



TAXING THE CLOUD

Una visió pràctica de la fiscalitat del núvol des de la
perspectiva de la imposició internacional

Treball final de Màster d'Assessoria Fiscal
Universitat Oberta de Catalunya

Anian Rabasco Meneghetti

Agraïments:

A la meva parella, pel seu suport continuat i els ànims cada cop que m'he vist sobrepassat per aquest treball final de màster.

A la meva mare i el meu germà

Al meu gat per passejar-se per sobre del teclat i "ajudar-me" en la redacció del treball.

1. Índex d'abreviatures

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CDI Espanya – USA	Conveni entre el Regne d'Espanya i els Estats Units d'Amèrica per a evitar la Doble Imposició i previndre l'evasió fiscal respecte als Impostos sobre la Renda
CRM	Customer Relationship Management / Software per a l'administració de la relació amb els clients
ERP	Enterprise Resource Planning / Sistema de planificació de recursos empresarials
IA	Intel·ligència Artificial
IOT	Internet of Things / Internet de les coses
IRNR	Impost sobre la Renda de No Residents
MOCDE	Model Tax Convention on Income and Capital, OCDE
OCDE	Organització per la Cooperació i el Desenvolupament
SaaS	Software-as-a-Service / Software com a servei
TEAC	Tribunal Econòmic-Administratiu Central
TRLIRNR	Text Refós de la Llei de l'Impost sobre la Renda de No Residents

Índex

1. Índex d'abreviatures	2
2. Abstract	4
3. Introducció	5
4. Objectius.....	7
5. Plantejament del supòsit	8
6. Resolució del cas pràctic.....	10
a. Supòsit 1: Venda directa des d'Estats Units al client final a Espanya	10
b. Supòsit 2: Contractar un comercial que exerceixi funcions de venda i màrqueting a Espanya.....	15
i. Constitueix el comercial un Establiment Permanent de SaaS Solutions Inc?	16
ii. Atribució de beneficis a l'Establiment Permanent – Agent Dependent.....	17
iii. Tributació de les remuneracions rebudes pel comercial pel seu treball a favor de SaaS Solutions, Inc.	19
iv. Caracterització dels pagaments realitzats pel client final directament a SaaS Solutions, Inc.....	20
c. Supòsit 3: Contractació d'un distribuïdor	22
i. Caracterització dels pagaments que realitza el distribuïdor a SaaS Solutions, INC ..	23
ii. Pot ser el distribuïdor un Establiment Permanent de SaaS Solutions, Inc a Espanya?	26
d. Supòsit 4 – Establir una filial a Espanya	28
i. Caracterització dels pagaments de la filial a la matriu	29
ii. Pot la filial espanyola de SaaS Solutions Inc constituir un Establiment Permanent? .	32
iii. Tributació en l'Impost de Societats de les operacions vinculades entre SaaS Solutions, Inc i la seva filial a Espanya, SaaS Solutions, SL.	35
iv. Tributació dels dividendes que SaaS Solutions, S.L. paga a la matriu SaaS Solutions, Inc	38
e. Supòsit 5 - Pot un servidor ser un Establiment Permanent a Espanya?	40
f. Supòsit 6 - Atribució de beneficis al servidor Establiment Permanent, cas que aquest existeixi.....	44
7. Conclusions	47
8. Bibliografia.....	49
a. Legislació.....	49
b. Jurisprudència i consultes a la Direcció General de Tributs	49
c. Bibliografia.....	50

2. Abstract

The software as a service is a relatively new cloud-based software distribution model where the supplier is who manages the infrastructure, updates, systems and security. Hence the user switch from a perpetual license-based model to a subscription model where he pays a monthly subscription fee in exchange for this software.

The localization of such services is, at least, difficult and confusing, especially where there is no physical transaction and a company can sell its software products worldwide with little or no effort, so there is the suggestion that this model, with its heavy reliance on intangible assets, facilitates tax avoidance and profit shifting to low-tax jurisdictions. The States and the supra-national entities (EU, OECD) are accordingly trying to adapt current legislation so taxing rights are fairly allocated in cross-border transactions.

This case study analyses the tax implications of this new software distribution model, focusing its analysis in International Taxation. From the perspective of a United States-based company who wants to start making business in Spain, it covers the characterization of payments in exchange for software services in different selling arrangements, the consequences these arrangements would have regarding the Permanent Establishment status and finally the impacts it should have in Spanish Personal Income Tax and Corporate Income Tax when it comes to the locally resident companies.

Besides this, this paper also deals with the Permanent Establishment Status of a computing server, enlightening when and how an automated computer server, regarding Spanish laws, can overcome the Permanent Establishment threshold and, thus, become a taxable nexus for the foreign enterprise in Spain.

3. Introducció

El software com a servei és un model de distribució de software basat en cloud en el que el proveïdor desenvolupa i manté el software de l'aplicació en cloud, proporciona actualitzacions i posa el software a disposició dels seus clients a través d'internet amb un model de subscripció o pagament per us.

Aquest es diferencia del software "on-premise" (és a dir, el software instal·lat localment a l'ordinador) en que és el proveïdor qui gestiona el hardware, el software, la seguretat i els sistemes. Això permet als usuaris passar d'un model on es paga per una llicència perpètua (en la que a més s'ha de tenir en compte el hardware necessari per a fer-la funcionar: servidors, infraestructura,...) a un model de pagament per ús, permetent als usuaris interconnectar els seus processos, facilitant la configuració i la personalització i, més important, permetent un anàlisi integrat de dades, aportant també compatibilitat amb les noves tecnologies com la Intel·ligència Artificial, IOT, Blockchain, etc ¹. Així doncs, per exemple, imaginem que en comptes d'instal·lar el paquet Office a cadascun dels ordinadors, simplement podem obrir, des del navegador de qualsevol dispositiu del món i amb el nostre usuari i contrasenya, els documents en els que estiguem treballant.

En conseqüència, i ja entrant en matèria fiscal, si els pagaments per llicències de software tradicional (sigui un CD-ROM o una descàrrega) ja suposen un mal de cap pel que fa a la seva caracterització, aquest nou model, que queda difús entre la provisió de serveis, els cànons o regalies i l'assistència tècnica o el know-how, ho fa encara més complicat.²

A més a més, és un tema de rabiosa actualitat: Llegim cada dia com els Estats (i també els ens supraestats com l'OCDE i la Unió Europea) intenten cercar fiscalment d'alguna forma la provisió d'aquests mateixos serveis, ja que la localització a efectes fiscals d'un servei prestat via cloud és, com a mínim, problemàtica. Al dur-se a terme de forma completament virtual, no existeix transacció física com a tal i, per tant, aquesta circumstància és fàcil d'aprofitar per a dur a terme una planificació fiscal agressiva.

En l'economia digital es centra, per exemple, una de les accions del Pla BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), dirigida a identificar i solucionar els principals desafiaments que provoca la digitalització en l'àmbit fiscal, tant en l'àmbit de la fiscalitat directa com en el de l'erosió de les bases imposables.³

¹ Oracle.com ¿Qué es el SaaS? Recuperat el 30/12/2019 de: <https://www.oracle.com/es/applications/what-is-saas/>.

² GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2014). "Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico". En: AnaMaría DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. IDP. Revista de Internet, Derecho y Política. Número 18, pág. 36-50. UOC.

³ BEPS Action 1 – Tax challenges arising from digitalization. Consultat el 25/11/2019. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

Segons la Unió Europea, l'economia digital suporta una imposició inferior a les companyies tradicionals, al estar les regles actuals basades en la presència física dels contribuents i els seus actius i, a més, creu que aquestes normes no serveixen per a realitzar la imposició a una economia digital caracteritzada pels actius intangibles i la ubiqüitat dels serveis, la localització dels quals és, molts cops, difícil de determinar⁴.

En aquest treball de final de màster es pretén, doncs, dur a terme un estudi i anàlisi fiscal de la problemàtica causada pels pagaments en contraprestació de l'adquisició de software en el marc de l'Impost sobre la Renda de No Residents, partint d'un supòsit pràctic d'una companyia d'Estats Units que vol vendre el seu programa informàtic a Espanya i es planteja diferents models de venda. A més a més, també es plantejarà la problemàtica que l'arrendament d'un servidor a Espanya pot provocar pel que fa a la seva consideració com a Establiment Permanent i, per tant, si aquest pot constituir un nexa impositiu pel que fa a l'Impost sobre la Renda de No Residents.

Els temes que s'analitzen en el treball destaquen per la seva complexitat i amplitud, de forma que per a la resolució del cas pràctic no només ha estat necessària la consulta de les lleis, de resolucions de la Direcció General de Tributs i de resolucions judicials i administratives, sinó que també s'ha analitzat i sintetitzat el que es descriu en els comentaris al model de conveni de l'OCDE, a més d'un bon nombre de publicacions de llibres i revistes i recursos doctrinals. També ha estat necessari aprofundir en el coneixement del funcionament dels servidors que suporten els programes informàtics per a poder analitzar en profunditat les implicacions fiscals dels mateixos, els diferents models de distribució de software que existeixen i els diferents models d'emmagatzematge de la informació en el núvol, així com els models de negoci de les empreses que ofereixen els tipus de serveis que s'analitzen.

⁴ European Parliament, Legislative Observatory (OEIL) (2018) Corporate taxation of a significant digital presence, Recuperat el 30/12/2019 de: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/623571/EPRS_BRI\(2018\)623571_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/623571/EPRS_BRI(2018)623571_EN.pdf)

4. Objectius

Amb l'anàlisi i la resolució del cas pràctic s'intentarà aconseguir el següent:

- En primer lloc, s'intentarà clarificar el tractament i la caracterització de les rendes derivades de la prestació de serveis de software basats en cloud pel que fa a la fiscalitat internacional, segons diferents models de distribució i venda d'aquests serveis.
- En segon lloc, es plantejarà la possibilitat de l'existència d'un establiment permanent pel que fa als servidors i centres de processament de dades.
- En tercer lloc, en el cas que es determini l'existència d'un Establiment Permanent, ja sigui pel servidor o en algun dels models de de distribució i venda del software, es determinarà l'atribució dels beneficis respectius a l'Establiment Permanent.

5. Plantejament del supòsit

L'empresa SaaS Solutions, INC, radicada a Estats Units, ofereix una solució d'analítica de dades basat en cloud, on la Intel·ligència Artificial juga un paper crucial a l'hora d'analitzar les dades per a que els directius de les empreses clients puguin suportar les seves decisions en les mateixes. La solució que ofereix es compon d'un mòdul comú i d'una sèrie de mòduls de compra opcional. Aquesta solució de Business Intelligence requereix d'un procés d'instal·lació o Onboarding, on els enginyers de SaaS Solutions integren o connecten el programa informàtic amb la resta de programes informàtics del client, de forma que el programa tingui accés en temps real a les dades que proporcionen els mateixos i, mitjançant un procés de mineria de dades amb intel·ligència artificial, produeixi els informes que necessita la direcció del client per a poder prendre decisions.

Es connecta, per exemple, amb els ERP, els CRM, programes de facturació, de recursos humans, fins i tot amb la pàgina web del client, és a dir, en tot allò que sigui susceptible de proporcionar-li dades i, com més en tingui, millor serà l'anàlisi que se'n podrà fer.

SaaS Solutions, Inc, a més a més de realitzar l'adaptació del programa a cada client, connectant-lo amb la resta de programes i bases de dades de que cada client disposi, també realitza el desenvolupament de mòduls o informes específics que atenguin a les necessitats de cada client.

L'empresa pensa establir-se a Barcelona, que veu com la porta d'entrada al mercat espanyol i, per extensió a l'uropeu. SaaS Solutions INC es planteja, per una banda, quines són les conseqüències fiscals, de cara a l'IRNR i l'Impost de Societats, de les següents estructures de vendes:

- Venda directa des d'Estats Units al client final a Espanya.
- Contractar un comercial autònom que exerceixi les funcions de venda i màrqueting a Espanya .
- Contractar un distribuïdor: Una empresa que, a canvi d'un cànon fixe anual més un percentatge de les vendes ven i presta assistència tècnica sobre el producte de SaaS Solutions, INC.
- Finalment, establir una filial a Espanya.

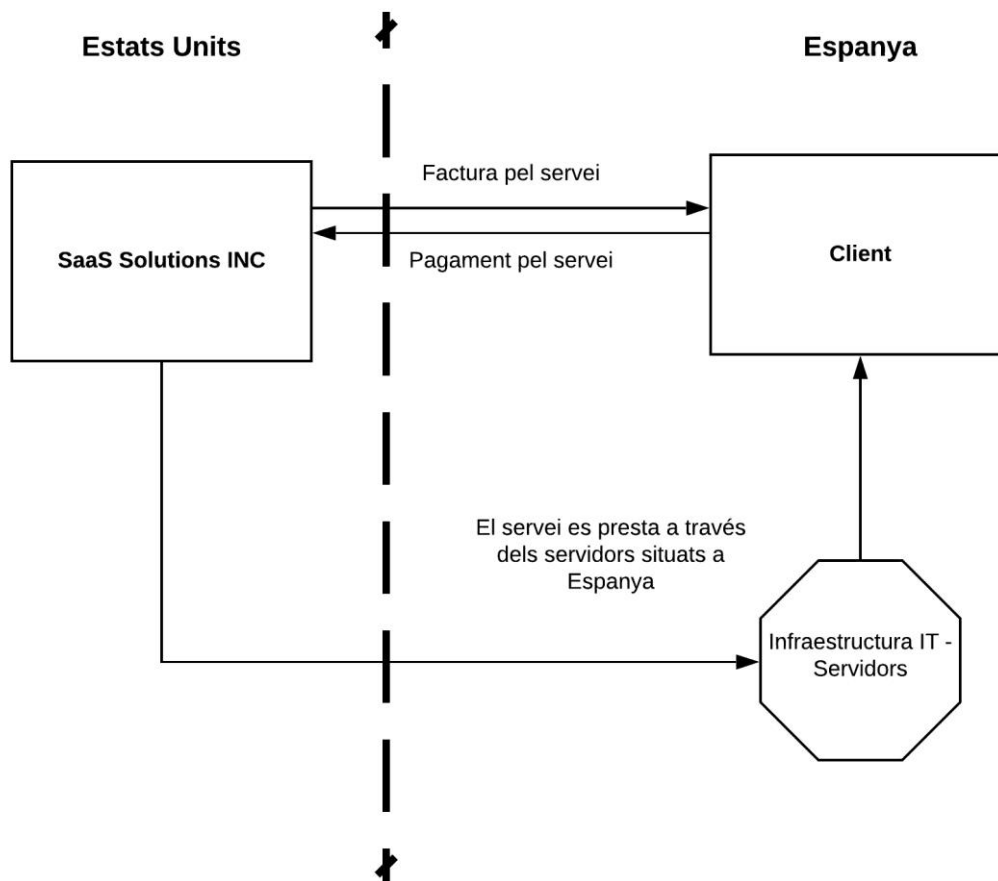
D'altra banda, SaaS Solutions Inc, per a poder prestar un millor servei a Europa ha decidit instal·lar un centre de processament de dades a Barcelona, que seria gestionat remotament des de la central de l'empresa als Estats Units d'Amèrica. Té dues opcions: O bé lloga l'espai virtual a una empresa especialitzada o bé arrenda l'espai físic on ella mateixa instal·larà i gestionarà,

de forma remota, aquests servidors. L'empresa es pregunta, en aquest cas, si aquest servidor podria constituir un Establiment Permanent a Espanya i, per tant, suposar un nexa impositiu pel que fa a l'Impost sobre la Renda de No Residents.

