
Fiscalitat internacional de l'economia digital i sobirania fiscal dels Estats. Evasió fiscal derivada de la disquisició entre canons i beneficis empresarials i definició d'Establiment Permanent a l'entorn de l'OCDE

Jordi Arnez Rocabado

jarnez@uoc.edu

3 de gener de 2024

Treball Final de Màster d'Assessoria Fiscal

Tutor: Dr. Rafael Oliver Cuello

UNIVERSITAT OBERTA DE CATALUNYA

Agraïments

A la meva família, per la seva paciència i per haver-me ensenyat el valor de l'esforç.

A les meves professores i als meus professors, per resoldre els meus dubtes fins i tot en dies festius i fer-me sentir orgullós de formar part de la comunitat UOC.

A la Laia, pel seu amor incondicional i per fer que tot sigui possible.

Índex

ABSTRACT	3
RESUM.....	4
1. INTRODUCCIÓ	5
2. PLANTEJAMENT DEL SUPÒSIT DE FET. CAS PRÀCTIC.	7
2.1. EVASIÓ FISCAL	7
2.2. POTESTAT TRIBUTÀRIA DELS ESTATS I CONVENIS DE DOBLE IMPOSICIÓ.....	10
2.3. CONSENSOS ALS PAÏSOS DE L'OCDE. MODEL DE CONVENI DE L'OCDE.	11
2.4. ESTABLIMENT PERMANENT	12
2.5. CANONS	13
2.6. BENEFICIS EMPRESARIALS.....	14
3. RESOLUCIÓ DEL SUPÒSIT DE FET	15
3.1. CANONS O BENEFICIS EMPRESARIALS	15
3.2. EXISTÈNCIA O NO D'ESTABLIMENT PERMANENT.....	16
3.3. TRIBUTACIÓ.....	20
3.4. SEGURETAT JURÍDICA.....	21
4. CONCLUSIONS	22
5. BIBLIOGRAFIA	26
6. DOCTRINA JURÍDICA I JURISPRUDÈNCIA	27
7. DOCTRINA ADMINISTRATIVA I NORMATIVA.....	28
8. GLOSSARI.....	29

ABSTRACT

International taxation of the digital economy serves as a test of the sovereign power of the States. Relocation creates a significant mismatch between the place where economic activity is generated and the one that ultimately taxes the revenue. For the purpose of preventing double taxation problems that sometimes mean no taxation at all, the States use various mechanisms among which we have explored double taxation agreements as a very important tool to provide solutions on coordination and distributions of tax authority.

Tax evasion uses loopholes in the tax systems to achieve its main objective which is to pay the minimum taxes possible, when not trying to pay nothing. As a response to the lack of coordination in the global tax system, concepts such as Permanent Establishment have been shown to be key when looking for links among territories, economic activity, and corporate income taxation.

In this manner, it is impossible to arrive at a singular solution. Therefore, it is imperative that States coordinate their actions, enhance legal certainty by making the global tax system more predictable and unambiguous and, above all this, emulate the example of digital economy agents, it is, regulatory innovation is required to be implemented at a pace that is comparable to the technological advancement.

The formulated assumption illustrates the way in which technological enterprises can provide their services anywhere in the world, to such an extent that they are typically able to operate without any physical connections with their customers' residence jurisdictions other than a website.

It is essential to restore the balance between tax rules and digital economy activities in order to protect States incomes globally. In this project, we will uncover or revisit concepts, situations, significances, and loopholes that collectively set up challenges and solutions to digital economy taxation, assuming that non-digital economy still exists.

RESUM

La fiscalitat internacional de l'economia digital posa a prova la sobirania dels Estats. La deslocalització crea un desajust important entre el lloc en el qual es genera l'activitat econòmica i el que finalment grava les rendes. Amb l'objectiu d'evitar els problemes de doble imposició que, a vegades poden ser de doble no imposició, els Estats utilitzen mecanismes diversos entre els quals hem explorat els convenis de doble imposició com una eina molt important per donar solucions respecte de la coordinació i distribució de la potestat tributària.

L'evasió fiscal utilitza les esclatxes en els sistemes fiscals per a aconseguir el seu objectiu principal que és el de pagar els mínims impostos possibles, o directament no pagar-ne. Com a resposta a la manca de coordinació del sistema fiscal global s'ha demostrat que conceptes com el d'Establiment Permanent són claus a l'hora de buscar vincles entre territoris, activitat econòmica i l'exacció de l'impost sobre societats.

D'aquesta manera, és impossible arribar a una solució única. Per tant, és imprescindible que els Estats coordinin les seves accions, millorin la seguretat jurídica fent més previsible i unívoc el sistema fiscal global i, sobretot, que se segueixi l'exemple dels agents de l'economia digital, és a dir, que es requereix innovació normativa al mateix ritme de les innovacions tecnològiques.

El supòsit formulat il·lustra la manera en què les empreses tecnològiques ofereixen els seus serveis a qualsevol lloc del món, fins al punt que poden fer-ho de forma habitual sense cap connexió física amb la jurisdicció a la qual resideixen els seus clients sinó simplement amb una pàgina web.

És essencial restablir l'equilibri entre les normes fiscals i les activitats de l'economia digital per tal de protegir els ingressos dels Estats a escala mundial. En aquest treball descobrirem o redescobrirem conceptes, situacions, significats i esclatxes que configuren reptes i solucions a la fiscalitat de l'economia digital en el supòsit que encara existeixi una economia que no sigui digital.

1. INTRODUCCIÓ

Les prestacions de serveis en les quals hi ha ús de mitjans electrònics han reconfigurat per complet la forma en la què consumim; avui dia, i des de fa anys, la tecnologia ha facilitat que es posin en contacte la demanda i l'oferta de serveis que es poden prestar de manera presencial -off line- com quan contractem un perruquer a domicili a través d'una APP, o de manera virtual -on line- si, per exemple, contractem un professor d'anglès que ens dona classes per videoconferència. La globalització i l'avenç tecnològic han potenciat aquest tipus de consums de forma molt intensa i aquestes prestacions de serveis han anat vinculant prestadors i receptors situats a qualsevol lloc del món generant un desajust entre les relacions comercials així previstes i les normes fiscals concebudes al calor d'interaccions basades en la proximitat i la concurrència, en temps i espai, dels dits agents.

Si les normes dels sistemes tributaris analitzats de forma individual acusen el desajust esmentat, les interaccions a nivell mundial mostren que la consideració conjunta dels sistemes tributaris projecten un desajust major respecte de la regulació que pretenen en la salvaguarda dels seus interessos en diversos àmbits, si bé nosaltres ens centrarem en les qüestions de tipus tributari. El gruix dels recursos que reben els Estats prové dels seus contribuents, si aquests aconsegueixen reduir significativament la seva contribució, o fins i tot l'eliminen, els Estats no poden operar amb normalitat i es veuen forçats a recórrer a altres mecanismes de finançament previstos per a casos de dèficit com són els mercats de deute.

Per tal d'entendre la forma en què els contribuents defugen el seu deure de contribució, estudiarem el cas d'una empresa nord-americana que ven programari a empreses de tot el món amb esment especial a les seves operacions comercials amb una empresa domiciliada a l'Estat espanyol. Aquest constitueix l'eix central del nostre cas pràctic, l'objectiu del qual és entendre la mecànica amb la què pot operar l'empresa estrangera, les repercussions que tenen les diverses qualificacions possibles de les rendes que aquesta obtingui en funció de si es considera que en les seves operacions hi ha presència d'un Establiment Permanent o no així com la seva definició consensuada als països de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic -en endavant, OCDE- i, finalment, les diferències en la recaptació que obtindria la hisenda espanyola per la conjugació dels elements anteriors.

En aquesta línia, plantegem els següents objectius generals:

- 1.1. Entendre el funcionament de les prestacions de serveis basades en l'economia digital.
- 1.2. Analitzar la forma en la qual actuen els Estats amb empreses tecnològiques que operen més enllà de les seves fronteres envers la seva tributació.
- 1.3. Estudiar de quina forma els Estats on es consumeixen els serveis del punt anterior defensen els seus interessos per la via de gravar les activitats de les empreses que els presten.
- 1.4. Definir els conceptes de canons i de beneficis empresarials posant de relleu la forma en què canvia la tributació de les operacions en funció de que les rendes derivades es qualifiquin com a algun d'aquests conceptes.
- 1.5. Determinar què és un Establiment Permanent i quan es pot entendre que una empresa opera mitjançant aquesta figura en relació amb els consensos assolits a l'OCDE així com la seva importància en la millora de la seguretat jurídica del sistema fiscal internacional.
- 1.6. Preguntar-nos sobre la manera en què varia la tributació de les operacions estudiades en funció de si s'entén que hi ha presència d'un Establiment Permanent o no.
- 1.7. Identificar la forma en què opera l'evasió fiscal relativa a les operacions descrites sempre dins dels límits del nostre cas pràctic.

