. Propuestas de la OCDE y la UE” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario”* Parte 2 págs.27-36. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, págs. 30-31

empresa, o sobre los que la empresa tiene un derecho de uso o (III) para la prestación de servicios por esa empresa. Añade posteriormente que esto constituirá un EP en el Estado donde se lleve a cabo la actividad, siempre y cuando no se incurra en las excepciones del apartado 4.

Por otro lado, para el apartado 6 se propone:

- (I) *“No se aplicará el apartado 5 cuando la persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante lleve a cabo actividades de negocios en el primer Estado mencionado como agente independiente y actúe para la empresa en el curso ordinario de esa actividad. No obstante, cuando una persona actúa exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas estrechamente relacionadas, esa persona no se considerará un agente independiente en el sentido del presente apartado con respecto a esas empresas.*
- (II) *A los efectos de este artículo, una persona está estrechamente relacionada a una empresa si, en base a los hechos y circunstancias relevantes, una tiene control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En cualquier caso, una persona será considerada estrechamente relacionada a una empresa si una posee directa o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico en la otra (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del total de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) o si otra persona posee directamente o indirectamente más del 50 por ciento del interés económico (o, en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones o de la participación en los beneficios en la sociedad) en la persona y la empresa”⁶⁰.*

Esta propuesta se llevaría a cabo para establecer un nexo de vinculación entre el agente o empresa a la que representa para que las actividades llevadas a cabo por este agente fuesen gravadas por el Estado fuente.

Aun así, ya hay varias sentencias que intentan evitar esta elusión en base a la relación de filiales, un ejemplo de lo expuesto, se dio en España, el Tribunal Supremo (TS) el 20

⁶⁰ OCDE (2016), “Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es> (última vez visitado el 14 de mayo de 2020) págs. 18-19. En virtud a la modificación necesaria del MCOCDE, incluyendo nuevos aspectos a valorar en lo que respecta a los agente dependientes e independientes, para evitar la elusión fraudulenta del establecimiento permanente.

de junio de 2016. Esta Sentencia, consideró que DELL (empresa tecnológica con domicilio social en Irlanda) constituía un EP en territorio español debido a que, aunque se tratase de una filial española, esta misma llevaba a cabo actividades que le eran propias, debido a que no eran actividades que fuesen ordenadas desde la empresa matriz, tal como el servicio de marketing y publicidad para los clientes españoles⁶¹.

Debido a esto, en el TS se consideró que la relación entre la empresa matriz y su filial española, al tener estas funciones propias, sería más correcto considerarlas como comisionistas en nombre propio, de esta manera se buscaría que no se trasladasen los beneficios conseguidos y no fuesen gravados en España.

Como venimos señalando a lo largo del trabajo, estas medidas fracasaron y no se han llevado a cabo, aunque se pretende volver a plantear estas cuestiones en lo que queda de año 2020. Ello no quita que en el periodo de tiempo entre 2015 y 2020, haya habido otras propuestas planteadas – diferentes a las propuestas por la OCDE- que entraremos a analizar brevemente a continuación.

4. OTRAS PROPUESTAS

Dos de las propuestas más importantes tras las planteadas por la OCDE en los Informes Finales de 2015 son la retención en fuente y el impuesto progresivo sobre las transmisiones de información digital o *bit tax*.

La retención en fuente de las transacciones digitales, serviría para aplicar una retención en fuente a el comercio electrónico, transacciones digitales en las cuales el pago se lleva a cabo por residentes de un país por bienes o servicios de un proveedor extranjero, una de los problemas es a quien se le aplica la obligación que en este caso varios autores, dicen que se debería trasladar a la entidad financiera que intervenga en el pago⁶².

Lo positivo de plantear la retención en fuente, es la posibilidad de poder unir este

⁶¹ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3ª de lo contencioso-administrativo) nº 1475/2016 (recurso nº 2555/2015) de 20 de junio de 2016.

⁶² CRUZ PADIAL, I Y SÁNCHEZ- ARCIONA HIDALGO, G (2017) “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: Tras las conclusiones del informe GEFED”. En *Quincena Fiscal*, número 18, 2017, España, págs. 59-88 pág. 76-77. También JABALERA RODRÍGUEZ A. (2018) “Modelos negocio en la economía digital y su imposición efectiva. Propuestas de la OCDE y la UE” EN GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario”* Parte 2 págs.27-36. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales pág. 30.

concepto con nexo basado en la PDS, debido a que no son incompatibles. Aunque por otra parte se defiende que podría articularse de manera independiente.