6. Resolució del cas pràctic

a. Supòsit 1: Venda directa des d'Estats Units al client final a Espanya

En aquest supòsit, SaaS Solutions, Inc, ven directament des d'Estats Units les seves solucions al client final a Espanya. Per tant, SaaS Solutions facturarà directament el servei al client, que el pagarà per transferència bancària a SaaS Solutions INC. En aquest cas, l'empresa contracta directament amb el client i no existeix cap intermediari ni SaaS Solutions té cap contacte situat a Espanya que faci cap tipus de gestió. La integració dels sistemes i la posterior gestió dels mateixos es duen a terme de forma remota per part del personal de SaaS Solutions, Inc a Estats Units. Podem veure, gràficament, els fluxos econòmics a la següent il·lustració:



Il·lustració 1 - Venda directa. Font: Elaboració pròpia

En aquest cas, es tractaria, simplement, d'analitzar l'adquisició del programa per part d'una empresa amb residència fiscal espanyola a una empresa amb residència fiscal a Estats Units.

Així doncs, SaaS Solutions Inc prestaria els serveis directament des d'Estats Units. En primer lloc, la Llei de l'Impost sobre la Renda de No Residents (en endavant TRLIRNR)⁵, que grava l'obtenció de rendes en territori espanyol per part de no residents en el mateix, en el seu article 13, indica que es consideraran rendes obtingudes en territori espanyol i, per tant, constituïran el fet imposable de l'Impost, entre d'altres, els cànon o regalies satisfets per persones o entitats residents a Espanya o per Establiments Permanents situats en aquest, o que s'utilitzin en territori espanyol. Afegeix, el mateix article, que tindran la consideració de cànon o regalies les quantitats de qualsevol mena pagades per l'ús o la concessió d'ús de drets sobre programes informàtics.

No obstant això, el TRLIRNR aclareix que tot el que conté la Llei no anirà en perjudici del que disposin els tractats i convenis internacionals que hagin passat a formar, segons la normativa espanyola, part de l'ordenament intern. Així doncs, aquest cas caldria analitzar-lo a la llum del Conveni per a Evitar la Doble Imposició entre el Regne d'Espanya i els Estats Units d'Amèrica (en endavant CDI Espanya – USA)⁶. Aquest, en l'article 12, indica que els cànon podran ser gravats en l'Estat de procedència o, com es sol dir, en l'Estat de la font.

En segon lloc, la definició de cànon que aporta és l'estàndard del MOCDE, és a dir, les quantitats de qualsevol classe pagades per l'ús o el dret a l'ús de drets d'autor sobre obres literàries, de teatre, musicals, artístiques o científiques, incloses pel·lícules, cintes i altres mitjans, patents, marques, dibuixos o models, planells, fórmules o procediments secrets o altres drets similars, o per l'ús o el dret a l'ús d'equips industrials, comercials o científics, o per informació sobre les mateixes.

Així doncs, com en aquest cas, no es defineixen per cap lloc els drets sobre programes informàtics, caldrà acudir al *soft law* dels Comentaris al Model de Conveni de l'OCDE. Aquests, com hem analitzat abans, distingeixen una sèrie de situacions en que les rendes procedents de l'ús o el dret d'ús dels programes informàtics poden constituir cànon. En aquest sentit, el MOCDE⁷ no considera cànon, sinó beneficis empresarials, els pagaments en contraprestació pel dret d'ús empresarial o professional de programes informàtics, sempre que no es transmeti, com afirma Garcia-Heredia⁸, una transmissió que tingui per objecte el subministrament de les

⁵ 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.

⁶ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.

⁷ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Commentary on article 12, paragraph 14.2 & 14.3.

⁸ GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2014). "Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico". En: AnaMaría DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. IDP. Revista de Internet, Derecho y Política. Número 18, pág. 36-50. UOC.

idees i els principis sobre el programa. És a dir, sempre que no es transmeti el codi font, algorismes, tècniques o llenguatges de programació.

No obstant això, Espanya ha realitzat una observació al MOCDE que diu, en resum, que no es generaran cànoncs en els pagaments en contraprestació pel dret d'ús dels programes per a ús empresarial o professional que siguin absolutament estàndards.⁹ Com s'ha exposat en la descripció del supòsit, es tracta d'un programa que s'adapta a les necessitats de cada client, connectant-lo a cadascuna de les fonts de dades de què disposa el mateix, a més que no es tanca, d'entrada, el desenvolupament de mòduls addicionals a mesura per al client. Es correspondria, doncs, a un programa no absolutament estàndard, si bé és cert que en els programes informàtics d'aquesta índole es sol entendre aquest procés d'adaptació a cadascun dels clients, és a dir, l'adaptació dels mateixos al model de negoci i processos del mateix es una pràctica normal.

En general, la Direcció General de Tributs¹⁰ divideix els programes informàtics d'ús empresarial o professional en dues categories: les que conformen el sistema operatiu, necessàries per al funcionament de l'ordinador o dispositiu i les aplicacions informàtiques d'usuari final, o software d'aplicació.

Les aplicacions informàtiques necessàries per al funcionament de l'ordinador o dispositiu són considerades per la Direcció General de Tributs com a aplicacions estàndard, ja que el fabricant no en permet la seva manipulació ni modificació per distribuïdors ni per usuaris al poder afectar al funcionament bàsic de l'equip on s'instal·la l'aplicació. Per tant, aquestes aplicacions es caracteritzarien com a beneficis empresarials

Per contra, les aplicacions d'usuari, per a la Direcció General de Tributs, no seran estàndards i es caracteritzaran com a cànoncs. Segons la mateixa, per molt que en una aplicació existeixin mòduls o elements comuns, els programes tendeixen a crear un sol marc i conjunt d'eines que s'adapta a la situació particular de cada client. Aquesta adaptació, segueix, és necessària per a l'òptim funcionament de l'aplicació atenent a les necessitats particulars de cada empresa i la resta de programes amb els que s'hagi d'integrar.

A més a més, que el comprador del programa no tingui accés al codi font del mateix, afirma la Direcció General de Tributs¹¹, no exclou automàticament la qualificació de cànoncs dels pagaments, si el programa ja ve adaptat pel propi proveïdor més enllà de les personalitzacions menors (com podrien ser, per exemple, la traducció a l'idioma o la inclusió dels logotips del client).

⁹ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Commentary on article 12, paragraph 28.

¹⁰ Consulta tributària vinculant V2428-12, de 13 de desembre de 2012. Recuperat de: https://petete.minhfp.gob.es/consultas/?num_consulta=V2428-12

¹¹ Consulta tributària vinculant V0799-16, de 29 de febrer de 2016. Recuperat de: https://petete.minhfp.gob.es/consultas/?num_consulta=V0799-16

En aquest sentit, el Tribunal Econòmic-Administratiu Central¹² proposa que ens trobarem davant d'un programa informàtic estàndard quan aquest sigui un programa que es vengui de forma homogènia i massiva a qualsevol comprador. Això ho contrasta el tribunal amb un programa on la part venedora realitzarà la instal·lació i integració del mateix a l'usuari final, i impartirà formació sobre l'ús del mateix. No obstant, com indica la mateixa resolució, és necessari realitzar un anàlisi de l'abast dels drets que es transmeten a partir de tota la documentació contractual per la que es regula aquesta transmissió.

L'Audiència Nacional considera, no obstant¹³, que es tracta d'una qüestió purament probatòria, cosa que ratifica el Tribunal Suprem¹⁴. En aquesta sentència es realitzen informes pericials, tant per part del recurrent com en el sí del procediment judicial, coincidint ambdós en que es tractarà d'un programa no estàndard quan aquest es personalitza o fabrica per a un client perfectament identificat, mitjançant un contracte d'obra que descriurà el propòsit, abast dels treballs a realitzar, així com el calendari de lliuraments i el cost de les mateixes. En conclusió, quan un programa sigui personalitzat o fabricat per a un client, aquest ha d'estar perfectament identificat i aquesta personalització ha de ser específica, és a dir, no ha d'entrar en la pràctica habitual de l'empresa ni de la resta de programes informàtics de similars característiques

En conseqüència, es podria considerar, com a estàndard, un programa que *per se* s'hagués d'adaptar al client per a funcionar. És a dir, per la part d'integració amb la resta de sistemes del client. Així doncs, aquesta part del programa no tindria la consideració de cànon sinó de beneficis empresarials, sempre i quan sigui demostrable, amb un informe pericial, que aquesta pràctica es realitza ex aequo amb tots els programes de la mateixa índole.

Un altre tema seria aquells desenvolupaments que es fessin a mida per al client a petició del mateix. En el cas que el client demanés certs mòduls personalitzats, aquests, encara que la propietat dels mateixos no es transferís, si que caldria considerar-los com a cànon. Imaginem, doncs, que el client està interessat en un mòdul especialitzat per a l'anàlisi de les dades procedents del reproductor de vídeo que té a la web, i l'empresa el desenvolupa ex professo per a aquest client. En aquest cas, encara que la propietat del mòdul no es transferís, aquest pagament si que es caracteritzaria com a cànon, al tractar-se d'un desenvolupament per a un client perfectament identificat i fet a mida per al mateix.

En conseqüència, la recomanació que caldria fer a SaaS Solutions (i, per extensió, als seus clients) seria la de descompondre el contracte i els pagaments en dues parts: aquella que es correspon als mòduls estàndards (o *core*, en la terminologia del sector) d'aquells que es desenvolupen ex professo pel client, de forma que una part (la estandarditzada) es caracteritzarà

¹² Resolució TEAC00/01939/2009/00/00, de 8 d'octubre de 2009.

¹³ Sentència de l'Audiència Nacional 5309/2012, de 5 de desembre de 2012. ECLI:ES:AN:2015:5309.

¹⁴ Sentència del Tribunal Suprem 4402/2016, d'11 d'octubre de 2016. ECLI:ES:TS:2016:4402.

com a beneficis empresarials, i la part desenvolupada per al client es caracteritzarà com a cànons i, per tant, tributaran per l'Impost sobre la Renda de No Residents.

El TRLIRNR¹⁵ designa com a contribuents de l'Impost a les persones físiques i entitats no residents en territori espanyol que obtinguin rendes en el mateix, llevat que siguin contribuents per l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. A més a més, s'estableix com a responsables, en el sentit que l'Administració Tributària es podrà entendre (i reclamar) directament amb ells, als pagadors de les rendes meritades sense mediació d'Establiment Permanent, a no ser que estiguin obligades a realitzar retenció i pagament a compte de l'Impost. Segons la Llei de l'Impost, estaran obligades a practicar retenció i ingrés a compte, respecte de les rendes subjectes a l'IRNR les entitats residents a territori espanyol, en la mateixa quantitat a la que resulti d'aplicar les disposicions que la Llei conté a efectes del càlcul del deute tributari.

En conseqüència, en aquest primer supòsit, seran els clients de SaaS Solutions, Inc., els obligats a retenir i ingressar a l'Agència Tributària el deute tributari resultant.

Pel que fa al tipus impositiu, el TRLIRNR estableix¹⁶ en l'article 25, que aquesta serà, amb caràcter general, del 24%, excepte en el cas de contribuents residents en un altre Estat Membre de la Unió Europea o el Espai Econòmic Europeu, que seria d'un 19%.

No obstant això, l'article 4 de la mateixa Llei remet als tractats i convenis que hagin passat a formar part de l'ordenament jurídic intern. El CDI Espanya – USA estableix que el tipus de gravamen serà d'un 5% en el cas dels cànons referits a obres literàries, musicals o artístiques. Serà del 8% en el cas de pel·lícules cinematogràfiques i altres mitjans de transmissió o reproducció d'imatges i sons, i també dels cànons per l'ús o dret d'ús d'equips industrials, comercials o científics, i per drets d'autor sobre obres científiques, i del 10% en la resta de casos.

El Tribunal Econòmic Administratiu Central considera els cànons generats pels drets sobre programes informàtics com no inclosos en cap de les categories a no ser que estiguin expressament inclosos¹⁷, al interpretar que la normativa interna¹⁸ defineix exactament els drets sobre programes informàtics com no inclosos en les obres literàries o bé les científiques, a l'enumerar-los en un epígraf diferent. Aquest és, també, el criteri de la Direcció General de Tributs¹⁹.

No obstant això, en l'última modificació del CDI Espanya – USA, en vigor des del 11 de novembre de 2019, s'estableix que els cànons només podran sotmetre's a imposició en l'Estat del beneficiari de la renda, a no ser que aquest actuï en l'altre Estat mitjançant un Establiment

¹⁵ 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.

¹⁶ Ídem.

¹⁷ Resolució TEAC 00/02526/2011/00/00, de 5 de noviembre de 2013.

¹⁸ 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, article 13.

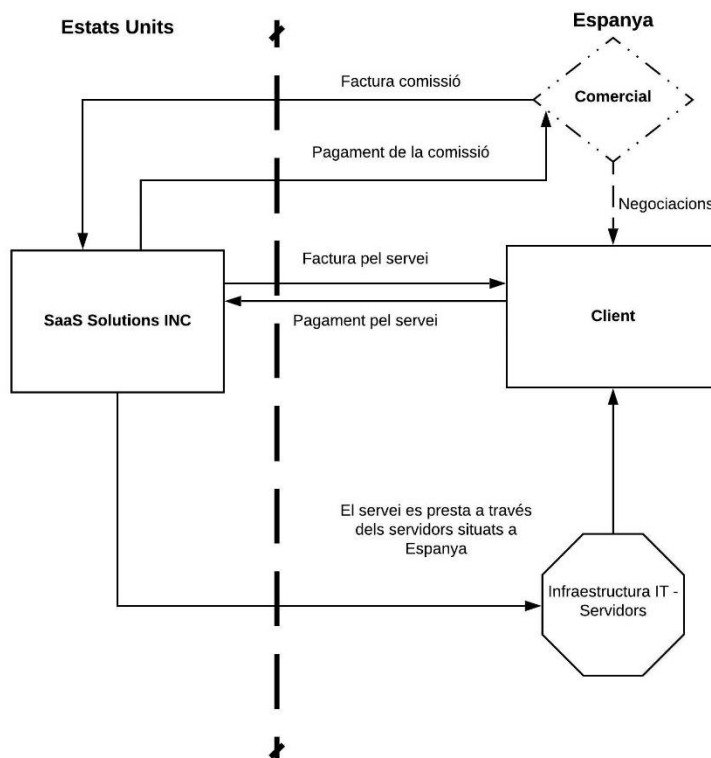
¹⁹ Consulta Tributària Vinculant V0782/2016, de 25 de febrer de 2016. https://petete.minhafa.gob.es/consultas/?num_consulta=V0782-16

Permanent i, conseqüentment, no seria necessari realitzar cap retenció i posterior ingrés a compte.

b. Supòsit 2: Contractar un comercial que exerceixi funcions de venda i màrqueting a Espanya.