La consecució dels objectius generals plantejats es promourà mitjançant el desenvolupament del cas pràctic; per això, en primer lloc, procedirem a fer-ne una anàlisi desagregada dels CONCEPTES CLAU en els quals s'assenta per després, en un segon moment, tornar a recompondre l'escenari conjunt dels elements explicats individualment i aconseguir projectar una imatge unitària de l'objecte d'aquest Treball Final de Màster.

2. PLANTEJAMENT DEL SUPÒSIT DE FET. CAS PRÀCTIC.

L'empresa nord-americana TOTAL SOFTWARE DEVELOPERS, LLC -en endavant, TSD- és una multinacional desenvolupadora de programes informàtics de gestió de recursos empresarials - enterprise resources planning, en endavant ERP-, gestors de relacions amb clients -customer relationship management, en endavant CRM- i altres solucions tecnològiques dirigides a facilitar l'operativa d'empreses de tot el món, les quals accedeixen als serveis apuntats a través de diversos portals web propietat de TSD que aquesta té allotjats en servidors de tercers ubicats als territoris en els que opera per tal de projectar una certa imatge de proximitat i presència local. Els referits serveis es coneixen de forma habitual com a software as a service -en endavant, SAAS- o programari com a servei i funcionen de forma que els seus propietaris, en el nostre cas TSD, permeten l'accés dels seus clients a les seves funcionalitats a canvi d'un preu, generalment en forma de quota periòdica.

Un dels clients de TSD és la mercantil ENGINYERIA FISCAL GLOBAL, S.A. -en endavant, EFG- domiciliada a la ciutat de Barcelona, dedicada a la prestació d'assessorament fiscal en operacions internacionals i que, en la seva operativa habitual, utilitza els programes informàtics oferts per TSD. Al mateix temps, i aprofitant els seus coneixements sobre els dits programes, EFG assessora els seus clients sobre les seves característiques i tanca acords amb ells per tal que n'esdevinguin usuaris; d'aquesta forma, a més d'aconseguir un nivell de fidelització major genera ingressos extra ja que és retribuïda per TSD en forma de comissions.

La qüestió central que incorpora aquest cas pràctic rau en la qualificació de les rendes que rep TSD en la seva operativa relativa als seus clients a l'Estat espanyol. Aquí neix la disquisició de la que parlem inicialment entre els conceptes de CANONS i BENEFICIS EMPRESARIALS, si bé tot ha de posar-se en el context de l'EVASIÓ FISCAL que, a partir de l'anterior, pivotarà al voltant d'un altre concepte fonamental, el d'ESTABLIMENT PERMANENT. Comencem, doncs, per l'anàlisi dels següents conceptes clau.

2.1. EVASIÓ FISCAL

Parlar d'evasió fiscal passa, necessàriament, pel coneixement de la figura del "conflicte en l'aplicació de la norma" introduït al nostre ordenament amb la reforma de la LGT de l'any 2003. Així, l'art. 15 LGT preveu que n'hi hagi *"quan s'eviti total o parcialment la realització del fet imposable o es minvi la base o el deute tributari mitjançant actes o negocis en els que concorrin les següents*

circumstàncies: a) que, individualment considerats o en el seu conjunt, siguin notòriament artificiosos o impropis per a la consecució del resultat obtingut; b) que de la seva utilització no resultin efectes jurídics o econòmics rellevants, diferents de l'estalvi fiscal i dels efectes que s'haguessin obtingut amb les actes o negocis usuals o propis". La norma apunta doncs a la necessitat d'esquivar total o parcialment el deure de contribuir de l'art. 31.1 CE mitjançant artificis clarament orientats a l'estalvi fiscal.

CARRASQUER CLARI s'expressa al respecte dient que *"en l'àmbit del Dret Tributari el problema de la utilització d'una norma per a evitar l'aplicació d'una altra dictada amb una finalitat diferent, té sempre l'objectiu d'aconseguir un estalvi fiscal i s'identifica amb el concepte "d'elusió fiscal", definit en contraposició al concepte "d'evasió fiscal" o "frau a la hisenda pública". Mentre que en "l'elusió fiscal" s'evita l'aplicació de la norma, eludint la realització del seu pressupòsit de fet mitjançant l'empara d'una altra norma dictada amb distinta finalitat (frau a la llei); en els supòsits "d'evasió fiscal", l'estalvi s'obté incomplint l'obligació tributària sorgida de la realització del fet imposable (frau a la hisenda pública)" (2016).*

Com podem veure, aquesta autora fa referència a dos conceptes que coincideixen en l'objectiu de l'estalvi fiscal que, si bé operen tècnicament de forma diferent, s'han d'enquadrar dins d'alternatives contràries a l'esperit de les normes tributàries. De tal forma, la jurisprudència del TS és prou il·lustrativa en la nostra tasca de conceptualització, entre d'altres, a la seva sentència STS 4147/2011, de 30 de maig, on explica que *"pel tractament de la utilització de creacions jurídiques que permetin aconseguir els resultats desitjats amb una menor tributació que la dels actes o negocis jurídics usuals que són els específicament contemplats per les normes tributàries, s'utilitzen tres categories dogmàtiques: l'elusió fiscal que no infringeix la llei tributària però defuig la seva aplicació; la evasió fiscal que vulnera directament la dita llei; i l'economia d'opció que suposa l'elecció lícita entre diverses alternatives jurídiques la que representa una menor càrrega fiscal".* En conseqüència, qui procura aconseguir un estalvi fiscal dins de la llei no es pot servir de l'elusió fiscal ni tampoc de l'evasió fiscal sinó que hauria de recórrer a l'economia d'opció.

Si ens volem referir a l'àmbit internacional podem tornar sobre les reflexions de CARRASQUER CLARI que esmenta els exemples d'Itàlia o França on els conceptes emprats tenen a veure amb *"l'abús de dret"* o el cas d'Alemanya on s'acudeix al concepte *"d'abús de les formes jurídiques"* per continuar amb l'afirmació que *"el resultat de tot l'anterior és que no existeix un element únic que permeti apreciar l'essència de la conducta d'elusió fiscal amb caràcter universal. La identificació de la seva essència i la raó de la seva il·licitud ha de concretar-se en relació amb el tipus de reacció prevista en cada cas i, per*

tant, en relació amb cada ordenament tributari. En altres paraules, el problema de l'elusió fiscal i la seva correcció és relatiu a cada ordenament. Aquest és un dels elements que complicarà la resolució del problema des d'una perspectiva comunitària o internacional" (2016).

També SANZ GÓMEZ es refereix a la diferència entre els conceptes d'elusió i evasió a la Unió Europea i apunta que *"és tradicional diferenciar entre frau o evasió fiscal (reducció o evitació del pagament mitjançant una violació oberta de la norma), elusió fiscal (que, com veiem, pertany a una "zona gris" en quant a la seva conformitat amb l'ordenament jurídic) i planificació fiscal legítima o economia d'opció (supòsits admissibles de reducció del deute tributari)"* (2017).

Coneixedors de les tres categories anteriors -evasió, elusió i economia d'opció-, en la resta d'aquest treball emprarem, per qüestions pràctiques, la paraula evasió de forma generalitzada per referir-nos a conductes que superin el llindar de l'economia d'opció.

Queda clar que el plantejament de respostes diverses per part dels ordenaments tributaris reflecteixen una desarticulació en les seves actuacions i resultats, situació a la que em referíem quan parlàvem de fragmentació de l'ordenament tributari internacional. El TS, a la seva STS 4628/2015, de 9 de novembre, es refereix a aquesta qüestió quan diu que *"el dret comparat, per a evitar l'elusió fiscal (taxavoidance), utilitza diverses categories jurídiques que poden agrupar-se en torn a dues tradicions diverses: la que respon a la figura del frau de llei, en la seva configuració clàssica privatista o en la seva formulació específicament tributària; i la que utilitza clàusules antielusió, generals o específiques. Amb caràcter complementari s'utilitza també la doctrina de "l'aixecament del vel" i de la transparència fiscal".* A títol d'exemple podem apuntar que una de les clàusules esmentades en aquesta sentència és la clàusula general de l'art. 15 LGT en connexió amb l'art. 206.bis LGT l'operativitat dels quals la podem trobar en els criteris de la DGT continguts, entre d'altres, a la CV3481-20, de 2 de desembre o a la CV1439-18, de 29 de maig.