Se trata de una solución que puede llevarse a cabo si no se consigue ningún tipo de acuerdo sobre establecer un nexo basado en el PDS, debido a que facilita la recaudación en el Estado fuente y presenta ventajas a la empresa no residente, como, por ejemplo, no presentar una autoliquidación en la jurisdicción de mercado⁶³.

Por otra parte, el impuesto progresivo sobre transmisiones de información digital o *bit tax*, fue por primera vez planteada por el economista canadiense CORDELL (1997), pretendía que este nuevo *bit tax* fuese útil para el gobierno para capturar esta nuevo tipo de productividad y evitar la insolvencia en los estados democráticos⁶⁴.

Este nuevo impuesto indirecto, tendría como base imponible el volumen de información o *bits –o bytes-* y la potestad tributaria recaería en el Estado de residencia del consumidor⁶⁵. Aunque para muchos autores, esta medida es desmedida por el hecho de que no se puede cuantificar el valor de la información en ciertos casos⁶⁶.

Una última propuesta, es la llevada a cabo por países como India con el *equalisation levy*, utilizar la vía de legislar de manera unilateral sin poner en peligro los CDI suscritos. En este supuesto nos podríamos encontrar en el territorio nacional el Proyecto de Ley sobre Determinados Servicios Digitales o comúnmente conocida como Tasa Google.

Esta propuesta se resume en establecer tres distintos hechos imposables: (I) La prestación de servicios de publicidad *online* dirigida a los usuarios de una interfaz digital, (II) servicios de intermediación de plataformas digitales que permiten intercambio de bienes y servicios entre los usuarios de la precitada plataforma y (III)

⁶³ RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2019) “El difícil camino hacia una tributación internacional justa de la economía digital” En LUCAS DURÁN M. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ, A. (coord.) “*Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*” págs. 151-171. España: Documentos- Instituto de Estudios Fiscales pág. 166-167.

⁶⁴ J. CORDELL, A (1997) ” *Taxing the Internet: The Proposal for a bit tax*” (ultima vez visitado el 3 de mayo de 2020 <http://www.icommercecentral.com/open-access/taxing-the-internet-the-proposal-for-a-bit-tax.pdf> (última vez visitado el 14 de mayo de 2020)

⁶⁵ RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T. (2014) “La imposición directa sobre el comercio electrónico. El limite de los conceptos fiscales tradicionales” en *Indret: Revista para el Análisis del Derecho* número 2, 2015. págs. 34 y ss

⁶⁶ FALCÓN Y TELLA, R. (1998) Tributación e Internet: aplicación de las reglas generales, con adaptación en su caso, como alternativa al bit tax - *Quincena Fiscal*, 1998 - Aranzadi Madrid. P 5-10.

prestación de un servicio de transmisión de datos recopilados sobre usuarios en base a su huella digital en la red.

Como toda ley, tras unos supuestos de sujeción se detallarían los de no sujeción, los cuales para esta ley son un poco indeterminados y demasiado abiertos por el momento, ya que, se establece que el propio legislador será el que establezca que negocios son los no sujetos, estableciendo que serán aquellos en los que no exista una creación de valor por parte del usuario⁶⁷.

Por otra parte, se trata de una propuesta llena de polémica y que deberá ir puliéndose con el paso del tiempo, debido a que, una de los mayores problemas que plantea, es su naturaleza jurídica de impuesto indirecto, la cual se basa en que no es errónea la calificación de impuesto indirecto, debido que, la base del impuesto son los servicios prestados sin tener en cuenta las características del prestador, con lo cual, son las empresas las que deben soportar este impuesto y no los usuarios de estas⁶⁸.

5. CONCLUSIONES

A lo largo del trabajo hemos visto cómo influye la economía digital en la sociedad actual, tanto que incluso las Organizaciones Internacionales Intergubernamentales como la Unión Europea – sobre la cual no hemos ahondado en el trabajo – o la OCDE han tenido que incorporar modificaciones a sus Convenios para poder llevar a cabo una eficiente incorporación de los nuevos conceptos virtuales que hemos ido comentando en el trabajo.

Es por ello, que una de las primeras conclusiones que sacamos es acerca del concepto sobre lo que versa este documento, es necesario el cambio que plantea el Proyecto BEPS sobre el termino Establecimiento Permanente.

Varios autores sostienen que se trata de un concepto desfasado, esto se debe, a la rápida evolución de las TIC desde la aparición de Internet y desde que las grandes multinacionales se sumaron al comercio digital, acusándose así un gran problema a la hora de gravar en los Estados donde actuaban.

