



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

LA TRIBUTACIÓN DIRECTA DE LA  
ECONOMÍA DIGITAL POR  
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Autor: Julia López Fernández

5º E3 B

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Eva María Gil Cruz

Madrid

Junio 2020

## ÍNDICE

<b>I. INTRODUCCIÓN. OBJETO DE ESTUDIO.....</b>	<b>6</b>
<b>II. CONTEXTUALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL.....</b>	<b>7</b>
1. GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA.....	7
i. Unión Europea. Mercado Común Europeo vs. Tributación nacional.....	10
2. EMPRESAS ALTAMENTE DIGITALIZADAS.....	11
i. Desafíos que plantea la Economía Digital en el ámbito tributario.....	13
<b>III. OCDE. PROGRAMA BEPS.....</b>	<b>16</b>
<b>IV. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....</b>	<b>19</b>
1. UN CONCEPTO EN CRISIS.....	20
i. Sujeción del Impuesto sobre Sociedades.....	22
ii. La Economía Digital y el principio de residencia.....	24
2. REVISIÓN POR LA OCDE. EL MODELO DE CONVENIO.....	25
i. Establecimiento Permanente. Definición General.....	26
a. Exclusiones.....	30
3. “ASENTAMIENTO COMPLEJO OPERATIVO”. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL.....	33
i. Reestructuración empresarial. Comisionistas y maquilas.....	34
ii. Criterios jurisprudenciales.....	36
i) Posturas a favor de la noción de “asentamiento complejo operativo”.....	36
ii) Posturas en contra de la noción de “asentamiento complejo operativo”.....	42
4. EL EP EN LA ECONOMÍA DIGITAL.....	45
i. EP virtual.....	45
ii. Presencia virtual significativa.....	47
iii. <i>Bit Tax</i> . Volumen de datos utilizados.....	49
<b>V. ESFUERZOS PARA FRENAR LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.....</b>	<b>50</b>
1. A NIVEL EUROPEO. PRPUESTA DE LA DIRECTIVA DE UNA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMÚN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICCIS).....	50

i. Breve referencia a EEUU. La aprobación del <i>Tax Cuts and Jobs Act</i> (2017).....	52
2. A NIVEL NACIONAL. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (IDSD).....	54
i. Por delante de la UE.....	55
ii. Antecedentes, la Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales. ....	56
iii. Contenido.....	57
<b>VI. EL CASO SPOTIFY</b> .....	<b>59</b>
1. SPOTIFY EN NÚMEROS.....	60
2. ESTRUCTURA EMPRESARIAL Y TRIBUTACIÓN.....	61
3. SUPUESTO DE APLICACIÓN DEL IDSD.....	63
<b>VII. CONCLUSIONES</b> .....	<b>65</b>
<b>VIII. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>68</b>
<b>IX. ANEXOS</b> .....	<b>74</b>

## GLOSARIO DE ABREVIATURAS

**AN** – Audiencia Nacional

**BEAT** - *Base Erosion and Anti-abuse Tax*

**BEPS** - Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios

**BICCIS** - Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades

**CDI** – Convenio de Doble Imposición

**DGT** – Dirección General de Tributos

**EM** – Estado Miembro

**EP** – Establecimiento Permanente

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

**IDSD** – Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

**IRNR** – Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

**IS** – Impuesto sobre Sociedades

**LIRNR** – Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

**LIS** – Ley del Impuesto sobre Sociedades

**MCDI** – Modelo de Convenio de Doble Imposición

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

**MCONU** – Modelo de Convenio de la Organización para las Naciones Unidas

**OCDE** – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

**PLIDSD** – Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

**TIC** – Tecnologías de la Información y de la Comunicación

**TJUE** – Tribunal de Justicia de la Unión Europea

**TS** – Tribunal Supremo

## SUMARIO

A lo largo del presente Trabajo plantearemos los problemas a los que se enfrenta el tradicional sistema tributario internacional ante la nueva Economía Digital. En concreto, nos centraremos en la figura del Establecimiento Permanente, concepto clave en la tributación directa de las empresas y que, actualmente, presenta dos problemas. Por un lado, nos encontramos ante una profunda falta de armonización en materia impositiva internacional y, por otro, urge una actualización y modernización del concepto para adaptarlo a las nuevas formas de hacer negocio. En este sentido, la OCDE y la UE se han propuesto liderar el movimiento hacia la consecución de un consenso internacional acerca de la tributación de las empresas multinacionales con el fin de evitar abusos. Finalmente, a través del estudio y del análisis de Spotify podremos tomar conciencia de la necesidad de la modernización de los actuales sistemas tributarios y del alcance de las medidas tomadas hasta el momento.

**Palabras clave:** Economía Digital, OCDE, BEPS, fiscalidad internacional, Establecimiento Permanente, Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, tributación directa.

## ABSTRACT

*Throughout this Paper we will present the problems faced by the traditional international tax system in the light of the new Digital Economy. Specifically, we will focus on the concept of the Permanent Establishment, a key concept in the direct taxation of companies, which currently presents two problems. On the one hand, we are faced with a profound lack of harmonization in international tax regulations and, on the other, there is an urgent need to update and modernize the concept to adapt it to the new ways of doing business. In this sense, the OECD and the EU have set out to lead the movement towards an international consensus on the taxation of multinational companies in order to prevent abuses. Finally, through the study and analysis of Spotify we will be able to become aware of the need to modernize the current tax systems and the scope of the measures taken so far.*

**Keywords:** Digital Economy, OECD, BEPS, international taxation, Permanent Establishment, Tax on Certain Digital Services, direct taxation.

## I. INTRODUCCIÓN. OBJETO DE ESTUDIO.

A lo largo del presente Trabajo analizaremos la tributación internacional actual en relación con la imposición directa a las empresas, centrándonos en la figura del Establecimiento Permanente en la Economía Digital. Para ello, haremos una breve referencia al “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, o también conocido como plan BEPS por sus siglas en inglés, desarrollado por la OCDE conjuntamente con los países que forman el G20, además de reflexionar sobre las medidas adoptadas en el seno de la Unión Europea y, en concreto, en España al respecto. Con dicho plan se pretende abordar la problemática de una planificación fiscal agresiva de la que se sirven las grandes multinacionales digitales que operan en distintas jurisdicciones fiscales con el propósito de minimizar, e incluso llegar a suprimir, la carga tributaria, una práctica que, dentro de una legalidad cuestionada, se considera artificiosa y pernicioso para otros partícipes de la economía global.

No podemos dejar de lado el hecho de que se trata de un tema complejo que requiere del compromiso y actuación conjunta de una pluralidad de Estados, ya que sin esa forma de abordaje sería imposible detener u obstaculizar dichas prácticas con el objetivo de darles fin. Es por ello que la OCDE se erige como el mejor vehículo internacional para poder proponer un cambio de semejante magnitud como es un cambio en la fiscalidad a escala internacional a partir de la promoción de cambios en las legislaciones, de alcance estatal, ya que se compone de un total de 37 miembros a día de hoy. Además de los Estados miembros, se integra por otros 11 países que se han comprometido a implementar las Directrices que emanen de este órgano. Asimismo, se establece una continua cooperación con los denominados *Key Partners*, que, sin estar vinculados a las Directrices emanadas, o ser miembros del organismo, son tenidos en cuenta en las Reuniones Ministeriales por la relevancia de sus economías, estos países son Brasil, China, India, Indonesia y Sudáfrica<sup>1</sup>. Realizaremos una breve crítica al Plan BEPS tras sus casi siete años desde su publicación en relación con los objetivos conseguidos hasta el momento.

---

<sup>1</sup> Cfr. “Creación y Países Miembros”. *Representación de España ante la OCDE, Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación.* (disponible en <http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/Pa%C3%ADses-Miembros.aspx>; última consulta 16/02/2020)

A lo largo del Trabajo nos centraremos en las empresas con un fuerte contenido digital y cuyo modelo de negocio se basa en el suministro de productos o servicios intangibles distribuidos por medios electrónicos. Abordaremos más detenidamente la problemática del Establecimiento Permanente de la empresa a efectos de la tributación directa cuando este se encuentra en una jurisdicción diferente al de la efectiva obtención de la renta por medio de la distribución del producto o servicio al consumidor. Movimiento que perjudica gravemente a los erarios públicos y al que se pretende poner fin por medio de una nueva definición del mismo que incluya las nuevas características de hacer negocio en la actualidad. También analizaremos las propuestas legislativas y avances conseguidos hasta el momento, como son el Proyecto de Directiva BICCIS o el, recientemente aprobado, IDSD respectivamente.

Para finalizar, observaremos a través de un ejemplo real y reciente como la empresa Spotify ha reducido de manera considerable su tributación por IS en España por medio de una reorganización empresarial. A continuación, se pondrá en práctica una estimación de lo que la empresa tendría que satisfacer al erario español en concepto del novedoso IDSD al que estaría sujeta por ser una empresa que provee servicios digitales a sus consumidores y encontrarse dentro de los umbrales establecidos en la normativa.

## **II. CONTEXTUALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL**

### **1. GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA**

Nos encontramos ante un mundo profundamente globalizado, de eso no cabe duda, los mercados se encuentran totalmente interconectados y día a día se producen una multitud de transacciones internacionales. Esto ha propiciado enormes beneficios a la sociedad y ha permitido que las personas experimenten grandes mejoras en su estilo de vida.

Entre las mejoras de esta globalización encontramos un gran crecimiento de todas las economías mundiales, una gran generación de empleo para dar respuesta a las necesidades de una nueva sociedad, crecimiento del PIB, especialización de los países en aquello en lo que son más competitivos, apertura de fronteras mediante, entre otras medidas, la eliminación de barreras al comercio internacional, y un largo etcétera.

Sin embargo, también podemos encontrar ciertas desventajas fruto de esta economía a escala internacional, en concreto en materia fiscal, que es la que nos ocupa. En primer lugar, no debemos olvidar que la legislación sobre la fiscalidad estatal no tiene alcance más allá de las fronteras de un país, esto, a su vez, plantea dos problemas. Por un lado, podemos caer en situaciones de doble imposición, donde se grava la obtención de la renta tanto en el país de localización de prestación del servicio o venta del producto como en el país donde se ubica el domicilio fiscal de la empresa, esto perjudica gravemente a las empresas multinacionales y, de no evitarse, mermaría el crecimiento, haciendo que se desincentivase la globalización y la opción de operar en países distintos al de residencia de la empresa, ya que verían su carga fiscal aumentada de manera considerable. Para evitar esta situación, los países por medio de Convenios de Doble Imposición, llegan a soluciones, evitando la doble tributación tanto en el país de residencia fiscal como en el de obtención del pago por el servicio prestado, por medio de medidas como la exención o la deducción. Se trata de normas de tributación de carácter internacional que obligan a los estados firmantes. Por medio de estas normas se pretende remediar el problema para que no sea un impedimento a la hora de expandirse hacia otros mercados, siendo un pilar fundamental para las relaciones comerciales entre Estados y para el crecimiento de las economías.

La otra cara de la moneda es la minimización, e incluso supresión, de la carga tributaria por medio de lo que se conoce como Ingeniería Fiscal, propiciada por las lagunas legales y la falta de coherencia entre sistemas tributarios de los distintos países. Cuando esto se hace de manera excesiva y se llega a situaciones claramente artificiosas se dice que se trata de una planificación fiscal agresiva. Esto perjudica a otros operantes en el mercado y a la sociedad en general ya que deriva en una menor recaudación fiscal para los gobiernos, los cuales cuentan con menores ingresos a la hora de aplicar políticas económicas; los contribuyentes, que tendrán que soportar mayores cargas fiscales para cumplir los objetivos del gobierno en cuanto a política económica; resto de empresas que operan en mercados internos, las cuales no se pueden beneficiar de estas actuaciones internacionales; o empresas que directamente no llevan a cabo este tipo de prácticas, ya que se encuentran en una situación de desventaja competitiva inducida por una elusión impositiva.



Siguiendo el razonamiento de De Juan Casadevall<sup>2</sup> (2018), no existe una neutralidad fiscal en el plano internacional, sino que se trata de una reñida competencia entre los distintos Estados por la pugna de la entrada de capital extranjero en el país. Esto es, los gobiernos utilizan la legislación sobre las cargas tributarias empresariales, como puede ser sobre los impuestos directos que estas deben afrontar, para hacer más atractivo el propio Estado frente a otros. La finalidad de estas medidas es que los inversores internacionales opten por instalarse en aquel que ofrezca una menor tributación o que contemple mayores ventajas fiscales. La motivación para los estados es la entrada de capital extranjero en las fronteras de un país, es decir, una mayor Inversión Extranjera Directa que, a su vez, incentive la economía interior y ofrezca mayores oportunidades de crecimiento económico. Es por ello que se dice que la fiscalidad responde a cuestiones puramente políticas.

Sin embargo, con esto no queremos decir que la falta de neutralidad o de paridad en las cargas fiscales directas a las empresas sea perjudicial, de hecho, todo lo contrario, está ampliamente aceptada. La misma OCDE<sup>3</sup> (2002) hace hincapié en los beneficios que reportan estas inversiones de capital extranjero en el país, especialmente para los países emergentes o en desarrollo, no sólo en el plano económico, sino que también se percibe un incremento en el desarrollo a nivel cultural, tecnológico y de capital humano. Es en estos casos, en los que el receptor de dichos capitales son países en vías de desarrollo, en los que se puede aceptar, incluso justificar, una menor imposición directa a las empresas, con el fin de incentivar el establecimiento de empresas extranjeras, o el desarrollo de un tejido empresarial autóctono. Sin embargo, en la actualidad nos encontramos con países desarrollados y fuertemente industrializados que también deciden aplicar estas políticas de bajos impuestos directos a las empresas. Es por ello que decimos que no está clara la línea que separa qué prácticas legislativas acerca de la imposición directa a las empresas está considerada leal o, por el contrario, pasaría a considerarse perjudicial o desleal.

---

<sup>2</sup> Cfr. De Juan Casadevall, J., “La recepción europea del programa BEPS. I. Hacia un nuevo paradigma de fiscalidad internacional”, Simón Acosta, E. (ed.), *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, pp.17-22.

<sup>3</sup> Cfr. OCDE, “Overview. Foreign Direct Investment for Development: Maximising benefits, minimising costs”, 2002 (disponible en <https://www.oecd.org/investment/investmentfordevelopment/1959795.pdf> ; última consulta 19/04/2020)

i. Unión Europea. Mercado Común Europeo vs. Tributación nacional

La Unión Europea se erige como una entidad política formada por 28 países localizados en el continente europeo. En el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>4</sup>, encontramos las disposiciones por las que se establece un espacio sin fronteras en el seno de la misma. Esta eliminación de las fronteras permite el establecimiento de un mercado interior común en el que se fomenta la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, tal y como dispone la Parte Tercera sobre Políticas y Acciones internas de la Unión del ya mencionado texto legal.

En la práctica, esto supone que las empresas que operan en varios países miembros de la Unión no encuentren impedimentos en el tráfico de mercancías entre los mismos, ya que se favorecen de estar amparados por la libre circulación de mercancías o servicios que promulga la Unión Europea. Esta liberalidad, en conjunción con la que promulgan el artículo 49 y 54 del mismo texto, sobre la libertad de establecimiento de las sociedades en cualquier Estado miembro sin restricción, supone que las empresas puedan optar por localizar la sede de la multinacional en un país distinto al de operación o de interés económico, siempre que todo ello se lleve a cabo en el seno de la Unión Europea. Sin embargo, la competencia de legislación sobre materia de fiscalidad no ha sido transferida a la Unión, como sí se ha hecho con las competencias enunciadas en los artículos 3 y 4, en el artículo tercero, las competencias son atribuidas en exclusiva a la Unión, y en el cuarto las competencias toman una forma compartida entre la Unión y el Estado miembro. La implicación que esto conlleva es una profunda desarmonización en materia fiscal en un mismo espacio económico con libertad de circulación, ya que son los mismos Estados, de forma unilateral, los que deben elaborar su propio sistema legislativo tributario, de acuerdo a las políticas fiscales propias de cada Estado.

Podría decirse que esta situación pone de manifiesto un problema, que es que, aunque todos los agentes económicos operen en igualdad de condiciones en tanto en cuanto a la protección que les confiere la Unión en libertad de circulación y de comercio, cada uno de los sujetos estará sometido a unas diferentes reglas del juego en materia tributaria. Esto propicia, a su vez, la aparición de dos problemas. Por una parte, de lo conocido como

---

<sup>4</sup> Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, (Diario Oficial de la Unión Europea, 30 de marzo de 2010)

competición fiscal, donde los países pugnan por distinguirse como país de destino de capitales por presentar una fiscalidad más beneficiosa a ojos del inversor internacional, de ello se hablará de forma más extensa en siguientes apartados. Hasta ahora ha operado un modelo de competición fiscal, sin embargo, la UE está enfocando sus esfuerzos hacia un modelo de fiscalidad común donde no existan diferencias tan notables entre unos y otros países, y con ello se actúe para frenar la planificación fiscal agresiva, con la propuesta de directiva BICCIS de la que tratará más a fondo en el punto V.1. Por la otra parte, las empresas, ante tal falta de armonización en materia fiscal en un espacio de libre comercio, elaboran sus planes estratégicos y de negocio conforme a la estructura empresarial que resulte más ventajosa y menores costes impositivos suponga. Esto implica la creación de complejas estructuras del mismo grupo que implican a varias jurisdicciones tributarias, cada una con su particular sistema fiscal.

Abundando al respecto, la situación de aprovechamiento de las lagunas entre las diferentes jurisdicciones tributarias, fruto de una profunda desarmonización, se agrava en el colectivo de las empresas digitales. La economía digital ha irrumpido en nuestras vidas de forma súbita y los legisladores no han sido capaces de adaptarse a la vertiginosa velocidad en la que esta cambia y evoluciona. En este contexto, nos encontramos ante una serie de conceptos y de principios que antaño resultaban suficientes y proporcionados para gravar las actividades económicas de ámbito más bien local, que hoy en día deben ser cuestionados, al menos en cuanto a su efectividad, y necesitan de una urgente y veloz modernización.

## 2. EMPRESAS ALTAMENTE DIGITALIZADAS

En lo que se refiere al siglo XXI, podríamos decir que se caracteriza, hasta la fecha, por demostrar que la población, en general, ha desarrollado un fuerte arraigo a las tecnologías. Esta adhesión ha sido fruto de la simplificación que ha supuesto la inclusión de este elemento a las tareas de la vida cotidiana, además de ofrecer a los usuarios la posibilidad de tener un alcance internacional.