En aquest supòsit, SaaS Solutions Inc es planteja contractar un comercial que treballaria de forma autònoma i exclusiva per a SaaS Solutions des de casa seva. Aquest comercial, si bé no té poders notariais per a contractar en nom de l'empresa, si que té atribucions per a negociar els contractes amb el client final, oferint una sèrie de descomptes als clients sobre el preu de catàleg sense que hi hagi necessitat de demanar autorització prèvia als seus superiors. No obstant això, els apoderats de la companyia a Estats Units són els que donen el vist i plau final al contracte i en fan la signatura i aprovació. En aquest sentit, l'agent facturarà a SaaS Solutions Inc un fixe mensual més una comissió de les vendes i el programa informàtic es facturarà directament per SaaS Solutions, Inc al client final.

Podem veure els fluxos econòmics en la següent figura:



Il·lustració 2 – Venda mitjançant comercial. Font: Elaboració pròpia.

En aquest cas, doncs, cal analitzar la tributació en cas que la contractació es faci a través d'aquest agent comercial. En primer lloc, caldrà esbrinar si pot constituir un Establiment Permanent de SaaS Solutions, Inc i, en segon lloc, en cas que ho sigui, caldrà atribuir-li els beneficis apropiats.

i. Constitueix el comercial un Establiment Permanent de SaaS Solutions Inc?

Segons el CDI España-USA²⁰, s'entén per Establiment Permanent un lloc fixe de negocis mitjançant el que una empresa realitzi tota o part de la seva activitat. Aquest concepte comprèn, en especial, les seus de direcció, sucursals i oficines, fàbriques i tallers i les mines i pous de gas. A més a més, quan una persona actuï per compte d'una empresa i exerceixi normalment poders que li faculden per a concloure contractes en nom de l'empresa, es considerarà que existeix un Establiment Permanent de la mateixa respecte a totes les seves activitats que no es limitin a activitats merament auxiliars o preparatòries. No obstant, no es considerarà que una empresa tingui un Establiment Permanent pel fet que realitzi activitats en aquest Estat per mitjà d'un corredor, comissionista general o qualsevol altre agent que tingui un estatut independent, sempre que aquestes persones actuïn dins del marc ordinari de la seva activitat. Així doncs, l'empresa no posseeix un lloc fix de negocis a Espanya on dugui part de la seva activitat, almenys pel que fa al comissionista.

En conseqüència, només es podria considerar que existeixi un establiment permanent si fos a través d'un agent dependent. El que caracteritza un agent dependent és per un cantó, tenir poders o facultats per a negociar contractes en nom i per compte de l'empresa i, per l'altre, que aquests s'exerceixin habitualment²¹. La expressió de "poder o facultat per a negociar contractes en nom i per compte de l'empresa", segons el MOCDE, no s'ha d'interpretar de forma literal²², doncs es refereix també a aquella persona que té la capacitat per a negociar tots els aspectes d'un contracte, per molt que aquest després sigui signat per la casa central.

Per contra, un agent independent actuarà en nom i per compte propi, jurídica i econòmicament i actuarà en l'exercici normal de la seva activitat quan actua com a comissionista o agent d'aquella empresa. Així doncs, per a ser considerat agent independent, segons el Tribunal Suprem, caldrà que existeixi independència del mateix en els àmbits legals econòmics i funcionals, sense que les activitats que aquest realitza estiguin sotmeses a instruccions detallades o a un control global

²⁰ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, article 5

²¹ GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, Carlos (S.D.) El concepto tributario de "Establecimiento Permanente". Recuperat el 29/11/19 de: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>

²² OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Commentary on article 5, paragraph 88.

per part de l'empresa²³. Aquest criteri és compartit pel Tribunal Econòmic i Administratiu Central²⁴.

Segons la Direcció General de Tributs²⁵, la consideració d'Agent Dependent caldrà reservar-la a aquelles persones que, no essent independents jurídica i econòmicament, ni actuant en el marc de la seva activitat habitual quan ho fa per compte de l'empresa, impliquen repetidament a l'empresa en activitats empresarials de certa entitat.

Sembla clar, en conseqüència, que aquest comercial és un agent dependent ja que el mateix, tot i no concloure contractes en nom de l'empresa si que l'implica, mitjançant la seva activitat, en activitats empresarials de certa entitat, sense ser completament independent jurídica i econòmicament, ni actuar en el marc habitual de la seva activitat, al tractar-se d'un comercial en exclusiva. Tot i que no té poder per a negociar tots els aspectes d'un contracte si que té potestat per a oferir descomptes sense necessitat d'aprovació prèvia per compte de SaaS Solutions, Inc. Per tant, el comercial serà un agent dependent de SaaS Solutions, Inc a Espanya i, en conclusió, SaaS Solutions Inc tindrà un Establiment Permanent a Espanya a través d'aquest agent dependent

ii. Atribució de beneficis a l'Establiment Permanent – Agent Dependent

L'article 16 del TRLIRNR²⁶ estableix que la renda imputable a l'Establiment Permanent es compondrà dels rendiments de les activitats o explotacions econòmiques desenvolupades pel mateix, els rendiments derivats d'elements patrimonials afectes a l'Establiment permanent i els guanys o pèrdues patrimonials afectes a l'Establiment Permanent.

En aquest sentit, com el TRLIRNR remet als convenis i tractats incorporats a l'ordenament intern espanyol, el CDI Espanya-USA²⁷ estableix que, en el cas que l'empresa actuï mitjançant Establiment Permanent, s'atribuiran al Establiment Permanent els beneficis que aquest hauria pogut obtenir de ser una empresa diferent i independent realitzant la mateixa o similar activitat en similars condicions. A més a més, el conveni permet la deducció de les despeses en que s'hagi incorregut, incloent els d'investigació i desenvolupament, interessos, i una participació raonable en les despeses generals d'administració i direcció generals, encara que aquestes despeses no s'efectuessin en l'Estat on es situa l'Establiment Permanent. A més a més, quan

²³ Sentència del Tribunal Suprem 0201/2012, de 12 de gener de 2012. FD Quart. ECLI:ES:TS:2012: 201

²⁴ Resolució TEAC 00/00221/2009/00/00, de 20 de desembre de 2012

²⁵ Consulta tributària vinculant V0152-14, de 23 de gener de 2014. Enllaç: https://petete.minhfp.gob.es/consultas/?num_consulta=V0152-14

²⁶ 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.

²⁷ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, article 5.

les rendes atribuïdes a l'Establiment Permanent continguin rendes regulades en altres articles del conveni (per exemple cànon) aquestes no quedaran afectats pel present article.

L'OCDE, en el marc de l'acció 7 del Pla BEPS, anomenada Permanent Establishment Status, ha dut a terme una revisió del concepte d'Establiment Permanent, per a evitar el trasllat de beneficis fora de les jurisdiccions on aquests s'han generat, ha publicat una sèrie de pautes per a l'atribució de beneficis als Establiment Permanents²⁸. Segons el mateix, l'atribució de beneficis es duu a terme mitjançant un anàlisi en dos passos. En primer lloc, s'imaginarà a l'Establiment Permanent com si fos una empresa independent i, en segon lloc, s'analitzaran els beneficis d'aquesta empresa independent amb un anàlisi comparatiu que respecti el principi de preus de mercat.

La mateixa guia publicada per l'OCDE que, a més a més, ha estat ampliada el 2018²⁹, clarifica les particularitats que té un Establiment Permanent – Agent Dependent pel que fa a l'atribució de beneficis al mateix. Així doncs, aclareix, en primer lloc, que el país on es situa l'Establiment Permanent tindrà drets impositius sobre dos entitats legals separades: Sobre l'Establiment Permanent i, també, sobre l'agent dependent. S'aclareix que cal seguir el mateix sistema de dos passos que s'indica per a la resta d'Establiments Permanents.

Així doncs, en primer lloc, es durà a terme un anàlisi funcional que determini les funcions que duu a terme l'agent dependent, tant pel seu compte com en nom de l'empresa no resident. En aquest sentit, generalment, l'agent dependent tindrà uns ingressos en forma de comissió o fee de l'empresa no resident, mentre que l'Establiment Permanent tindrà atribuïts els actius i riscos de l'empresa no resident que li permetin dur a terme les funcions que duu a terme en nom i per compte d'aquesta. L'anàlisi es centrarà en determinar la naturalesa de les funcions que l'agent dependent duu a terme en nom de l'empresa no resident i, particularment, en quan aquest assumeix els riscos empresarials de les transaccions.

En segon lloc, un cop s'hagin reconegut les transaccions que corresponen a l'Establiment Permanent i es determinin quines transaccions es duen a terme entre l'Establiment Permanent i la matriu no resident, serà necessari assegurar-se que aquestes últimes es duguin a terme respectant el principi de valor de mercat, tal i com es defineix per l'OCDE, és a dir, que les transaccions siguin valorades com si s'haguessin dut a terme entre parts no relacionades³⁰. Aquest principi troba la seva transposició a l'ordenament intern espanyol a la Llei de l'Impost de Societats³¹.

²⁸ OECD (2010), *2010 Report on the attribution of profits to Permanent Establishments*, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

²⁹ OECD (2018), *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, BEPS Action 7, www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-bepsaction7.htm

³⁰ OECD glossary of statistical terms. Arm's length principle. Recuperat el 21/12/2019 de: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7245>

³¹ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, article 18

El Tribunal Econòmic Administratiu Central, en la seva resolució de 15 de març de 2012³², davant d'un cas en que tracta, entre d'altres temes, l'atribució de beneficis a un Establiment Permanent, duu a terme un anàlisi funcional d'aquest Establiment Permanent i, en conseqüència atribueix a l'Establiment Permanent totes les vendes del grup empresarial a Espanya ja que, entén, és l'Establiment Permanent qui gestiona tot el cicle de vendes de l'empresa a Espanya. Pel que fa a les despeses, s'imputen a l'Establiment Permanent no només les comissions que es satisfan a les altres empreses del grup establertes a Espanya, sinó també la part proporcional de certes de les despeses realitzades fora d'Espanya corresponents a les vendes realitzades a Espanya, per exemple, manteniment, captació i formació de personal, assegurances, màrqueting i publicitat, costos financers, cost de matèries primeres, etc.

En conseqüència, seria necessari que SaaS Solutions, Inc. dugui a terme un anàlisi funcional de les seves activitats a Espanya però, d'entrada, sembla clar que s'atribuiria al Establiment Permanent les vendes realitzades a Espanya, en la mesura que aquestes no es negociïn directament des de la matriu a Estats Units. A aquests ingressos, caldrà deduir les despeses relacionades directament amb el comercial a Espanya (el fee i les comissions que se li paguin, les seves despeses de viatge), també aquelles despeses que es puguin relacionar directament amb la seva activitat a Espanya (per exemple, assessoria fiscal i comptable, consultoria de negoci a Espanya, així com els costos relacionats amb els desenvolupaments que es realitzin directament per als clients espanyols) i, finalment, la part proporcional, en relació a les vendes que s'imputin a l'Establiment Permanent, de les despeses generals d'administració, direcció, entre d'altres, així com la part proporcional de les despeses d'Investigació i Desenvolupament, tal i com estableix el CDI Espanya – USA en el seu article 7.

iii. Tributació de les remuneracions rebudes pel comercial pel seu treball a favor de SaaS Solutions, Inc.

El comercial rebrà, a canvi del seu treball, una contraprestació fixa més una comissió sobre les vendes, a més a més del reemborsament de les despeses que tingui a causa del seu treball per SaaS Solutions, Inc.

En aquest sentit, entenent que aquest és una persona física amb residència a Espanya, tributarà a Espanya per la totalitat de la seva renda mundial, tal i com s'estableix a la Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques³³. No obstant, les disposicions de la mateixa s'entendran

³² Resolució TEAC 00/02107/2007/00/00, de 15 de març de 2012

³³ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

sense perjudici del que disposin els tractats i convenis que hagin passat a formar part de l'ordenament intern.

El CDI Espanya – USA³⁴ estableix que els sous, salaris i altres remuneracions similars obtingudes per un resident d'un Estat contractat només es poden sotmetre a tributació en aquell Estat, a no ser que el treball s'exerceixi en l'altre Estat, cas en el que es podran sotmetre a tributació en el mateix. Per tant, aquestes rendes estaran exemptes de tributació en la font i s'integraran a la base imposable de l'Impost de la Renda de les Persones Físiques del comercial.

iv. Caracterització dels pagaments realitzats pel client final directament a SaaS Solutions, Inc

Segons la Llei de l'Impost de la Renda de No Residents³⁵, es consideraran rendes obtingudes en territori espanyol els cànon o regalies satisfets per persones o entitats residents en territori espanyol, o per Establiments Permanents situats en el mateix, o que s'utilitzin en territori espanyol. Entre d'altres, tindran la consideració com a cànon o regalies els drets sobre programes informàtics.

No obstant això, la mateixa Llei constata que tot l'establert en la mateixa s'entendrà sense perjudici del que disposin en els tractats i convenis internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern.

En conseqüència, segons el CDI Espanya-USA³⁶, aquests pagaments no es consideraran com a cànon en el cas que el beneficiari efectiu dels mateixos realitza o ha realitzat la seva activitat econòmica en l'altre país mitjançant un Establiment Permanent i el dret o propietat que generen els cànon està vinculat efectivament amb aquell Establiment Permanent.

Segons el MOCDE³⁷, per a establir si el dret o propietat que genera els cànon està vinculat efectivament amb l'Establiment Permanent en qüestió, serà necessari realitzar un anàlisi segons l'establert a la Guia per a l'Atribució de Beneficis als Establiments Permanents³⁸. Segons aquest últim, la propietat dels actius, sobretot d'aquells intangibles de desenvolupament intern

³⁴ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, artículo 16.

³⁵ 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

³⁶ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, artículo 12.

³⁷ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Commentary on article 12

³⁸ OECD (2010) *2010 Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

com poden ser els programes d'ordinador, serà de la part que ha suportat el risc i ha pres les decisions principals en el desenvolupament del mateix. Serà necessari, per tant, dur a terme un anàlisi funcional i factual per a determinar qui duu a terme les principals decisions.

És a dir, si, per exemple, el desenvolupament del programa es decideix des de l'empresa no resident i no des de l'Establiment Permanent, sent l'empresa no resident qui té la potestat per a continuar o cancel·lar el desenvolupament del mateix, aquest serà, a efectes del seu tractament com a cànons, propietat de l'empresa no resident i, per tant, els pagaments es caracteritzaran com a cànons.

En aquest cas, per tant, queda clar que els riscos s'atribueixen, pel que fa al desenvolupament de la totalitat dels mòduls bàsics del programa, a SaaS Solutions, Inc, és a dir, a l'empresa no resident. Per contra, el risc i la decisió de desenvolupar els mòduls específics a mida per als clients espanyols s'ha d'atribuir al Establiment Permanent, ja que, tot i que els desenvolupaments els duu a terme l'empresa no resident, aquests es desenvolupen en exclusiva per als clients els beneficis dels qual s'atribueixen al Establiment Permanent, a petició del mateix, de forma que serà l'Establiment Permanent qui en suportarà el risc que comporta el desenvolupament dels mateixos i també qui, en cas que el desenvolupament no funcioni com és degut, tindrà les pèrdues.