També a la Unió Europea, la Directiva (UE) 2016/1164 del Consell, de 12 de juliol de 2016 per la qual s'estableixen normes contra les pràctiques d'elusió fiscal que incideixen directament en el funcionament del mercat interior, esmenta el caràcter urgent d'afrontar aquest fenomen ja al seu considerant 1 quan destaca que *"les prioritats polítiques actuals en matèria de fiscalitat internacional posen de relleu la necessitat de garantir el pagament de l'impost enllà on es generen els beneficis i el valor. Així doncs, és imprescindible restablir la confiança en l'equitat dels sistemes fiscals i permetre als governs exercir de forma més eficaç la seva potestat tributària".* Aquesta afirmació reforça la nostra

posició sobre la dificultat en la tributació de les activitats econòmiques estudiades i la seva vinculació amb una determinada jurisdicció fiscal.

En síntesi, podem dir que l'evasió fiscal internacional opera en el sentit de reduir o eliminar la càrrega tributària de l'evasor més enllà de les fronteres marcades pel dret tributari del país o territori al què es trobi vinculat aprofitant, també, les esclatxes obertes per la manca de coordinació dels diversos ordenaments tributaris.

2.2. POTESTAT TRIBUTÀRIA DELS ESTATS I CONVENIS DE DOBLE IMPOSICIÓ

La potestat tributària dels Estats té a veure amb la capacitat que aquests tenen per a l'establiment i exacció de tributs en la seva jurisdicció. Un exemple d'això el trobem en la redacció de l'art. 133.1 CE quan diu que *"la potestat originària per a establir els tributs correspon exclusivament a l'Estat, mitjançant llei"* sense perjudici de les capacitats d'altres actors i les seves potestats en un Estat descentralitzat -arts. 2 i 133.2 CE- al qual podem afegir el criteri contingut a l'art. 11 LGT que preveu que *"els tributs s'aplicaran conforme als criteris de residència o territorialitat que estableixi la llei en cada cas. En el seu defecte, els tributs de caràcter personal s'exigiran conforme al criteri de residència i la resta de tributs conforme al criteri de territorialitat que resulti més adequat a la naturalesa de l'objecte gravat"*.

Aquestes potestats tributàries es veuen modulades en l'àmbit internacional per la presència dels Convenis de Doble Imposició -en endavant, CDI- com a mecanismes dissenyats per a evitar els casos en els quals es pugui produir el què es coneix com a doble imposició jurídica internacional, concepte que defineix l'OCDE a l'apartat 1 de la introducció del Model de Conveni Tributari sobre la Renda i sobre el Patrimoni (2019) -en endavant, MC OCDE- *"en termes generals, com el resultat de l'aplicació d'impostos similars, en dos (o més) Estats, a un mateix contribuent respecte d'un mateix fet i en el mateix exercici"* i ens recorda, també, els perjudicials efectes que té aquest tipus de doble imposició respecte del *"desenvolupament dels intercanvis de béns i serveis i els moviments de capitals, tecnologies i persones"* (2019 pp. I-1).

De l'anterior podem dir que evitar els efectes negatius de la doble imposició jurídica internacional és d'interès comú però fer-ho no està exempt de generar altres problemes. Així, NOCETE CORREA destaca que el gran creixement de les operacions transfrontereres, entre altres qüestions, ha

provocat desajustos entorn de la localització de les activitats o la seva vinculació amb una determinada jurisdicció fiscal, si bé la mateixa qualificació de les rendes o la seva quantificació s'han vist potenciades per les conductes elusives dels subjectes intervinents en base a les regles fiscals internacionals clàssiques, tot afirmant que *“l'augment del tipus i número d'activitats empresarials desenvolupades a distància que caracteritza l'economia digital o digitalitzada sembla haver posat de manifest la manca d'adequació de les categories jurídic-tributàries tradicionals per a assegurar que les manifestacions de riquesa generades en aquest nou context tecnològic resultin sotmeses a gravamen de manera sistemàtica i coherent, garantint la seva subjecció a un tractament fiscal equivalent al què resulta aplicable a les mateixes activitats empresarials desenvolupades en el context de la denominada economia tradicional”* (2018).

Estem en condicions d'afirmar que la potestat tributària dels Estats veu amenaçada la seva efectivitat quan s'enfronta al deure de sotmetre a tributació activitats econòmiques que, pel simple fet d'articular-se a partir de fonaments tecnològics, no hauria de tenir un tractament diferent del què es proporciona a la resta d'agents econòmics sinó que hauria de proporcionar-los un tractament fiscal equivalent.

2.3. CONSENSOS ALS PAÏSOS DE L'OCDE. MODEL DE CONVENI DE L'OCDE.

Degut al què hem vist al punt anterior sobre l'efectivitat dels Estats en la seva lluita contra l'elusió fiscal i el seu deure d'atorgar tractaments fiscals equivalents a tots els agents econòmics, aquests han reaccionat per la via de la coordinació amb altres Estats. Recordem que els efectes econòmics de la doble imposició són indesitjats en ser perniciosos per al desenvolupament econòmic així que tenim un exemple d'aquesta coordinació al MC OCDE. L'OCDE s'autodefineix com a una organització internacional l'objectiu de la qual és el disseny de polítiques per a una vida millor, si bé nosaltres, en el desenvolupament d'aquest treball, ens centrarem en les seves polítiques relatives a l'àmbit fiscal.

El MC OCDE és un marc de treball al qual s'han adherit no només els països de l'OCDE sinó també altres territoris amb l'objectiu d'evitar els problemes de doble imposició. Aquest fòrum, en coordinació amb el G20, ha promogut la creació de l'anomenat Pla d'Acció contra l'Erosió de la Base Imposable i el Trasllat de Beneficis -en endavant, Pla BEPS- el qual manifesta que *“aquest pla d'acció hauria de proporcionar als països instruments nacionals i internacionals que alineen millor la potestat impositiva amb les activitats econòmiques”* (2013 p. 11). El Pla BEPS reconeix, també, que en la majoria

de casos les lleis dels Estats i els CDI han funcionat correctament però que això no pot frenar ni l'erosió de la base ni el trasllat de beneficis (2013 pp. 9-10) sense oblidar que *“la tributació és un atribut de la sobirania dels països, però la interacció de les normes tributàries internes en alguns casos és causa de llacunes i friccions”* (2013 p. 9).

Haurem de tenir present que els CDI esdevenen mecanismes de lluita contra la desarticulació existent en les normatives fiscals dels Estats per tal de resoldre les llacunes i friccions juntament amb l'objectiu decidit del MC OCDE d'evitar l'evasió i elusió fiscals mitjançant l'ús indegut dels CDI (2019 pp. I-1)

2.4. ESTABLIMENT PERMANENT

GUTIÉRREZ LOUSA i RODRÍGUEZ ONDARZA ja es referien de forma clara i concisa a la problemàtica subjacent a aquest treball quan deien que *“els principals problemes que tenen a veure amb el comerç electrònic, des d'una perspectiva fiscal, poden reconduir-se a només un: la disminució en la recaptació. En efecte, els Estats i les organitzacions internacionals i supranacionals ja han mostrat la seva preocupació per l'ús de les noves tecnologies de la informació en les relacions comercials, especialment en l'àmbit internacional, que pugui implicar una baixada en la recaptació de tributs, degut, fonamentalment, als problemes de qualificació de les rendes obtingudes i de les operacions que es portin a terme en el comerç electrònic, a les dificultats en la localització de les activitats comercials en un entorn telemàtic i, finalment, als problemes amb què es troben les Administracions Tributàries per a controlar les transaccions comercials electròniques i lluitar contra el frau en aquest terreny”* (2007). Els autors destaquen dos elements fonamentals: la qualificació de les rendes i de les operacions; tot enllaçant amb la problemàtica de l'atorgament de potestat tributària a un determinat Estat a partir de la configuració del concepte d'Establiment Permanent -en endavant, EP-.