Hoy en día, la mayoría de las actividades diarias implican el uso de alguna tecnología o de Internet, en muchas ocasiones ha llegado incluso a desplazar los medios o soportes físicos de actividades tan cotidianas como leer la prensa, libros o escuchar música. En

otros casos, ha simplificado las operaciones y ha facilitado que estas puedan ser ejecutadas en un menor lapso de tiempo, tal es el caso de las transacciones financieras, los correos electrónicos o la mensajería instantánea. Estas utilidades suponen grandes avances para el conjunto de la sociedad, que ahora puede realizar tareas similares a las de antaño, pero de manera inmediata y sin estar sujetas a horarios comerciales. Es por ello que, manteniéndose al corriente de las tendencias, las empresas han decidido desarrollarse en esta dirección también.

Cada vez son más numerosas las empresas que incluyen componentes tecnológicos en sus cadenas de producción y venta al público, permitiendo a los consumidores acceder a sus productos o servicios allí donde aún no está presente físicamente la misma empresa, todo ello gracias a las Tecnologías de la Información y de la Comunicación. Estas nuevas tecnologías, comúnmente llamadas TIC, son definidas como “*el conjunto de tecnologías que permiten el acceso, producción, tratamiento y comunicación de información presentada en diferentes códigos (texto, imagen, sonido, etc.)*”<sup>5</sup>. Gracias a estos avances hemos tenido acceso a una globalización que ha permitido a las empresas tener un alcance mayor en cuanto a consumidores, además de posibilitar, entre otras cosas, la automatización de muchos procesos, aumentando asimismo la productividad y los beneficios.

En este contexto de globalización y de internacionalización de los mercados, son muchas las empresas que han visto una oportunidad de negocio en la prestación de servicios eminentemente digitales, bien a los consumidores finales, bien de soporte a otras empresas productoras de bienes materiales o servicios. Encontramos una gran variedad de servicios que estas empresas digitales pueden proveer a sus clientes, desde el análisis de datos, plataformas de tiendas virtuales, servicios de *marketing*, publicidad y comunicación, redes sociales, mensajería, cursos de formación en línea, películas, música y un largo etcétera.

---

<sup>5</sup> *Ibid.* Belloch Ortí, C., “Las Tecnologías de la Información y Comunicación (T.I.C.)”, Unidad de Tecnología Educativa. Universidad de Valencia. (disponible en <https://www.uv.es/~bellohc/pdf/pwtic1.pdf>; última consulta 31/03/2020)

La economía está sufriendo otra revolución, la economía tradicional, con alcance local, - tanto en producción como en comercialización -, está dando paso, gracias al uso de las TIC, a una Economía Digital. Este nuevo modelo de economía se caracteriza por la transformación de los negocios, los cuales ya no requieren de presencia física para operar en un mercado, sino que se podrá tener acceso a él desde otros lugares gracias a la red. Sin duda, estos avances se postulan como beneficiosos para el conjunto de la sociedad y los usuarios en particular, como hemos dicho anteriormente, permitiendo la realización de las actividades con más rapidez, mayor comodidad y alcance internacional. Sin embargo, al ser de gran novedad, surgen dudas en el ámbito tributario, ya que quedan al margen de conceptos tradicionales como pueden ser la localización del hecho imponible, el nexo entre el lugar de obtención de la renta y la jurisdicción tributaria a la que le corresponde el gravamen o el concepto de Establecimiento Permanente.

i. Desafíos que plantea la Economía Digital en el ámbito tributario

La problemática surge en el momento en el que la empresa comercializa por medios digitales productos, podríamos decir que se podrían ajustar más a servicios, que son intangibles, y que se nutren de los datos de los propios usuarios. Todo ello, unido al factor de que se realiza a distancia y que la empresa, en la gran mayoría de sus transacciones, no está presente físicamente en la jurisdicción donde se lleva a cabo el acto de venta. Esta situación ha llevado a la necesidad de abordar de manera internacional la tributación de estas empresas. La necesidad viene motivada por el hecho de que los impuestos directos a las empresas tradicionalmente contemplan como requisito para ser sujeto del mismo que el domicilio fiscal de la empresa se encuentre dentro de la jurisdicción fiscal donde opera, es decir, estamos ante un criterio con nexo territorial, basado en la presencia física. Sin embargo, estas empresas tienen la ventaja de poder asentarse en el Estado que prefieran y que, al mismo tiempo, contemple una imposición fiscal más favorable, ya que la empresa continuará proveyendo de sus servicios a los consumidores por vías digitales con un alcance internacional, siendo gravado a nivel local.

Por otro lado, y aunque no es el objeto principal de este Trabajo, esbozaremos a grandes rasgos la problemática de estos modelos de negocio digitales en relación con los impuestos indirectos. Los impuestos indirectos, como puede ser el IVA, gravan el consumo, es decir el poder adquisitivo del consumidor, ya sea persona física o jurídica.

En este caso, y a diferencia de los impuestos directos, las operaciones son gravadas en el lugar de destino o de consumo del bien o servicio<sup>6</sup>. El principio de tributación en destino de este impuesto está bastante consolidado internacionalmente. Esto se debe a que en una economía digitalizada y con cada vez más frecuentes actividades transfronterizas el principio de gravamen en destino se postula como la única solución para limitar que las empresas puedan de alguna manera evitar la tributación. Por el contrario, de aplicarse el principio de tributación en el origen de estas actividades comerciales, las empresas sí que podrían asentarse en aquellas jurisdicciones con tipos de gravamen más beneficiosos. Es por ello que la aplicación del principio del origen se descarta a nivel internacional<sup>7</sup>. No obstante, aún con la aplicación de dicho principio, encontramos que con frecuencia las empresas evitan la imposición por medio del acogimiento a las exenciones por importaciones de bienes de escaso valor y por servir suministros digitales a distancia<sup>8</sup>.

Retomando el tema que nos ocupa acerca de la tributación directa a las empresas, los negocios que incorporan las TIC en su cadena de valor consiguen una mayor ventaja competitiva frente a sus competidoras, basadas en un comercio con alcance eminentemente local. Esto abre la posibilidad de deslocalizar cada una de las fases de la cadena de valor entre diferentes países, buscando la especialización de cada uno de ellos para las fases que requieran de una mayor capacitación o de conocimientos, al mismo tiempo que se benefician de menores costes de producción. Esta amplia distribución geográfica de las actividades encaminadas a la producción se complementa con la instalación de unos servicios centrales en países con tipos impositivos más favorables. Los servicios centrales son los encargados de la dirección ejecutiva y estratégica de la multinacional y, a su vez, es donde se obtienen los beneficios del grupo por la comercialización del producto o servicio<sup>9</sup>. Como bien apunta Palacín Sotillos<sup>10</sup>, el país de localización de los servicios centrales no requerirá de amplios conocimientos técnicos,

---

<sup>6</sup> Cfr. OCDE, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Versión Preliminar”, 2014 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf> ; última consulta 26/06/2020) p. 36.

<sup>7</sup> *Ibid.* Cfr. OCDE, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Versión Preliminar”, 2014 pp. 49-50.

<sup>8</sup> *Ibid.* OCDE, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Versión Preliminar”, 2014 pp. 118-119 y 148-149.

<sup>9</sup> Cfr. Palacín Sotillos, R., “Acción 1: Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales” en Garrigues (coord.) *Plan de acción BEPS: una reflexión obligada*. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 19-40.

<sup>10</sup> *Id.* Palacín Sotillos, R., “Acción 1: Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales”, 2017.

humanos y de infraestructura, y su establecimiento dependerá exclusivamente de los tipos impositivos de dicha jurisdicción, por lo que no es de extrañar que en muchas ocasiones se trate de oficinas, incluso se han llegado a dar casos de estructuras vacías de personal.

El objetivo de una empresa es la satisfacción de las necesidades de los consumidores, lo cual lo convierte en una actividad lucrativa. Para ello, las empresas buscan la manera más eficiente de proveer el mejor producto o servicio a sus consumidores, y gracias a la reciente incorporación de las TIC estas son más eficientes y capaces de encontrar un equilibrio entre el ajuste de los precios y una mayor calidad de los servicios por medio de la deslocalización. Hasta este punto, en mi opinión, las empresas, en tanto que son negocios, actúan de manera consecuente con su actividad. Sin embargo, la deslocalización de actividades con el fin de beneficiarse de las lagunas legales o falta de armonización entre legislaciones tributarias buscando, de manera artificiosa e incluso perversa, un menor costo impositivo, me parece una práctica vil y claramente punible. Esto me parece así porque sitúa a la misma en unas condiciones mucho más favorables que otras competidoras que actúan conforme a la legalidad y pagan sus correspondientes tributos, lo que, a la postre, supone obrar en contra de una competencia efectiva entre las empresas.

En definitiva, esta posibilidad de distribución geográfica de cada una de las partes del proceso productivo, siendo el colofón la venta del bien o servicio, nos abre la posibilidad de que el lugar donde se produce el acto de venta del mismo al consumidor no se encuentre en la misma jurisdicción tributaria que el domicilio fiscal de la empresa. Si esto ya plantea de por sí problemas cuando el bien comercializado es tangible, - en tanto en cuanto se deben aplicar precios de transferencia, dónde se produce el hecho imponible, riesgos del comprador, exportación o imposición indirecta -, mucho mayores son las dudas que surgen en relación a productos intangibles. La incertidumbre se acentúa con la comercialización de productos o servicios intangibles, que viajan a través de la red hasta los consumidores y no requieren de una localización *in situ* en el país donde se realiza la venta. Esta incertidumbre, como ya hemos adelantado, es fruto de una concepción del derecho tributario anclada a una única jurisdicción, es decir, de alcance estatal y basada en la residencia para la sujeción a los impuestos. Esta concepción parece que se ha quedado obsoleta a las luces de una economía cada vez más globalizada que no requiere de dicho asentamiento en un Estado para poder operar en él.

A lo largo de los próximos apartados pondremos en cuestión la tradicional sujeción de los impuestos al principio de residencia, en concreto del Impuesto sobre Sociedades, prestando especial interés en la figura del Establecimiento Permanente. No obstante, el objetivo del presente trabajo no es el de discutir acerca de los impuestos indirectos a los que deben hacer frente estas empresas, específicamente el Impuesto sobre el Valor Añadido, por el mero hecho de ser prestadores de servicios en el ámbito de su actividad empresarial. Por lo tanto, no se debatirá sobre la sujeción a este impuesto de las transacciones o prestaciones de servicios que tengan lugar en el territorio nacional, ya que ello dependerá de si la operación tiene consideración de haber sido realizada en el país de destino o de origen del servicio<sup>11</sup>.

### III. OCDE. Programa BEPS

En un contexto de creciente globalización y ante la percatación de los erarios de la problemática que ello erige, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico en colaboración con los países que forman el G20 elaboraron el Programa *Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS por sus siglas en inglés, que hace referencia a la lucha contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

Se trata de un programa compuesto por 15 acciones cuyo objetivo es combatir las prácticas abusivas empleadas por las grandes empresas multinacionales, consistentes en la traslación de los beneficios obtenidos hacia paraísos fiscales o países de baja o nula tributación, todo ello aprovechándose de las lagunas e inconsistencias derivadas de unas legislaciones tributarias desarmonizadas. Estas prácticas perniciosas se acusaron durante el periodo de crisis del 2008, donde se puso de manifiesto la escasa tributación de ciertas empresas, pese a que sus ingresos eran elevados, en comparación con otras empresas que no ponían en práctica estos métodos de traslado de beneficios. Esto supone la pérdida de ingresos para los erarios estatales, los cuales son fundamentales para el mantenimiento de gastos del Estado y de sus políticas. Ante tal panorama, se aunaron esfuerzos para culminar en 2013 con la publicación del Plan BEPS. A raíz de la publicación del mismo la tributación internacional ha despertado un gran interés colectivo.

---

<sup>11</sup> Vid. Cubero Truyo, A., “El Impuesto sobre el Valor Añadido (III). Operaciones internacionales” en Pérez Royo, F. (coord.), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2019, pp. 917-974.



Puesto que el objetivo de este trabajo es el de la sujeción a la imposición directa de las empresas digitales, tomará especial relevancia la Acción 7, sobre *Impedir la elusión artificial del estatuto de Establecimiento Permanente*. Ello no obsta a que de manera complementaria se haga mención a otras acciones que puedan resultar de interés o sean de aplicación. También cobra especial interés la Acción 1, titulada *Abordar los retos de la economía digital para la imposición*, ya que aparece de forma transversal en el resto de acciones por tratar de forma general la economía digital y su incidencia en la tributación internacional. Desde un primer momento esta acción se encarga de resaltar cuáles son los principales problemas a los que se enfrenta una economía cargada de elementos digitales.

En la mencionada Acción 1 se hace referencia a que el Plan BEPS busca dar el primer paso, pero que la evolución hacia una tributación más armonizada e igualitaria es un trabajo largo y que requiere de la implicación y convergencia de los diferentes países miembros. Así, en un primer momento, esboza los dilemas que implican este tipo de empresas a la hora de hacer frente a la tributación, tanto directa como indirecta. Y, a continuación, se proponen una serie de normas y mecanismos de implantación para conseguir el objetivo de la armonización, los cuales no son más que meras propuestas o recomendaciones que pueden adoptar los países<sup>12</sup>. Sin embargo, ahí es donde radica la importancia de este proyecto, en el compromiso internacional por dar solución a esta problemática. Dicho con palabras de De Juan Casadevall (2018), “el *leitmotiv* del programa anti-BEPS es garantizar la conexión territorial de la tributación del beneficio empresarial con la jurisdicción fiscal en la que se produce la creación de valor”<sup>13</sup>. Con estos objetivos en mente, el Plan BEPS busca la adaptación de los actuales sistemas tributarios hacia las nuevas realidades, cargadas de elementos tecnológicos y digitales que han transformado la forma de hacer negocios<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> OCDE, “Proyecto BEPS – Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, Éditions OCDE, Paris, 2016, p.15. (disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>; última consulta 19/04/2020)

<sup>13</sup> De Juan Casadevall, Jordi. “La recepción europea del programa BEPS. I. Hacia un nuevo paradigma de fiscalidad internacional”, Simón Acosta, E. (ed.), *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, pp.22.

<sup>14</sup> Cfr. OCDE, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2014, p.24. (disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>; última consulta 19/04/2020)

Como bien se apunta en la Acción que venimos comentando, el objetivo de una correcta implantación del Plan BEPS es el de conseguir la ineficacia de las estrategias de ingeniería fiscal de las que se sirven las empresas multinacionales. De esta forma, se desincentivarán estas prácticas ya que no podrán resultar provechosas. Para ello se apuesta por una mayor transparencia, tanto al nivel de las administraciones tributarias como a nivel corporativo, este último por medio de la obligación de informar de las prácticas llevadas a cabo en esta materia. Asimismo, se pondrá en marcha la elaboración anual de una serie de documentos, los llamados *Informes País por País*, que analicen el compromiso de cada país con los objetivos y la transparencia de los mismos<sup>15</sup>.

Por lo que se refiere al contenido de la Acción séptima del Plan, esta busca la re-definición o actualización de la noción de Establecimiento Permanente a los nuevos tiempos. Se trata de un concepto que ha quedado anticuado puesto que estaba anclado al requisito de presencia física en un país y, como venimos exponiendo, ya no es necesario ese requerimiento para poder operar en un mercado. Se apuntan algunas de las estrategias que las multinacionales utilizan hoy en día, tales como la imputación de las ventas a la filial sujeta a menor imputación, el encuadre de actividades esenciales para la empresa entre las excepciones al concepto de EP, o la fragmentación de actividades con igual fin<sup>16</sup>. De la misma forma, se abusa del concepto de actividades auxiliares para la empresa, tales como servicio al cliente, almacenes o publicidad comercial, los cuales en un entorno digital ganan importancia y pierden tal característica, ya que crean valor al consumidor por la cercanía al cliente.

No son pocos los autores que critican el aclamado Proyecto BEPS. Entre otras cuestiones, se reprocha la lentitud con la que se hacen avances en la materia. El proyecto vio la luz en el 2013, y dos años más tarde, en el 2015 se publicaron los informes finales de cada una de las Acciones que componen el Plan BEPS. Sin embargo, cinco años más tarde, en el 2020, aún no hay grandes avances en la materia y lo conseguido hasta la fecha, es simplemente remarcar cuáles han sido las principales vías de escape de las multinacionales digitales a la hora de hacer frente a sus obligaciones tributarias y posibles soluciones, sin que se haya llegado a materializar ninguna hasta el momento. Autores

---

<sup>15</sup> *Ibid.* OCDE (2014), pp. 112-113.

<sup>16</sup> *Ibid.* OCDE (2014), p. 114.

como Palacín Sotillos (2017)<sup>17</sup> remarcan que el sosiego con el que se han abordado estos cambios pueden ser muy perjudiciales para la economía en general y para las Administraciones Tributarias en particular, puesto que se ha creado un clima de incertidumbre al respecto. Además, apunta las dificultades con las que se van a topar las organizaciones internacionales como la OCDE a la hora de buscar un consenso para la implantación de medidas como pueden ser el *Brexit*, la reforma tributaria aprobada recientemente por Donald Trump y de la que hablaremos en capítulos posteriores, o la asignación de Ayudas de Estado muy cuestionadas, pero que a su vez contaban con el beneplácito de la Comisión Europea<sup>18</sup>. Por otro lado, Ramos Ángeles (2015) expresa por medio de un análisis al Programa de Acciones que, en su opinión, este adolece de problemas funcionales en tanto en cuanto no es más que una compilación de medidas que son de aplicación recomendable por parte de los países que quieran poner fin a la erosión de las bases imponibles y al traslado de los beneficios<sup>19</sup>. Se trata de una serie de disposiciones de *soft law* que en ningún caso vinculan a los países firmantes, y que una aplicación desarmonizada de las directrices tributarias daría lugar “nuevamente a un escenario internacional variopinto en leyes domésticas”<sup>20</sup>, que no haría más que mantener el actual problema.

#### IV. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A lo largo de los próximos apartados nos centraremos en la figura del Establecimiento Permanente, centrándonos en los principales problemas que plantea una concepción del mismo desactualizada y, por tanto, cada vez más apartada de la realidad. Una correcta definición del mismo es fundamental en la tributación directa por ser un elemento clave para el establecimiento del nexo que permita a una jurisdicción tributaria gravar las rentas que en ella se generen.

##### 1. UN CONCEPTO EN CRISIS

---

<sup>17</sup> *Op. Cit. Cfr.* Palacín Sotillos, R., “Acción 1: Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales”, 2017, pp. 39-40.

<sup>18</sup> *Id.* Palacín Sotillos, R., “Acción 1: Los desafíos...”, 2017, pp.39-40.

<sup>19</sup> *Cfr.* Ramos Ángeles, J.A., “El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015”, *Revista Derecho & Sociedad*, núm. 15, 2015, pp. 389-392.

<sup>20</sup> *Ibid.* Ramos Angeles, J.A., “El Proyecto BEPS de la OCDE ...”, 2015, p. 392.