⁶⁷ PORTILLO, M^o I Y MARTÍNEZ BÁRBARA, G. (2019) “La tributación de la economía digital: Medidas unilaterales a la espera de una solución Global” En *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco* número 57, 2019. Págs. 124-136.

⁶⁸ *Ibidem* pág. 132

Como se detalla por CARBAJO VASCO (2016), el problema del Modelo de Convenio de la OCDE era que no se fiel a la realidad existente, se necesitaba de esa adaptación para eludir el fraude que posteriormente se llevaría a cabo en el Proyecto BEPS⁶⁹.

Como explica ÁLAMO CERRILLO (2015), esta falta de adaptación del concepto EP, lleva consigo la no aplicación del Principio de Suficiencia Tributaria⁷⁰. Con esta nueva adecuación del término EP en el Proyecto BEPS, se trata de conseguir que los Estados fuente graven las actividades de empresa no residentes que llevan a cabo una actividad fundamental, pero en base al comercio electrónico.

Podemos ver entonces, que el hecho de que no exista un EP virtual, da como consecuencia lo sucedido con países como Irlanda o los grandes países del norte, los cuales son los más favorecedores para las grandes empresas para establecerse en su territorio debido a su baja presión fiscal.

Es por ello que las dos principales soluciones que se sacan de este Informe final de 2015 son la modificación de la lista de excepciones de del artículo 5.4 MCOCDE para lo relativo a las actividades auxiliares o preparatorias, como por ejemplo, evitar que almacenes que guardan una actividad fundamental en un país consideren como actividades auxiliares y evitar que las filiales de la empresas en los Estados fuente sean considerados como comisionistas para así eludir la carga fiscal en un Estado donde no se es residente.

Sí que es verdad que uno de los mayores retos es justificar la existencia del nexo en el comercio digital, lo que se podría considerar como uno de los mayores obstáculos a regular, determinar la presencia digital significativa.

Sí que es verdad, que el enfoque sobre la página web y los servidores es una buena iniciativa, pero surge el problema, debido a que, un servidor no tiene por qué instalarse en un país concreto para funcionar y pueden tratarse de servidores móviles o que un Estado pertenezca a su vez a un servidor que no se encuentra en su país sino en su continente, aun así , concuerdo con varios autores en que se debería limitar la PDS a las

⁶⁹ CARBAJO VASCO, D. (2016) “Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS” En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* número 2, 2016. Editorial Aranzadi S.A.U, España. pág. 33

⁷⁰ ÁLAMO CERRILLO R. (2015) “La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE”- *Quincenal Fiscal*, 2015- Aranzadi, Madrid. Págs. 10-11.

actividades que lleve a cabo una EMN o empresa no residente mediante actividades totalmente desmaterializadas, aquellas que no precisan de la utilización de medios físicos⁷¹.

Aunque los Informes llevados a cabo por la OCDE no se lleven a cabo a día de hoy, sí que es verdad que ha sentado las bases necesarias para que se vaya planeando un Informe a futuro para intentar que se regule en las convenciones que se van a llevar a cabo este 2020.

Aun así, aunque se encuentre en fase de discusión la modificación del EP, se dotó de potestad a los Estados para poder llevar a cabo la incorporación de manera unilateral de soluciones para afrontar estos desafíos planteados por la “digitalización” y el nuevo concepto EP. Tal es el ejemplo de Reino Unido y su *Diverted Profit Tax*⁷².

Aunque exista esto, lo que se necesita es llevar a cabo una unión entre países para crear en consenso un EP virtual que pueda evitar el traslado de beneficios y pueda recuperar la riqueza perdida por los Estados fuente donde no se tributa debidamente.

Es por este último paso hacia delante que podemos concluir que llegará el momento en el cual se llevará a cabo un planteamiento fiscal efectivo para el comercio electrónico en un contexto internacional, primero, debido a que dar rienda suelta a los Estados para que lleven a cabo una regulación unilateral, pone en peligro los convenios bilaterales o tratados internacionales a los que están suscritos y segundo, porque para poder luchar frente a la elusión fiscal de las EMN, se necesita una fuerte unión entre los Estados.

⁷¹ CRUZ PADIAL I Y SÁNCHEZ - ARCHIDONA HIDALGO, G (2017) Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: Tras las conclusiones del informe GEFED”. En *Quincena Fiscal*, numero 18,2017, España, págs. 59-88 págs. 85-87

⁷² JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2018) “Modelos negocio en la economía digital y su imposición efectiva. Propuestas de la OCDE y la UE” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario”* Parte 2 págs.27-36. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales, pág. 36

6. BIBLIOGRAFIA

ÁLAMO CERRILLO R. (2015) “La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE”- *Quincenal Fiscal* número 5, Aranzadi, Madrid. págs. 79-89.