Seguint amb GUTIÉRREZ LOUSA y RODRÍGUEZ ONDARZA, la referència a *“aspectes tals com la mobilitat que pot predicar-se del comerç electrònic i dels mitjans informàtics, la possibilitat de que una empresa pugui estar implantada en diversos països, sense moure's de la seva residència, a través de la xarxa o de que per a operar fora del seu lloc de residència no precisi de seus de direcció, sucursals o oficines, sinó simplement d'un lloc web, o, així mateix, la dificultat de determinar el lloc de localització dels servidors, pàgines web, etc., així com altres qüestions similars, posen de relleu l'evident necessitat que existeix de replantejar el concepte d'establiment permanent. D'altra banda, a més d'aquesta necessitat de redefinir el concepte d'establiment permanent, una qüestió també fonamental*

és identificar quines rendes caben atribuir-se a l'establiment permanent a efectes de determinar la base imposable objecte de gravamen" (2007).

Aleshores, el primer que hem de fer és definir què s'entén per EP i, la normativa espanyola a l'art. 13.1.a LIRNR identifica presència d'un EP en territori de l'Estat espanyol, respecte de persones físiques o entitats, quan aquestes *"per qualsevol títol disposi[n] en aquest, de forma continuada o habitual, d'instal·lacions o llocs de treball de qualsevol índole, en els què realitzi tot o part de la seva activitat, o actuï en ell per mitjà d'un agent autoritzat per a contractar, en nom i per compte del contribuent, que exerceixi amb habitualitat els dits poders"*. Aquesta normativa és d'aplicació *"sense perjudici d'allò disposat als tractats i convenis internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern, de conformitat amb l'art. 96 de la CE"* -art. 4 LIRNR- de forma que, en relació amb el nostre cas pràctic, en haver-se signat un CDI -Conveni entre el Regne d'Espanya i els Estats Units d'Amèrica per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte dels impostos sobre la renda, i el seu protocol, signat a Madrid el 22 de febrer de 1990, en endavant CDI1- caldrà estar atents a les previsions que contingui el CDI1.

A l'àmbit internacional, el MC OCDE, al seu art. 5, diu que un EP és *"un lloc fix de negocis mitjançant el qual una empresa realitza tot o una part de la seva activitat"* destacant que aquest concepte compren, *"en particular: les seus de direcció, les sucursals, les oficines, les fàbriques, els tallers i les mines, pous de petroli o de gas, les canteres o qualsevol altre lloc d'extracció de recursos naturals"* sense oblidar diverses qüestions delimitadores del concepte en els apartats 3 a 8 d'aquest mateix article 5 (2019 pp. M19-M21). En el nostre cas particular, les previsions del CDI1 s'expressen en aquests mateixos termes amb l'excepció de l'apartat 8 esmentat del MC OCDE que fa referència a certes situacions de vinculació entre parts.

Si sabem identificar un EP i hem determinat que la normativa aplicable és la continguda al CDI1, ja podem investigar sobre la disquisició plantejada al títol d'aquest treball entre els conceptes de CANONS i de BENEFICIS EMPRESARIALS.

2.5. CANONS

L'art. 12.2 CDI1 els defineix com *"les quantitats de qualsevol classe pagades per l'ús o la concessió d'ús de drets d'autor sobre obres literàries, artístiques, científiques o altres (incloses les pel·lícules cinematogràfiques i les pel·lícules i enregistraments per la seva emissió per ràdio o televisió)*

de patents, marques de fàbrica o de comerç, dibuixos o models, plans, fórmules o procediments secrets, o per informació relativa a experiències industrials, comercials o científiques”.

El tractament dels canons per part del CDI1 preveu que aquests només puguin ser gravats per l'Estat de residència -art. 12.1 CDI1- si bé se'n preveu una excepció pel cas en el què es consideri que les rendes han estat obtingudes mitjançant un EP a l'Estat font. De forma expressa, l'art. 12.3 CDI1 exclou l'aplicabilitat de l'art. 12.1 CDI1 si *“el resident d'un Estat contractant, realitza o ha realitzat a l'altre Estat contractant una activitat econòmica per mitjà d'un establiment permanent situat en aquell altre Estat, o presta o ha prestat en aquell altre Estat serveis personals independents mitjançant una base fixa situada en el mateix, i el dret o propietat que generen els canons estan vinculats efectivament amb el dit establiment permanent o base fixa. En tal cas s'aplicaran les disposicions de l'art. 7 (beneficis empresarials) o de l'art. 15 (serveis personals independents), segons procedeixi”*. El fet que l'art. 15.1 CDI1 apunti que *“l'expressió serveis professionals comprèn especialment les activitats independents de caràcter científic, literari, artístic, educatiu o pedagògic, així com les activitats independents de Metges, Advocats, Enginyers, Arquitectes, Dentistes i Comptables”* ens ajuda a veure que en el cas de TSD, si finalment es determina que opera a l'Estat espanyol mitjançant un EP, haurà de considerar-se que les rendes imputables a aquest EP, per les prestacions de serveis del nostre cas pràctic, constitueixen beneficis empresarials.

2.6. BENEFICIS EMPRESARIALS

El CDI1 determina que la potestat per a gravar els beneficis d'una empresa d'un Estat contractant només li corresponen a aquest Estat -Estat de residència- tret que aquests hagin estat obtinguts mitjançant un EP a l'altre Estat contractant -Estat font- i només en la mesura que aquests es puguin atribuir al dit EP -art. 7.1 CDI1-. Si bé el CDI1 no diu expressament què s'ha d'entendre per beneficis empresarials, sí que ens dona prou elements com per dir que, en el cas de TSD, aquests serien els procedents de les prestacions de serveis pròpies de la seva activitat empresarial sense que això eviti que la resta de rendes que pugui obtenir TSD es tractin d'acord amb la regulació particular que s'hagi previst a la resta d'articles del conveni -art. 7.6 CDI1-.

3. RESOLUCIÓ DEL SUPÒSIT DE FET

Basant-nos en tot el seguit d'elements estudiats podem encarar l'anàlisi de la forma en que han de tributar les rendes que TSD obtingui en les seves activitats empresarials descrites a l'inici del treball a partir de les següents reflexions:

3.1. CANONS O BENEFICIS EMPRESARIALS

En aquesta qüestió és útil la doctrina del TEAC a la resolució TEAC 5423/2008, de 25 de juny de 2009 -en endavant, TEAC1- que, en relació amb la interpretació del CDI1, remet al seu art. 3.2 quan diu que *“qualsevol terme definit en el mateix tindrà, a menys que del seu context s'infereixi una interpretació diferent i sense perjudici de les disposicions de l'art. 26 (procediment amistós), el significat que se li atribueixi per la legislació d'aquest Estat relativa als impostos que són objecte del Conveni”* i del qual, el TEAC1 apunta que, en aquests supòsits, *“en general s'ha d'acudir a la normativa fiscal interna per a determinar en cada moment la interpretació a termes no definits en el Conveni”*. Podem afirmar que si l'art. 12.2 CDI parla de que cal entendre per canons *“les quantitats de qualsevol classe pagades per l'ús o concessió d'ús de drets d'autor sobre obres literàries, artístiques, científiques o altres (incloses les pel·lícules cinematogràfiques i les pel·lícules i gravacions per la seva emissió per ràdio o televisió) de patents, marques de fàbrica o de comerç, dibuixos o models, plans, fórmules o procediments secrets, o per informació relativa a experiències industrials, comercials o científiques”*; en conseqüència, podríem dir que una interpretació d'acord amb la normativa espanyola ens posaria davant de canons vist el fet que, seguint amb l'TEAC1, el dit FD5 destaca que recórrer a la normativa espanyola permetria una assimilació entre programes d'ordinador i obres literàries com a resultat de la introducció d'una definició de canons vinculats als programes informàtics per la Llei 46/2002, de 18 de desembre, de reforma parcial de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i per la qual es modifiquen les Lleis dels Impostos sobre Societats i sobre la Renda de No Residents, que va introduir a l'art. 12 de la Llei 41/1998, de 9 de desembre, sobre la Renda de No Residents i Normes Tributàries la consideració de canons respecte de *“les quantitats de qualsevol classe pagades per l'ús o la concessió d'ús de: [...] drets sobre programes informàtics”*; si bé s'ha de dir que, tot i tractar-se d'una norma derogada, la mateixa regulació la trobem en l'art. 13.1.f.3º de l'actual LIRNR. Aquesta solució és l'atorgada també pel TS a les seves STS de 19 de març de 2013, rec. 3732/2010; STS de 9 de febrer de 2016, rec. 3429/2014 o a la STS de 4 d'abril de 2013, rec. 4065/2012, entre d'altres. D'altra banda, també és possible trobar suport en aquesta qualificació a partir d'una interpretació sistemàtica del nostre ordenament si pensem en la protecció dels drets de propietat intel·lectual reconeguts als programes informàtics a l'art. 10.1.i TRLPI.