Desde su configuración, los ordenamientos jurídico tributarios confieren la capacidad de gravar las rentas a los Estados, en tanto que se trata de una función pública. No obstante, los métodos o formas de sujeción de los tributos han oscilado tradicionalmente entre dos pivotes o criterios que se podrían considerar opuestos, el criterio personal y el real. Por medio del criterio personal el hecho imponible encuentra su nexo en base a características del contribuyente, ya sea la residencia o la nacionalidad. Y, por otra parte, el criterio real encuentra su nexo en condiciones materiales, como puede ser la obtención de beneficios o renta en el interior de una jurisdicción tributaria. Si bien es cierto que, aunque son considerados antagónicos, en la realidad conviven en el plano tributario al mismo tiempo, tal es el caso del Impuesto sobre Sociedades, - criterio de sujeción personal -, y el Impuesto Sobre la Renta de los No Residentes, - criterio de sujeción real<sup>21</sup>. Podemos decir, por tanto, que no es incompatible la existencia de ambos en un mismo ordenamiento. La existencia de los dos criterios de imputación no implica que deban ser aplicados simultáneamente, y es por ello que se han ido desarrollando una serie de Convenios de Doble Imposición entre Estados con el fin de evitar la doble imposición por medio de los métodos de exención y de deducción. Por medio de estos convenios los Estados renuncian a la soberanía tributaria sobre ciertas rentas obtenidas en su territorio por no residentes o por sus nacionales en el extranjero, en cuyo caso tributarán en el Estado extranjero. Estos convenios han ganado importancia debido a la transición de una economía local y con alcance nacional, hacia una economía globalizada con una creciente y significativa presencia de las transacciones internacionales.

Serrano Antón (2006) apunta que el principio de renta mundial, cuya base es de criterio personal, es el aplicado de forma preferente en los ordenamientos del mundo occidental, entre ellos España y gran parte de la Comunidad Europea. Por medio de este principio se grava la renta total obtenida por los residentes, ya provenga la renta del propio Estado como las obtenidas en el extranjero. En este caso el nexo es la residencia o la nacionalidad del contribuyente. Por otro lado, el principio de territorialidad, con mayor presencia en

---

<sup>21</sup> Cfr. Serrano Antón, F., “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. N° 18/06, 2006, pp. 5-7. (disponible en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2006\\_18.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2006_18.pdf); última consulta 18/04/2020)

los Estados de América Latina, otorga la potestad tributaria al Estado donde se origina la renta, independientemente de la nacionalidad o Estado de residencia del causante<sup>22</sup>.

En el plano internacional y en la actualidad, impera el uso del principio de residencia, es decir, de sujeción en base a un nexo personal, es el más utilizado por los legisladores nacionales y el que contemplan la mayoría de los Convenios de Doble Imposición, incluido el Modelo de Convenio de la OCDE del que hablaremos más adelante (ver *infra* 2. Revisión por la OCDE. Modelo de Convenio). No obstante, al encontrarnos en una economía profundamente globalizada encontramos ciertas incoherencias en la aplicación de este principio. Tal y como lo explica Serrano Antón (2006), “la aplicación del principio de residencia es poco realista, entendida como modo de localización de personas, ya que reduce la realidad a una sola dimensión. Ya que es posible encontrar situaciones de pluri-residencia, reconocidas incluso por la misma OCDE en su Modelo de Convenio (...). Por el contrario, el principio de territorialidad reconoce la pluri-localización de las rentas, actividades y bienes”<sup>23</sup>. Semejante concepción sobre el asunto tienen los autores Cruz Padiá y Sánchez-Archidona Hidalgo (2017) cuando afirman tener dudas sobre la vigencia del concepto de Establecimiento Permanente<sup>24</sup>, en tanto en cuanto este supone un nexo personal con el Estado, basado en la residencia. Hacen alusión al concepto argumentando que no tiene en cuenta las operaciones económicas actuales, donde no es necesaria la presencia física en un mercado para operar en él. Esta falta de presencia física hace que no se dé el nexo necesario para que los beneficios obtenidos en dicha jurisdicción puedan ser gravados por el Estado donde se producen, perjudicando así su potestad tributaria.

Es por ello que, ante tal panorama internacional de volatilidad de los capitales gracias a las TIC, los tradicionales pilares y conceptos sobre los que se asienta la potestad tributaria de los Estados quedan en entredicho. Es necesario hacer modificaciones en la tributación

---

<sup>22</sup> *Ibid.* Serrano Antón, F. (2006) pp. 8-14.

<sup>23</sup> *Ibid.* Serrano Antón, F. (2006) p. 28.

<sup>24</sup> Cfr. S.P. Cruz Padiá, I. y Sánchez-Archidona Hidalgo, G., “Economía Digital, Establecimiento Permanente y Presencia Digital Significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED”, *Quincena Fiscal*, nº18, 2017, págs. 59-88. p.4. (disponible en [https://www.researchgate.net/profile/Ignacio\\_Padi%C3%A1/publication/326772913\\_ECONOMIA\\_DIGITAL\\_E\\_ESTABLECIMIENTO\\_PERMANENTE\\_Y\\_PRESENCIA\\_DIGITAL\\_SIGNIFICATIVA\\_TRAS\\_LAS\\_CONCLUSIONES\\_DEL\\_INFORME\\_DEL\\_GEFED/links/5b62c5af0f7e9bc79a752cc0/ECONOMIA-DIGITAL-ESTABLECIMIENTO-PERMANENTE-Y-PRESENCIA-DIGITAL-SIGNIFICATIVA-TRAS-LAS-CONCLUSIONES-DEL-INFORME-DEL-GEFED.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Ignacio_Padi%C3%A1/publication/326772913_ECONOMIA_DIGITAL_E_ESTABLECIMIENTO_PERMANENTE_Y_PRESENCIA_DIGITAL_SIGNIFICATIVA_TRAS_LAS_CONCLUSIONES_DEL_INFORME_DEL_GEFED/links/5b62c5af0f7e9bc79a752cc0/ECONOMIA-DIGITAL-ESTABLECIMIENTO-PERMANENTE-Y-PRESENCIA-DIGITAL-SIGNIFICATIVA-TRAS-LAS-CONCLUSIONES-DEL-INFORME-DEL-GEFED.pdf) ; última consulta 17/04/2020)

internacional para que los conceptos adopten más flexibilidad frente a los cambios y así no puedan ser moldeados fraudulentamente en beneficio de los contribuyentes. Algunos autores recalcan que el criterio de tributación personal ha quedado obsoleto por la globalización que estamos experimentando y que la residencia tendría que pasar a sustentarse en criterios materiales (Sanz Gadea, 2018)<sup>25</sup>.

Es de necesaria remisión en este punto a nuestro ordenamiento jurídico, a continuación analizaremos la sujeción al Impuesto sobre Sociedades contemplado en nuestra normativa.

i. Sujeción del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) dispone que se debe gravar por este concepto “*la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen*”<sup>26</sup>. Esto quiere decir que el sistema tributario español, contempla un sistema de gravamen por la renta mundial del contribuyente, ya que no diferencia entre las rentas obtenidas en el territorio nacional o extranjero. Para poder continuar con la cuestión de la sujeción a este tributo definiremos qué se entiende por contribuyente a efectos de esta ley.

El artículo 7 LIS impone como requisito para ser contribuyente del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) la residencia en territorio español. Es decir, es requisito (*ex. art. 8 LIS*) que la empresa tenga declarado el domicilio social y fiscal, - en caso de concurrir -, o sólo el domicilio a efectos fiscales, - en caso de no ser el mismo y atendiendo a los requisitos dispuestos en el RD 1.065/2007, de 27 de julio -, en territorio español, o que cuente con un órgano de dirección efectiva de la empresa en el mismo territorio nacional, o bien que haya sido constituida en base a la legislación española. EL IS establece un criterio de obligación personal para el pago del impuesto, basado en la

---

<sup>25</sup> Cfr. Sanz Gadea, E., “Residencia de las personas jurídicas apuntes de futuro”, en Lucas Durán, M. y Del Blanco García, A. (dir.), *Documentos de trabajo 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 33-46. p.38. (disponible en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_03.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf); última consulta 19/04/2020)

<sup>26</sup> Ley del Impuesto sobre Sociedades. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE 28 de noviembre del 2014)

localización del domicilio de la empresa (residencia) o forma de constitución (nacionalidad), con independencia de que los elementos generadores de renta para la misma se encuentren en territorio español o extranjero, es decir, tributará por la renta mundial en España<sup>27</sup>.

De la lectura del artículo 7 LIS ya mencionado, inferimos que aquellas empresas que no tengan su domicilio en territorio español no tributarán por IS. Por el contrario, las empresas que no tengan su residencia en territorio español, quedarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, cuya regulación viene recogida en la Ley que da nombre a este impuesto, la LIRNR. El hecho imponible es la obtención de rentas en territorio español por personas o entidades no residentes en dicho territorio<sup>28</sup>. Se trata de una sujeción al concepto de residencia en sentido negativo, ya que es la falta de residencia la que determina la sujeción al impuesto. No obstante, tampoco sería congruente gravar simultáneamente las rentas obtenidas en territorio español por la vía del IRNR y que la empresa, al mismo tiempo, hiciese frente al correspondiente IS del Estado donde esta reside ya que estaríamos incurriendo en una situación de doble imposición. Son estas situaciones las que los CDI firmados bilateralmente entre países buscan poner solución mediante los métodos de exención y deducción, en los que uno de los dos países cede su soberanía tributaria al otro.

En la LIRNR encontramos la primera mención al concepto de nuestro interés, Establecimiento Permanente, en su artículo 13.1<sup>29</sup>. Este artículo, a grandes rasgos, dispone que aquellas entidades que operen en territorio nacional por medio de EP están sujetos al impuesto, a continuación se hace mención a una lista no exhaustiva de formas que puede adoptar un EP. Sin embargo, conviene recalcar que todas esas formas de las que se puede servir una empresa extranjera para operar en España requieren de algún tipo de presencia física.

---

<sup>27</sup> Cfr. Pérez Royo, I., “El Impuesto sobre Sociedades (I)” en Pérez Royo, F. (coord.), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2019, pp. 337-502.

<sup>28</sup> *Op. Cit.* Cfr. Sanz Gadea, E., “Residencia de las personas ...”, 2018, p.34.

<sup>29</sup> Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOE 12 de marzo de 2004)

ii. La Economía Digital y el principio de residencia.

Como hemos podido comprobar en el apartado anterior, el principio de residencia, y subsidiariamente el de nacionalidad, es el que impera a la hora de gravar las rentas obtenidas por las empresas españolas. Ahora bien, como venimos comentando, la economía digital se caracteriza por el alcance internacional sin necesidad de presencia física en los países de actividad.

En palabras de Palacín Sotillos (2017), en la actualidad económica encontramos una disociación entre lo que es considerado *market jurisdiction* y la jurisdicción de producción<sup>30</sup>. O lo que es lo mismo, la jurisdicción en la que se obtienen los beneficios de la actividad, - llamado *market jurisdiction* -, y la jurisdicción donde se hace frente al pago de los correspondientes impuestos sobre beneficios, -la jurisdicción de producción.

A estos efectos, las rentas producidas en España por una empresa no residente y que no opera a través de un elemento físico en nuestras fronteras, sino que lo hace a través de las TIC o de la “red”, no quedaría sujeto ni a IS ni a IRNR. Nos encontramos, por tanto, ante situaciones en las que el estado de la fuente o, como lo hemos acuñado antes, el *market jurisdiction*, no tiene potestad tributaria sobre las rentas obtenidas en el interior de sus fronteras. Parece evidente que la problemática radica en una cuestión relativa al nexo.

Se ha puesto de especial manifiesto esta problemática por parte de los agentes internacionales, ya que parece que la economía, en general, vira hacia un desarrollo a través de la red, donde estas situaciones cada vez serán más habituales y acusadas. Esto supone que deban ser revisadas con urgencia las tradicionales fórmulas de imposición, ya que han quedado obsoletas.

En este sentido, la OCDE ha elaborado un Modelo de Convenio donde ha tenido en cuenta estas prácticas abusivas de las empresas. Además, no son pocas las sentencias, doctrinas administrativas o esfuerzos institucionales que han aparecido a nivel nacional e internacional acerca de lo que se denomina Establecimiento Permanente, cuestión que no

---

<sup>30</sup>Cfr. Palacín Sotillos, R., “Acción 1: Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales” en Garrigues (coord.) *Plan de acción BEPS: una reflexión obligada*. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 19-40



es baladí respecto a la aplicación de los impuestos directos. Este concepto abre la posibilidad a un Estado de gravar las rentas obtenidas en el interior de sus fronteras generadas por un no residente a través de algún tipo de asentamiento en territorio español o agente dependiente, aun cuando medie Convenio para evitar la Doble Imposición entre el Estado de la fuente. Se trata de una noción cambiante y que sufre de constantes modificaciones y aclaraciones por parte de los tribunales para adaptarse a la realidad empresarial de cada momento. Es por ello que Carmona Fernández (2012) define este concepto con las nociones de “insuficiencia” y “debilidad”<sup>31</sup>, aludiendo a la idea tradicional de Establecimiento Permanente, en contraposición, él comprende que la definición de EP se trata de un “concepto elástico”<sup>32</sup>. El mismo autor desarrolla que no se puede hacer una interpretación literal a la hora de ser aplicado por los tribunales, ya que la definición resulta, a veces, arcaica y que no se ajusta a una actualidad profundamente marcada por las transacciones digitales.

Como se ha anotado a lo largo de este apartado, la definición acerca de lo que se considera EP se encuentra sumida en un incesante cambio, buscando en todo momento la adecuación a lo que en cada momento histórico se considere una presencia dependiente de una entidad extranjera en un país. Para ello habrá que tener en consideración las sentencias más recientes al respecto, la doctrina emitida por la administración y los sucesivos Comentarios al MCOCE que se emiten a lo largo del tiempo para aclarar controversias. A lo largo de los próximos apartados veremos en profundidad estas actualizaciones por medio de los comentarios y las posturas que toman los distintos Tribunales al respecto a la hora de su aplicación.

## 2. REVISIÓN POR LA OCDE. EL MODELO DE CONVENIO.

Debido a que se trata de una cuestión que afecta de modo internacional a todos los Estados, los avances y cambios es recomendado que se hagan de forma supranacional y armonizada en la medida de lo posible. La reformulación de la noción de Establecimiento Permanente es un tema bastante candente, que influye a todas las empresas con relaciones

---

<sup>31</sup> *Ibid.* Carmona Fernández, N., “La noción de Establecimiento Permanente en los tribunales, las estructuras operativas mediante filiales comisionistas”, *Crónica Tributaria*, nº 145, 2012, págs. 39-58, p. 39. (disponible en [https://economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/145/145\\_Carmona.pdf](https://economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/145/145_Carmona.pdf); última consulta 18/04/2020)

<sup>32</sup> *Ibid. Op. Cit.* Carmona Fernández, N., 2012, p.42.

internacionales y, especialmente, a las que basan su actividad en productos o servicios digitales. Una revisión del concepto puede modificar por completo la forma que tienen de operar estas empresas que, hasta ahora, no se encuentran sometidas a más jurisdicciones tributarias acerca de los impuestos directos que a las de su propio Estado de residencia.

Con el fin de unificar y servir de base a los futuros CDI, la OCDE elaboró su Modelo de Convenio, en adelante MCOCDE, donde se recogen los rasgos fundamentales y cuestiones que deben ser tenidas en cuenta a la hora de elaborar un convenio entre dos Estados. Si bien es cierto que, al tratarse de un instrumento bilateral entre dos Estados, el contenido de los mismos puede variar y ajustarse a las condiciones de cada caso. A continuación pasaremos a analizar los rasgos del Establecimiento Permanente partiendo de la definición que le MCOCDE nos ofrece en su artículo 5.

i. *Establecimiento Permanente. Definición General*

Para poder definir este concepto deberemos acudir al Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE<sup>33</sup>, en cuyo artículo 5 se encarga de definir aquello que se entiende por Establecimiento Permanente, así como aquellos casos en los que una presencia en el Estado de la fuente no implica la existencia de un EP. Sin embargo, es de necesaria mención que para cada uno de los Convenios bilaterales firmados entre España y cualquier otro Estado, este concepto puede sufrir modificaciones respecto al estándar del convenio, y siempre prevalecerá el acordado por medio de Convenio. Tal y como señala García-Olías Jiménez<sup>34</sup> (2011), habrá que atender a la definición de EP dada por el Convenio de Doble Imposición entre los dos Estados partes, uno de ellos España, para determinar si una renta obtenida por un no residente en territorio español podrá ser gravada, o no, en España, y a los comentarios efectuados al tiempo de firma del convenio. Si la obtención de renta se hace por medio de un vehículo considerado como EP podrá ser gravada en España, de lo contrario no. El mismo autor, nos recuerda

---

<sup>33</sup> Cfr. OECD, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019 (disponible en <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>; última consulta 20/04/2020)

<sup>34</sup> Cfr. García-Olías Jiménez, C., “El concepto tributario de “Establecimiento Permanente”, *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, nº extra 1, 2011, pp.229-235. pp.229-230. (disponible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>; última consulta 19/04/2020)

que, para el caso de que no haya CDI entre España y otro Estado, habrá que acudir a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para dilucidar el tipo de relación que tiene tal actividad desarrollada por una empresa en España y encuadrarla en el supuesto de hecho que corresponda (García-Olías Jiménez, 2011)<sup>35</sup>.

Retomando la definición dada por el MCOCCDE, el Establecimiento Permanente se caracteriza por tres notas básicas, se trata de un “lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza toda o parte de su actividad”<sup>36</sup>. A continuación, analizaremos estas notas respecto a la problemática que presentan las empresas digitales:

a) “Lugar fijo”

Cuando el MCOCCDE hace referencia a un “lugar fijo”, quiere decir que la presencia en el territorio donde opera la matriz por medio del Establecimiento Permanente debe tener un objetivo de permanencia en territorio. García-Olías Jiménez<sup>37</sup> (2011), hace especial mención a la finalidad con la que la empresa se instala en el territorio extranjero, la cual no debe ser temporal, sino que debe estar orientada a la continuidad, incluso para el caso en que no se consiga ese fin.

Respecto a las actividades comerciales eminentemente digitales, aparece la incertidumbre de qué se considera establecimiento fijo. En estos casos, el autor García-Olías Jiménez<sup>38</sup> (2011) nos recuerda la importancia de los comentarios al MCOCCDE, los cuales consideran que un mero sitio “web” no constituye un EP siempre que el servidor donde se aloje se encuentre instalado en territorio extranjero. En el momento que dicho servidor estuviese alojado en territorio español el mismo se considerará EP y, por ende, estará sometido a tributación española por IS.

b) “De negocios”

La referencia a un “lugar de negocios” puede resultar un tanto ambigua e inexacta, puesto que actualmente, como hemos mencionado en el punto anterior, un servidor puede ser considerado Establecimiento Permanente a efectos de este MCOCCDE. Esto es debido a que las estructuras empresariales y los modos de proceder en el ámbito

---

<sup>35</sup> Cfr. *Id.* García-Olías Jiménez, C., 2011, pp. 230-231.