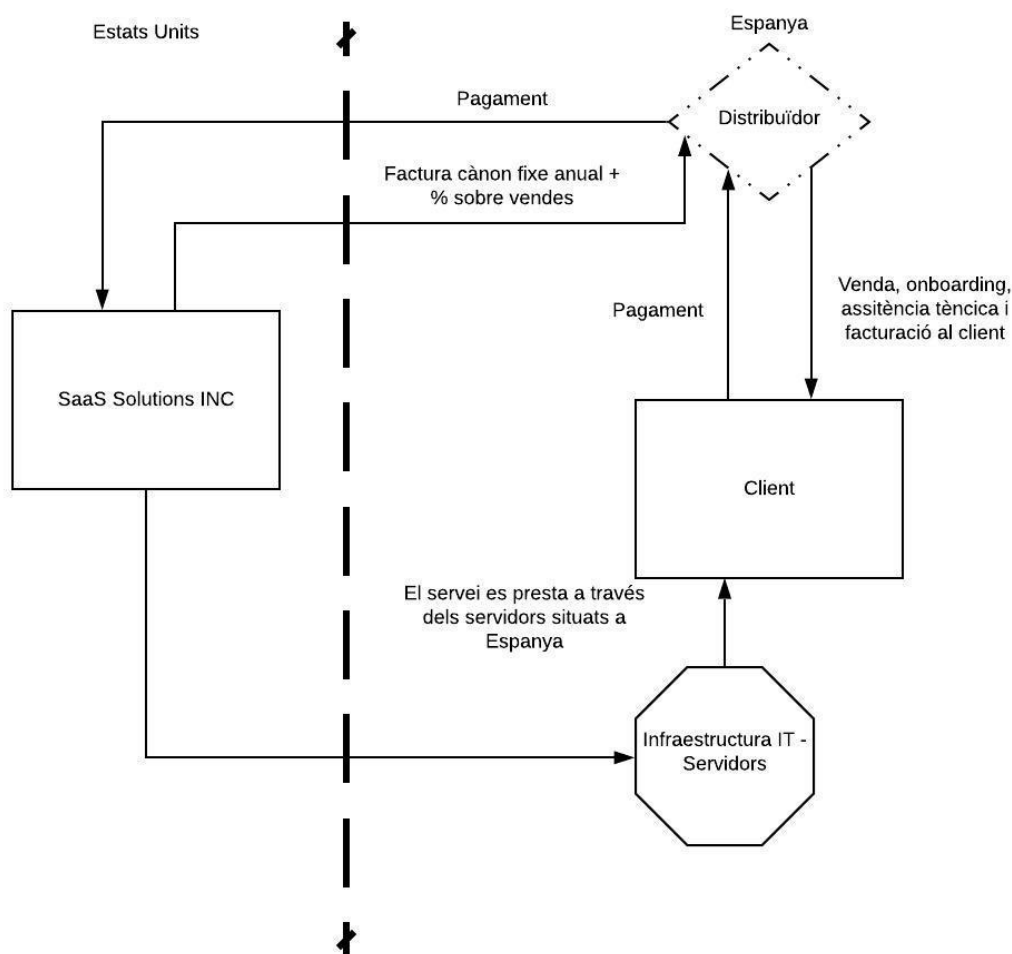
En conseqüència els pagaments que realitza el client final a SaaS Solutions, Inc, es podrien caracteritzar com a cànons només per la part que no comporta un desenvolupament a mida realitzat a petició de l'Establiment Permanent. És a dir, només es podrien arribar a caracteritzar com a cànons aquells pagaments la contraprestació dels quals són els mòduls estàndard del programa.

No obstant, com ja hem conclòs en el primer supòsit, els pagaments dels mòduls estàndards del programa no es caracteritzaran com a cànons, al tractar-se d'un programa estandarditzat, sempre que es pugui demostrar que les adaptacions que es realitzen per al client (és a dir, les necessàries per a que el mateix s'integri amb la resta de sistemes del client) es realitzen igualment per a tots els clients.

c. Supòsit 3: Contractació d'un distribuïdor

En aquest supòsit, una empresa independent respecte de SaaS Solutions, Inc adquireix els drets per a vendre el programa informàtic a Espanya. El distribuïdor s'ocuparà de tot el cicle de vendes, des de les negociacions preliminars, fins a la signatura del contracte, que signa pel seu propi nom i risc. Presta també els serveis d'instal·lació i integració del programa, així com també desenvolupa les adaptacions que el client final pugui requerir. Per a això l'empresa té accés al codi font del programa i, a més, té dret a la distribució i l'explotació del mateix a Espanya. No obstant, el servei es prestarà a través dels servidors que SaaS Inc té a Espanya. El distribuïdor paga a SaaS Inc una quantitat fixa anual més un percentatge sobre les vendes a canvi d'aquests drets.

Gràficament podem veure els fluxos econòmics en la següent il·lustració:



Il·lustració 3 - Contractació d'un distribuïdor. Font: Elaboració pròpia

En aquest supòsit la problemàtica fiscal a analitzar es centrarà en els pagaments que realitza el distribuïdor a SaaS Solutions, Inc pels drets que ha adquirit. A més a més, caldrà decidir si el distribuïdor pot constituir un Establiment Permanent de SaaS Solutions a Espanya.

i. Caracterització dels pagaments que realitza el distribuïdor a SaaS Solutions, INC

En primer lloc, es defineix el fet imposable de l'Impost sobre la Renda de No Residents com l'obtenció de rendes dineràries o en espècie a territori espanyol per part dels no residents³⁹. Es consideraran, segons el mateix, rendes obtingudes en territori espanyol els cànons o regalies satisfetes per persones residents en territori espanyol o per establiments permanents situats en el mateix, considerant cànons, entre d'altres, els drets sobre programes informàtics.

Per contra, el TRLIRNR diu que el que disposa la mateixa s'entendrà sense perjudici del que disposin els tractats i convenis internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern. En conseqüència, caldrà analitzar el CDI Espanya-USA, que en el seu article 12⁴⁰, defineix el terme cànons com les quantitats de qualsevol classe pagades per l'ús, o el dret a l'ús, de drets d'autor sobre obres literàries, de teatre, musicals, artístiques o científiques, incloses les pel·lícules, cintes i altres mitjans de reproducció de la imatge i el so, patents, marques, dibuixos o models, planells, fórmules o procediments secrets, o altres drets o béns similars, o per l'ús o el dret a l'ús d'equips industrials, comercials o científics, o per informacions relatives a experiències d'aquests tipus.

També s'inclouen els pagaments per prestacions d'assistència tècnica quan aquestes es prestin en relació amb la utilització de drets i béns de la naturalesa enumerada anteriorment, i s'inclouen, també, els guanys derivats de l'alienació d'aquests béns o drets, quan aquestes es determinin en funció de la seva productivitat, ús o transmissió.

Així doncs, com el text del CDI Espanya-USA no aclareix si els drets sobre programes informàtics es caracteritzen com a cànons, caldrà acudir, en primer lloc, als Comentaris sobre el Model de Conveni de l'OCDE per a interpretar si la transacció que es realitza entre SaaS Solutions, Inc. i el distribuïdor es caracteritza com un cànon o bé com un benefici empresarial. Aquests descriuen el software com un programa, o sèrie de programes, que contenen instruccions, ja sigui pel funcionament del dispositiu en sí, o bé per a dur a terme altres tasques (software d'aplicació). Segons el MOCDE, el caràcter dels pagaments en operacions relatives a transferències d'aplicacions informàtiques depèn de la naturalesa dels drets que el beneficiari adquireixi en el marc de l'acord específic a la utilització dels mateixos. Aquests constitueixen una

³⁹ 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

⁴⁰ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, artículo 12

forma de propietat intel·lectual, ja que es troben protegits per la legislació en matèria de drets d'autor⁴¹.

En aquest sentit, el MOCDE aclareix que, d'entre les diferents tipologies que existeixen, els pagaments efectuats per a adquirir parcialment els drets d'autor constitueixen una regalía quan el pagament s'efectua a canvi del dret d'utilització del programa que constituïria, en absència de l'adquisició d'aquests drets, una violació dels drets d'autor, com podria ser, aquells que atorguen el dret a distribuir, modificar, reproduir i difondre públicament el programa informàtic i, en conseqüència, el pagament s'efectua per a dur a terme una explotació comercial del programa⁴².

No obstant, com aclareix la Direcció General de Tributs⁴³, es considera que els beneficis derivats de la cessió del dret a distribuir còpies d'un programa informàtic, sense el dret a reproduir-lo, encara que s'adaptin mínimament al client per a la instal·lació, s'han de tractar com a beneficis empresarials de l'article 7. Tot i això, aclareix la mateixa consulta tributària, Espanya manté una observació a aquests comentaris.

L'observació en qüestió indica que Espanya no s'adhereix a la interpretació del MOCDE, i que estima que els pagaments relatius a les aplicacions informàtiques es consideraran com a cànons quan es transfereixin només una part dels drets sobre el programa, tant si aquests pagaments s'efectuen per la seva explotació comercial, com si els mateixos corresponen a una aplicació adquirida per a us empresarial o professional pel comprador, sempre que aquesta no sigui absolutament estàndard sinó adaptada d'alguna forma al contribuent.

Així doncs, per a Espanya, la renda obtinguda per la cessió del dret a distribuir còpies no es caracteritzarà com a cànon quan es tracti de la distribució de programes d'ordinador estandarditzats que no incloguin el dret d'adaptació al client ni el de reproducció. Per tant, en la resta de casos, es considerarà com a cànons. La mateixa afirmació es conté a la doctrina del Tribunal Econòmic Administratiu Central, a l'afirmar que es considera que els pagaments realitzats en virtut de contractes entre el titular del dret d'autor sobre el programa informàtic i un distribuïdor intermediari no constitueixen cànons si els drets adquirits per aquest es limiten als necessaris per a que l'intermediari distribueixi les còpies del programa⁴⁴. És a dir, que aquest dret no inclogui ni l'adaptació ni la reproducció del mateix.

No obstant això, com s'ha descrit, en el contracte que es signa entre SaaS Solutions, INC i l'empresa distribuïdora, es retribueix l'adquisició del dret de distribució i adaptació del programa al client, és a dir, l'accés al codi font que té l'empresa distribuïdora i la seva potestat per a fer-li

⁴¹ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Commentary on article 12

⁴² GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2014). "Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico". En: AnaMaría DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. IDP. Revista de Internet, Derecho y Política. Número 18, pág. 36-50. UOC

⁴³ Consulta tributària vinculant V2428-12, de 13 de desembre de 2012

⁴⁴ Tribunal Econòmic Administratiu Central. Resolució 00/2526/2011, de 5 de noviembre de 2013

les modificacions necessàries per a adaptar-lo al client final. L'accés al codi font de l'aplicació, conjuntament amb la potestat de modificar-lo és determinant, segons la Direcció General de Tributs⁴⁵, a l'hora de caracteritzar els pagaments com a cànon.

En conseqüència, com el distribuïdor adquirirà els drets per a realitzar la integració amb els sistemes del client i, a més a més, estarà autoritzat al desenvolupament de nous mòduls a mida per al client, es conclou que tindrà l'autorització per a realitzar adaptacions i modificacions al programa, de forma que el mateix no serà completament estàndard i, per tant, el pagament s'hauria de considerar com a cànon, recaient en l'espectre de l'article 12 del CDI Espanya-USA i, per tant, tributaria a Espanya per l'Impost sobre la Renda de No Residents.

El TRLIRNR⁴⁶ designa com a contribuents de l'Impost a les persones físiques i entitats no residents en territori espanyol que obtinguin rendes en el mateix, llevat que siguin contribuents per l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. A més a més, s'estableix com a responsables, en el sentit que l'Administració Tributària es podrà entendre (i reclamar) directament amb ells, als pagadors de les rendes meritades sense mediació d'Establiment Permanent, a no ser que estiguin obligades a realitzar retenció i pagament a compte de l'Impost. Segons la Llei de l'Impost, estaran obligades a practicar retenció i ingrés a compte, respecte de les rendes subjectes a l'IRNR les entitats residents a territori espanyol, en la mateixa quantitat a la que resulti d'aplicar les disposicions que la Llei conté a efectes del càlcul del deute tributari.

En conseqüència, en aquest primer supòsit, serà el distribuïdor l'obligat a retenir i ingressar a l'Agència Tributària el deute tributari resultant.

Pel que fa al tipus impositiu, el TRLIRNR estableix⁴⁷ en l'article 25, que aquesta serà, amb caràcter general, del 24%, excepte en el cas de contribuents residents en un altre Estat Membre de la Unió Europea o el Espai Econòmic Europeu, que seria d'un 19%.

No obstant això, l'article 4 de la mateixa Llei remet als tractats i convenis que hagin passat a formar part de l'ordenament jurídic intern. El CDI Espanya – USA estableix que el tipus de gravamen serà d'un 5% en el cas dels cànon referits a obres literàries, musicals o artístiques. Serà del 8% en el cas de pel·lícules cinematogràfiques i altres mitjans de transmissió o reproducció d'imatges i sons, i també dels cànon per l'ús o dret d'ús d'equips industrials, comercials o científics, i per drets d'autor sobre obres científiques, i del 10% en la resta de casos.

El Tribunal Econòmic Administratiu Central considera els cànon generats pels drets sobre programes informàtics com no inclosos en cap de les categories a no ser que estiguin

⁴⁵ Consulta tributària vinculant V1947-13, de 11 de juny de 2013

⁴⁶ 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

⁴⁷ Ídem

expressament inclosos⁴⁸, a l'interpretar que la normativa interna⁴⁹ defineix exactament els drets sobre programes informàtics com no inclosos en les obres literàries o bé les científiques, a l'enumerar-los en un epígraf diferent. Aquest és, també, el criteri de la Direcció General de Tributs⁵⁰.

No obstant això, en l'última modificació del CDI Espanya – USA, en vigor des del 11 de novembre de 2019, s'estableix que els cànon només podran sotmetre's a imposició en l'Estat del beneficiari de la renda, a no ser que aquest actuï en l'altre Estat mitjançant un Establiment Permanent i, conseqüentment, no seria necessari realitzar cap retenció i posterior ingrés a compte.

ii. Pot ser el distribuïdor un Establiment Permanent de SaaS Solutions, Inc a Espanya?

Segons el TRLIRNR⁵¹ s'entendrà que una persona física o jurídica operarà per mitjà d'un Establiment Permanent en territori espanyol quan disposi en aquest, de forma continuada o habitual, d'instal·lacions o llocs de treball de qualsevol tipus, en els que realitzi tota o part de la seva activitat, o actuï en aquest territori per mitjà d'un agent autoritzat per a contractar, en nom i per compte del contribuent, i que exerceixi habitualment aquests poders. No obstant això, l'establert en el TRLIRNR s'entendran sense perjudici del que disposin els tractats i convenis internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern.