No obstant l'anterior, hi ha una qüestió fonamental que és la del nivell de control que tindrà EFG sobre el programari. En el cas dels serveis SAAS, GÓMEZ REQUENA diferencia entre software as a service (SAAS), platform as a service (PAAS) i infrastructure as a service (IAAS) a partir del nivell de control i permisos que té l'usuari sobre aquests, si bé, el què ens interessa és que diu que el SAAS *“consisteix en la provisió al client d'accés a les aplicacions que es contenen en la infraestructura al núvol [respecte de les quals] el client no té cap control sobre la infraestructura subjacent”* citant com a exemples *“Spotify, Netflix o Google Drive”* (2022). En la mateixa línia, GIL GARCÍA apunta que el fet que *“el client només tingui accés als serveis allotjats al núvol, però sense que pugui adquirir el control ni l'accés al software, a la infraestructura o als codis de programació [provocaria que] no s'estiguin generant canons sinó rendes empresarials”* (2022).

En efecte, els serveis SAAS que presta TSD són justament això, serveis que no donen cap control per part dels usuaris al programari subjacent i, per tant, cal qualificar les rendes percebudes per TSD, derivades de la col·laboració amb EFG, com a beneficis empresarials en línia amb la interpretació que en aquest sentit fa la DGT a la CV2039-15, d'1 de juliol de 2015.

3.2. EXISTÈNCIA O NO D'ESTABLIMENT PERMANENT

En el nostre cas d'estudi, TSD opera des del seu lloc de residència als Estats Units d'Amèrica, presta els seus serveis mitjançant pàgines web de la seva propietat i vehicula els processos de contractació amb els clients finals a través tant de la dita pàgina web com a partir de la col·laboració que té en marxa amb EFG.

Si ens dirigim als comentaris del MC OCDE podem veure que *“un lloc web a internet que sigui una combinació de software i dades electròniques no constitueix per sí mateix un bé tangible i, per tant, no té una localització que constitueixi un “lloc de negoci” [de forma que] resulta important distingir entre un lloc web i el servidor on aquest s'emmagatzema i usa, ja que l'empresa que explota el servidor pot ser distinta de la què desenvolupa l'activitat econòmica a través del lloc web [qüestió per la qual es pot afirmar que] l'empresa no posseeix ni tan sols presència en aquesta ubicació [ubicació del servidor] ja que el lloc web no es considera un bé tangible”* (2019 pp. C(5)-49).

L'anterior és prou il·lustratiu com per a determinar que una pàgina web, ni tan sols en el cas en què s'allotgi en servidors situats físicament a l'Estat espanyol, no es pot considerar per sí mateixa com a un EP. En el mateix sentit tenim la resolució del TEAC 2107/2007, de 15 de març de 2012 -en

endavant, TEAC2- que exclou la possibilitat d'entendre constituït un EP per la simple realització de vendes mitjançant una pàgina web que venia a clients a l'Estat espanyol.

El CDI1 parla d'Establiment Permanent tot apuntant que *“als efectes del present Conveni, l'expressió “establiment permanent” significa un lloc fix de negocis mitjançant el qual una empresa realitza tot o part de la seva activitat”* -art. 5.1 CDI1- tot referint que aquesta expressió compren, *“en especial: a) les seus de direcció; b) les sucursals; c) les oficines; d) les fàbriques; e) els tallers; i f) les mines, pous de petroli o de gas, les canteres o qualsevol altre lloc d'extracció de recursos naturals”* - art. 5.2 CDI1- i amb exclusió expressa de les activitats auxiliars de l'art. 5.4 CDI1.

La previsió apuntada no provoca que, respecte de les contractacions realitzades a través de la pàgina web de TSD, es consideri que hi ha un Establiment Permanent a l'Estat espanyol però la qüestió canvia quan analitzem l'altra via de contractacions que té TSD, és a dir, aquelles vendes efectuades a partir de la col·laboració d'EFG. En aquest segon cas, l'apartat 5 de l'art. 5 CDI1 preveu que *“no obstant les disposicions dels apartats 1 i 2, quan una persona -diferent d'un agent que gaudeixi d'un estatut independent, al què és d'aplicació l'apartat 6- actuï per compte d'una empresa i ostenti i exerceixi habitualment en un Estat contractant poders que la facultin per a concloure contractes en nom de l'empresa, es considerarà que aquesta empresa té un Establiment Permanent en aquest Estat respecte de totes les activitats que aquesta persona realitzi per a l'empresa, a menys que les activitats d'aquesta empresa es limitin a les esmentades a l'apartat 4 [activitats auxiliars] i que, d'haver estat realitzades per mitjà d'un lloc fix de negocis, no haguessin determinat la consideració d'aquest lloc fix com a Establiment Permanent d'acord amb les disposicions d'aquest apartat”*; si bé cal estar atents al fet que *“no es considerarà que una empresa té un Establiment Permanent en un Estat contractant pel mer fet de què realitzi activitats en aquest Estat per mitjà d'un corredor, un comissionista general o qualsevol altre agent que gaudeixi d'un estatut independent, sempre que les dites persones actuïn dins del marc ordinari de la seva activitat”* -art. 5.6 CDI1-.

El contingut del paràgraf anterior és objecte de comentari per part dels esmentats GUTIÉRREZ LOUSA y RODRÍGUEZ ONDARZA que refereixen que *“el paràgraf anterior [parlant de l'art. 5.6 CDI1] estableix en quines condicions es considera que l'empresa té un Establiment Permanent pel simple fet que existeixi una persona (física, jurídica o agrupació de persones) que actuï pel seu compte [per compte de TSD] sota determinades condicions. En aquest cas, és el vincle jurídic existent amb una persona destacada en l'altre Estat i no l'existència d'una instal·lació material o base fixa de negocis (vincle econòmic) el que determina l'existència d'un Establiment Permanent”* (2007). La clau per a poder

interpretar correctament els articles 5.5 i 5.6 CDI1 les trobem en els comentaris del MC OCDE que, per tal que sigui possible l'aplicació de l'apartat 5, diu que *“han de complir-se les següents condicions:*

- a) *Que una persona operi en un Estat contractant per compte d'una empresa;*
- b) *Que, en fer-ho, aquesta persona conclougui habitualment contractes o exerceixi habitualment el paper principal conduent a la celebració dels contractes que l'empresa conclougui rutinàriament sense modificació significativa per la seva part, i*
- c) *Que aquests contractes estiguin a nom de l'empresa o que tingui per objecte la transmissió de la propietat, o la cessió de l'ús, de béns propietat d'aquesta empresa, o sobre els quals l'empresa tingui un dret d'ús, o la prestació de serveis per aquesta empresa”* (2019 pp. C(5)-36)

Per a acabar de tancar la figura de l'apartat 5, el MC OCDE esmenta que, en cas que es compleixin les condicions anteriors, és possible verificar *“l'existència d'un Establiment Permanent de l'empresa respecte de tota actuació d'aquesta persona per compte de l'empresa [totes les actuacions que EFG faci per compte de TSD], és a dir, no únicament en la mesura en què la dita persona conclougui contractes o exerceixi el paper principal conduent a la conclusió de contractes que l'empresa conclougui rutinàriament sense modificació significativa per la seva part”* (2019 pp. C(5)-41 a C(5)-42). Amb els elements facilitats ja podem analitzar punt per punt si l'anterior es compleix.

- a) Per començar, podem afirmar que en la celebració dels contractes per tal d'aconseguir clients que facin servir els programes informàtics de TSD, EFG actua per compte de la primera en tant que *“involucra fins a cert punt a l'empresa [TSD] en la realització d'una activitat econòmica en aquest Estat [Espanya]”* (2019 pp. C(5)-36). Aquest criteri esmentat als comentaris del MC OCDE ens permet afirmar que gràcies als contractes celebrats per EFG és possible verificar la realització d'una activitat econòmica a l'Estat espanyol per part de TSD.
- b) La conclusió de contractes s'ha d'entendre en relació a *“les situacions en les què un contracte es considera celebrat per una persona conforme a la legislació sobre contractes aplicable”* (2019 pp. C(5)-37) i que això es consideri habitual i sense

modificació significativa té a veure amb el fet que *“les activitats que exerceix una persona [EFG] en un Estat [Espanya] tenen el propòsit de concloure contractes de forma regular per la seva execució per una empresa estrangera [TSD], és a dir, quan la dita persona actua com a personal de vendes de l'empresa [tot destacant-se que] el paper principal conduent a la celebració de contractes estarà, per tant, associat generalment a les gestions de la persona que va convèncer al tercer per a celebrar el dit contracte amb l'empresa”* (2019 pp. C(5)-37 a C(5)38). Sobre l'absència de modificació significativa es permet, segons els comentaris del MC OCDE referits, que fins i tot hi hagi revisió i aprovació als EUA, per part de TSD, si es mantenen els aspectes fonamentals dels contractes (2019 pp. C(5)-38).