<sup>36</sup> *Op. Cit.* Cfr. OECD, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta ...*, 2019. p. 35, artículo 5.1

<sup>37</sup> Cfr. *Op. cit.* García-Olías Jiménez, C., “El concepto tributario de Establecimiento Permanente”, 2011, pp. 230-231.

<sup>38</sup> Cfr. *Id.* García-Olías Jiménez, C., 2011, pp. 230-231.

comercial están cambiando, dando paso a sistemas telemáticos y virtuales donde un mero servidor conectado a la red puede proveer de servicios a los consumidores en el país de destino. Tal es el caso de los servicios de música en *streaming* o de las plataformas de consumo de series o películas en la red, que no requieren de las clásicas oficinas físicas para operar, sino que basta con un anclaje en el país donde se comercialicen sus productos, mientras que las oficinas centrales y sedes de dirección se encuentran en los países de origen de estas plataformas. Estas estructuras son las que utilizan las multinacionales conocidas como las empresas GAFA (Google, Amazon, Facebook o Apple), u otras de más reciente aparición como son Netflix o Spotify. Se valen de sociedades matrices en países como Irlanda u Holanda donde tributa la actividad y operan a través de ella en los mercados de destino, como puede ser España, evitando así la tributación.

El autor García-Olías Jiménez (2011) lo define como “espacio disponible para el desarrollo de la actividad”<sup>39</sup>, sin embargo, a mi parecer, resulta suficiente con que ese espacio tome forma de soporte físico disponible siempre que ello permita la actividad de la empresa fuera de sus fronteras.

c) “Realizar toda o parte de su actividad”

Se trata de la nota principal de la definición y, sin embargo, tampoco podremos ampliar la información respecto a la ya dada en las dos notas anteriores. Se trata de la necesidad de que el “lugar fijo de negocios” que se encuentre en territorio español sea efectivamente utilizado por la empresa matriz para desempeñar su actividad en el interior de nuestras fronteras, o bien que se trate de una parte necesaria de la cadena de valor de la empresa y que actúe por cuenta de ésta. Es un factor de especial relevancia, como explicaremos también más adelante en el apartado acerca de la figura del agente, que la filial española actúe por cuenta de la matriz extranjera para poder ser considerada EP.

Abundando al respecto, encontramos una serie de Consultas Vinculantes de la DGT sobre si determinados casos se considerarían o no Establecimientos Permanentes. A continuación, analizaremos el texto y solución que proponen para algunas de ellas.

---

<sup>39</sup> Cfr. *Ibid.* García-Olías Jiménez, C., 2011, p. 230.

Analizaremos lo dispuesto en la consulta emitida por la Subdirección General de Fiscalidad Internacional acerca del CDI entre Irlanda y España, en relación con el ya mencionado artículo 5 acerca del Establecimiento Permanente. En la presente consulta<sup>40</sup>, v0066-18, se cuestiona si la empresa, domiciliada en Irlanda, constituye un EP al utilizar un servidor con sede en territorio español. Se alega que este servidor no se encargaría de la actividad normal de la empresa, sino que operaría de forma auxiliar por medio de un sistema informático, cuya función es la de ejecutar operaciones de *trading* financiero de forma automática y algorítmica, sin necesidad de intervención de empleados con sede en España. Se presentan dos problemáticas en esta consulta, una primera sobre si el servidor constituye lugar fijo, y una segunda sobre si las acciones que realiza ese servidor pueden considerarse actividad principal de la empresa. Sobre la primera, se resuelve que habrá que atender a la disponibilidad que la empresa irlandesa tenga sobre el servidor en España atendiendo al tipo de contrato que esta haga con el proveedor de servidores. Por otro lado, respecto a si la actividad resulta auxiliar o no, se dice que “un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar”<sup>41</sup>. En este caso, la intención de la empresa era la de realizar ciertas actividades de negociación de productos financieros en el servidor español, actividad que podría asemejarse a la que realiza la empresa de forma habitual, aunque en España se realice de forma automática en base a unas órdenes y parámetros establecidos desde Irlanda. No obstante, se alude a la necesidad de realizar un estudio funcional de la actividad para aclarar la situación.

Para dar solución a esta cuestión planteada se acude a los Comentarios al Convenio 42 y siguientes, donde se argumenta que un mero sitio *web* no constituye EP, pero, por el contrario, si ese sitio está alojado en un servidor en España y además se cumplen el resto de requisitos del apartado primero del artículo 5, ese servidor sí que puede constituir EP. Especial consideración se deduce si se considera que la empresa, a través de ese servidor, dispone de instalaciones suficientes como para efectuar su actividad habitual en territorio

---

<sup>40</sup> *Cfr.* Resolución Vinculante de DGT, V0066-18, del 17 de enero del 2018, (versión electrónica – base de datos Dirección General de Tributos), última consulta 15/04/2020.

<sup>41</sup> *Id.* Resolución Vinculante de DGT, V0066-18, del 17 de enero del 2018.

español, ya que de esta forma se abate la posibilidad de considerar como auxiliar dicha actividad<sup>42</sup>.

*a. Exclusiones*

El apartado 4 del artículo 5 del MCDI excluye expresamente ciertos asentamientos por parte de empresas que extranjeras que cumplen con todas las características analizadas en el apartado anterior, y que, de otra forma, podrían ser considerados Establecimientos Permanentes sin que quepa lugar a dudas. Serán excluidos este tipo de asentamientos en territorio nacional, aunque se cumpla el requisito de asentamiento fijo siempre que medie convenio entre los Estados partes.

La fundamentación radica en que las actividades que se desarrollan en nuestras fronteras por medio de ese asentamiento tienen un mero carácter auxiliar o preparatorio para el negocio principal de la empresa. Entre estas actividades se incluyen la de almacenar mercancías o bienes, recogida de información o cualquier otra actividad considerada auxiliar o preparatoria. Ahora bien, desde el momento que la empresa matriz delegue a su asentamiento en España cualquier otra tarea además de las excluidas por este apartado, este establecimiento tomará la consideración de permanente por toda la actividad practicada y tributará por ella en todo su conjunto. No obstante, para poder determinar si una actividad puede ser considerada principal o auxiliar se deberá realizar un análisis funcional de la empresa. Al respecto, sobre si una actividad se considera auxiliar o no para el desempeño de la actividad de una empresa concreta encontramos amplias resoluciones de la DGT. Tal y como se enuncia en la consulta vinculante V2555-14, una actividad deja de ser auxiliar si son necesarias e imprescindibles para el desarrollo de la actividad principal<sup>43</sup>. En idéntico sentido se pronuncia la DGT más tarde en la consulta vinculante V0066-18, concluyendo que, para el caso de empresas que operen a través de la red, habrá que examinar en cada caso la consideración de auxiliar de la actividad desarrollada<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> *Id.* Resolución Vinculante de DGT, V0066-18, del 17 de enero del 2018.

<sup>43</sup> *Cfr.* Resolución Vinculante de DGT, v2555-14, del 30 de septiembre del 2014, (versión electrónica – base de datos Dirección General de Tributos), última consulta 26/06/2020.

<sup>44</sup> *Cfr.* Resolución Vinculante de DGT, v0066-18, del 17 de enero del 2018, (versión electrónica – base de datos Dirección General de Tributos), última consulta 26/06/2020.

Se trata de una consideración de existencia de EP si la empresa matriz actúa en otro territorio por medio de una persona o entidad, incluso si este agente carece de lugar fijo de negocio. La figura de Agente Dependiente, la cual constituiría la existencia de un EP, implica la actuación en nombre de la empresa, es decir, por cuenta de ella. Tal y como dispone el autor García-Olías Jiménez (2011), es indispensable que exista una “dependencia organizativa, jurídica y económica de la filial con respecto de la matriz”<sup>45</sup>. De manera semejante, Carmona Fernández (2012) nos recuerda el comentario 32.1 al MCOCDE, que dispone que no solamente se considerará EP a aquel agente que contrate en nombre de la empresa, sino que, además, se considerará Agente Dependiente, y, por tanto, EP, siempre que aquel medie en la contratación entre la empresa matriz y un tercero, aunque no sea él el que finalice el contrato<sup>46</sup>.

Para que un agente sea considerado independiente, son necesarias las notas de desvinculación jurídica, económica y operativa (Carmona Fernández, 2012). En este sentido encontramos las consultas vinculantes v2191-08<sup>47</sup> y v2192-08<sup>48</sup>, donde se incide en que una empresa española no constituirá EP de otra extranjera si la primera es independiente funcionalmente de la extranjera<sup>49</sup>. De la misma forma, se permite que la extranjera ejerza cierto control sobre la producción o modos de proceder de la empresa española, siempre que estos controles no se excedan de lo considerado habitual o usual en la ejecución de ese tipo de contratos.

En consonancia con esta tesis también encontramos la consulta vinculante v2457-12 de la DGT, en ella se abre la cuestión de si una empresa residente en Suiza y que contrata con varias empresas españolas la fabricación y distribución de productos está incurriendo en la creación de EP en España<sup>50</sup>. Es decir, la empresa suiza consultante desea saber si la relación que tiene con las empresas españolas es de agentes independientes. A tener en cuenta que el resto de la actividad y de decisiones estratégicas se encuentran establecidas en la sede de Suiza, y que la fabricación y distribución constituyen una actividad auxiliar

---

<sup>45</sup> *Ibid.* García-Olías Jiménez, C., 2011, p. 233.

<sup>46</sup> *Op. Cit.* Cfr. Carmona Fernández, N., 2012, “La noción de Establecimiento Permanente...”, p.42.

<sup>47</sup> *Cfr.* Resolución Vinculante de DGT, v2191-08, del 20 de noviembre del 2008, (versión electrónica – base de datos Dirección General de Tributos), última consulta 15/04/2020.

<sup>48</sup> *Cfr.* Resolución Vinculante de DGT, v2192-08, del 20 de noviembre del 2008, (versión electrónica – base de datos Dirección General de Tributos), última consulta 15/04/2020.

<sup>49</sup> *Ibid.* Cfr. Carmona Fernández, N., 2012, “La noción de Establecimiento Permanente...”, p.44.

<sup>50</sup> *Cfr.* Resolución Vinculante de DGT, V2457-12, del 17 de diciembre del 2012, (versión electrónica – base de datos Dirección General de Tributos), última consulta 15/04/2020.

en la cadena de valor de la empresa, no se conciben como la actividad esencial de la misma. Considerando estas nociones, la DGT resuelve que parece que, en este caso, las empresas españolas no constituyen EP. Esto es debido a que la distribución y la fabricación de los productos corren a cuenta de la empresa española, quien, además, asume los riesgos propios de su gremio y ejerce las actividades habituales y propias de un comercio de su clase. Se considera que se trata de una empresa independiente y que cobra por sus servicios una serie de comisiones supuestamente acordes al precio de mercado de los bienes que se comercializan, asunto que no entra a analizar la DGT a través de la consulta.

Otra solución se habría dado si la empresa suiza establece un especial control sobre la actividad que desempeña la empresa española, eliminando así el elemento de independencia, ya que esta estaría actuando bajo órdenes provenientes de la matriz suiza y sí que tendría consideración de EP; o bien si la empresa española tuviese capacidad para firmar contratos y obligarse en nombre de la matriz. Esto supone que la cuestión de dependencia o independencia en la relación matriz-filial<sup>51</sup>, o bien empresa extranjera y nacional, no tenga necesariamente una base meramente contractual, sino que la relación entre ambas empresas se estudiará a partir de un análisis funcional y factual. Sobre la base de dicho análisis se determinará si las empresas mantienen relación de dependencia, y por tanto constituye un EP en territorio español o no. En la práctica, las principales notas por las que una empresa se considera dependiente son, como ya hemos avanzado, el control por parte de la empresa extranjera de la actividad de la nacional, celebración de contratos en nombre de la extranjera y vinculación a los mismos, aunque sean realizados por la nacional y asunción de ciertos riesgos que se exceden de los propios de la actividad desarrollada por la empresa nacional.

Parece evidente concluir que una empresa que opera por medios tecnológicos no podrá incurrir en la figura de agente dependiente en tanto en cuanto sus operaciones se realicen de forma virtual exclusivamente, ya que esta figura exige de la presencia física ya sea de una persona o de una entidad que actúe por cuenta de la empresa fuera de sus fronteras. El caso de un servidor donde se alojase la página en línea de la empresa, aunque sea físico no constituye agente dependiente porque no es persona ni física ni jurídica.

---

<sup>51</sup> *Op. Cit. Cfr.* Carmona Fernández, N., 2012, “La noción de Establecimiento Permanente...”, p.45.



Teniendo en cuenta estas consideraciones teóricas, y aplicaciones prácticas por medio de las consultas vinculantes a la DGT mencionadas, abordaremos a continuación las soluciones que diversos tribunales dan a esta problemática.

### 3. “ASENTAMIENTO COMPLEJO OPERATIVO”. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL.

La doctrina administrativa y, en mayor medida, la jurisprudencia ha elaborado de manera reciente este concepto de “asentamiento complejo operativo”. No obstante, se trata de una concepción de EP sometida a debate por los tribunales, tanto nacionales como internacionales, que nos deja una serie de sentencias de lo más controvertidas.

Este concepto surge principalmente a raíz de las reestructuraciones empresariales motivadas por la reducción de la carga tributaria, ya que en la práctica poco se diferencia la estructura resultante de la nueva organización empresarial de la original. Tanto las Haciendas Públicas nacionales, como organismos internacionales, han reparado en estas prácticas y es por ello que han unido fuerzas en base a un interés común, una correcta y justa tributación directa internacional.

Esta construcción doctrinal apela a la complejidad de ciertos grupos multinacionales extranjeros a la hora de establecer contratos con empresas nacionales. Estos entes se esfuerzan por encuadrar los contratos y relaciones comerciales o de producción con empresas en territorio español entre las excepciones al EP (*ver supra* capítulo IV. 2. i. a.). La estrategia consiste en buscar y defender la accesoriedad de las actividades desempeñadas en España para que el supuesto quede al margen de la definición de EP, y con ello de la tributación en España por los beneficios obtenidos. No obstante, en ocasiones esas estructuras que erigen en territorio nacional a partir de actividades, en un principio, accesorias, construyen un auténtico entramado operativo propio de una empresa en completo funcionamiento y, por tanto, pierden el sentido de ser accesorias a la actividad principal.

En el presente apartado esclareceremos primeramente el entramado por el que estas empresas consiguen reducir de forma considerable sus partidas tributarias y, a

continuación, comentaremos algunas de las sentencias más relevantes, tanto favorables al concepto, como no favorables.

*i. Reestructuración empresarial. Comisionistas y maquilas.*

Las controversias que levantan las multinacionales que operan en diferentes países son fruto de auténticas obras de arquitectura e ingeniería organizacional de la empresa. Se orquestan una serie de complejas estructuras empresariales con la finalidad de esquivar el pago de impuestos en los Estados de alta tributación, que generalmente son los Estados consumidores, mientras que la matriz o cabecera de la empresa se encuentra en una jurisdicción de baja tributación.

A estos efectos, toman especial relevancia las figuras de comisionistas y maquiladoras, que serán las partes operantes en los países de destino de los productos o servicios. Respecto de estas figuras es sobre las que surge la duda acerca si constituyen EP o no en el país donde operan. La relación entre la matriz y estas figuras aflora tras una reestructuración empresarial, siempre en el marco de un convenio bilateral entre los dos estados parte para evitar la doble imposición; en un primer escenario tenemos a una empresa con sede en un territorio extranjero que comercializa en el país de destino por medio de una filial, en este caso, la empresa matriz tributará en el país donde esté asentada por IS o análogo que considere su legislación tributaria, y la filial tributaría en España el correspondiente IS por ser este su estado de residencia conforme al artículo 7 LIS.

Ahora bien, la empresa decide someterse a una reestructuración empresarial, y sin variar en exceso su estructura organizacional, transforma la filial comercial en una comisionista de la empresa matriz residente en el extranjero. Las sentencias favorables a la doctrina que explicaremos en mayor profundidad a continuación sobre el “asentamiento complejo operativo” critican que esta transformación es meramente jurídica y no fáctica o funcional, ya que la empresa sigue operando casi de manera idéntica a como venía haciendo anteriormente al cambio estructural. El cambio de vinculación contractual entre las partes, de comercializadora a comisionista supone, en teoría, que la empresa pasa a operar en España por medio de una figura análoga a la del agente independiente, es decir, sin mediar EP. Ante la falta de un EP en España, la empresa matriz y residente en el extranjero, - recordamos la necesidad de que exista convenio para evitar la doble

imposición entre España y el otro país - no tendrá que pagar impuestos directos en España, sino que solo deberá hacerlo por el IS o impuesto análogo en el país de residencia.

A modo de ejemplo práctico, pongamos que una empresa con residencia en Irlanda comercializa en España sus productos por medio de una filial, existe CDI entre ambos Estados. En este primer escenario la matriz en Irlanda tributa por un tipo de IS del 12,5% y los resultados obtenidos en España a través de la filial tributarán por un tipo general del 25%. A continuación, y con el propósito de reducir la carga fiscal, la empresa se somete a una reestructuración empresarial, y la filial comercializadora pasa a ser comisionista de la empresa irlandesa, actuando de forma totalmente independiente de la matriz como veremos acto seguido a este ejemplo. En este nuevo escenario la empresa matriz solamente tendrá que hacer frente al pago de impuestos directos irlandeses (12,5%) y, a su vez, continuará vendiendo y comercializando en España, solo que a través de la comisionista en vez de hacerlo en nombre propio y mediante EP.

La figura de comisionista habrá que analizarla atendiendo a las características del agente independiente, considerándose que habrá independencia, y por tanto no concurre EP, siempre que se actúe en nombre propio, aunque sea por cuenta de la matriz, con una estructura y organización funcional independiente de la anterior, con completa asunción de los riesgos propios de la actividad y sin estar sometida a un mayor control del que se considera usual en ese tipo de contrataciones. De no darse alguna de estas características, se entenderá que no hay independencia y que la matriz opera en España por medio de EP. En palabras de Carmona Fernández (2012), la presencia de algunas de las características previamente citadas acerca la figura del comisionista a la noción de EP, lo que implica que la empresa no residente tiene una presencia económica suficiente como para que pueda ser gravada en el Estado de la fuente<sup>52</sup>.