A efectes del CDI Espanya-USA, es considera com a Establiment Permanent un lloc fixe de negocis mitjançant el que l'empresa realitza tota o part de la seva activitat. Aquesta expressió comprèn, en especial les seus de direcció, sucursals, oficines, fàbriques i tallers⁵². A més a més, també existirà un establiment permanent quan, com hem comentat al segon supòsit, existeixi un agent dependent, és a dir, una persona que, actuant per compte de l'empresa, ostenti i exerceixi de forma habitual poders que li facultin per a concloure contractes en nom de la mateixa. No obstant, no es considerarà que existeixi establiment permanent quan l'empresa realitzi la seva activitat en aquell Estat per mitjà d'un corredor, comissionista general, o qualsevol altre agent que gaudeixi d'independència legal, funcional i econòmica, quan aquestes persones actuïn dins del marc ordinari de la seva activitat.

⁴⁸ Resolució TEAC 00/02526/2011/00/00, de 5 de noviembre de 2013

⁴⁹ 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, article 13

⁵⁰ Consulta Tributària Vinculant V0782/2016, de 25 de febrer de 2016. https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V0782-16

⁵¹ 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, artículo 13

⁵² Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, article 5

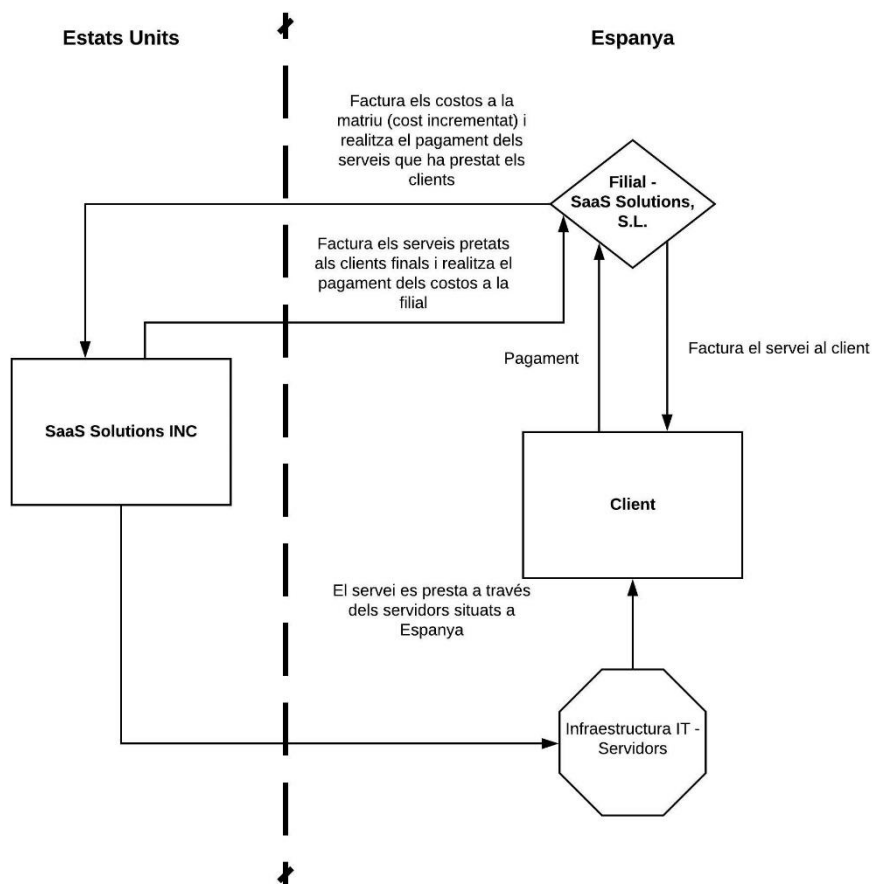
Així doncs, en primer lloc, no es pot considerar que l'empresa realitzi tota o part de la seva activitat a Espanya, ja que es limita a cedir els drets de distribució i modificació del seu programa informàtic i, també, l'accés als seus servidors a l'empresa distribuïdora. Així doncs, no es pot considerar, en cap cas, que aquesta empresa sigui un Establiment Permanent a no ser que aquesta actuï en exclusiva per SaaS Solutions, tot estant sotmesa a les instruccions detallades de la mateixa, és a dir, que el distribuïdor no tingui la plena independència legal, funcional i econòmica i, sobretot, que sigui SaaS Solutions qui assumeixi el risc empresarial derivat de l'activitat, tal i com expressa el Tribunal Suprem⁵³. En aquest cas sembla clar que no existeix aquesta dependència, doncs el pagament del cànon anual fix expressa que és l'empresa distribuïdora qui assumeix els riscos, més quan és ella qui, pel seu compte i risc, modifica el programa per a adaptar-lo als clients, sense seguir més que el que es presumeix com les directrius generals de SaaS Solutions pel que fa a actualitzacions i millores que aquesta pugui publicar. Per tant, podem concloure, que en cap cas el distribuïdor es podrà considerar com un Establiment Permanent de SaaS Solutions Inc.

⁵³ Sentència del Tribunal Suprem 201/2012, de 12 de gener de 2012. ECLI:ES:TS:2012:201

d. Supòsit 4 – Establir una filial a Espanya

En aquest supòsit, SaaS Solutions Inc decideix establir una filial a Espanya. Aquesta serà una entitat jurídica independent, creada amb capital aportat per la matriu, que en serà la propietària. En aquest sentit, les funcions que durà a terme la filial seran les de màrqueting i vendes, a més de la instal·lació i integració al client i proveirà, amb el suport de la matriu, d'assistència tècnica al client. La filial tindrà autonomia per a negociar preus i descomptes fins a un cert límit, a partir del que hauran de ser aprovats per la matriu a Estats Units. No obstant, el desenvolupament del programa el realitza la matriu, igual que els desenvolupaments relacionats amb els mòduls a mida que puguin necessitar els clients. La filial posseeix els drets a modificar i adaptar el software i té accés a la totalitat del codi font del programa.

La filial factura al client final, i la matriu li factura a la filial aquests mateixos serveis. La filial, al seu torn, factura a la matriu els costos de màrqueting, personal, etc. Podem veure els fluxos econòmics a la següent figura:



Il·lustració 4 - Establiment d'una filial. Font: Elaboració pròpia

En aquest supòsit, la problemàtica fiscal a analitzar es centrarà en la caracterització dels pagaments de la filial a la matriu, valorar si la filial pot constituir un establiment permanent de la matriu, així com la tributació en l'Impost de Societats de la filial pel que fa a les operacions

vinculades i la tributació dels dividends que pagarà la filial a la matriu en el marc de l'Impost sobre la Renda de No Residents.

i. Caracterització dels pagaments de la filial a la matriu

En aquest supòsit, com hem vist, la filial facturarà els serveis al client final mentre que la matriu SaaS Solutions Inc facturarà aquests mateixos serveis a la seva filial a Espanya anomenada SaaS Solutions, SL. Com la filial serà la responsable de fer la integració i instal·lació del programa al client, tindrà dret a modificar el programa, els seus programadors tindran accés al codi font i als principis que subsisteixen amb el programa. Per tant, es tracta de definir si els pagaments que realitzarà la filial a la matriu es poden caracteritzar com a cànon o com a beneficis empresarials en el marc de l'Impost sobre la Renda de No Residents.

Es defineix, en primer lloc, el fet imposable de l'Impost sobre la Renda de No Residents com l'obtenció de rendes dineràries o en espècie a territori espanyol per part de no residents⁵⁴. Segons aquesta Llei, es consideraran rendes obtingudes en territori espanyol els cànon o regalies satisfetes per residents en territori espanyol o per establiments permanents situats en el mateix. Es consideren com a cànon, entre d'altres, els drets sobre programes informàtics.

Per contra, el TRLIRNR que les disposicions del text legal s'entendran sense perjudici del que disposin els tractats i convenis internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern. En conseqüència, serà necessari analitzar el conveni per a evitar la doble imposició aplicable.

El CDI Espanya-USA⁵⁵ estableix, en l'article 12, que s'entendrà com a cànon les quantitats, de qualsevol classe, pagades per l'ús o la concessió d'ús de drets d'autor sobre obres literàries, artístiques, científiques, de patents, marques de fàbrica o comerç, dibuixos o models, planells o fórmules secretes, o per informacions relatives a experiències comercials, industrials o científiques.

Com es veu, el text del CDI Espanya-USA no aclareix si els drets sobre programes informàtics s'inclouen en la definició de cànon. Serà necessari acudir als Comentaris sobre el Model de Conveni de l'OCDE per a interpretar si les transaccions realitzades entre SaaS Solutions Inc i la seva filial poden caracteritzar com a cànon o bé com a beneficis empresarials.

⁵⁴ 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

⁵⁵ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, article 12

Segons el MOCDE⁵⁶, el software es descriu com un programa, o sèrie de programes que contenen instruccions per als processos operacionals de l'ordinador en sí o bé per l'acompliment d'altres tasques.

Per l'OCDE, la caracterització dels pagaments en transaccions que inclouen la transferència de programes informàtics dependrà en la naturalesa dels drets que s'adquireixen en la transacció, sempre a la llum de l'acord específic que la regula. Garcia Heredia⁵⁷, a partir de l'establert en els comentaris del MOCDE, divideix els tipus d'acords en una sèrie de supòsits dels que, segons el cas que ens ocupa, és aplicable la cessió d'ús comercial. El MOCDE estableix que els pagaments efectuats per a adquirir parcialment els drets d'autor constitueixen un cànon quan el pagament s'efectua a canvi del dret d'utilització del programa que constituïria, en absència de l'adquisició d'aquests drets, una violació dels drets d'autor. Un exemple seria aquells contractes que atorguen el dret a modificar, reproduir i difondre públicament el programa informàtic, de forma que el pagament s'efectua per a efectuar una explotació comercial del programa.

No obstant això, Espanya ha introduït una observació als comentaris de l'article 12 del MOCDE, segons el que els pagaments a canvi de drets sobre programes informàtics cauran sota l'article 12 quan no es transfereix la totalitat dels drets sobre programa (és a dir, no s'han venut els drets d'autor, sinó s'ha cedit el dret a l'ús dels mateixos), sempre que no es tracti de drets sobre programes absolutament estàndards que no incloguin el dret d'adaptació ni reproducció.

Per tant, com afirma el Tribunal Econòmic Administratiu Central⁵⁸, es consideraran que els pagaments realitzats en virtut de contractes entre el titular del dret d'autor sobre el programa informàtic i un distribuïdor intermediari no constitueixen cànons si els drets adquirits es limiten als necessaris per a que l'intermediari distribueixi les còpies del programa. És a dir, que aquest intermediari simplement es dediqui a la distribució del mateix.

D'altra banda, en opinió de la Direcció General de Tributs⁵⁹, la possibilitat de modificar el codi font d'un programa determinarà la cessió dels drets d'autor sobre el mateix, en el sentit de generar un cànon, entès com a cessió d'ús d'un dret protegit pels drets d'autor.

Com s'ha descrit, la filial tindrà accés al codi font, tenint dret a modificar el programa i accés als principis que subsisteixen al mateix. Es pot concloure, per tant, que la filial podrà dur a terme adaptacions i modificacions al programa, més enllà de simples adaptacions mínimes (com per exemple les traduccions), modificant el codi font del mateix i, en conseqüència, els pagaments

⁵⁶ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Commentary on article 12

⁵⁷ GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2014). "Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico". En: AnaMaría DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línia]. IDP. Revista de Internet, Derecho y Política. Número 18, pág. 36-50. UOC

⁵⁸ Tribunal Econòmic Administratiu Central. Resolució 00/2526/2011, de 5 de novembre de 2013

⁵⁹ Consulta tributària vinculant número V1238-12, de 6 de juny de 2012. Enllaç: https://petete.minhfp.gob.es/consultas/?num_consulta=V1238-12

es caracteritzaran com a cànons, recaient en l'espectre de l'article 12 del CDI Espanya – USA i, per tant, tributant a Espanya per l'Impost sobre la Renda de No Residents.

El TRLIRNR⁶⁰ designa com a contribuents de l'Impost a les persones físiques i entitats no residents en territori espanyol que obtinguin rendes en el mateix, llevat que siguin contribuents per l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. A més a més, s'estableix com a responsables, en el sentit que l'Administració Tributària es podrà entendre (i reclamar) directament amb ells, als pagadors de les rendes meritades sense mediació d'Establiment Permanent, a no ser que estiguin obligades a realitzar retenció i pagament a compte de l'Impost. Segons la Llei de l'Impost, estaran obligades a practicar retenció i ingrés a compte, respecte de les rendes subjectes a l'IRNR les entitats residents a territori espanyol, en la mateixa quantitat en la que resulti d'aplicar les disposicions que la Llei conté a efectes del càlcul del deute tributari.

En conseqüència, en aquest cas, la filial serà l'obligada a retenir i ingressar a l'Agència Tributària el deute tributari resultant.

Pel que fa al tipus impositiu, el TRLIRNR estableix⁶¹ en l'article 25, que aquesta serà, amb caràcter general, del 24%, excepte en el cas de contribuents residents en un altre Estat Membre de la Unió Europea o el Espai Econòmic Europeu, que seria d'un 19%.

No obstant això, l'article 4 de la mateixa Llei remet als tractats i convenis que hagin passat a formar part de l'ordenament jurídic intern. El CDI Espanya – USA estableix que el tipus de gravamen serà d'un 5% en el cas dels cànons referits a obres literàries, musicals o artístiques. Serà del 8% en el cas de pel·lícules cinematogràfiques i altres mitjans de transmissió o reproducció d'imatges i sons, i també dels cànons per l'ús o dret d'ús d'equips industrials, comercials o científics, i per drets d'autor sobre obres científiques, i del 10% en la resta de casos.

El Tribunal Econòmic Administratiu Central considera els cànons generats pels drets sobre programes informàtics com no inclosos en cap de les categories a no ser que estiguin expressament inclosos⁶², a l'interpretar que la normativa interna⁶³ defineix exactament els drets sobre programes informàtics com no inclosos en les obres literàries o bé les científiques, al enumerar-los en un epígraf diferent. Aquest és, també, el criteri de la Direcció General de Tributs⁶⁴.

No obstant això, en la darrera modificació del CDI Espanya – USA, en vigor des de l'11 de novembre de 2019, s'estableix que els cànons només podran sotmetre's a imposició en l'Estat del beneficiari de la renda, a no ser que aquest actuï en l'altre Estat mitjançant un Establiment

⁶⁰ 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

⁶¹ Ídem

⁶² Resolució TEAC 00/02526/2011/00/00, de 5 de noviembre de 2013

⁶³ 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, article 13

⁶⁴ Consulta Tributària Vinculant V0782/2016, de 25 de febrer de 2016. https://petete.minhafa.gob.es/consultas/?num_consulta=V0782-16

Permanent i, conseqüentment, no seria necessari realitzar cap retenció i posterior ingrés a compte.

ii. Pot la filial espanyola de SaaS Solutions Inc constituir un Establiment Permanent?