ÁLAMO CERRILLO, R. (2018) “La Economía digital, el concepto de establecimiento permanente y la realización de actividades auxiliares o preparatorias”. En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*. Págs.270-285. Instituto de Estudios Fiscales, España.

ÁLAMO CERRILLO R. Y LAGOS RODRÍGUEZ M. (2015) “Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la realidad económica digital”. En *Quincena fiscal* número 3, Aranzadi Madrid. págs. 19-30.

CALVO BUEZAS, J. (2008) “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”. En FALCÓN Y TELLA, R. PULIDO GUERRA, E. *Cuadernos de Formación*, colaboración número 18, volumen 6, 2008, p. 46; Derecho Fiscal Internacional

CARBAJO VASCO, D. (2016) “Algunas reflexiones sobre la era post-BEPS” En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* número 2, 2016. Editorial Aranzadi S.A.U, España. Págs. 133-152

CARBAJO VASCO, D. (2018) “¿El establecimiento permanente digital, un oxímoron?” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario”* Parte 2 págs. 12 a 24 España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2012) “La noción de establecimiento permanente en los tribunales las estructuras operativas mediante filiales comisionistas” *Crónica Tributaria*, nº 145. España. Págs. 39-58.

CEDIEL SERRA A. (2019) “Residencia fiscal virtual, Identidad digital y Criptomoneda” En LUCAS DURÁN M. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ, A. (coord.) *“Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales”* págs. 172-192. España: Documentos- Instituto de Estudios Fiscales

CRUZ PADIAL, I. (2016) “La economía digital en BEPS: una síntesis” En *Nueva fiscalidad*, número 2, 2016. España. págs. 33-65.

CRUZ PADIAL, I Y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G (2017) “Economía Digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa tras las conclusiones del Informe del GEFED” *Quincena fiscal*, nº 18, España. Págs. 59-88.

DUARDO SÁNCHEZ, A. (2018) “La exclusión fraudulenta del Estatus de establecimiento permanente” En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “*Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*”. Págs.322-335 España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales

FALCÓN Y TELLA, R. (1998) Tributación e Internet: aplicación de las reglas generales, con adaptación en su caso, como alternativa al bit tax - *Quincena Fiscal*, 1998 - Aranzadi Madrid. Págs. 5-10.

GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C. (2011) “El concepto tributario de “establecimiento permanente”” *Actualidad jurídica Uría Menéndez*, nº Extra 1, págs. 229-235

GÓMEZ REQUENA J.A Y MORENO GONZÁLEZ, S. (2018) “La adaptación del concepto de Establecimiento Permanente al contexto comercial digital: De la fijeza la presencia virtual y económica significativa” En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “*Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*” España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales. págs. 349-366.

GOROSPE OVIEDO, J.I (2018) “El concepto de Establecimiento Permanente en la Imposición directa y su evolución jurisprudencial” En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “*Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*”. Págs.367-382 España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales.

J. CORDELL, A (1997)” Taxing the Internet: The Proposal for a bit tax” (ultima vez visitado el 3 de mayo de 2020 <http://www.icommercecentral.com/open-access/taxing-the-internet-the-proposal-for-a-bit-tax.pdf>)

JABALERA RODRÍGUEZ, A (2018) “Modelos negocio en la economía digital y su imposición efectiva. Propuestas de la OCDE y la UE” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” Parte 2* págs.27-36. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales.

KLING, R., y LAMB, B., “IT and Organizational Change in Digital Economies: A Socio-Technical Approach”, *Understanding the Digital Economy: Data, Tools and Research*, Departamento de Comercio de EEUU, Washington DC, 1999.

Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación. Recuperado de <http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/Pa%C3%ADses-Miembros.aspx> (ultima vez visitada el 23 de abril de 2020)

Modelo 200. IS. Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Documentos de ingreso o devolución. (Modelo 200 y 206) - Sede Electrónica - Agencia Tributaria. Recuperado de <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/GE04.shtml>

MULEIRO PARADA, L.M (2018) “Consideraciones acerca de la tributación de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil” En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro* págs.415-432. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales.