No nos olvidamos de las maquiladoras, cuyo antecedente en las reestructuraciones empresariales son las fábricas de las que se sirve la empresa no residente en territorio nacional para la producción de los bienes o servicios. La situación y respuesta aplicable es análoga a la dada para el caso de las comisionistas, en tanto en cuanto exista

---

<sup>52</sup> *Op. Cit. Cfr.* Carmona Fernández, N., 2012, “La noción de Establecimiento Permanente...”, p.45.

independencia se considerará que no constituyen EP en el Estado donde se asienten, y viceversa.

ii. *Criterios jurisprudenciales.*

Haciendo referencia a la construcción doctrinal adelantada en párrafos anteriores sobre el “asentamiento complejo operativo”, encontramos ciertas contradicciones entre sentencias emitidas en un periodo de tiempo más o menos coetáneo, existiendo sentencias que lo aprueban y lo ratifican, y sentencias que emergen en contraposición a este concepto. La doctrina se entenderá mejor a partir del análisis de algunas de las sentencias más sonadas al respecto.

i) Posturas a favor de la noción de “asentamiento complejo operativo”

o **Caso Borax (Recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, STS 2680/2014)**

A lo largo de este procedimiento que finalmente llega a instancias del TS en el año 2014, se discute acerca de si la compañía *Borax Europe Limited* (nos referiremos a ella por las siglas BEL), residente en Reino Unido, opera en España a través de un EP o si lo hace, por el contrario, a través de un agente independiente o comisionista, como esta alega.

Para ponernos en situación, BEL de forma previa a una reestructuración empresarial, operaba en España a través de una filial, Borax España, S.A., y a raíz de las modificaciones estratégicas, BEL continúa operando en España, pero con la empresa española como comisionista y proveyendo a la primera de servicios auxiliares a la actividad principal de la empresa, la fabricación y venta de productos borácidos a partir de la extracción de minerales. Para ello, se contratan los servicios de la empresa española para el almacenamiento y transformación de materias primas, almacenamiento de las terminadas, servicios de porte de las mercaderías, incluso la promoción de ventas por cuenta de la matriz en calidad de comisionista. En aras de cumplimiento de la legalidad y de las formas jurídicas de los contratos que vinculan a ambas partes, la producción y mercaderías en ningún momento son propiedad de la empresa española, sino que son de la extranjera, por lo que las ventas finales no pueden ser efectuadas por Borax España,

sino que esta actuará de mero intermediario entre comprador y BEL, quien formaliza la venta<sup>53</sup>. En este sentido, BEL alega que Borax España en ningún caso tiene la potestad de aceptar o cancelar pedidos, ni recibir el precio de las ventas, sino que esas son actuaciones que corresponden en exclusiva a BEL desde Reino Unido<sup>54</sup>. De esta forma, los beneficios que se le atribuyen a la empresa española, y por los que deberá tributar en España, serán las comisiones fruto de las ventas y lo percibido en concepto de remuneración por los servicios prestados a BEL, trasladando los beneficios generados por las ventas en España hacia la empresa extranjera, cuando previamente a la reestructuración estos conceptos tributaban también en España.

El Tribunal Supremo falla desestimando el recurso de casación y, por tanto, ratificando lo fallado por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el día 9 de febrero del 2011. La Sala considera que existe EP al darse las características generales de la definición de este concepto recogidas en el artículo 5 del CDI entre España y Reino Unido, tratándose de un lugar fijo de negocios donde BEL desarrolla su actividad en España. Para mayor abundamiento, se dice que tampoco es posible considerar la relación entre ambas partes como independiente al actuar Borax España bajo el mandato de BEL en todas las fases de la actividad desempeñada, desde la producción hasta la forma de venta, y que no se trata de un mero control rutinario de la matriz sobre la empresa española.

○ **Caso Roche. (Recurso de Casación ante la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, STS 201/2012)**

Se plantea Recurso de Casación ante el TS con el fin de que este resuelva que la empresa helvética *Roche Vitamins Europe* (nos referiremos a ella como Roche Europa) no actúa por medio de EP en España. En instancias anteriores, la Audiencia Nacional había estimado que Roche Europa operaba en España por medio de Agente Dependiente, lo que al final constituía EP en territorio español a ojos de la Agencia Tributaria. Este agente, Roche Vitaminas, tenía vinculación con Roche Europa por medio de dos contratos, uno de promoción y otro de fabricación.

---

<sup>53</sup> Cfr. Vázquez del Rey Villanueva, A., “Poder Tributario y Establecimiento Permanente. Análisis de la reciente jurisprudencia española”, *Revista Auctoritas Prudentium*, nº12, 2015, pp. 5-17. (disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5002033.pdf> ; última consulta 02/05/2020)

<sup>54</sup> Cfr. Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, STS 2680/2014, del 18 de junio de 2014 (versión electrónica, base de datos CENDOJ, ECLI: ES:TS:2014:2680). Última consulta 02/05/2020.

La empresa radicada en España se encargaba de producir los bienes bajo mandato de la suiza, por medio de cánones, patentes y modelos de aplicación y ejecución que eran provistos por la matriz. A continuación, una vez producidos los productos farmacéuticos y cosméticos, estos eran vendidos por la española a Roche Europa por un precio ya establecido. Los productos debían ser comprados por la suiza en su totalidad y el precio se fijaba al comienzo de cada año, que correspondía al coste de fabricación de los mismos más el margen pactado, esto constituye el beneficio de Roche España. Una vez finalizada la fase de fabricación de los productos estos pasaban a ser propiedad de Roche Europa, que disponía de una nave en territorio español para su almacenaje y, a continuación, Roche España, por medio del contrato de promoción, debía establecer relaciones comerciales en nombre de aquella. Roche España no tenía facultades para terminar contratos ni percibir los precios de venta de los productos, ya que estos eran directamente atribuidos a la matriz, Roche España percibía una comisión por cada acto de venta concluido y promovido.

A ojos del Tribunal, la situación que se presenta carece de la independencia necesaria para que Roche España no pueda ser considerada EP de la matriz suiza. Los vínculos que denotan clara dependencia son los siguientes:

- Clara dirección por parte de Roche Europa, la matriz se encargaba de proveer a la filial de todas las patentes, modelos o cánones necesarios para producir los bienes. Asimismo, la matriz determinaba el número de unidades que se debían producir, el plazo y, en relación al contrato de promoción, a quién se debe vender y los precios de venta. Esto supone una clara eliminación de la independencia de la empresa española en la forma de proceder.
- La empresa matriz tenía la obligación de comprar toda la mercancía producida por la española. Se trata de una eliminación del riesgo propio de la actividad de la empresa española. Como dice el Tribunal, “los riesgos propios de la actividad de fabricación y venta no afectan a Roche España, sino a Roche Europa. (...) La sociedad española no desarrolla la actividad de fabricación y venta de productos por cuenta propia, sino ajena y se limita a gestionar, siguiendo sus órdenes, los medios que pone al servicio de la sociedad suiza”<sup>55</sup>.

---

<sup>55</sup> Cfr. Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, STS 201/2012, del 12 de enero de 2012 (versión electrónica, base de datos CENDOJ, ECLI: ES:TS:2012:201). Última consulta 02/05/2020.

- El hecho de que Roche Europa cuente con un almacén propio en territorio español da cuenta de la complejidad del entramado que se ha desplegado en este territorio para intentar encuadrar las operaciones en las figuras de maquila y de comisionista.

Finalmente, el Tribunal desestima el recurso de casación presentado por Roche Europa, ratificando la anterior resolución de la AN. La AN resolvía que se da un EP en territorio español por parte de Roche Europa, ya que, por medio de esta estructura y contratos con Roche España, la matriz consigue desempeñar su actividad principal en España.

Se trata de una sentencia que confirma la doctrina del “asentamiento complejo operativo” ya que se muestra con claridad que se ha establecido un sistema enrevesado de actuación en territorio español. La empresa suiza cuenta con un almacén de su propiedad en territorio nacional, este almacén de forma aislada no sería constituyente de EP por sí solo, ya que se trata de una de las excepciones que se contemplan en el artículo 5. De igual forma ocurre con actividades accesorias como pueden ser la de fabricación o la de promoción aisladamente. Sin embargo, estamos ante una situación en la que es necesaria la conjunción de las tres para que la empresa tenga acceso al mercado español y pueda operar en él. Es por ello que, gracias al ingenioso montaje, la empresa puede ejercer su actividad comercial habitual, venta de productos farmacéuticos y cosmética, en España.

- **Caso Dell, España. (Recurso de Casación ante la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, STS 2861/2016)**

Sin ánimo de reiterarme en el análisis de las sentencias de nuestro interés, seré breve. En el presente caso nos encontramos igualmente ante un recurso de casación presentado al TS, en relación a la sentencia dictada previamente en el 2015 por la AN. La resolución de este procedimiento se hizo pública poco tiempo antes que otra en Noruega sobre la misma empresa y mismo objeto de discusión, lo relevante es que la sentencia noruega no adopta este criterio doctrinal y falla a favor de la empresa, lo que da cuenta de la ambigüedad de este concepto.

El caso versa sobre el desempeño de la actividad principal de la empresa extranjera en España por medio de EP, tal y como concluye el Tribunal. Por una parte, la residente en

Irlanda *Dell Products LTD*, en adelante Dell Irlanda, se dedica a la comercialización de ordenadores y de otros productos electrónicos. Por otra, la empresa española, DESA, se encarga de realizar las funciones de promoción de los productos Dell, gestión de pedidos, logística y almacenamiento en territorio español, marketing y publicidad en España, servicios de instalación y otras actividades financieras relacionadas con el cobro de los servicios<sup>56</sup>.

Dell Irlanda alega que DESA no es más que una empresa que actúa por comisión y que no es dependiente de la primera, ya que toda la actividad que esta desarrolla es auxiliar a la principal, que es la de venta de los productos, actividad que se encuentra centralizada en Irlanda. Es por ello que no debería constituir EP al amparo del artículo 5 del CDI hispano-irlandés. No obstante, el Tribunal alega que, aunque sea cierto que en si la sola actividad de venta de productos en territorio español sea efectuada por la matriz irlandesa, la intermediación de DESA en España parece necesaria y esencial para que el servicio pueda darse correctamente. Parece evidente confirmar que las actividades desarrolladas por DESA, tales como la distribución y la comercialización de los productos, son partes esenciales de la actividad de venta<sup>57</sup>. Tal y como argumenta el Tribunal, “estas actividades superan en mucho el servicio de almacenaje - excluido del concepto de establecimiento permanente por el artículo 5.4 del Convenio”<sup>58</sup>.

En esta sentencia se alude a la cuestión de si una página web puede ser constitutivo de EP en el lugar donde opere. Al respecto se argumenta a favor de lo que hemos comentado anteriormente, por sí sola una página web no puede ser considerada un lugar fijo de negocios, teniendo en cuenta que es “una combinación de datos electrónicos intangibles”. Sin embargo, desde el momento que esa página web toma presencia física por medio de un servidor o equipo, esto supone que se materializa y por lo tanto sí que podría ser considerada un EP<sup>59</sup>.

---

<sup>56</sup> *Cfr.* Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, STS 2861/2016, del 20 de junio de 2016 (versión electrónica, base de datos CENDOJ, ECLI: ES:TS:2016:2861). Última consulta 02/05/2020.

<sup>57</sup> *Ibid.* *Cfr.* STS 2861/2016, del 20 de junio de 2016 (ECLI: ES:TS:2016:2861).

<sup>58</sup> *Ibid.* *Op. Cit.* STS 2861/2016, del 20 de junio de 2016 (ECLI: ES:TS:2016:2861).

<sup>59</sup> *Ibid.* *Cfr.* STS 2861/2016, del 20 de junio de 2016 (ECLI: ES:TS:2016:2861).



○ **Caso Philip Morris, Italia. (Resolución de una cuestión prejudicial por el TJUE, asunto C-280/06)**

En el presente caso se plantea una cuestión prejudicial que el TJUE resuelve el 11 de diciembre del 2007, sobre el asunto C-280/06 entre la empresa tabacalera italiana y la *Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato* italiana por una cuestión de vulneración de la competencia<sup>60</sup>.

La resolución es de especial interés ya que el asunto versa sobre la imposición de una sanción a una empresa que ha sido objeto de una reestructuración empresarial, dando lugar a una nueva empresa. La cuestión que se plantea es la pertinencia de si la nueva empresa debe hacer frente a la sanción que se impuso a la anterior.

A estos efectos, el Tribunal resuelve en los párrafos 40 y siguientes que, aunque haya una sucesión de empresas, en el fondo se trata de la misma entidad original, solo que ha sufrido modificaciones económicas, en este caso, o jurídicas, y que, por tanto, la nueva entidad sigue siendo igualmente responsable por las sanciones de la anterior. De hecho, advierte que de no contemplarse este aspecto acerca de la continuidad, la reestructuración de las empresas sería una forma de eludir las sanciones.

En esta perspectiva, en el párrafo 41 se hace expresa referencia a que cambios en la organización de la empresa, o de la forma jurídica de la misma, no deben ser utilizados por las empresas para eludir sus responsabilidades, en este caso relativos a las normas sobre competencia, pero también fácilmente aplicables en materia de tributación directa, que es la que nos interesa. El Tribunal advierte que la forma jurídica de la entidad que comete la infracción, y la de su sucesora, no pueden ser utilizadas con el fin de operar perniciosamente<sup>61</sup>.

Haciendo una extrapolación hacia el tema de nuestra incumbencia, la reestructuración de las empresas extranjeras para que sus filiales en España dejen de ser consideradas como

---

<sup>60</sup> Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, STJUE, asunto C-280/06, del 11 de diciembre de 2011 (versión electrónica, base de datos CURIA, ECLI:EU:C:2007:775). Última consulta 02/05/2020.

<sup>61</sup> *Ibid.* Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, STJUE, asunto C-280/06, del 11 de diciembre de 2011 (ECLI:EU:C:2007:775), FJ 42 y 43.

tales, se puede decir que esta sentencia es favorable a la doctrina que venimos exponiendo. Esto se percibe de forma bastante clara en el párrafo 49 de la resolución, donde se hace hincapié en los vínculos económicos y organizativos que unen a las dos empresas, la filial antecesora y la comisionista que la sucede, así como al sometimiento de ambas a la dirección o control de la filial<sup>62</sup>. Resaltando que el cambio jurídico no responde a mayores motivos que a los fiscales y no tanto a decisiones estratégicas reales.

ii) Posturas en contra de la noción de “asentamiento complejo operativo”

De forma más breve analizaremos las posturas contrarias a la interpretación extensiva que hemos comentado anteriormente acerca de la noción de Establecimiento Permanente. Esto parece indicar que, las autoridades judiciales de otros países del continente, como son Francia y Noruega, son más restrictivos a la hora de determinar si una modificación de la estructura empresarial hacia las figuras de comisionistas o maquiladoras constituye un agente dependiente de la matriz.

o **Caso Zimmer<sup>63</sup>, Francia. (Sentencia del Consejo de Estado francés del 31 de marzo del 2010)**

En este caso, el Consejo de Estado francés el 31 de marzo del 2010, toma la decisión de que no concurre EP en atención a una interpretación profundamente literal tanto del CDI entre Francia e Inglaterra como del Código de Comercio francés. Tan literal es esta interpretación que incluso hace oídos sordos a la doctrina que ha ido elaborando a lo largo de los años la OCDE que permite una interpretación dinámica del concepto, como hemos venido mencionando en apartados anteriores.

Parece importante mencionar que, en una instancia anterior en el 2007, el Tribunal de Apelación, se decantó por considerar que la empresa operaba en Francia por medio de agente dependiente y que, por tanto, ello constituía un EP en el país. Esta instancia alega

---

<sup>62</sup> *Ibid.* Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, STJUE, asunto C-280/06, del 11 de diciembre de 2011 (ECLI:EU:C:2007:775), FJ 48 y 49.

<sup>63</sup> Cfr. *Conseil d'État*, Sentencia n°304715, del 31 de marzo de 2010 (versión electrónica, base de datos Légifrance, ECLI:FR:CESSR:2010:304715.20100331). Última consulta 03/05/2020.

que entre las dos partes media una relación de comisión, pero que ello no obsta para que la empresa británica actúe en nombre propio a través de la francesa, ya que no parece que haya independencia a la hora de actuar ni funcional<sup>64</sup>.

Retomando los preceptos en los que se funda el Consejo de Estado para determinar que no existe EP, cobran especial relevancia los comentarios del autor Carmona Fernández<sup>65</sup>, quien critica duramente la posición del tribunal francés por considerarla excesivamente formalista y alejada de una realidad que ya ha sido puesta de manifiesto por la OCDE a través de sus actualizaciones e interpretaciones. Este autor señala que el tribunal obvió de manera demasiado tajante la “realidad operativa, funcional y económica”<sup>66</sup> de la empresa francesa, cuya estructura funcional y actos en el tráfico mercantil demostraban que se alejaba, y mucho, de la figura del comisionista por nombre propio.

Como hemos comentado en apartados previos, para que exista agente dependiente y, por ende, EP, deben darse las notas de dependencia y capacidad para concluir contratos en nombre de la matriz. En el presente caso se llega a la conclusión de que legalmente la empresa francesa no constituye EP porque el tipo de contrato que vincula a las dos empresas no permite que los actos concluidos por la comisionista vinculen a la principal<sup>67</sup>. Una cuestión profundamente formalista y que no entra a cuestionar acerca del vínculo operativo real entre las dos empresas.

- **Caso Dell, Noruega.**

La empresa informática Dell implantó la misma estructura operativa en diferentes países por lo que estamos ante una segunda sentencia con el mismo objeto de fondo, si existe o no EP en el Estado tras la reestructuración empresarial.

---

<sup>64</sup> Cfr. “Acción 7 Plan de acción BEPS: impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, p. 9. (disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/ACCION-7-BAKER-MCKENZIE.pdf>; última consulta 06/06/2020)

<sup>65</sup> *Op. Cit.* Cfr. Carmona Fernández, N., 2012, “La noción de Establecimiento Permanente...”, pp. 50 y 51.

<sup>66</sup> *Op. Cit.* Cfr. Carmona Fernández, N., 2012, “La noción de Establecimiento Permanente...”, p.51.

<sup>67</sup> “*Décision Zimmer: commissionnaire et établissement stable*”, *PwC Société d'Avocats*, Paris, 2010. (disponible en: <https://www.pwcavocats.com/fr/ealertes/archives-ealertes-france/decision-zimmer-commissionnaire-et-etablissement-stable.html>; última consulta 06/06/2020)

La sentencia que ahora vamos a comentar fue dictada poco tiempo después de la española, lo que en un principio podía suponer que hubiese cierta influencia en el contenido de la resolución. Sin embargo, ocurrió todo lo contrario, la sentencia noruega falla en sentido totalmente opuesto a la dictada por nuestro Alto Tribunal, desestimando la noción de “asentamiento complejo operativo”.

De forma similar al caso Zimmer, primeramente, el Tribunal de Apelación de Oslo falla a favor de la existencia de un EP por medio de un agente dependiente. Más adelante es el Tribunal Supremo noruego el que corrige esta resolución abogando por una interpretación formalista del derecho nacional y del CDI que regula las relaciones entre Irlanda y Noruega, desestimando la existencia de ese EP<sup>68</sup>. La sentencia noruega recurre en gran medida a lo dispuesto por el Tribunal francés para el caso anteriormente estudiado<sup>69</sup>, llegando incluso a reproducir argumentos para apoyar su tesis, que se fundamenta sobre la imposibilidad legal de que exista dependencia en base al contrato que vincula a las dos partes. Todo ello, aunque la relación fáctica entre las partes sea otra distinta y con claros signos de dependencia.