Segons el TRLIRNR⁶⁵ s'entendrà que una persona física o jurídica operarà per mitjà d'un Establiment Permanent en territori espanyol quan disposi en aquest, de forma continuada o habitual, d'instal·lacions o llocs de treball de qualsevol tipus, en els que realitzi tota o part de la seva activitat, o actuï en aquest territori per mitjà d'un agent autoritzat per a contractar, en nom i per compte del contribuent, i que exerceixi habitualment aquests poders. No obstant això, l'establert en el TRLIRNR s'entendran sense perjudici del que disposin els tractats i convenis internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern.

A efectes del CDI Espanya-USA, es considera com a Establiment Permanent un lloc fixe de negocis mitjançant el que l'empresa realitza tota o part de la seva activitat. Aquesta expressió comprèn, en especial les seus de direcció, sucursals, oficines, fàbriques i tallers⁶⁶. A més a més, també existirà un establiment permanent quan, com hem comentat al segon supòsit, existeixi un agent dependent, és a dir, una persona que, actuant per compte de l'empresa, ostenti i exerceixi de forma habitual poders que li facultin per a concloure contractes en nom de la mateixa. No obstant, no es considerarà que existeixi establiment permanent quan l'empresa realitzi la seva activitat en aquell Estat per mitjà d'un corredor, comissionista general, o qualsevol altre agent que gaudeixi d'un estatut independent legal, funcional i econòmic, quan aquestes persones actuïn dins del marc ordinari de la seva activitat.

A més a més, segons el mateix CDI, el fet de que una societat resident a Espanya sigui controlada per una societat resident a Estats Units, no converteix de forma automàtica a qualsevol d'aquestes societats en establiment permanent de l'altra. Com aclareix Garcia-Olías⁶⁷, aquesta disposició es basa en que la societat filial és una entitat legal independent a efectes fiscals. No obstant això, es podria donar el cas que una matriu tingués un Establiment Permanent en l'Estat de residència de la filial si es posés a disposició de la matriu un lloc fixe de negocis des d'on la matriu desenvolupi la seva activitat. També es podria donar el cas que es constituís aquest Establiment Permanent en la mesura que la filial posseeixi i exerceixi habitualment autoritat o

⁶⁵ 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, artículo 13

⁶⁶ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, artículo 5

⁶⁷ GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ Carlos (S.D.) El concepto tributario de "Establecimiento Permanente". Recuperat el 29/11/19 de: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>

poder per concloure contractes en nom de la matriu. En tot cas, segons Garcia-Olías, cal que l'existència o no d'Establiment Permanent en aquests casos es fonamentin en la resta de supòsits establerts en els convenis de doble imposició i no per la relació entre la matriu i la filial.

En conseqüència, caldrà analitzar si la filial a Espanya de SaaS Solutions pot constituir un Establiment Permanent a partir de dos possibilitats: que la matriu disposi dins la filial a Espanya d'un lloc fixe de negocis a través del que dugui a terme tota o part de la seva activitat, o bé que l'activitat que realitza la filial sigui la típica d'un agent dependent, posseint i exercint habitualment poders per a obligar a la matriu davant els clients finals.

Els comentaris al Model de Conveni de l'OCDE⁶⁸ destaquen, respecte a la primera de les possibilitats, que el lloc de negocis ha d'estar a disposició de la matriu (sigui a títol propi o a través de la cessió d'espais per part de la filial), aquest ha de ser fixe, amb un cert aire de permanència i en aquest s'han de dur a terme els negocis de la matriu, no els de la filial. A tall d'exemple, un assalariat de la matriu que estigui desplaçat a la filial permanentment i tingui una oficina a la seva disposició durant un període de temps prou llarg constituïria un Establiment Permanent de la matriu.

Per la seva part, el Tribunal Econòmic Administratiu Central⁶⁹, valora que existirà Establiment Permanent quan l'assentament operatiu de la filial, a disposició de la matriu, a través del que es duen a terme els negocis de la matriu, quan, per exemple, els clients de la matriu es dirigeixin directament a les instal·lacions de la filial o bé la matriu utilitzi a la filial com a distribuïdora, o la filial doni suport tècnic als clients de la matriu. A més a més, el Tribunal Suprem⁷⁰ considera que existirà Establiment Permanent quan l'activitat de la matriu es realitzi a través de les instal·lacions de que disposa la filial a Espanya, encara que sigui amb personal de la filial, posat a disposició de les activitats de la matriu.

Pel que fa a la relació entre SaaS Solutions, Inc i la seva filial a Espanya SaaS Solutions, SL, no existirà, en principi, personal adscrit a la matriu desplaçat a la filial que pugui disposar permanentment d'un espai a les oficines de la matriu, més enllà de les visites a una i altra banda que es puguin produir en base a la relació normal entre les dues entitats. Sembla clar que els negocis de la matriu no es duen a terme a través de la filial, a l'encarregar-se aquesta última de la venda i facturació de tots els clients en el seu àmbit geogràfic, al comprar el programa informàtic i els drets sobre el mateix a la matriu i, després, vendre'l en exclusiva en el seu àmbit geogràfic.

Per a que existeixi un Establiment Permanent per la via de l'agent dependent serà necessari, segons el MOCDE⁷¹, que l'agent dependent actuï en representació de l'empresa no resident i,

⁶⁸ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Commentary on article 5

⁶⁹ Resolució TEAC número 00/02107/2007/00/00, de 15 de març de 2012

⁷⁰ Sentència del Tribunal Suprem 2861/2016, de 20 de juny de 2016, ECLI:ES:TS:2016:2861

⁷¹ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Commentary on article 5

en virtut d'aquesta representació, conclougui o jugui el rol principal en la seva conclusió, contractes en nom de l'empresa no resident, per la cessió del dret d'ús de propietat de l'empresa no resident, o per la provisió de serveis per part de l'empresa no resident.

Segons Martín Jiménez⁷², no és necessari que existeixi cap vincle legal entre el client i l'agent dependent, sinó si les accions que duu a terme l'agent en relació al client tenen efectes fàctics en l'empresa matriu no resident, sense que sigui rellevant si l'agent dependent té o no té un rol principal en la negociació i el tancament dels contractes.

El MOCDE⁷³ estableix, per la seva part, que no estarem davant d'un agent dependent constituent d'Establiment Permanent quan ens trobem davant d'un agent que duu a terme la seva activitat en completa independència funcional i econòmica, i ho faci en el marc ordinari de la mateixa.

García-Olías⁷⁴ aclareix que quan l'activitat comercial que desenvolupi l'agent per compte de l'empresa no resident estigui subjecta a instruccions precises o a un control extensiu de la seva activitat, no ens trobarem davant un agent independent i, en conseqüència, l'agent mitjançant el que actua la companyia no resident si que constituirà un Establiment Permanent d'aquesta última.

El Tribunal Econòmic i Administratiu Central⁷⁵, per la seva part, considera que no ens trobarem davant d'un agent independent quan l'agent opera de forma habitual seguint les instruccions dictades per l'empresa no resident. També acredita la dependència el fet que l'agent actuï exclusivament per una sola empresa. Aquest punt de vista és compartit pel Tribunal Suprem⁷⁶ quan afirma que al seguir les instruccions concretes de l'empresa no resident, sent aquesta última l'encarregada d'autoritzar preus i condicions, autoritzant les compres de material, i tenint l'agent a Espanya que rendir informes periòdics a l'empresa no resident, ens trobarem davant d'un agent dependent que, en conseqüència, constituirà un Establiment Permanent a Espanya de l'empresa no resident.

Segons el descrit al supòsit, la filial a Espanya de SaaS Solutions, Inc, s'encarregarà de la instal·lació i integració als clients i tindrà autonomia per a negociar els preus i condicions fins a un cert límit, a partir del qual la matriu els haurà d'autoritzar. Sembla clar, a més, que la matriu finançarà a la filial, almenys al principi, i que també existirà una relació de rendició de comptes i informes periòdics per part de la filial a la matriu. A més a més, els desenvolupaments a mida que sol·licitin els clients a la filial seran desenvolupats per la matriu, que els inclourà al programa

⁷²Martín Jiménez, Adolfo J. (2016). "The Spanish Position on the Concept of PE: Anticipating BEPS, beyond BEPS or simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OEC Model?". En "Bulletin for international taxation, August 2016". International Bureau for International Taxation.

⁷³ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Commentary on article 5

⁷⁴ GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ Carlos (S.D.) El concepto tributario de "Establecimiento Permanente". Recuperat el 29/11/19 de: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>

⁷⁵ Resolució TEAC número 00/02107/2007/00/00, de 15 de març de 2012

⁷⁶ Sentència del Tribunal Suprem 2861/2016, de 20 de juny de 2016, ECLI:ES:TS:2016:2861

i, a més a més, els servidors des d'on es presta el servei estaran controlats, si bé de forma remota, per la matriu SaaS Solutions, Inc.

En conseqüència, SaaS Solutions, S.L. no és un agent independent, i actua seguint instruccions detallades de la matriu. A més a més, tindrà poder i capacitat per a obligar a la matriu no resident pel que fa al desenvolupament dels mòduls a mida sol·licitats pels clients. Els contractes sobre aquests mòduls els signarà la filial, però l'encarregada del seu desenvolupament serà la matriu. Per tant, SaaS Solutions, Inc, constituirà un Establiment Permanent a Espanya pel que fa als serveis que són contractats a través de la filial resident a Espanya però que són prestats directament per la matriu no resident.

No obstant això, com ja s'ha dit, la facturació als clients es realitza per part de la matriu i, en conseqüència, els beneficis de les operacions que es poguessin atribuir a l'Establiment Permanent ja tributaran a Espanya al ser atribuïts a la filial SaaS Solution, SL. Per tant, no té cap sentit atribuir rendes a un Establiment Permanent quan aquestes ja tributen a Espanya a través de la filial i no es deslocalitzen cap a la matriu, sempre i quan les relacions econòmiques entre les empreses vinculades compleixin el principi de preus de mercat.

- iii. Tributació en l'Impost de Societats de les operacions vinculades entre SaaS Solutions, Inc i la seva filial a Espanya, SaaS Solutions, SL.

Segons la Llei de l'Impost de Societats⁷⁷ seran contribuents de l'Impost les persones jurídiques, excloses les societats civils sense objecte mercantil, que tinguin la seva residència en territori espanyol. Es considerarà que una entitat té la seva residència a territori espanyol quan s'hagi constituït conforme les lleis espanyoles, tinguin el seu domicili social a Espanya o tinguin la seva seu de direcció efectiva a Espanya. Per tant, com la filial SaaS Solutions, SL s'ha constituït conforme a les lleis espanyoles i té el seu domicili al territori espanyol, ens trobarem davant d'un contribuent a l'Impost de Societats.

La base imposable de l'Impost de Societats es calcularà a partir del resultat comptable corregit per l'aplicació dels preceptes establerts a la Llei de l'Impost de Societats.

Com hem vist, SaaS Solutions, S.L. duu a terme una sèrie d'operacions amb la seva matriu SaaS Solutions, Inc, i, segons l'article 18 de la Llei de l'Impost de Societats, aquestes operacions s'han de valorar a preu de mercat, entenent el preu de mercat com aquell que s'hauria acordat per persones i entitats independents en condicions que respectin el principi de lliure competència.

⁷⁷ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

A més a més, l'article 9 del CDI Espanya - USA⁷⁸ estableix que quan una empresa d'un dels Estats contractants participa directa o indirectament en la direcció, el control o el capital d'una empresa de l'altre Estat, i en les seves relacions estiguin unides per condicions que no són les que serien acordades per empreses independents, els beneficis que haurien estat obtinguts si s'haguessin respectat aquestes condicions poden ser inclosos en els beneficis d'aquella empresa i sotmesos a imposició en conseqüència. En resum, que és necessari assegurar-se que les transaccions entre la matriu i la filial es valoren pel valor que acordarien dues empreses independents.

Segons l'OCDE⁷⁹, un anàlisi de comparabilitat és la base de l'aplicació del valor de mercat entre entitats vinculades. Per a dur a terme el mateix, l'OCDE defineix el procés que cal seguir. Esquemàticament, aquest consta de dues parts. En primer lloc, es realitzarà un anàlisi de les relacions comercials i financeres entre les entitats vinculades, identificant les condicions i circumstàncies econòmicament rellevants entre les mateixes per a, en segon lloc, comparar aquestes amb les transaccions que es durien a terme entre entitats independents a preus de mercat.

En conseqüència, entre SaaS Solutions, Inc i la seva filial a Espanya SaaS Solutions SL, podem identificar tres grups de transaccions: En primer lloc, els costos de la filial (màrqueting, salaris, etc) que aquesta factura a la matriu. En segon lloc, els serveis que presta la matriu al client final a través de la filial a Espanya, que la matriu factura a la filial. I, per últim, caldrà analitzar la propietat dels actius intangibles (és a dir, el software en si) i qui n'obté els beneficis i en suporta els riscos.

Pel que fa a la valoració de les transaccions a preus de mercat, segons la Llei de l'Impost sobre Societats⁸⁰, existeixen quatre mètodes de valoració que respecten el principi de preus de mercat de les operacions vinculades:

- **Preu lliure comparable:** Es compara el preu de l'operació entre les entitats vinculades amb el preu d'una operació idèntica o de característiques similars entre entitats independents.
- **Mètode del cost incrementat:** S'afegeix al valor d'adquisició o al cost de producció el marge habitual en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents.
- **Mètode del preu de revenda:** Es resta al preu de venda d'un bé el marge que aplicaria el revededor en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents.

⁷⁸ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, artículo 9

⁷⁹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

⁸⁰ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, artículo 18

- **Mètode de distribució del resultat:** S'assigna a cada entitat vinculada la part del resultat comú derivat de les operacions vinculades, en funció d'un criteri que reflecteixi les condicions que signarien persones o entitats independents.
- **Mètode del marge net operacional:** S'atribueix a les operacions realitzades amb una persona o entitat vinculada el resultat net, calculat sobre costos, vendes o la magnitud més adequada en cada cas.

Així doncs, un cop identificades les transaccions, drem a terme l'anàlisi per separat per cadascuna d'elles:

1. Costos que la filial factura a la matriu

En aquesta transacció, SaaS Solutions SL factura a la matriu els costos de personal, màrqueting, les despeses generals d'administració, etc. Això es duu a terme amb un acord de repartiment de costos que s'ha signat entre la matriu i la filial a Espanya.

Per a assegurar-se que aquesta transacció es valora a preus de mercat, s'utilitza el mètode del cost incrementat. Segons l'OCDE⁸¹, el mètode del cost incrementat es basa en l'aplicació d'un marge (anomenat mark-up) al cost que ha suportat la part vinculada en la transacció. Aquest és el mètode més útil quan es tracta de transaccions que es basen en, per exemple, la provisió de serveis. Aquest mètode, a més, està entre els que apareixen a l'article 18 de la Llei de l'Impost de Societats⁸² de forma que, sempre que el marge que s'apliqui sigui consistent amb el que s'aplicaria en empreses similars en transaccions similars, entre parts independents, el mètode serà encertat.

2. Serveis informàtics que la matriu factura a la filial

En aquesta transacció, la matriu factura a la filial els serveis informàtics que presta als clients finals, que seran, al seu torn, facturats a aquests últims. Com s'ha explicat a la definició del supòsit, la matriu és la responsable de la prestació del servei, de la integració del software amb la resta de sistemes del client, així com del desenvolupament del software i dels mòduls a mida que els clients puguin sol·licitar.