- c) Relatiu al fet que els contractes es facin a nom de TSD, els comentaris del MC OCDE apunten com a condició essencial que EFG *“intervingui per compte d'una empresa [TSD] de manera tal que sigui l'empresa, i no aquesta persona [EFG], la que executi les clàusules del contracte relatives a la transmissió de la propietat o de l'ús dels béns, o a la prestació dels serveis”* (2019 pp. C(5)-40).

De tal forma, tenim constància que es compleixen els 3 apartats que ens permetrien afirmar que, per efecte de les activitats d'EFG conduents a la celebració dels contractes amb clients per tal que aquests facin servir els programes informàtics de TSD, EFG es configura com el seu Establiment Permanent ja que, en aquest àmbit, opera a l'Estat espanyol per compte d'aquest tot conclouent contractes de forma habitual sense que es pugui preveure cap tipus de modificació en aquests ja que es fan servir els mateixos termes i condicions emprats a la pàgina web; i, finalment, els contractes analitzats provoquen que TSD actuï com a prestadora de serveis a l'Estat espanyol.

En última instància, hem de descartar les exclusions dels apartats 4 -activitats auxiliars- i 6 -agent independent- ja que:

- i. En el cas de les activitats auxiliars de l'art. 5.4 CDI1, no hi ha entre aquestes cap que es pugui enquadrar en les activitats portades a terme per EFG. D'entre el ventall d'opcions que s'hi contenen, les més properes conceptualment podrien ser les dels apartats d) recollida d'informació i e) qualsevol altra activitat de caràcter auxiliar o preparatori; si bé hem de descartar-les en tots dos casos ja que ni es recull informació per compte de TSD ni tampoc es poden entendre com a activitats preparatòries quan

ja hem verificat l'existència de negociacions que acaben amb celebracions de contractes pels quals EFG és remunerada, qüestió que demostra que amb aquesta celebració contractual s'acaba la tasca d'EFG i es desencadena l'obligació per part de TSD de prestar els serveis d'acord amb el dit contracte.

- ii. Sobre una possible existència d'agent independent, els comentaris del MC OCDE declaren que el nivell de dependència *“ve determinat pel marge de llibertat del què disposa l'agent [EFG] en la realització d'operacions per compte del principal [TSD], dins dels límits de les facultats que li confereix l'acord”* (2019 pp. C(5)-44). De tal forma ens trobem clarament davant d'un agent independent vist l'ampli marge amb què actua EFG ja que únicament es troba vinculat pels continguts dels contractes però no per instruccions de TSD; això sí, aquesta excepció manca d'operativitat pel fet que el referit art. 5.6 CDI1 requereix que aquest agent independent *“actui dins del marc ordinari de la seva activitat”*, cosa que hem de descartar per complet si la posem en el context dels comentaris del MC OCDE que, al respecte, diuen que *“no pot dir-se que un agent independent actua en el curs normal de la seva activitat econòmica com a tal quan realitza activitats que no estan relacionades amb l'activitat d'un agent”* (2019 pp. C(5)-44) i això és indiscutible quan parlem d'una empresa que es dedica a l'assessoria fiscal i no pas a la distribució de software per compte d'altres.

3.3. TRIBUTACIÓ

Determinades les circumstàncies anteriors, la resolució del nostre cas pràctic gira principalment en torn de la tributació de TSD. Sabem que les rendes que percep aquesta empresa per les prestacions de serveis que realitza són BENEFICIS EMPRESARIALS i que aquests s'han d'entendre obtinguts sense EP, en el cas de les contractacions realitzades per la seva pàgina web; i, ans al contrari, obtingudes mitjançant EP, en el cas de les contractacions en les quals intervé EFG.

És indispensable recordar que l'art. 7.1 CDI1 preveu que els beneficis empresarials només es poden sotmetre a tributació per part de l'Estat de residència excepte en el cas en què *“l'empresa realitza o hagi realitzat la seva activitat [mitjançant un EP, de forma que] els beneficis poden sotmetre's a imposició a l'altre Estat [Estat font, o sigui, Espanya] però només en la mesura en què puguin atribuir-se a aquest EP”*. Aquesta previsió ens permet afirmar que la potestat tributària es repartiria entre l'Estat espanyol i els Estats Units d'Amèrica de la següent forma:

POTESTAT TRIBUTÀRIA	CONTRACTACIÓ WEB	CONTRACTACIÓ EFG
Estats Units d'Amèrica	Beneficis empresarials sense EP	
Regne d'Espanya		Beneficis empresarials amb EP

Font: elaboració pròpia a partir de les previsions dels articles 5, 7 i 12 del Conveni entre el Regne d'Espanya i els Estats Units d'Amèrica per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte dels impostos sobre la renda, fet a Madrid el 22 de febrer de 1990.

De forma específica, l'art. 15.1 LIRNR preveu que *“els contribuents que obtinguin rendes mitjançant establiment permanent situat en territori espanyol tributaran per la totalitat de la renda imputable al dit establiment, qualsevol que sigui el lloc de la seva obtenció, d'acord amb allò disposat al capítol III”* sabent, a més, que *“la base imposable de l'establiment permanent es determinarà d'acord amb les disposicions del règim general de l'Impost sobre Societats”* -art. 18.1 LIRNR- amb les especialitats previstes a l'esmentat capítol III de la LIRNR. No hem d'oblidar que l'art. 21.1 LIRNR prescriu que *“els establiments permanents estaran obligats a presentar declaració, determinant i ingressant el deute tributari corresponent, en el lloc, forma i amb la documentació que determini el Ministeri d'Hisenda. La declaració es presentarà en el termini de 25 dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu”* i, en aquesta línia, podem referir-nos al procediment d'equiparació entre els mecanismes per a la tributació dels EP i la resta de subjectes sotmesos a l'IS donat per l'Ordre Ministerial HFP/523/2023, de 22 de maig, per bé que també es mantenen certes especialitats entre les quals la relativa a la transmissió a l'estranger de rendes obtingudes per entitats no residents mitjançant EP de l'art. 15.2 de l'Ordre Ministerial EHA/3316/2010, de 17 de desembre.

3.4. SEGURETAT JURÍDICA

El principi de seguretat jurídica que recull l'art. 9.3 CE pot il·lustrar-se en el sentit de predictibilitat de la norma. El TS es refereix a aquesta en nombroses sentències entre les quals la STS de 19 d'octubre de 1999, rec. 302/1998 on es diu que *“el valor de la seguretat jurídica és una suma de certesa, legalitat, jerarquia, publicitat normativa, irretroactivitat de les normes no favorables i d'interdicció de l'arbitrarietat, suma equilibrada que ha recollit reiteradament la jurisprudència constitucional”* tot esmentant sentències del TC com ara la STC 27/1981 i la STC 227/1988.

Si posem aquest principi en relació amb el nostre cas pràctic resulta evident que la configuració de l'EP de TSD descansa en un espai respecte del qual és difícil parlar de predictibilitat ja que hem vist que la seva definició requereix de molt diversos enjudiciaments. Més encara, si pensem en les dificultats que hem estudiat respecte de l'operativitat dels EP en l'àmbit de l'economia digital, la seguretat jurídica es veu atacada amb els efectes nocius que tothom podem imaginar. El TC a la seva sentència STC 46/1990, de 15 de març, esmenta que *"l'exigència del 9.3 [parlant d'aquest article de la CE] relativa al principi de seguretat jurídica implica que el legislador ha de perseguir la claredat i no la confusió normativa, ha de procurar que en relació amb la matèria sobre la qual es legisli sàpiguen els operadors jurídics i els ciutadans a què atènyer-se, i ha de fugir de provocar situacions objectivament confuses"*. A aquest respecte podem aprofundir l'anàlisi seguint les sentències STC 116/1987 i STC 147/1986, entre d'altres si bé cal destacar l'afirmació continguda a la STC 9/1987 que, en aquest tema, es manifesta dient que *"raons de seguretat jurídica obliguen a una interpretació unívoca de les normes"*.