En ambos casos podemos observar que el verdadero debate de fondo que suscita la cuestión es si se debe hacer una interpretación “literal o espiritual/fáctica”<sup>70</sup> de los preceptos legales y del contrato que vincula a las partes. Nuestro Alto Tribunal tiene una opinión, parece, bastante clara al respecto, “ya no es posible seguir interpretando los textos de forma literal como se ha hecho en otras jurisdicciones”<sup>71</sup>, se debe dar paso a una interpretación dinámica para dar respuesta a las, cada vez más complejas, estructuras societarias con las que nos encontramos en la práctica.

---

<sup>68</sup> *Op. Cit. Cfr.* Carmona Fernández, N., 2012, “La noción de Establecimiento Permanente...”, p. 52.

<sup>69</sup> *Cfr.* Buján y Arranz, A. F. de, “Un nuevo concepto de agente dependiente del establecimiento permanente en la última jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia español”, *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, vol. 32, 2013, pp. 261-278, p. 278. (disponible en: [http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12015/1/2013\\_art\\_afbarranz.pdf](http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12015/1/2013_art_afbarranz.pdf) ; última consulta 03/06/2020)

<sup>70</sup> *Op. Cit. Ibid.* Carmona Fernández, N., 2012, “La noción de Establecimiento Permanente...”, p. 52.

<sup>71</sup> *Cfr.* Lorán, M. Y Villa, E., “Establecimiento permanente: el Tribunal Supremo se pronuncia en el caso Dell”, Osborne Clarke, 4 de julio 2016. (disponible en: <https://www.osborneclarke.com/es/insights/establecimiento-permanente-el-tribunal-supremo-se-pronuncia-en-el-caso-dell-2/> ; última consulta 03/06/2020)

#### 4. EL EP EN LA ECONOMÍA DIGITAL

Parece evidente llegar a la conclusión de que deben tomarse medidas para evitar esta fuga de capitales de las jurisdicciones donde se originan con el fin de no ser gravadas en el Estado de la fuente, ya que eso supondría una tributación mayor. Las cifras datan en 240 billones de dólares anuales las pérdidas de tributación de forma internacional<sup>72</sup>, y es por ello que los países llegaron al consenso de que estas prácticas deben erradicarse.

Se plantea entonces el problema de elaborar una nueva aproximación a los conceptos tradicionales, en concreto al de EP. En los próximos apartados haremos una breve mención a las modificaciones que se han planteado a la noción, todos ellos hacen hincapié en la necesidad de incluir el elemento digital, ya muy presente en la economía. No podemos obviar que las siguientes propuestas pasan indiscutiblemente por una modificación del MCOCDE y de los convenios bilaterales, ya que por el principio *nullum tributum sine lege* impide que puedan gravarse rentas sin una ley que lo ampare.

##### i. EP virtual

La primera de las propuestas supone entender de forma extensiva la interpretación y los comentarios al MCODE respecto a la consideración de página web como EP. Como ya hemos comentado anteriormente, una página web por sí sola no constituirá en ningún momento EP, a no ser que esta se encuentre alojada en un servidor, en cuyo caso el servidor sí que será considerado EP. En un mundo fuertemente digitalizado como el actual, esta sujeción de EP a un servidor físico no se ajusta a la realidad, ya que este se puede encontrar en jurisdicciones de baja tributación y operar comercialmente en otras (*market jurisdiction*).

Es por ello que algunos autores como Rengifo (2002)<sup>73</sup> o Gómez Requena y Moreno González (2018)<sup>74</sup> proponen tomar en consideración la página web como auténticos

---

<sup>72</sup> OCDE, *Key figures*, (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/>; última consulta 20/04/2020)

<sup>73</sup> Cfr. Rengifo, A.M., “El Establecimiento Permanente en un contexto virtual”, *Revista e-Mercatoria*, Vol.1, nº1, 2002, Universidad Externado de Colombia. (disponible en <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/emerca/article/view/2163>; última consulta 15/04/2020)

<sup>74</sup> Cfr. Gómez Requena, J.A. y Moreno González, S., “La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa”, en Lucas Durán, M. y Del Blanco García, A. (dir.), *Documentos de trabajo 3/2018. Residencia y*

lugares fijos de negocio en cuanto se cumplan ciertas condiciones. No podemos olvidar que actualmente las páginas web constituyen un canal más de venta y de comercialización que las empresas utilizan, ya que las TIC permiten que se pueda llevar a cabo todo el proceso de compra-venta por vías telemáticas. Hoy en día a través de estas plataformas las empresas son capaces de comercializar y llevar a cabo su actividad principal, no se trata de una plataforma que albergue actividad accesoria ni auxiliar. Es por ello que se aboga por dotar de una mayor importancia jurídica, con repercusiones fiscales, a un elemento que ha pasado a tener una especial relevancia en la cadena de valor de las empresas.

A estos efectos, el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), propuso en 2014 una modificación en el artículo 5.4 del MCOCDE, en concreto de aquellas actividades desarrolladas en el Estado de la fuente que no eran constitutivas de EP por ser auxiliares a la actividad principal. Este comité alega que, debido a la presencia digital, tales asentamientos podían pasar a tener una mayor importancia en las funciones esenciales de la empresa<sup>75</sup>. Un ejemplo pueden ser unos almacenes localizados en el *market jurisdiction*, que cobran especial importancia por la cercanía al consumidor y, sin embargo, no son considerados actividad principal. La actividad principal, la venta de los bienes, se contabilizaría en un tercer Estado donde se aloja el servidor y, por tanto, donde se gravan todos los ingresos producidos.

Por lo tanto, lo que este comité propone es la supresión de estas excepciones al EP ya que estas han dejado de ser meramente accesorias, para ello propone un acercamiento al artículo 7.1 del Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (MCONU). En este sentido, basándose en mencionado artículo 7.1 del MCONU, Gómez Requena y Moreno González (2018) ofrecen una propuesta de texto que tendría que incluirse al texto del artículo 5 MCOCDE, “*Serán imputables al establecimiento permanente aquellos beneficios dimanados de actividades empresariales idénticas o*

---

*establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 349-366. p.353-357. (disponible en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_03.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf); última consulta 19/04/2020)

<sup>75</sup> Cfr. OCDE, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Objetivo del 2014”, *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*, OCDE Publishing, Paris, 2014, pp. 156-158. (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>; última consulta 20/04/2020)

*conectadas económicamente a las que practica este cuando también sean realizadas a través de una página web operada por la empresa*<sup>76</sup>. Se comprende, que, en el ejemplo anterior, donde hay una presencia física de la empresa en el territorio, aunque sea por medio de un establecimiento considerado auxiliar a efectos del CDI, conjuntamente con una actividad principal desarrollada por medio de una página web, esta se considerará EP. Este cambio permitirá al Estado de la fuente gravar los beneficios que se produzcan en el interior del territorio siempre que haya un mínimo de presencia física.

ii. Presencia virtual significativa

Otra de las propuestas que elabora el GEFED versa sobre la creación de un nuevo nexo. Este nexo sería de aplicación a las empresas que desempeñan “actividades digitales totalmente desmaterializadas”<sup>77</sup>, tal y como se refieren a ellas en el informe. En dicho informe se enuncia una relación de actividades que pueden ajustarse a este concepto, aunque con el fin de no ser exhaustivos lo resumiremos en que son empresas que proveen principalmente bienes intangibles y no requieren de ninguna, o mínima, presencia en el estado donde comercializa.

Para ello el GEFED propone que se debe crear el nuevo nexo fiscal que tenga en consideración tanto la presencia digital de la empresa en un territorio como la correspondiente presencia económica<sup>78</sup>. Además, argumenta que existen varios factores que pueden ayudar en la consideración de una página web como EP en un Estado como pueden ser<sup>79</sup>:

- La permanencia en un país por medio de nombres de dominio nacionales (por ejemplo “.es” o “.com.es”).

---

<sup>76</sup> *Ibid. Op. Cit.* Gómez Requena, J.A. y Moreno González, S., “La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa”, (2018) ... p. 357.

<sup>77</sup> *Op. Cit. Cfr.* OCDE, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Objetivo del 2014” ... pp. 157 y ss.

<sup>78</sup> *Ibid. Op. Cit.* Gómez Requena, J.A. y Moreno González, S., “La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa”, (2018) ... p. 360.

<sup>79</sup> *Ibid. Op. Cit.* Gómez Requena, J.A. y Moreno González, S., “La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa”, (2018) ... p. 357.

- La cercanía a los clientes por medio del idioma local del país, pagos mediante sistemas comúnmente aceptados y utilizados en el país, entrega por medio de compañías distribuidoras locales o habituales, campañas publicitarias o de *marketing* personalizadas al entorno local.
- Utilización de los datos de los usuarios o consumidores con el fin de realizar una oferta de bienes o servicios personalizados a las necesidades o intereses locales. Por medio de suscripciones de usuarios.
- Número de contratos realizados con clientes radicados en territorio español o participación de los usuarios en la aportación de datos de carácter personal, como puede ser la ya mencionada suscripción a comunicaciones comerciales.

Se trata de una lista *numerus apertus* que podrá modificarse y ampliarse conforme lo haga el negocio digital y asumiendo las innovaciones que este albergue<sup>80</sup>.

Algunos autores como Padial (2017)<sup>81</sup> objetan ante este cambio en la noción de EP ya que da lugar a una situación de inseguridad jurídica fruto de la inconcreción de los criterios por los que una actividad desarrollada en un territorio por una página web puede llegar a dar lugar a un EP. Los criterios enumerados *supra* no establecen a partir de qué umbrales una empresa comienza a considerarse que tiene una “presencia virtual significativa”, además de darse simultáneamente una “presencia económica significativa”. Parece que existe consenso en que una inexistencia de beneficios, o que estos sean reducidos, por mucho que la presencia virtual sea elevada no deberían ser gravados en aras de una neutralidad fiscal<sup>82</sup>.

En relación a la idea anterior, Gómez Requena y Moreno González (2018) recogen lo que se entiende por presencia económica significativa, argumentando que solo para aquellas empresas no residentes que superen un umbral de beneficios, procedentes de actividades virtuales exclusivamente, podrían ser sometidas a la imposición directa en el país donde

---

<sup>80</sup> *Op. Cit. Cfr.* OCDE, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Objetivo del 2014” ... pp. 157-159.

<sup>81</sup> *Op. Cit. Cfr. S.P.* Cruz Padial, I. y Sánchez-Archidona Hidalgo, G., “Economía Digital, Establecimiento Permanente y Presencia Digital Significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED”, 2017.

<sup>82</sup> *Op. Cit. Cfr.* Gómez Requena, J.A. y Moreno González, S., “La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa”, (2018) ... p. 362.



operan en virtud de la existencia de EP<sup>83</sup>. Para poder poner en marcha este sistema de tributación se hace especialmente necesaria una correcta red de información entre los países, donde los Estados sean capaces de transmitir la información necesaria de las empresas residentes en sus fronteras con el fin de que la tributación internacional no sea transgredida. Con este fin se desarrolla la Acción 11 del plan BEPS sobre la Evaluación y seguimiento del Plan BEPS por los Estados parte, que estudia ese flujo de información internacional por medio de los *country by country reports*.

iii. *Bit Tax*. Volumen de datos utilizados.

Una tercera medida, bastante innovadora y aportada por Padial (2017) es la de hacer tributar a estas empresas en función del volumen de datos total utilizados por la página web en un Estado en relación con el total de ingresos que obtienen de operar en él<sup>84</sup>. Esta medida supondría la creación de un nuevo tipo de gravamen exclusivo para empresas operantes por medio de las TIC, en concreto por medio de internet.

Siendo esta una forma que no ha contemplado en un inicio el GEFED, a mi parecer es la forma de la que se puede llegar a una mayor objetividad en la aplicación de la correspondiente tributación directa. El hecho de establecer una serie de parámetros, tales como son los *bytes*, para medir la efectiva presencia digital en un territorio salvaguarda el principio de neutralidad propio de los impuestos directos. De esta forma se podría establecer un sistema de tributación progresivo, tal y como lo es el IRPF, donde se gravasen las rentas producidas en España en relación con la presencia, medida en el volumen de datos descargados por los consumidores españoles en el territorio. Con esto quiero decir que se podrían establecer unos umbrales a partir de los cuales esta tributación sería preceptiva y, hasta tal límite encontraríamos una exención. De esta forma las comercializaciones esporádicas en territorio extranjero, cualquier territorio que no sea el de residencia de la empresa, no quedarían gravadas por el impuesto. Solo estarían sometidas al impuesto las rentas generadas que superen los mínimos establecidos y por

---

<sup>83</sup> *Ibid. Cfr.* Gómez Requena, J.A. y Moreno González, S., “La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa”, (2018) ... p. 361.

<sup>84</sup> *Op. Cit. Cfr.* S.P. Cruz Padial, I. y Sánchez-Archidona Hidalgo, G., “Economía Digital, Establecimiento Permanente y Presencia Digital Significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED”, 2017, apartado 4.3.2.

un impuesto que gravaría con un tipo marginal más elevado a las empresas que mayores ingresos generen en territorio español.

No obstante, al tratarse de la creación de un tipo de gravamen novedoso encontraría detractores y, a la postre, sería aplicado de forma unilateral por algunos Estados que sí que la aprobasen, lo que llevaría a una situación de desarmonización tributaria internacional más acentuada.

## **V. ESFUERZOS PARA FRENAR LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.**

### **1. A NIVEL EUROPEO. PROPUESTA DE DIRECTIVA DE UNA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA COMUN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BICCIS)**

A la luz de los objetivos que venimos comentando, la Comisión Europea en marzo del 2011 elabora una Propuesta de directiva al respecto, la cual aún se encuentra pendiente de aprobación por el Consejo. Esta Propuesta de directiva es relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS). Con ella se pretende considerar a la Unión como un mercado único, no solo en materia de libre comercio, sino que también en relación a la imposición tributaria directa. Siguiendo los principios fundamentales de la Unión tales como la eliminación de fronteras, el principio de libre desplazamiento y el de residencia entre EM, se pretende que las empresas encuentren un espacio donde desarrollar sus actividades comerciales transfronterizas en condiciones similares independientemente del país donde se encuentre el domicilio social de la empresa. Asimismo, el objetivo principal de este proyecto es el de luchar contra las prácticas fraudulentas de las empresas que se aprovechan de los derechos que les confiere ser residentes de un EM para reducir la carga fiscal además de los convenios de doble imposición.

Con estos objetivos en mente, se busca una actualización en la tributación de los beneficios empresariales, en concreto acerca del IS que, como ya hemos comentado, presenta un nexo personal basado en la residencia y, subsidiariamente, la nacionalidad de la empresa. El proyecto BICCIS plantea la posibilidad de modificar el concepto de

residencia, hasta entonces formalista, para pasar a considerar criterios más materiales al respecto. En un primer momento, el objetivo que se busca con esta directiva es el de gravar los ingresos en el Estado de la fuente, para posteriormente encontrar una armonización de los tipos impositivos del IS entre los Países Miembros<sup>85</sup>.

Los objetivos finales de esta directiva son mucho más pretenciosos, se busca llegar a imponer un tipo homogéneo y que establezca una “autoridad tributaria principal” que centralice la actividad tributaria, beneficiando tanto a las empresas multinacionales que solamente tendrán que tratar con una administración, como en beneficio del erario público por disponer de toda la información necesaria para comprobación de las correctas liquidaciones de los impuestos. Se trata de una propuesta de regulación del Impuesto sobre Sociedades muy ambiciosa a nivel europeo que pretende implantarse de forma gradual en la UE para hacer frente a una economía cada vez más globalizada y, a la vez, más deslocalizada.

En relación a la transformación del concepto de residencia hacia una concepción más material toma especial relevancia la propuesta del artículo 4 acerca de la residencia fiscal. Se adopta una postura material optando por la designación de lugar de residencia fiscal de la empresa a aquel lugar donde se encuentre la “administración efectiva” de la empresa, independientemente de que la empresa sea considerada residente en más de un EM<sup>86</sup> por medio de establecimientos permanentes. Esta nueva designación abandona la tradicional concepción formalista sobre el lugar de creación de la empresa o de residencia fiscal.

Junto al criterio de residencia fiscal, otro de los puntos que más han llamado la atención de esta propuesta es *la distribución de la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades*, regulada en el Capítulo VIII del proyecto de directiva. Con esto se busca la distribución del derecho de tributación sobre los beneficios de la empresa en tantas jurisdicciones tributarias como la empresa tenga intereses. Para ello se crea una

---

<sup>85</sup> No debemos olvidar que el segundo de los objetivos que se buscan es materia tributaria, cuya potestad no ha sido delegada a la UE y sobre los que esta no ostenta poder legislativo. considerando 12 COM(2016) 683 final 2016/0336 (CNS) <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/ccctb/>

<sup>86</sup> *Cfr.* Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades. COM(2016) 683 final 2016/0336 (CNS), artículo 4. (disponible en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-683-F1-ES-MAIN.PDF>; última consulta 07/06/2020)

fórmula de reparto que determinará la cuota tributaria a la que tendrá derecho cada uno de los Estados comprometidos, teniendo en cuenta los factores de ventas, mano de obra y activos<sup>87</sup>. De esta forma se pretende gravar de forma razonable, y sin necesidad de modificar el tipo impositivo de cada jurisdicción tributaria, los beneficios o renta que se considera que corresponden a cada Estado.

$$\text{Cuota parte A} = \left( \frac{1}{3} \frac{\text{Ventas}^A}{\text{Ventas}_{\text{Grupo}}} + \frac{1}{3} \left( \frac{1}{2} \frac{\text{Salarios}^A}{\text{Salarios}_{\text{Grupo}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{N}^\circ \text{ asalariados}^A}{\text{N}^\circ \text{ asalariados}_{\text{Grupo}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Activos}^A}{\text{Activos}_{\text{Grupo}}} \right) * \text{Base imponible consolidada}$$

Fuente: Botella García Lastra, C., 2018, p.88<sup>88</sup>.

Esta fórmula desplaza a la tradicional forma de calcular la base imponible que solo tiene en cuenta el resultado neto de la actividad de la empresa en un Estado, haciendo que de esta forma se frustren los intentos de las empresas por trasladar los beneficios de forma artificiosa hacia jurisdicciones de menor tributación, pero con estructuras empresariales vacías de personal o de activos (Sanz Gadea, 2018)<sup>89</sup>.