Per a assegurar-se que aquesta transacció es valora a preus de mercat, sembla adequat utilitzar un dels següents dos mètodes. En primer lloc, el preu lliure comparable es basa, segons l'OCDE⁸³, en la comparació del preu de la transacció entre les entitats vinculades amb el preu d'una operació de similars o idèntiques característiques. En segon lloc, el mètode del preu de

⁸¹ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

⁸² Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, artículo 18

⁸³ OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

revenda es basa en reduir el preu a que es presta el servei que s'ha comprat a l'entitat associada en un marge que reflecteixi el que aplicaria un revenedor en condicions independents.

Qualsevol d'aquests dos mètodes sembla adequat, doncs, per a la seva aplicació a les transaccions que s'han descrit entre la matriu no resident i la seva filial a Espanya SaaS Solutions, Inc.

Per una banda, per a valorar la transacció pel mètode del preu de revenda seria necessari restar, al preu que factura SaaS Solutions, S.L. el marge que, en condicions normal de mercat, obtindria una entitat independent en realitzar el mateix tipus de transacció.

D'altra banda, per a dur a terme la valoració pel mètode del preu lliure comparable, es valorarien les transaccions al mateix preu que un client independent de SaaS Solutions, Inc obtindria.

Sembla clar, no obstant, que com els serveis que presta SaaS Solutions, SL a la seva matriu no resident ja estan remunerats adequadament mitjançant el mètode del cost incrementat en la facturació dels costos que aquesta realitza a SaaS Solutions, Inc, no serà necessari aplicar un marge de revenda a les vendes que realitza SaaS Solutions, SL ja que, en aquest cas, els serveis que la filial a Espanya presta a SaaS Solutions Inc estarien doblement retribuïts.

iv. Tributació dels dividendes que SaaS Solutions, S.L. paga a la matriu SaaS Solutions, Inc

Segons el TRLIRNR⁸⁴, es consideraran rendes obtingudes a Espanya els dividendes i altres rendiments derivats de la participació en el fons propis d'entitats residents a Espanya. No obstant, el mateix text legal, considera que tot el que disposi el mateix s'entendrà sense perjudici del que disposin els tractats i convenis incorporats a l'ordenament intern.

Per tant, segons el CDI Espanya-USA⁸⁵, el terme dividendes en el Conveni es refereix als rendiment de les accions, accions o bons, de las parts de mines o parts d'un fundador que permetin participar en els beneficis i a les rendes subjectes al mateix règim fiscal que als rendiments de les accions per la legislació de l'Estat en que resideixi la societat que els distribueix.

En general, segons el CDI Espanya-USA, els dividendes es podran sotmetre a imposició en l'Estat de la font, amb el límit del 5% de l'import brut dels mateix en el cas que el beneficiari efectiu dels dividendes posseeixi, com a mínim, el 10% de les accions amb dret a vot de la societat que paga els dividendes, o bé amb el límit del 15 per cent en la resta de casos.

⁸⁴ 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

⁸⁵ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, article 10

No obstant això, els dividendes no es sotmetran a imposició en l'Estat de la font si el beneficiari efectiu dels dividendes és una societat resident en l'altre Estat que hagi posseït, directament o indirectament a través d'un o més resident de qualsevol dels dos Estats, accions que representin un 80% o més del capital amb dret a vot de la societat que paga els dividendes, durant un període de 12 mesos anteriors a la data en que es determini el dret a percebre aquest dividend i compleixi, a més, amb les clàusules que estableix l'article 17 del CDI Espanya-USA.

Segons el mateix, per a que una societat pugui gaudir dels beneficis del conveni pel que fa al repartiment de dividendes, serà necessari que al menys del 95% dels drets de vot i del valor de les seves accions pertanyin, directa o indirectament a set o menys beneficiaris sempre que, en el cas de propietat indirecta, cada propietari interposat sigui resident d'un Estat resident de la Unió Europea o d'un Estat part del Tractat de Lliure Comerç d'Amèrica del Nord i menys del 50% de la renda bruta de la societat en l'exercici fiscal es pagui o es meriti, directa o indirectament a persones que no siguin beneficiàries equiparables en forma de pagaments que siguin deduïbles a efectes dels impostos compresos en l'àmbit d'aquest conveni en l'Estat de residència de la societat.

És a dir, que no es podrà gaudir dels beneficis del conveni i, en conseqüència, els dividendes si que es sotmetran a imposició a l'Estat de la font en el cas que la propietat no recaigui en set o menys beneficiaris, residents a la Unió Europea o els estats signants del NAFTA (Mèxic, Estats Units i Canadà) i, a més, que menys de la meitat d'aquests dividendes es paguin a persones que no tinguin dret a deducció per la doble imposició de dividendes segons el CDI Espanya-USA.

e. Supòsit 5 - Pot un servidor ser un Establiment Permanent a Espanya?

SaaS Solutions Inc es planteja, per a poder donar un millor servei als seus clients a Espanya, instal·lar els servidors des dels que es donarà el servei als seus clients espanyols. El servidor es gestionarà de forma remota des d'Estats Units, de forma que, en cap cas, hi haurà personal fixe gestionant físicament el servidor.

Segons la Reial Acadèmia de la Llengua Espanyola un servidor és una unitat informàtica que proporciona diversos serveis a computadors connectades a aquella a través d'una xarxa⁸⁶. Una definició més complerta és la següent: Un programa d'ordinador o un dispositiu que proveeix de funcionalitats a altres programes, anomenats clients. En general es tracta d'ordinadors de gran capacitat que atenen les peticions de molts ordinadors als que envien informació o bé ofereixen un servei.

Pel que fa al programa de SaaS Solutions, a través dels seus servidors passen totes les dades dels clients. Aquests servidors, mitjançant processos d'Intel·ligència Artificial i l'aplicació d'algoritmes informàtics, agreguen la informació del client i retornen, a la seva petició, els informes respectius. Per a la instal·lació dels servidors SaaS Solutions té dues opcions. En primer lloc, pot llogar l'espai d'emmagatzematge i l'ample de banda a una empresa especialitzada en l'operació de servidors⁸⁷. En segon lloc, pot contractar l'ample de banda i instal·lar els servidors ella mateixa, arrendant doncs l'espai físic on s'instal·laran els mateixos dins un centre de processament de dades que proporciona l'espai i la infraestructura de telecomunicacions, mentre que el servidor en sí, físicament, és propietat de SaaS Solutions⁸⁸. La qüestió rellevant és, doncs, si aquest servidor pot constituir un Establiment Permanent de SaaS Solutions, Inc a Espanya, en algun dels dos casos enumerats.

Segons el CDI Espanya – USA⁸⁹, s'entén per Establiment Permanent un lloc fixe de negocis mitjançant el que una empresa realitzi tota o part de la seva activitat. Aquest concepte comprèn, en especial, les seus de direcció, sucursals i oficines, fàbriques i tallers i les mines i pous de gas. A més a més, quan una persona actuï per compte d'una empresa i exerceixi normalment poders que li faculden per a concloure contractes en nom de l'empresa, es considerarà que existeix un Establiment Permanent de la mateixa respecte a totes les activitats que no es limitin a activitats merament auxiliars o preparatòries. No obstant, no es considerarà que una empresa tingui un Establiment Permanent pel fet que realitzi activitats en aquest Estat per mitjà d'un corredor,

⁸⁶ Real Academia de la Lengua Española. https://dle.rae.es/servidor?m=30_2

⁸⁷ Un exemple d'aquest model seria el lloguer de l'espai a Amazon Web Services.

⁸⁸ Un exemple d'aquest model seria el servei de "collocation" que ofereix Leaseweb

⁸⁹ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, article 5

comissionista general o qualsevol altre agent que tingui un estatut independent, sempre que aquestes persones actuïn dins del marc ordinari de la seva activitat.

El Model de conveni de l'OCDE té un apartat⁹⁰ dedicat exclusivament als Establiments Permanents en el Comerç Electrònic. En primer lloc, el MOCDE distingeix entre un lloc web i el servidor que l'allotja. S'ha de distingir entre un equip informàtic físic, que si pot considerar-se un establiment permanent en certes circumstàncies i les dades o programari utilitzats o emmagatzemats en el mateix. Segons Oliver⁹¹, les dades allotjades en un servidor, en si mateix, no constitueixen un Establiment Permanent ja que, com s'afirma al MOCDE, no són quelcom tangible i, per tant, no poden constituir un "lloc fixe de negocis".

Això concorda amb l'assenyalat per l'Audiència Nacional⁹² i el Tribunal Suprem⁹³, que consideren una pàgina web com una combinació de dades i software que no es constitueixen en quelcom tangible i, en conseqüència, no es poden considerar com un "lloc fixe de negocis" on l'empresa pugui realitzar tota o part de la seva activitat. En aquest sentit cal destacar, com afirma la Direcció general de Tributs⁹⁴ que el proveïdor de serveis que allotja la pàgina web o les dades en qüestió no es constituirà en Establiment Permanent, excepte en circumstàncies molt excepcionals, ja que els proveïdors no es constituïran en agents de les empreses, al no tenir poder per a obligar-les, o bé es considerarien agents independents actuant en el marc ordinari de la seva activitat, com evidencia el fet de que alberguin les webs i/o dades de moltes empreses diferents.

No obstant, quan l'empresa tingui el servidor físicament a la seva disposició si que es compleix el requisit de que existeixi un lloc fixe de negocis, com afirma Garcia-Olias⁹⁵, perquè existeix una presència física de l'empresa. En aquest sentit, no és necessari que existeixi personal a disposició de l'empresa que operi física i presencialment el servidor doncs, com s'afirma al MOCDE, la presència de personal no és necessària per a considerar que l'empresa duu a terme part de la seva activitat a través del mateix.

A més a més, cal que l'activitat que duu a terme el servidor no sigui de caràcter auxiliar o preparatori. És a dir, si les funcions que realitza el servidor són una part essencial i significativa del negoci de l'empresa, aquestes no es consideraran, en conseqüència, preparatòries o auxiliars. Per exemple, la replicació de la informació a través de servidors mirall a efectes de seguretat o bé l'obtenció de dades estadístiques, així com simplement proveir d'informació als

⁹⁰ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Commentary on article 5, paragraphs 122-131

⁹¹ OLIVER, Rafael (2009). «Fiscalitat internacional i comerç electrònic» [article en línia]. IDP. Revista d'Internet, Dret i Política. Núm. 9. UOC.

⁹² Sentència de l'Audiència Nacional 2153/2015, de 8 de juny de 2015. FD Quart. ECLI:ES:AN:2015:2153

⁹³ Sentència del Tribunal Suprem 2861/2016, de 20 de juny de 2016. FD Quart. ECLI:ES:TS:2016:2861

⁹⁴ Consulta Tributària vinculant V0066-18, de 17 de gener de 2018.

⁹⁵ GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ Carlos (S.D.) El concepto tributario de "Establecimiento Permanente". Recuperat el 29/11/19 de: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>

possibles clients es consideraria activitats auxiliars o preparatòries. Per contra, un servidor on s'executa un joc d'ordinador al que juguen milers de persones a la vegada, constituïrien unes activitats essencials i significatives, que excedirien les activitats que són simplement preparatòries i auxiliars i el servidor constituïria, en conseqüència, un Establiment Permanent.

Segons Gianni⁹⁶, per a que un servidor es pugui considerar un Establiment Permanent, cal que es compleixin tres requisits:

- S'ha de tractar d'un lloc fixe de negocis, al que la companyia tingui accés
- Els negocis de l'empresa s'han de dur a terme efectivament del mateix, sense que això requereixi la presència física de personal al servei de l'empresa.
- Les activitats que duu a terme el servidor no s'han de tractar d'activitats merament auxiliars o preparatòries

En conseqüència, en el cas que SaaS Solutions optés per, simplement, llogar l'espai a un servidor propietat d'una empresa especialitzada en l'allotjament web, aquest no es podria constituir en establiment permanent ja que no existiria un lloc fixe de negocis, entès com un lloc físic al que l'empresa té accés.

En segon lloc, si l'empresa arrenda l'espai físic on s'instal·la el servidor i l'instal·la i opera ella mateixa, si que es consideraria complert el primer requisit: Existirà un lloc fixe de negocis a disposició de SaaS Solutions, Inc. Pel que fa al segon requisit, sembla clar que els negocis de l'empresa es duran a terme efectivament a través del mateix, ja que l'empresa, a través del servidor, que recull les dades que proporciona el client, les agrega i analitza. Per tant, encara que el servidor s'operi remotament des de la seu central de l'empresa a Estats Units, podríem considerar complert el segon requisit. I, finalment, sembla clar que, encara que el MOCDE⁹⁷ posi com a exemple la recollida de dades com a activitat merament auxiliar o preparatòria, per a SaaS Solutions no ho és, ja que es tracta de l'activitat central de l'empresa: La recollida i la anàlisi de les dades que li proporcionen els clients a través de l'aplicació.

En conclusió, en aquest segon cas, si que existiria un Establiment Permanent de SaaS Solutions a Espanya al que caldria atribuir-li, segons el CDI Espanya-USA⁹⁸, els beneficis que hauria pogut obtenir de ser una empresa independent que realitzés les mateixes activitats en les mateixes condicions, al que se li deduiran les despeses necessàries per a la obtenció dels mateixos, incloent les d'investigació i desenvolupament, interessos, i una participació raonable en les despeses de gestió i administració.

⁹⁶ GIANNI, Monica, *The OECD's Flawed And Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments* 17 Vand. J. Ent. & Tech. L.1 (2014). Enllaç <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/608>

⁹⁷ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

⁹⁸ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990, article 7

f. Supòsit 6 - Atribució de beneficis al servidor Establiment Permanent, cas que aquest existeixi

Segons el TRLIRNR⁹⁹, la renda imputable a l'Establiment Permanent es compondrà dels rendiments de les activitats econòmiques que desenvolupi l'Establiment Permanent, els rendiments derivats dels elements patrimonials afectes a l'Establiment Permanent i els guanys i pèrdues patrimonials derivats dels elements patrimonials afectes a l'Establiment Permanent.

No obstant això, l'article 3 del TRLIRNR remet als tractats i convenis que hagin passat a formar part de l'ordenament intern, de forma que, segons el CDI Espanya - USA¹⁰⁰, quan l'empresa realitzi la seva activitat mitjançant un Establiment Permanent situat en l'altre Estat, s'atribuiran al mateix els beneficis que aquest hauria obtingut si fos una empresa diferent i independent que realitzés les mateixes o similars activitats en les mateixes o similars condicions.

A més a més, per a la determinació dels beneficis de l'Establiment Permanent, es permetrà la deducció de les despeses en que s'hagi incorregut per a la realització dels objectius de l'Establiment Permanent, incloent les despeses d'investigació i desenvolupament, interessos i altres despeses similars, i una participació raonable en les despeses generals de direcció i administració, encara que aquestes no s'hagin efectuat en l'Estat on es situa l'Establiment Permanent.