OCDE (2013), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

OCDE en Español (2014) “Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Action 1 Digital Economy ESP Preliminary versión” Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

OCDE (2014) “Action 1 Digital Economy ESP Preliminary versión” *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

OCDE (2014) “Acción 1 (objetivo del 2014): Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”, en *Proyecto BEPS*, 2014, p. 157. Recuperado en español en:

<https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>.

OCDE (2015) "BEPS Actions" OECD publishing, Paris
<http://www.oecd.org/tax/beps/beps0actions.htm>

OCDE (2015) Proyecto BEPS-Resúmenes Informes Finales, *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris.

OCDE (2016): "Abordar los desafíos fiscales de la economía digital, Acción 1", *Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OCDE Publishing, París.

OCDE (2016) Políticas de banda ancha para América Latina y el Caribe Un manual para la economía digital. Recuperado de <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/978926425902716es.pdf?expires=1589204664&id=id&accname=guest&checksum=5F9F08575CABAC2AFE164D6343D7EB61>

OCDE (2016), "Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015", *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*", Éditions OCDE, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>.

OCDE (2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>

OCDE (2018), "Tax challenges arising from digitalisation Interim Report 2018", <https://read.oecdlibrary.org/taxation/taxchallengesarisingfromdigitalisationinterimreport97892642930830en#page1>

OECD (2012), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/9789264184473-es>.

OECD iLibrary "Model Tax Convention on Income and on Capital 2014" (Full Version). (2015). Recuperado de https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en

OECD iLibrary "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017. (2019). Recuperado de <https://www.oecd->

ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es

PORTILLO, M^o I Y MARTÍNEZ BÁRBARA, G. (2019) “La tributación de la economía digital: Medidas unilaterales a la espera de una solución Global” En *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco* número 57, 2019. Págs. 115-140

Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, Proyecto de Ley 121/000001, número Congreso 1 (2020).

PUJALTE MÉNDEZ - LEITE, H (2018) “Evolución de las propuestas normativas sobre la imposición de los servicios digitales”. En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 2019, España. Recuperado de https://www.academia.edu/41463080/Evoluci%C3%B3n_de_las_propuestas_normativas_sobre_imposici%C3%B3n_de_los_servicios_digitales_2010-2018

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. BOE (2004)

RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, T. (2014) “La imposición directa sobre el comercio electrónico. El límite de los conceptos fiscales tradicionales”. En *Indret: Revista para el Análisis del Derecho* número 2, 2015. Págs. 100.

RODRÍGUEZ LOSADA, S. (2018) “Propuestas en relación con el Impuesto sobre sociedades en la era digital: ¿Hacia un impuesto de sociedades en destino?” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario”* Parte 2. Págs.37-50 España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales.

RODRIGUEZ LOSADA, S. (2019) “El difícil camino hacia una tributación internacional justa de la economía digital” En LUCAS DURÁN M. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ, A. (coord.) “*Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*” págs. 151-171. España: Documentos- Instituto de Estudios Fiscales.

SÁNCHEZ - ARCHIDONA HIDALGO G. (2016) “La economía digital y su influencia en el entorno post-BEPS” En GARCÍA – HERRERO BLANCO C. (Dir.) *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario”* Parte 3 págs. 131-140. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales Doc. n1 15/2016,

SÁNCHEZ - ARCHIDONA, G. (2018) “La presencia digital significativa y el plan BEPS: Tras las conclusiones del Final Report Action”. En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “*Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*”. págs. 456-470 España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3ª de lo contencioso-administrativo) nº 1475/2016 (recurso nº 2555/2015) de 20 de junio de 2016.

SUBERBIOLA GARBIZU, I (2018) “La necesaria reconsideración del concepto de establecimiento permanente en la era de la economía digital. Especial referencia a los servicios de juego online”. En LUCAS DURÁN M. Y DEL BLANCO GARCÍA A. (Dir.) GARCÍA MARTÍNEZ. A. (coord.) “*Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*” págs.470-485. España: Documentos – Instituto de Estudios Fiscales.

VAQUER FERRER F.A (2016) “Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresa intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo”. En *Bitácora Millennium DIPr: Derecho Internacional Privado*, número 3, 2016. Recuperado de <http://www.millenniumdipr.com/ba-42-establecimiento-permanente-y-economia-digital-especial-referencia-a-las-empresas-intermediadoras-en-el-ambito-del-turismo-colaborativo>

VOGEL, K. (2002) “Tax treaty Monitor», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*”, vol. 56, núm. 6. 2002

ZIMMERMANN, H. D., y KOERNER, V., “New Emerging Industrial Structures in the Digital the Case of the Financial Industry”, *Americas Conference on Information Systems*, Milwaukee, EEUU, 1999.