Es de esperar que esta Propuesta de directiva agilice su proceso de implantación en la Unión Europea motivada por una competencia fiscal que se ha acentuado en los últimos años entre la UE y Estados Unidos.

i. Breve referencia a EEUU. La aprobación del *Tax Cuts and Jobs Act (2017)*

El 15 de diciembre de 2017, EEUU aprueba finalmente el borrador emitido durante el mes anterior que propone una serie de cambios drásticos en la fiscalidad norteamericana. En este documento, denominado *Tax Cuts and Jobs Act*, se modifica la ley tributaria reduciendo los impuestos relativos sobre el patrimonio y la renta de las personas físicas, la renta de las sociedades, y el impuesto sobre inversiones, además de otros cambios.

<sup>87</sup> *Ibid.* Cfr. COM(2016) 683 final 2016/0336 (CNS), artículo 28.

<sup>88</sup> Botella García Lastra, C., “Las Reglas de localización de la Base Imponible de la propuesta BICIS como complemento o alternativa de las normas de residencia fiscal”, en Lucas Durán, M. y Del Blanco García, A. (dir.), *Documentos de trabajo 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 83-99. p.88. (disponible en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_03.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf); última consulta 19/04/2020)

<sup>89</sup> *Op. Cit.* Cfr. Sanz Gadea, E., “Residencia de las personas ...”, 2018, pp. 39-40.

Esta reforma emitida durante el mandato de Donald Trump supone de especial interés ya que en cierta manera pone entre las cuerdas a la Unión Europea, quien hasta el momento se ha mantenido cauta y conservadora a la hora de realizar cambios en la tributación europea en aras de una mayor unificación o, al menos, de cierta homogeneidad. Alguno de los puntos más novedosos y sorprendentes de esta ley es el cambio de un sistema fiscal basado en la renta mundial a uno de corte territorial. Por medio de esta transformación se abandona el sistema de tributación por el que una empresa debía hacer frente a la totalidad del impuesto sobre sociedades en el lugar de residencia fiscal por uno basado en el territorio de obtención de los beneficios. Este cambio ha sido impulsado por una economía cada vez más global que dificulta las labores de investigación en materia tributaria a las grandes empresas operantes en diferentes jurisdicciones, tanto en el mercado norteamericano como en el internacional<sup>90</sup>. Estas cada vez más difíciles investigaciones fiscales suponían un enorme gasto administrativo para las Cortes del Tesoro Americano<sup>91</sup>, encargadas de la comprobación del pago de los correspondientes impuestos de los contribuyentes<sup>92</sup>, una tarea ardua y duramente criticada. De esta forma, se prevé una reducción de los costes administrativos relativos a esta labor que permitirá destinar ese capital para la lucha contra la erosión de las bases imponibles de las empresas, para las cuales ya se ha aprobado un paquete de medidas llamado BEAT por sus siglas en inglés, que corresponden a *Base Erosion and Anti-abuse Tax*.

El impuesto sobre sociedades al que debían hacer frente las empresas americanas ha experimentado una reducción más que considerable, reduciéndose hasta alcanzar el 21%, por debajo incluso de la media de los países miembros de la OCDE<sup>93</sup>, si bien es necesario mencionar que la tasa desde la que se partía, un 35%, estaba considerada de las más altas entre los países miembros de la OCDE. En mi opinión, una reducción tan drástica en el tipo del Impuesto sobre Sociedades es una muestra de la magnitud del problema de

---

<sup>90</sup> *Op. Cit. Cfr.* Serrano Antón, F., “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”, 2006, p.29.

<sup>91</sup> Tillinghast, D. R., “International Tax Simplification”, *American Journal of Tax Policy*, núm. 8/1993, pp. 187-247. (disponible en: <https://taxfoundation.org/final-tax-cuts-and-jobs-act-details-analysis/>; última consulta 07/06/2020)

<sup>92</sup> *Op. Cit. Cfr.* Serrano Antón, F., “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”, 2006, p.29.

<sup>93</sup> *Cfr. The Tax Policy Center's Briefing Book*, Tax Policy Center, 2018, pp. 133-136 (disponible en: [https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/briefing-book/bb\\_full\\_2018\\_1.pdf](https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/briefing-book/bb_full_2018_1.pdf); última consulta 07/06/2020)

elusión fiscal al que se enfrenta. Con el fin de desnaturalizar los esfuerzos de las multinacionales por trasladar sus beneficios a paraísos fiscales, este impuesto que ahora tiene alcance territorial, hace tributar a las empresas por los ingresos obtenidos en territorio americano, independientemente de dónde se localice el domicilio fiscal de la empresa. Es una de las principales diferencias que encontramos frente a la ley tributaria anterior, que como ya hemos comentado abogaba por una tributación sobre la renta mundial basada en el Estado de residencia de la empresa.

Esta rebaja en el IS responde a la estrategia de Trump de traer de vuelta a las empresas americanas que han establecido su domicilio en paraísos fiscales, para que de esta manera pasen a tributar en EEUU, atrayendo así, además, la inversión y desarrollo en el país. Es por ello que se ha “abierto una puerta” a las empresas que habían trasladado sus beneficios hacia países de baja tributación de forma artificial para que puedan trasladarlos de vuelta a territorio americano. Para poder hacer este movimiento de repatriación las empresas deben declararlos, haciendo frente a una tributación muy reducida y en cómodos plazos (en un plazo de hasta 8 años).

Parece evidente que, como en otras muchas ocasiones, EEUU se sitúa a la cabeza en los cambios que merecen una economía global, y es por ello que me aventuro a decir que, en mi humilde opinión, estos son los pasos que la Unión Europea va a intentar seguir en materia tributaria, entre otros motivos ante una posible fuga de empresas europeas hacia territorio estadounidense. No obstante, no podemos olvidar que el proceso legislativo en materia fiscal y tributaria europea reviste de una mayor complejidad, ya que requiere de unanimidad de todos los EM para poder adoptar medidas. Por lo que no sería de extrañar que algunos estados se mostrasen contrarios ante tales cambios tan drásticos y que, a la postre, significan una reducción en los ingresos de sus arcas del Estado. Habrá que estar atentos a los próximos movimientos de la UE en este sentido.

## 2. A NIVEL NACIONAL. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (IDSD)

Desde un alcance Estatal, recientemente hemos presenciado la aprobación en el Congreso del Proyecto de Ley el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, en adelante nos

referiremos a ello por las siglas PLIDSD, el pasado 28 de febrero del 2020. Se trata de un novedoso movimiento legislativo que no esquiva las críticas de diferentes sectores y que trataremos de explicar a continuación.

El PLIDSD presentado por el poder legislativo español viene motivado por un paquete de propuestas de Directrices y Recomendaciones emanadas de la Comisión Europea a los Estados Miembros del 21 de marzo del 2018, que tienen como fin garantizar una imposición justa y eficaz a la economía digital<sup>94</sup>. No obstante, y pese a estar previstos una serie de movimientos unificados hacia la consecución de este objetivo por parte de la OCDE y de la UE para finales del año 2020, España ha decidido desbancarse y actuar de forma unilateral, lo que no ha sido percibido de forma positiva.

A lo largo de estos últimos años, marcados por una cierta inestabilidad política y dificultad para la aprobación de leyes, hemos sido testigos de la aprobación del Anteproyecto de Ley sobre esta materia el 19 de octubre del 2018 y, posteriormente, el Proyecto de Ley el pasado 28 de febrero del presente año. A través de este proyecto de ley se pretende que las empresas que prestan servicios eminentemente digitales tributen en España en función de los ingresos generados en el interior de nuestras fronteras, es decir, en este caso se recurre al criterio de la fuente para gravar las rentas, aunque para ello se toma como referencia la residencia del perceptor de los servicios digitales. Decimos que la aprobación de este nuevo impuesto ha sido objeto de debate puesto que ha encontrado la oposición de aquellos grupos parlamentarios que no apoyan la actuación al margen del consenso de la UE, entre otras cuestiones.

i. Por delante de la UE

Una de las principales críticas que recibe la aprobación de este Proyecto de Ley no es tanto su contenido, acerca del cual hay cierto consenso sobre su pertinencia y necesidad, como su forma. España ha decidido adelantarse a la UE y elaborar su propio tributo a los

---

<sup>94</sup> *Cfr.* Recomendación de la Comisión de 21.3.2018 relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. C (2018) 1650 final. (disponible en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2018/ES/C-2018-1650-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>, última consulta 07/06/2020)

servicios digitales, actuando de forma unilateral a un problema al que se trata de dar una solución global.

Algunos autores como Sánchez-Archidona Hidalgo (2019) ponen de manifiesto que, lejos de ser un avance y resultar beneficioso el situarse a la cabeza de estas prácticas tributarias, puede desembocar en situaciones de absoluta incoherencia entre ordenamientos y que no hacen más que propiciar y favorecer el problema del que ya adolecen hasta el momento los ordenamientos tributarios, lagunas legales y controversias jurídicas<sup>95</sup>. Este autor menciona la necesidad de actuar de forma conjunta hacia un objetivo único, y ello implica que las Directrices emanadas de la Comisión sean transpuestas en los ordenamientos nacionales de forma coordinada, con el fin de evitar cualquier tipo de vacío normativo. Como bien apunta el autor, los cambios de tal magnitud realizados por los Estados de forma unilateral no darán lugar más que a un “caos normativo”<sup>96</sup> como el actual que seguirá beneficiando a las empresas que sepan explotar tales diferencias.

Parece sensato concluir, a estos efectos, que los Estados que implementan medidas de forma unilateral en cierto modo han abandonado el objetivo de lucha contra la erosión de la base imponible en aras de la protección de su propia base imponible<sup>97</sup>.

En este mismo afán de actuación unilateral encontramos que en Francia, Italia o Austria se han aprobado impuestos de carácter similar, todos ellos, incluido el español, con carácter transitorio hasta que sea de aplicación una normativa con alcance internacional.

- ii. Antecedentes, la Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.

El principal antecedente al que la PLIDSD se refiere es la Propuesta de Directiva del Consejo del 2018, en adelante nos referiremos a ella por el nombre de COM (2018) 148

---

<sup>95</sup> Cfr. Sánchez-Archidona Hidalgo, G., “Unilateralismo fiscal en el siglo XXI”, *Quincena Fiscal*, núm, 1-2, 2019, pp. 19-42, p. 22. (disponible en: [https://www.academia.edu/38509138/Unilateralismo\\_fiscal\\_en\\_el\\_siglo\\_XXI](https://www.academia.edu/38509138/Unilateralismo_fiscal_en_el_siglo_XXI); última consulta 07/06/2020)

<sup>96</sup> *Ibid.* . Sánchez-Archidona Hidalgo, G., “Unilateralismo fiscal en el siglo XXI”, 2019, p. 23.

<sup>97</sup> *Ibid.* . Sánchez-Archidona Hidalgo, G., “Unilateralismo fiscal en el siglo XXI”, 2019, p. 32.



final. En ella se plasman y desarrollan los objetivos ya apuntados en 2017 en la Comunicación de la Comisión, la búsqueda de “un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital”<sup>98</sup>.

Esta propuesta reza por una actuación multilateral conjunta en base a unas mismas directrices emanadas de los órganos europeos, aunque la trasposición a cada uno de los ordenamientos estatales deba ser realizada de forma unilateral, al tratarse de una competencia no exclusiva. Al mismo tiempo, se descarta, por ahora, que las medidas puedan ser tomadas con alcance global, por la complejidad de las relaciones internacionales, sin embargo, es el fin último al que se aspira.

### iii. Contenido

El PLIDSD crea *ex novo* un tributo indirecto, es decir, abandonamos la tesis acerca de la tributación directa de las empresas tecnológicas de la que ha versado el presente trabajo. Se trata de un aspecto que cobra especial relevancia ya que los CDI solamente regulan las relaciones impositivas directas entre Estados, por lo que no quedarían afectados por los mismos<sup>99</sup> y las empresas podrán, por tanto, ser gravadas por ambos impuestos, el directo y el indirecto que estamos analizando.

El hecho de que haya configurado como un impuesto indirecto también ha encontrado detractores, puesto que según reza la Exposición de Motivos del PLIDSD “las actuales normas relativas al impuesto sobre sociedades no resultan ya apropiadas para gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía”<sup>100</sup> y es por ello que se ha intentado dar solución al problema por medio de la creación de un nuevo tributo indirecto. Menéndez Moreno (2019), expone que no se deberían intentar corregir las deficiencias

---

<sup>98</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital, COM(2017) 547 final. (disponible en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/ES/COM-2017-547-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>; última consulta 07/06/2020)

<sup>99</sup> Cfr. García, J.C., “Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Tax Alert”, KPMG Abogados, Marzo 2020. (disponible en <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2020/03/proyecto-ley-impuesto-servicios-digitales.pdf>; última consulta 07/06/2020)

<sup>100</sup> Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, PLIDSD 121/000039, 25 enero 2019. Exposición de motivos 1. (disponible en: [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF); última consulta 07/06/2020)

de las adolece un impuesto directo, el IS, por medio de la creación de un impuesto indirecto, sino que se deben buscar soluciones por medio de la revisión y adaptación del tributo a las nuevas realidades<sup>101</sup>. En particular, se debería haber hecho una revisión del concepto de EP que permita la inclusión de estas actividades digitales entre los supuestos de hecho.

Del mismo modo, Delgado Pacheco (2018)<sup>102</sup> vuelve a cuestionar la creación de este tributo que se concibe como indirecto, puesto que recalca que la problemática de la erosión de las bases imponible responde al hecho de que los principios tradicionales de la imposición directa sobre las empresas están desactualizados y que requieren de una modernización. En este sentido, propone una modificación de la noción de EP, remitiéndose a la propuesta que hace la Comisión acerca de la “presencia digital significativa”, aspecto en el que coincide con De la Rosa (2018)<sup>103</sup>. La solución a este problema de escala internacional no pasa por la creación unilateral de impuestos indirectos que cubran las lagunas de los directos ya existentes, sino que se debe intentar remar hacia una armonía fiscal internacional que recoja las nuevas formas de hacer negocio en la actualidad.

En la Exposición de motivos apartado tercero se hace referencia a cuáles serán los servicios provistos por medios digitales que quedarán sujetos al impuesto. Estos servicios se caracterizan por la existencia de “una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y a través de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios”<sup>104</sup>. Es decir, se trata de servicios que sin la existencia o participación en los mismos de los usuarios no tendrían razón de ser y carecerían de valor.

---

<sup>101</sup> Cfr. Menéndez Moreno, A., “El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2019, p.1.

<sup>102</sup> Delgado Pacheco, A., “Fiscalidad de la economía digital: el paquete europeo”, *Blog Centro Garrigues*, 2018. (disponible en: <https://blog.centrogarrigues.com/tributacion/fiscalidad-la-economia-digital-paquete-europeo/>; última consulta 07/06/2020)

<sup>103</sup> De la Rosa, R., “Tasa Google: ¿solución transitoria o definitiva?”, *KPMG Tendencias*, 30 de octubre 2018. (disponible en: <https://www.tendencias.kpmg.es/2018/10/tasa-google-solucion-fiscal-transitoria-definitiva/>; última consulta 07/06/2020)

<sup>104</sup> *Op. Cit.* Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, PLIDSD 121/000039, 25 enero 2019. Exposición de motivos 3.

Los servicios que tendrán la consideración de servicios digitales sujetos al tributo son<sup>105</sup>:

- Servicios de publicidad en línea, entendiéndose como tal la inclusión de contenido publicitario en las interfaces digitales dirigidas a usuarios.
- Servicios de intermediación en línea, provisión de medios de comunicación, interacción y localización entre los usuarios.
- Servicios de transmisión de datos, venta o cesión de datos recopilados a través de los medios anteriores.

El sujeto pasivo de este impuesto serán todas aquellas empresas que ofrezcan los servicios que puedan encuadrarse en cualquiera de las tres categorías de servicios digitales anteriores y superen un umbral de cifra de negocios, siempre y cuando haya nexo con el territorio nacional. Este nexo se dará cuando el usuario esté radicado en territorio español, a estos efectos se tendrá en consideración la localización de la dirección IP del usuario.

Los umbrales que debe superar la empresa para que sea aplicable el tipo impositivo, que será del 3%, son los siguientes:

- Que el importe neto de la cifra de negocios del año civil anterior sea superior a 750 millones de euros.
- Que el importe de los beneficios obtenidos por medio de los servicios digitales prestados con vinculación al territorio español supere los 3 millones de euros.

Con estos requisitos se pretende que solo queden gravadas aquellas empresas de gran envergadura operantes a nivel mundial, dejando a salvo las pymes e incluso a las medianas y grandes empresas pero que no cuentan con una posición asentada en el mercado digitalizado<sup>106</sup>.

## **VI. EL CASO SPOTIFY.**

A lo largo de los próximos apartados podremos comprobar de una forma práctica lo dispuesto de forma teórica en el presente trabajo acerca de la insuficiencia de la actual

---

<sup>105</sup> *Ibid.* Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, PLIDS. Exposición de motivos 4.

<sup>106</sup> *Ibid.* Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, PLIDSD. Exposición de motivos 5.

configuración del IS y hacer una aproximación acerca de lo que supondría el novedoso gravamen del IDSD sobre los ingresos en España.

Spotify es una empresa nacida en Suiza que ofrece el acceso a un amplio catálogo de contenido musical en *streaming*, es decir, sin necesidad de que el usuario haya comprado físicamente ni digitalmente el contenido, sino que se transmite en directo por la red. Parece bastante claro que, la definición de esta novedosa plataforma de consumo musical se encuentra entre los servicios digitales que han surgido gracias a las nuevas tecnologías.

La plataforma obtiene sus ingresos por dos vías complementarias. Por una parte, ofrece a sus usuarios la posibilidad de disfrutar del servicio de música *online* de forma gratuita, en su versión más básica y con ciertas funcionalidades limitadas, en cuyo caso obtiene beneficios mediante la intercalación de cuñas publicitarias entre las canciones. Por otra parte, los usuarios pueden optar por el pago de una cuota mensual por el servicio *premium*, que elimina las restricciones a ciertos contenidos y los anuncios.

## 1. SPOTIFY EN NÚMEROS

La red musical fue lanzada en 2008 al mercado y desde entonces ha acumulado un total de 286 millones de usuarios hasta marzo del 2020, de entre los cuales 130 millones de usuarios están abonados a la suscripción mensual que amplía en contenido y las funciones de la plataforma<sup>107</sup>. Se encuentra disponible en 79 mercados, por lo que, sin lugar a dudas, ostenta una gran presencia internacional. Sus principales competidores son empresas tan insignes como Apple Music y YouTube.

Durante el pasado 2019 la plataforma cerró con una cifra de negocios que alcanzó los 6.764 millones de euros de forma consolidada. Los ingresos reportados por las cuotas de suscripción de los usuarios supusieron casi el 90% del total y el 10% restante de los ingresos proviene de los servicios publicitarios.

---

<sup>107</sup> *Vid.* Información extraída de <https://newsroom.spotify.com/company-info/> a fecha del 31 de marzo del 2020.