L'OCDE, en el marc de l'acció 7 del Pla BEPS¹⁰¹, ha publicat una sèrie de pautes per a l'atribució de beneficis als Establiments Permanents¹⁰². Segons aquestes pautes, s'imaginarà, en primer lloc, a l'Establiment Permanent com si fos una empresa independent, realitzant un anàlisi funcional i factual per a determinar quines activitats i quins riscos s'associen amb el servidor Establiment Permanent per a, en segon lloc, determinar quines són les transaccions que es duen a terme entre l'Establiment Permanent i la matriu no resident, tot realitzant un anàlisi comparatiu a fi i efecte de valorar-les respectant el principi de preus de mercat.

Tot i que les pautes publicades per l'OCDE no tenen en compte l'especificitat d'un servidor o de l'e-commerce, el mètode a seguir serà el mateix. L'OCDE, no obstant, va publicar un esborrany per a consulta pública sobre l'atribució de beneficis a establiments permanents involucrats en

⁹⁹ 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

¹⁰⁰ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990

¹⁰¹ OCDE, BEPS Action 7 – Permanent Establishment Status. Recuperat de <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>

¹⁰² OECD (2010) *2010 Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

transaccions de e-commerce¹⁰³. Tot i que l'activitat de SaaS Solutions, Inc no és exactament la d'un e-tailer, les explicacions que conté l'esborrany de l'OCDE són directament aplicables al model de negoci de SaaS Solutions, Inc.

Segons aquest esborrany, cal imaginar, en primer lloc, el servidor com si fos un negoci independent de la seva matriu no resident per a atribuir-li les funcions, actius i riscos que assumeix. En el cas que ens ocupa, el servidor de SaaS Solutions, Inc durà a terme les següents funcions:

1. Comunicació entre l'empresa no resident i el client final.
2. Emmagatzematge de dades
3. Anàlisi de dades mitjançant tècniques avançades d'Intel·ligència Artificial.

Pel que fa als actius que posseeix l'Establiment Permanent, es tracta d'un ordinador de gran potència que, a més d'emmagatzemar dades, posseirà el software que el fa funcionar i que permet realitzar l'anàlisi de les mateixes.

En aquest sentit, i com bé remarca Gianni¹⁰⁴, és necessari pensar en un negoci independent comparable que dugui a terme les mateixes funcions per a poder imaginar quins són els actius i riscos que s'aportarien si aquest servei fos contractat a una tercera part independent.

Per tant, podem imaginar que, en lloc de gestionar directament el servidor i l'emmagatzematge de dades, SaaS Solutions contracta un espai d'emmagatzematge virtual en un dels molts proveïdors d'aquest tipus de serveis. A partir d'aquí s'establirà un paral·lelisme, tot afectant a l'Establiment Permanent servidor els actius, riscos i, finalment, beneficis que, normalment, s'atribuirien a aquest prestador de serveis independents.

Els actius de que disposa el servidor es poden dividir en tres tipus: Hardware, el software que permet operar el servidor i el software d'anàlisi de dades d'Intel·ligència Artificial.

Pel que fa al hardware (és a dir, l'ordinador en si que opera el servidor), quan el servei es contracta a una empresa externa independent, precisament és aquesta empresa externa l'encarregada de proporcionar i operar el hardware, cedint a l'altra part només l'espai virtual del mateix. D'aquesta forma, molts cops s'arriba a l'extrem on l'empresa que contracta el servei no pot ni tan sols saber on s'ubica físicament el hardware que s'opera. En conseqüència, el hardware que opera el servidor s'atribuirà al Establiment Permanent en el supòsit que ens ocupa

Pel que fa al software que permet operar el servidor, ens trobem en la mateixa casuística que en el cas anterior. Quan aquest servei es contracta a una empresa externa independent, és aquesta

¹⁰³ Technical Advisory Group on Monitoring the Applications of Existing Treaty Norms For The Taxation of Business Profits, OECD (2001). Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved In Electronic Commerce Transactions. OECD Publishing (Paris), <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923312.pdf>

¹⁰⁴ GIANNI, Monica, The OECD's Flawed And Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments 17 Vand. J. Ent. & Tech. L.1 (2014). Enllaç <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/608>

l'encarregada de proporcionar el software operatiu que farà funcionar el servidor. Per tant, aquest software també s'atribuirà a l'Establiment Permanent en aquest cas.

En tercer lloc, pel que fa al software d'anàlisi de dades mitjançant Intel·ligència Artificial, aquest, en el cas que el servidor es contractés a una empresa externa independent, s'introduiria al servidor per SaaS Solutions, Inc, de forma que aquesta no en cediria mai la propietat ni permetria al propietari del servidor cap tipus d'acció en referència a aquest software d'anàlisi. A més a més, aquest software és un desenvolupament patentat de SaaS Solutions Inc, que és qui en suporta els riscos en el seu desenvolupament. Per tant, aquest software no s'atribuirà, en cap cas, a l'Establiment Permanent.

En el cas que el prestador del servei de servidor de dades fos una empresa externa i independent, els riscos que aquesta última assumiria serien simplement els del funcionament rutinari i automatitzat del servidor¹⁰⁵. És a dir, l'empresa independent assumiria el risc de la falta de funcionament del servidor, de la seva falta de velocitat, etc. D'aquesta forma, el risc que caldrà atribuir a l'Establiment Permanent serà simplement aquest i, en funció del mateix se li atribuiran els beneficis.

Per tant, al servidor Establiment Permanent de SaaS Solutions Inc, se li retribuirà per aquestes funcions d'acord a qualsevol dels mètodes acceptades a la Llei de l'Impost de Societats¹⁰⁶. Segons l'esborrany de l'OCDE¹⁰⁷, els mètodes més adequats a aquest tipus de transacció serien els del cost incrementat, en que s'aplica a les despeses que suposa l'establiment i l'operació del servidor el marge habitual que aplicaria una empresa independent en operacions similars, o bé el mètode del preu lliure comparable, en el que la retribució que rebria l'Establiment Permanent seria similar a la que rebria una empresa independent davant una operació de similars o iguals característiques.

¹⁰⁵ Technical Advisory Group on Monitoring the Applications of Existing Treaty Norms For The Taxation of Business Profits, OECD (2001). Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved In Electronic Commerce Transacions. OECD Publishing (Paris), <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923312.pdf>

¹⁰⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, artículo 16

¹⁰⁷ Technical Advisory Group on Monitoring the Applications of Existing Treaty Norms For The Taxation of Business Profits, OECD (2001). Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved In Electronic Commerce Transacions. OECD Publishing (Paris), <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923312.pdf>

7. Conclusions

Els programes d'ordinador estan cada dia més presents en el nostre dia a dia, i la tributació al voltant de la seva adquisició i venda és un assumpte que preocupa cada dia més als governs dels diferents països que s'integren en l'OCDE. Avui en dia, un programa informàtic es pot vendre a qualsevol part del món sense que l'empresa que el desenvolupa i el ven tingui cap tipus de presència física en els països on es realitza la venda i on s'utilitza realment el programa.

Aquest treball ha intentat il·luminar part de les transaccions que es duen a terme al voltant de la compravenda i la contractació de programes informàtics, a través de l'anàlisi d'un supòsit de fet on una empresa no resident vol establir-se i vendre el seu programa informàtic a Espanya, tot analitzant diferents possibilitats que, segons la meua experiència en el sector, segueixen les empreses d'aquest tipus a l'hora d'establir-se en altres països, analitzant tant la caracterització dels pagaments en cadascun dels supòsits a la llum del Impost sobre la Renda de No Residents, com la possibilitat de que, en alguna de les estructures de vendes proposades, es constitueixi un Establiment Permanent que suposi un nexa impositiu de cara a l'Impost sobre la Renda de No Residents.

També s'ha analitzat, a la llum de la legislació vigent, com podria afectar l'obertura d'un Centre de Processament de Dades o un servidor a través del que es prestin serveis informàtics, per a establir si i en quins casos aquest pot constituir un Establiment Permanent de l'empresa no resident a Espanya.

Cal ressenyar que les conclusions a les que s'ha arribat són fluides. És a dir, la consideració d'un pagament per l'adquisició de drets sobre programes informàtics com a cànon, o com a beneficis empresarials, dependrà, sobretot, de l'extensió dels drets cedits a l'adquirent o al distribuïdor i, per tant, serà necessari realitzar un anàlisi funcional i jurídic cas per cas, independentment de quina sigui la forma de funcionar del programa en qüestió, com bé indica Garcia Heredia quan constata que el determinant és l'abast dels drets que es transmeten i la naturalesa jurídica de la transacció¹⁰⁸.

En segon lloc, la legislació espanyola fa una interpretació diferent dels cànons en el marc dels pagaments per l'adquisició en programes informàtics, considerant que es caracteritzaran com a cànons els pagaments com a contraprestació per la cessió del dret a distribuir còpies del programa quan aquest no sigui un programa absolutament estàndard, igual que també es caracteritzaran com a cànons els pagaments realitzats en contraprestació pels drets d'ús de

¹⁰⁸ GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2014). "Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico". En: AnaMaría DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. IDP. Revista de Internet, Derecho y Política. Número 18, pág. 36-50. UOC

programes per a ús empresarial o professional, sempre que aquests no siguin absolutament estàndards¹⁰⁹. Així doncs, caldrà, en cada cas, defensar si el programa és estàndard o aquest s'ha adaptat d'alguna forma al client final, o bé el distribuïdor té el dret a adaptar el mateix. Es troba a faltar, en la posició espanyola, una interpretació fiable i consistent del què s'entén com a programa absolutament estàndard o adaptat per a augmentar la seguretat jurídica d'aquest tipus de transaccions ja que cada cop és més comú que, amb els nous models de venda i distribució de software, aquest sigui adaptat a cadascun dels clients que utilitzen. És a dir, que aquesta adaptació es doni per defecte amb la pròpia adquisició del programa informàtic.

A més a més, tot això es complica cada dia més, al ser característica en aquests moments no només la compra dels programes informàtics en sí, sinó de tota una sèrie de serveis al voltant dels mateixos, com el seu manteniment i actualització, l'emmagatzematge de les dades que aquests contenen i l'anàlisi de les mateixes, de forma que les operacions no es limiten, ni molt menys, a l'adquisició d'un programa d'ordinador.

Pel que fa a la consideració d'un servidor com a Establiment Permanent, aquest només es podrà considerar establiment permanent si com, analitzen Gianni¹¹⁰ i la Direcció General de Tributs¹¹¹ aquest compleixen els requisits de tractar-se d'un lloc físic i fixe de negocis, es duu a terme tota o part de l'activitat de l'empresa a través dels mateixos i aquesta part de l'activitat no és de caràcter merament auxiliar o preparatori.

Aquesta conclusió es basa en la suposició, avalada per la doctrina i per la jurisprudència, que un servidor o una pàgina web no es poden constituir en agent dependent. És a dir, que no té poder per a obligar a l'empresa ni per a signar contractes en el seu nom. No obstant, la consulta tributària que acabem de referir, tracta d'un servidor que, mitjançant un logaritme informàtic, determina automàticament l'emissió d'ordres de compra i venda de valors negociats amb limitada o nul·la intervenció humana i, en conseqüència, un tribunal podria arribar a considerar aquest servidor com un agent dependent.

Per tant, es troba a faltar, segons la meua opinió, que la definició d'Agent Dependent tingui en compte en aquest tipus de situacions on existeix un servidor automatitzat, sense cap tipus d'intervenció humana, que té poder per a obligar a una empresa.

¹⁰⁹ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Commentary on article 12

¹¹⁰ GIANNI, Monica, The OECD's Flawed And Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments 17 Vand. J. Ent. & Tech. L.1 (2014). Enllaç <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/608>

¹¹¹ Consulta tributària vinculant V0066-18, de 17 de gener de 2018

8. Bibliografia

a. Legislació

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

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.

b. Jurisprudència i consultes a la Direcció General de Tributs

Consulta tributària vinculant número V1238-12, de 6 de juny de 2012.

Consulta Tributària vinculant V0066-18, de 17 de gener de 2018.

Consulta tributària vinculant V0152-14, de 23 de gener de 2014. Enllaç:

Consulta Tributària Vinculant V0782/2016, de 25 de febrer de 2016.

Consulta Tributària Vinculant V0782/2016, de 25 de febrer de 2016.

Consulta Tributària Vinculant V0782/2016, de 25 de febrer de 2016.

Consulta tributària vinculant V0799-16, de 29 de febrer de 2016

Consulta tributària vinculant V1947-13, de 11 de juny de 2013

Consulta tributària vinculant V2428-12, de 13 de desembre de 2012

Consulta tributària vinculant V2428-12, de 13 de desembre de 2012

Resolució TEAC 00/00221/2009/00/00, de 20 de desembre de 2012

Resolució TEAC 00/02107/2007/00/00, de 15 de març de 2012

Resolució TEAC 00/02526/2011/00/00, de 5 de novembre de 2013

Resolució TEAC 00/02526/2011/00/00, de 5 de novembre de 2013

Resolució TEAC00/01939/2009/00/00, de 8 d'octubre de 2009

Sentència de l'Audiència Nacional 2153/2015, de 8 de juny de 2015. ECLI:ES:AN:2015:2153

Sentència de l'Audiència Nacional 5309/2012, de 5 de desembre de 2012. ECLI:ES:AN:2015:5309

Sentència del Tribunal Suprem 0201/2012, de 12 de gener de 2012. ECLI:ES:TS:2012: 201

Sentència del Tribunal Suprem 2861/2016, de 20 de juny de 2016, ECLI:ES:TS:2016:2861

Sentència del Tribunal Suprem 4402/2016, d'11 d'octubre de 2016. ECLI:ES:TS:2016:4402

c. Bibliografía

Oracle.com ¿Qué es el SaaS? <https://www.oracle.com/es/applications/what-is-saas/>

GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2014). "Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico". En: AnaMaría DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. IDP. Revista de Internet, Derecho y Política. Número 18, pág. 36-50. UOC

BEPS Action 1 – Tax challenges arising from digitalization, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, Commentary on article 12, paragraph 14.2 i 14.3

OECD (2010), *2010 Report on the attribution of profits to Permanent Establishments*, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

OECD (2018), Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7, www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-bepsaction7.htm

OECD glossary of statistical terms. Arm's length principle. Consultat el 21/12/2019. Enllaç: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7245>

García-Olías Jiménez, Carlos (S.D.) El concepto tributario de "Establecimiento Permanente". Recuperat el 29/11/19 de: <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>

Martín Jiménez, Adolfo J. (2016). "The Spanish Position on the Concept of PE: Anticipating BEPS, beyond BEPS or simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?". En "Bulletin for international taxation, August 2016". International Bureau for International Taxation.

OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris. <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

OLIVER, Rafael (2009). «Fiscalitat internacional i comerç electrònic» [article en línia]. IDP. Revista d'Internet, Dret i Política. Núm. 9. UOC.

GIANNI, Monica (2014). The OECD's Flawed And Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments 17 Vand. J. Ent. & Tech. L.1 Enllaç <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/608>

OCDE, BEPS Action 7 – Permanent Establishment Status. Recuperat el 21/12/2019 de <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>

Technical Advisory Group on Monitoring the Applications of Existing Treaty Norms For The Taxation of Business Profits, OECD (2001). Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved In Electronic Commerce Transacions. OECD Publishing (Paris), <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923312.pdf>