Queda clar que hores d'ara, i de forma especialment conflictiva a l'entorn de l'economia digital, el concepte d'EP no és ni unívoc, ni fàcil de determinar i això amb l'afegit de constituir un element clau, com hem vist al nostre cas pràctic, per a determinar la potestat tributària d'un o altre Estat.

4. CONCLUSIONS

Si a l'inici d'aquest treball ens referíem a la simplificació dels problemes amb el comerç electrònic per part de GUTIÉRREZ LOUSA i RODRÍGUEZ ONDARZA quan aquests apuntaven a la disminució en la recaptació (2007), després de l'estudi desagregat del nostre cas pràctic això esdevé indubtable. Hem pogut veure com el fet de considerar que TSD opera mitjançant EP a l'Estat espanyol provocava que aquest pugui gravar les rendes obtingudes per les contractacions vehiculades per EFG però, naturalment, en queden al marge les rendes obtingudes per les contractacions fetes mitjançant la pàgina web de TSD.

L'element crucial per a la definició de la potestat tributària és, com hem vist, l'existència o no d'un EP mitjançant el qual es generin rendes però, a la vegada, hem pogut descobrir que la definició mateixa d'EP no és senzilla sinó que la seva complexitat i, especialment, la plasticitat que aquests conceptes adquireixen en entorns tecnològics provoquen l'aparició o agreujament d'escletxes entre uns ordenaments tributaris internacionals ja de per si fragmentats, juntament amb el deteriorament de la seguretat jurídica en la seva doble vessant com a factor de predictibilitat i de constitució de conceptes unívocs.

En l'àmbit de les propostes de solucions s'erigeixen veus com les exposades per ALAMO CERILLO que proposa la configuració d'un Establiment Permanent Virtual -en endavant, EPV-. En referir-se a aquest afirma que *"l'adequació del concepte d'establiment permanent és fonamental per a evitar pèrdues de recaptació no desitjades, ja que el concepte actualment vigent d'establiment permanent i les característiques de l'economia digital donen lloc a que empreses de caràcter electrònic cerquin aquells emplaçaments on la fiscalitat els suposi un factor favorable, evitant aquelles jurisdiccions on realment estigui tenint lloc l'activitat econòmica. La deslocalització d'empreses digitals té lloc perquè el nexa d'unió establert entre el concepte tradicional d'establiment permanent no és vàlid pels béns i serveis intangibles"* (2020 p. 117-118). Destaca l'autora que *"les característiques de l'economia digital donen lloc a que els sistemes tributaris actuals siguin ineficients davant de l'economia digital, conseqüència de l'obsolescència d'aquests, en no recollir ni la tributació del valor de les dades ni un concepte d'establiment permanent adaptat a les característiques de l'economia digital que eviti una deslocalització artificial d'aquests"* (2020 p. 114).

En aquest mateix terreny la Unió Europea intenta trobar una solució i expressa les seves preocupacions respecte de la digitalització a l'exposició de motius de la Proposta de Directiva del Consell per la qual s'estableixen normes relatives a la fiscalitat de les empreses amb una presència digital significativa, per exemple, quan destaca que *"l'economia digital està transformant la forma en què interactuem, consumim i fem negocis [, que] les empreses digitals estan creixent molt més de presa que l'economia en general i [que] aquesta tendència va a continuar"*. Apunta la Comissió Europea la necessitat de garantir una *"fiscalitat justa i eficaç"*, que les normes actuals de l'impost sobre societats *"a l'economia digital ha[n] donat lloc a un desajust entre el lloc on tributen els beneficis i el lloc en el qual es crea el valor [i que] les normes actuals ja no encaixen en la situació actual [vist el fet que] les actuals normes sobre l'impost sobre societats es basen en el principi de que s'ha de tributar pels beneficis enllà on es genera el valor"* (2018). Aquestes preocupacions per part de la Unió Europea ja es poden localitzar a altres comunicacions anteriors com ara la Comunicació de la Comissió a Parlament Europeu i al Consell -COM (2017) 547 final- referent a *"Un sistema impositiu just i eficaç a la Unió Europea pel Mercat Únic Digital"* (2017).

D'entre els objectius generals plantejats a l'inici del treball, la forma en què actuen els Estats amb empreses tecnològiques que actuen més enllà de les seves fronteres i els Estats on es consumeixen aquests serveis -apartats 1.2 i 1.3- naturalment en l'àmbit de la fiscalitat d'aquestes operacions, no podem passar per alt la modificació del CDI1 per part del Protocol i el seu Memoràndum d'enteniment, fets a Madrid el 14 de gener de 2013, que modifiquen el Conveni entre el Regne d'Espanya i els Estats Units d'Amèrica per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte dels

impostos sobre la renda, i el seu Protocol, signat a Madrid el 22 de febrer de 1990, que va entrar en vigor el 27 de novembre de 2019. Aquesta modificació no afectaria la tributació del nostre cas però ens serveix per a analitzar el comportament dels Estats. Així, com a exemple posarem el cas dels canons de l'art. 12 CDI1 que actualment tributen exclusivament a l'Estat de residència i que, amb la normativa anterior, es permetia que l'Estat font també pogués gravar aquestes rendes si bé amb uns tipus màxims del 5, 8 i 10 per cent en funció de l'origen dels canons de què es tracti.

La modificació normativa exposada permet veure com els Estats intenten salvaguardar els seus interessos per la via de gravar les rendes, ni que sigui parcialment, en la font -com permetia la norma antiga- o per la via de fer-los tributar únicament a l'Estat de residència -per efecte de la nova normativa-. L'exposat té molta lògica en el sentit que els Estats exportadors de tecnologia veuen amb bons ulls que la tributació es vinculi amb l'Estat de residència i, en sentit contrari, els Estats importadors de tecnologia adverteixen una amenaça per a la seva recaptació.

Si el lloc on es genera el valor és on s'ha de tributar podem entendre amb total claredat què és el que podria passar si les empreses que operen en l'àmbit tecnològic actuen mitjançant artificis conduents a l'alteració del seu règim fiscal. Tornant al nostre cas pràctic, imaginem que TSD actués de manera intencionada amb ànim de fer veure que en comptes de beneficis empresarials obté canons, per exemple si la tributació que aquests haguessin de suportar fos menor o, tanmateix, si pel fet d'evitar tributar a la hisenda espanyola decidís alterar de forma artificial les seves operacions en les què col·labora EFG i, amb independència del règim retributiu de la segona, fes que l'activitat de convèncer tercers per a contractar seguís sense canvis però la finalització dels contractes es fes directament a la seva pàgina web; ens trobaríem clarament davant d'un supòsit d'eliminació artificial de l'EP que, en condicions normals, constituïria EFG. Aquesta fórmula per la qual es fa desaparèixer l'EP de TSD a l'Estat espanyol deixaria novament en evidència el desajust entre el lloc on es genera el valor -per efecte dels serveis prestats per TSD- i el lloc on es produeix la tributació -Estats Units d'Amèrica en tractar-se de beneficis empresarials obtinguts sense mediació d'EP d'acord amb l'art. 7.1 CDI1-. La importància de la qualificació de les rendes, de la definició d'Establiment Permanent i de la coordinació dels ordenaments tributaris resulta imprescindible per tal d'atorgar l'esmentat tractament fiscal equivalent a tots els subjectes amb independència de si operen en l'àmbit digital o l'àmbit tradicional, si és que avui dia encara existeix aquesta frontera.

En síntesi, hem pogut explorar com operen les prestacions de serveis basades en l'economia del coneixement, la forma en què l'anterior provoca problemes en la sobirania fiscal i la recaptació dels

Estats així com les respostes que plantegen aquests en les dites circumstàncies. També hem pogut analitzar, dins del nostre cas pràctic, els conceptes de canons, beneficis empresarials, Establiment Permanent i els diversos resultats de la seva interrelació, des de les derivades vinculades amb la recaptació fins les propostes d'una innovació normativa que torni l'equilibri al sistema tributari.

5. BIBLIOGRAFIA

ALAMO CERILLO, Raquel. 2020. *La necesidad de un cambio tributario en materia de economía digital*. s.l. : Ekonomiaz, 98, 2020. p. 108-125. ISSN-0213-3865 / E-ISSN 2340-4051.

CARRASQUER CLARI, MARISA. 2016. *Una vuelta atrás en la configuración de la "elusión fiscal"*. [En línia] Carta Tributaria. Revista de Opinión Nº 13, Abril / 2016. [Data: 30 / noviembre / 2023.] https://laleydigital-laleynext-es.eu1.proxy.openathens.net/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAFWOQWvDMAyFf018HLazNe3BI9Ddxhg0211xtMTQ2p2sZM2_n9xAYYIPJL0nP__MSGuHN3bG2NpU9ttqs1d5jSmuF9fRjlqhz85oXTW-YIRaeBZehJ3QlH0Z9sKhDHfnToHnGc7H5J0pfViwg748phINSO.

EUROPEAN COMMISSION. 2018. EUR-LEX Access to European Union Law. *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*. [Online] March 21st, 2018. [Cited: December 31st, 2023.] COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52018PC0147>.

—. **2017.** EUR-LEX Access to European Union Law. *A fair and efficient tax system in the European Union for the Digital Single Market*. [Online] September 21st, 2017. [Cited: December 31st, 2023.] COM/2017/0547 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52017DC0547>.

GÓMEZ REQUENA, José Ángel. 2022. *Fiscalidad internacional de la nube y de la impresión en 3D: un desafío irresoluto para BEPS 2.0. La tributación del comercio electrónico: modelos de negocio altamente digitalizados*. s.l. : Wolter Kluwer, 2022, p. 141-176.

GIL GARCÍA, Elizabeth. 2022. *Cuestiones conflictivas en la calificación de los cánones en los convenios españoles. Cuestiones actuales y conflictivas en la fiscalidad internacional*. s.l. : Wolters Kluwer Legal & Regulatory, 2022, p. 519-543.

GUTIERREZ LOUSA, Manuel i RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio. 2007. *Comercio electrónico y establecimiento permanente*. [ed.] *La Ley. Impuestos, Nº 19, Sección Doctrina*. Quincena del 1 al 15 Oct. 2007, Año XXIII, Ref. D-438, 2007, Vol. tomo II, p. 230.

NOCETE CORREA, FRANCISCO. 2018. *"Ilusión" fiscal y economía digital: ¿hacia una planificación normativa agresiva?* [En línia] Carta Tributaria. Revista de Opinión Nº 43, Octubre / 2018. [Data: 30 / noviembre / 2023.] https://laleydigital-laleynext-es.eu1.proxy.openathens.net/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAFWOzWrDMBCEn8Y6FkluHPegi0lvpRTi9lrWsmoLEildrd347buKIBDBBzua2Z_fxeHWuysZpXStKv2jpWpF2kIM29n0uDhBMCsjpKz2NqOYmnImdkzD7PN_Fi3zksUt2QiwMDpEK1Rufar62Hlw0TE0W.

OECD. 2013. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris : OECD Publishing, 2013. ISBN 978-92-64-20270-2.

—. 2019. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Paris : OECD Publishing, 2019. ISBN 978-92-64-30378-2.

SANZ GÓMEZ, Rafael. 2017. *Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea) = Tax avoidance (European Union regulation)*. Valencia : Eunomía, 2017. p. 251-259. ISSN 2253-6655.

6. DOCTRINA JURÍDICA I JURISPRUDÈNCIA

1. Sentència del Tribunal Constitucional de 19 d'octubre, rec. 302/1998
2. Sentència del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de juliol de 1981
3. Sentència del Tribunal Constitucional 227/1988, de 29 de novembre de 1988
4. Sentència del Tribunal Constitucional 46/1990, de 15 de març de 1990
5. Sentència del Tribunal Constitucional 116/1987, de 7 de juliol de 1987
6. Sentència del Tribunal Constitucional 147/1986, de 25 de novembre de 1986
7. Sentència del Tribunal Constitucional 9/1987, de 29 de gener de 1987
8. Sentència del Tribunal Suprem 4147/2011, de 30 de maig de 2011
9. Sentència del Tribunal Suprem 4628/2015, de 9 de novembre de 2015
10. Sentència del Tribunal Suprem de 19 de març de 2013, rec. 3732/2010
11. Sentència del Tribunal Suprem de 9 de febrer de 2016, rec. 3429/2014
12. Sentència del Tribunal Suprem de 4 d'abril de 2013, rec. 4065/2012

7. DOCTRINA ADMINISTRATIVA I NORMATIVA

1. Constitució Espanyola
2. Consulta Vinculant 3481-20, de 2 de desembre de 2020
3. Consulta Vinculant 1439-18, de 29 de maig de 2018
4. Consulta Vinculant 2039-15, d'1 de juliol de 2015
5. Directiva (UE) 2016/1164 del Consell, de 12 de juliol de 2016, per la qual s'estableixen normes contra les pràctiques d'elusió fiscal que incideixen directament en el funcionament del mercat interior
6. Instrument de ratificació del Conveni entre el Regne d'Espanya i els Estats Units d'Amèrica per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte dels impostos sobre la renda, fet a Madrid el 22 de febrer de 1990
7. Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària.
8. Llei 46/2002, de 18 de desembre, de reforma parcial de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i per la qual es modifiquen les Lleis dels Impostos sobre Societats i sobre la Renda de No Residents
9. Llei 41/1998, de 9 de desembre, sobre la Renda de No Residents i Normes Tributàries
10. Ordre Ministerial HFP/523/2023, de 22 de maig, per la qual s'aproven els models de declaració de l'Impost sobre Societats i de l'Impost sobre la Renda de No Residents, corresponents a establiments permanents i a entitats en règim d'atribució de rendes constituïdes a l'estranger amb presència al territori espanyol, pels períodes impositius iniciats entre l'1 de gener i el 31 de desembre de 2022, es dicten instruccions relatives al procediment de declaració i ingress i s'estableixen les condicions generals i el procediment per a la seva presentació electrònica
11. Ordre Ministerial EHA/3316/2010, de 17 de desembre, per la qual s'aproven els models d'autoliquidació 210, 211 i 213 de l'Impost sobre la Renda de No Residents, que han d'utilitzar-se per a declarar les rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent, la retenció practicada en l'adquisició de béns immobles a no residents sense establiment permanent i el gravamen especial sobre béns immobles d'entitats no residents, i s'estableixen les condicions generals i el procediment per a la seva presentació i altres normes referents a la tributació de no residents

12. Protocol i el seu Memoràndum d'enteniment, fets a Madrid el 14 de gener de 2013, que modifiquen el Conveni entre el Regne d'Espanya i els Estats Units d'Amèrica per a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte dels impostos sobre la renda, i el seu Protocol, signat a Madrid el 22 de febrer de 1990
13. Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre la Renda de No Residents
14. Reial Decret Legislatiu 1/1996, de 12 d'abril, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de Propietat Intel·lectual, regularitzant, aclarint i harmonitzant les disposicions legals vigents sobre la matèria
15. Resolució del Tribunal Econòmic Administratiu Central 5423/2008, de 25 de juny de 2009
16. Resolució del Tribunal Econòmic Administratiu Central 2107/2007, de 15 de març de 2012

8. GLOSSARI

- | | |
|---------|--|
| 1. APP | Application |
| 2. ERP | Enterprise resources planning |
| 3. EP | Establiment Permanent |
| 4. EPV | Establiment Permanent Virtual |
| 5. OCDE | Organització per a la cooperació i el desenvolupament econòmic |
| 6. UE | Unió Europea |
| 7. CE | Constitució Espanyola |
| 8. CDI | Conveni de doble imposició |
| 9. CRM | Customer relationship management |
| 10. CV | Consulta vinculant |
| 11. DGT | Direcció General de Tributs |
| 12. FD | Fonament de Dret |

13. G20	Grup dels 20 com a fòrum de cooperació econòmica internacional
14. IAAS	Infrastructure as a service
15. LGT	Llei General Tributària
16. LIRNR	Llei de l'Impost sobre la Renda de No Residents
17. LLC	Limited liability company
18. MC OCDE	Model de Conveni de l'OCDE
19. PAAS	Platform as a service
20. Pla BEPS	Pla d'acció contra l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis
21. SA	Societat Anònima
22. SAAS	Software as a service
23. STC	Sentència del Tribunal Constitucional
24. STS	Sentència del Tribunal Suprem
25. TEAC	Tribunal Econòmic Administratiu Central
26. TC	Tribunal Constitucional
27. TRLPI	Text refós de la Llei de Propietat Intel·lectual
28. TS	Tribunal Suprem