La compañía reporta sus beneficios divididos en cuatro áreas geográficas<sup>108</sup>, Estados Unidos con algo más de 2.500 millones; Reino Unido que contribuye al resultado con unos 700 millones de euros; Luxemburgo con apenas 4 millones de aportación fruto de inversiones financieras y el resto de países donde opera la empresa, que se agrupan bajo la denominación de “Otros Países”, cuya cifra de negocios acumulada es de 3.500 millones de euros. No se proporcionan más datos acerca de las cuotas de negocio pormenorizadas de cada país, por lo que de cara a los cálculos necesarios para realizar un ejemplo de lo que Spotify tendría que tributar en el Estado español tomaremos los últimos datos del 2017 con las modificaciones que creamos oportunas, no obstante, esto se detallará más adelante en el apartado 3.

Los resultados de Spotify no han hecho más que crecer a pasos agigantados, reportando un incremento en la cifra de ingresos del 102% desde el año 2017, actualmente está considerado como un auténtico gigante tecnológico.

## 2. ESTRUCTURA EMPRESARIAL Y TRIBUTACIÓN

Spotify tiene su domicilio en Estocolmo, Suiza, desde donde se dirige toda la estrategia de la compañía, se toman decisiones y se factura a los usuarios. Esta sede suiza tiene el nombre de Spotify AB.

Además, cuenta con trece filiales repartidas a lo largo de los países donde tiene mayor presencia hasta el momento, que son Estados Unidos, Reino Unido, Noruega, España, Alemania, Francia, Países Bajos, Canadá, Australia, Brasil, Japón, India y Singapur. Estas filiales con domicilio en diferentes países simplemente desempeñan las acciones de promoción y ventas en sus respectivos Estados o territorios conexos, actuando como comisionistas por cuenta propia de la principal. La excepción son las filiales de Estados Unidos y Reino Unido que sí que desempeñan por completo todas las funciones de la matriz en sus territorios.

---

<sup>108</sup> Vid. Datos e información acerca de la estructura empresarial del grupo Spotify extraída del *Annual Report* del año 2019, disponible en [https://s22.q4cdn.com/540910603/files/doc\\_financials/2019/ar/Spotify-2020-AGM-Annual-Report-on-Form-20-F.pdf](https://s22.q4cdn.com/540910603/files/doc_financials/2019/ar/Spotify-2020-AGM-Annual-Report-on-Form-20-F.pdf) y de la Nota para los Accionistas, disponible en [https://s22.q4cdn.com/540910603/files/doc\\_financials/2019/q4/Shareholder-Letter-Q4-2019.pdf](https://s22.q4cdn.com/540910603/files/doc_financials/2019/q4/Shareholder-Letter-Q4-2019.pdf).

Particularmente, en España, la filial que opera en nuestro país toma el nombre de Spotify Spain S.L., una persona jurídica completamente participada por la matriz, Spotify AB. Como ya hemos adelantado, Spotify Spain se encarga de las actividades de promoción y marketing de los territorios de España, Portugal y Uruguay. La relación entre la sueca y la española se configura por medio de una relación de comisionista por cuenta propia, por lo que la empresa española cuenta con total libertad a la hora de establecer precios y promociones a los servicios publicitarios. Spotify Spain facturará íntegramente los servicios prestados por estos conceptos publicitarios, pero las cuotas de los usuarios de estos territorios nunca serán facturadas por la española, sino que esos beneficios se imputarán directamente a la matriz. Ello no obsta a que la empresa española pueda recibir algún tipo de comisión por promover contratos a favor de la matriz, pero nunca vincularán a la matriz.

Con este tipo de estructuras las empresas por medio de las cuales se opera en destino no constituyen EP de la matriz. Son empresas que, por medio de un contrato de comisión por cuenta propia, desempeñan actividades accesorias, cuenta de ello es que la cifra de negocios muestre que tan solo un 10% del total provenga de dicha actividad. Para que la situación no pueda dar lugar a dudas se aseguran que exista independencia en la toma de decisiones acerca de dichas ramas de actividad.

De esta forma, Spotify Spain tributa en España por el IS, pero solo por los beneficios que obtenga de su actividad en territorio español, es decir, solamente por aquellos beneficios que resulten de los contratos de marketing y publicidad. Parece bastante evidente que esta cifra es mucho menor a la que resultaría de imputar las rentas percibidas por las suscripciones de usuarios a la filial española.

Esta estructura empresarial es relativamente nueva, habida cuenta de la corta existencia de la plataforma, los cambios han sido bastante recientes. La configuración corporativa experimentó una reforma en el 2016, cuando los ingresos por las cuotas *premium* pasaron a pertenecer a la matriz suiza. Un cambio que supone que los beneficios derivados de dichos ingresos han dejado de formar parte de la base imponible española y, por ende, de tributar para nuestras arcas del Estado.

Los últimos datos acerca de la cifra de negocios en España, teniendo en cuenta los ingresos provenientes de las cuotas de suscripción son los del 2016, ascendieron a un total de 55 millones de euros, una cifra muy superior a los 44,5 millones del 2015 y a los 32 millones que se ingresaron en el 2014. Tras la reestructuración los ingresos de Spotify Spain sumaron, tan solo, 12 millones, de entre los cuales 11 provienen de clientes españoles y lo restante de contratos con Uruguay y Portugal. Fue un cambio bastante notorio y del que se hizo eco la prensa puesto que suponía un descenso en los ingresos del 78%.

Hasta el momento de la transformación de la configuración empresarial Spotify Spain tributaba por el IS por todos los beneficios generados tanto por la división de publicidad y marketing como por la de ventas. En el momento en el que se transfiere esta última división a Suiza se deja de tributar por ella en España. Estas reestructuraciones empresariales suscitan serias dudas en el erario español, puesto que no se sabe hasta qué punto los motivos por los que se llevan a cabo estas operaciones son fruto de una estrategia de centralización de operaciones como alega la marca, o su único fundamento es el ahorro fiscal. Es por ello que a partir del 2020 se prevé que entre en aplicación el comentado IDSD que grave los ingresos en España.

### 3. SUPUESTO DE APLICACIÓN DEL IDSD

Partiendo de los datos del apartado anterior sobre la cifra de negocios de Spotify Spain a lo largo de los años 2015 a 2017 vamos a calcular una posible actualización y a ofrecer un hipotético resultado acerca de la cantidad que la empresa tendría que abonar en concepto de IDSD.

Desde el 2015 la empresa creció entre un 25% y un 40% anual su cifra de negocios, así que tomaremos un valor medio del 33% para calcular un hipotético crecimiento anual hasta el 2019. Aproximadamente, esta progresión nos ofrece un dato de 130 millones de euros de ingresos totales en la filial española. De esa cantidad, un 90% proviene de operaciones con clientes situados en territorio español y el 10% restante de clientes residentes, al menos virtualmente por medio de la dirección IP, en Portugal y Uruguay. Por lo que los ingresos percibidos por Spotify Spain desde direcciones IP españolas ascienden a 117 millones de euros.

Llegados a este punto analizaremos si es aplicable el impuesto en base a estos datos. En primer lugar, la cifra de negocios consolidada del grupo es muy superior a 750 millones de euros puesto que supera con creces los 6.500 millones. Y la cantidad calculada percibida en España supera el límite de 3 millones que determina el PLIDSD.

Respecto al hecho imponible, por una parte, los servicios de publicidad en línea están sujetos al impuesto y sobre las suscripciones habrá que estar a lo que se entiende por servicios de intermediación en línea o de transmisión de datos. La aplicación se nutre de los datos de los usuarios para ofrecer productos relacionados con sus gustos y preferencias y a su vez, esto permite que la empresa desarrolle su estrategia de acuerdo a esos datos. Por otro lado, se permite cierta interacción entre los usuarios a modo de red social, donde se comparten canciones o listas de reproducción. A los efectos del caso práctico vamos a considerar que esta rama de actividad empresarial también está sujeta al impuesto.

Con estas consideraciones es de aplicación el tipo de gravamen del 3% sobre la cifra de negocios en España, lo que nos da un resultado de 3,50 millones de euros que se tendrían que satisfacer al erario público, además del correspondiente IS que grava los beneficios de Spotify Spain.



## VII. CONCLUSIONES

- i. A lo largo del presente Trabajo se han expuesto las dificultades con las que actualmente se encuentra la fiscalidad internacional a la hora de gravar las rentas provenientes de la economía digital. La dificultad estriba en la más que evidente deslocalización a la que se someten estas empresas fruto de su modelo de negocio, basado en bienes y servicios intangibles que pueden ser provistos a los consumidores finales desde lugares remotos.
- ii. Es necesario recalcar que desde el 2013 se ha intentado dar solución a estos problemas desde organismos supranacionales como son la OCDE o el G20, quienes han denunciado la falta de justicia social que se predica de los tradicionales ordenamientos tributarios frente a una realidad que dista mucho de la existente en su momento de configuración. La tradicional configuración de los tributos contempla que las empresas sean gravadas en su lugar de residencia, sigue un criterio personal que debería dar paso a un criterio real, basado en el Estado de la fuente donde se obtienen las rentas. Con este cambio aparentemente sencillo nos acercaríamos más a la actual forma de hacer negocios.
- iii. Ahora bien, como se ha visto a lo largo de las páginas no es tan sencillo, cambios de tal magnitud requieren de un consenso internacional muy difícil de conseguir. Estas modificaciones suponen que los Estados en los que residen las multinacionales, donde se aplica la tributación por la renta mundial, cedan su potestad tributaria sobre las rentas originadas en terceros países a favor de sus arcas públicas, lo que haría disminuir considerablemente las suyas. Se trata de un sacrificio que muchos Estados no están dispuestos a asumir en aras de poner fin a la fuga de capitales que se produce hoy en día. Indiscutiblemente, se trata de una ardua tarea de negociación e intermediación entre los Estados con intereses contrapuestos, pero sobre la que, poco a poco, se va consiguiendo un cierto consenso y avances en la materia. Parece necesario que los Estados asuman que la soberanía fiscal de la que disfrutaban hasta el momento va a ser recortada a favor de algún ente supranacional que adquiera competencias legislativas o, al menos, imponga una serie de Directrices a incorporar por los

Estados. Sin embargo, este es el fin último al que se pretende llegar, una especie de sistema tributario único, al menos en el seno de la UE o en EEUU, como podemos comprobar del Proyecto de Directiva BICCIS o el *Tax Cuts and Job Acts* respectivamente.

- iv. En contraste con lo anterior, es innegable decir que, por ahora, los cambios en la configuración internacional acerca de la tributación directa de las empresas están alejados de la realidad, ya que parece poco probable que exista consenso y predisposición a perder la soberanía sobre la materia. Es por ello que otra de las soluciones que a mi parecer parece más sencilla es la reformulación del concepto de EP.
- v. Una actualización de la definición de Establecimiento Permanente permitiría grabar las rentas allí donde se produjesen por medio del impuesto ya existente. En mi opinión, la mejor fórmula sería la de incorporar la *Presencia virtual significativa* en la definición o por medio de los Comentarios al MCOCD. De esta manera, independientemente de la estructura corporativa de la empresa si en el país de destino se superan ciertos umbrales de datos, usuarios, ventas, etc. la filial se encontrará en sujeta al impuesto. Por medio de esta fórmula parece relativamente sencillo ejecutar una ampliación de la definición y se evita que las empresas se escuden en las excepciones al EP por tratarse de actividades accesorias a la principal.
- vi. Por más que un cambio en la definición de EP parece la mejor solución al problema, parece que los esfuerzos se inclinan por la creación de un nuevo impuesto indirecto que supla las ineficiencias del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. En mi opinión no parece la solución más acertada puesto que medidas así pueden desincentivar la evolución digital de los Estados que las apliquen y ello no haría más que crear desigualdades en un plano internacional, aumentando la brecha entre países desarrollados y digitalizados y los que no. Parece que la Economía Digital se percibe como la Tercera Revolución Industrial y no creo que poniendo cortapisas a su desarrollo sea la mejor de las opciones para las economías de los Estados y el desarrollo de la sociedad.

- vii. Volviendo al tema que nos ocupa y analizados los pasos de la UE hacia la consecución del objetivo de una fiscalidad más justa para los negocios digitales, ha sido ésta la que propuso en primer lugar la creación del impuesto indirecto a las multinacionales tecnológicas por medio de la Propuesta de Directiva en el 2018. Si bien de manera temporal hasta que la comunidad internacional llegue a un consenso acerca de la modificación del concepto de EP o una reforma integral de la tributación directa corporativa. Cosa distinta es que parte de los EM de la UE, entre ellos España, hayan decidido tomar cartas en el asunto de forma unilateral, poniendo trabas al Mercado Único que se predica de la UE, al menos en lo que se refiere a su vertiente Digital.
- viii. Sintetizando, pues, diré para terminar que se trata de un asunto de especial relevancia para todos los entes partes, tanto Estados, como empresas que resultarían afectadas y organismos supranacionales, quienes adquirirían importantes funciones. Esto nos sitúa en un plano internacional de cierta inestabilidad tributaria, ya que nos encontramos con varios frentes abiertos. Por un lado, los Estados comienzan a implantar medidas de forma unilateral, por lo que cada vez será más difícil llegar a consensos una vez se consolidan estos impuestos. Por otro, la Economía Digital cada vez abarca una porción más grande de la economía en general, por lo que poco a poco aparecerán más empresas que podrán burlar los tradicionales sistemas tributarios, mermando la capacidad económica de los Estados. Habrá que prestar especial atención en los próximos años a las acciones que la UE tome en la materia, así como los pasos que den los Estados en sus ordenamientos tributarios, todo ello sin perder de vista a la OCDE, organismo que actualmente se encuentra en una especie de “fase de letargo”.

## VIII. BIBLIOGRAFÍA

### 1. LIBROS

- De Juan Casadevall, J., “La recepción europea del programa BEPS. I. Hacia un nuevo paradigma de fiscalidad internacional”, Simón Acosta, E. (ed.), *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018.
- OCDE, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy” OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2014. (disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>; última consulta 19/04/2020)
- OCDE, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Acción 1: Objetivo del 2014”, *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*, OCDE Publishing, Paris, 2014. (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>; última consulta 20/04/2020)
- OCDE, “Proyecto BEPS – Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, Éditions OCDE, Paris, 2016. (disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>; última consulta 19/04/2020)
- OECD, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019 (disponible en <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>; última consulta 20/04/2020)

### 2. CAPÍTULOS DE LIBROS

- Botella García Lastra, C., “Las Reglas de localización de la Base Imponible de la propuesta BICCIS como complemento o alternativa de las normas de residencia fiscal”, en Lucas Durán, M. y Del Blanco García, A. (dir.), *Documentos de trabajo 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 83-99. (disponible en

- [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_03.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf); última consulta 19/04/2020)
- Cubero Truyo, A., “El Impuesto sobre el Valor Añadido (III). Operaciones internacionales” en Pérez Royo, F. (coord.), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2019, pp. 917-974.
  - Palacín Sotillos, R., “Acción 1: Los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales” en Garrigues (coord.) *Plan de acción BEPS: una reflexión obligada*. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pp. 19-40
  - Pérez Royo, I., “El Impuesto sobre Sociedades (I)” en Pérez Royo, F. (coord.), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Tecnos, Madrid, 2019, pp. 337-502
  - Sanz Gadea, E., “Residencia de las personas jurídicas apuntes de futuro”, en Lucas Durán, M. y Del Blanco García, A. (dir.), *Documentos de trabajo 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 33-46. (disponible en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_03.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf); última consulta 19/04/2020)

### 3. ARTÍCULOS DE REVISTA

- Buján y Arranz, A. F. de, “Un nuevo concepto de agente dependiente del establecimiento permanente en la última jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia español”, *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, vol. 32, 2013, pp. 261-278. (disponible en: [http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12015/1/2013\\_art\\_afbarranz.pdf](http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12015/1/2013_art_afbarranz.pdf) ; última consulta 03/06/2020)
- Carmona Fernández, N., “La noción de Establecimiento Permanente en los tribunales, las estructuras operativas mediante filiales comisionistas”, *Crónica Tributaria*, nº 145, 2012, págs. 39-58. (disponible en [https://economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/145/145\\_Carmona.pdf](https://economistas.es/Contenido/REAF/CronicaTributaria/145/145_Carmona.pdf); última consulta 18/04/2020)
- Cruz Padial, I. y Sánchez-Archidona Hidalgo, G., “Economía Digital, Establecimiento Permanente y Presencia Digital Significativa: tras las

- conclusiones del informe del GEFED”, *Quincena Fiscal*, nº18, 2017, págs. 59-88. (disponible en [https://www.researchgate.net/profile/Ignacio\\_Padial/publication/326772913\\_ECONOMIA\\_DIGITAL\\_ESTABLECIMIENTO\\_PERMANENTE\\_Y\\_PRESENCIA\\_DIGITAL\\_SIGNIFICATIVA\\_TRAS\\_LAS\\_CONCLUSIONES\\_DEL\\_INFORME\\_DEL\\_GEFED/links/5b62c5af0f7e9bc79a752cc0/ECONOMIA-DIGITAL-ESTABLECIMIENTO-PERMANENTE-Y-PRESENCIA-DIGITAL-SIGNIFICATIVA-TRAS-LAS-CONCLUSIONES-DEL-INFORME-DEL-GEFED.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Ignacio_Padial/publication/326772913_ECONOMIA_DIGITAL_ESTABLECIMIENTO_PERMANENTE_Y_PRESENCIA_DIGITAL_SIGNIFICATIVA_TRAS_LAS_CONCLUSIONES_DEL_INFORME_DEL_GEFED/links/5b62c5af0f7e9bc79a752cc0/ECONOMIA-DIGITAL-ESTABLECIMIENTO-PERMANENTE-Y-PRESENCIA-DIGITAL-SIGNIFICATIVA-TRAS-LAS-CONCLUSIONES-DEL-INFORME-DEL-GEFED.pdf) ; última consulta 17/04/2020)
- García-Olías Jiménez, C., “El concepto tributario de “Establecimiento Permanente”, *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, nº extra 1, 2011, pp.229-235. (disponible en <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>; última consulta 19/04/2020)
  - Menéndez Moreno, A., “El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2019.
  - Ramos Ángeles, J.A., “El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015”, *Revista Derecho & Sociedad*, núm. 15, 2015, pp. 375-396
  - Rengifo, A.M., “El Establecimiento Permanente en un contexto virtual”, *Revista e-Mercatoria*, Vol.1, nº1, 2002, Universidad Externado de Colombia. (disponible en <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/emerca/article/view/2163>; última consulta 15/04/2020)
  - Sánchez-Archidona Hidalgo, G., “Unilateralismo fiscal en el siglo XXI”, *Quincena Fiscal*, núm, 1-2, 2019, pp. 19-42. (disponible en: [https://www.academia.edu/38509138/Unilateralismo\\_fiscal\\_en\\_el\\_siglo\\_XXI](https://www.academia.edu/38509138/Unilateralismo_fiscal_en_el_siglo_XXI); última consulta 07/06/2020)
  - Tillinghast, D. R., “International Tax Simplification”, *American Journal of Tax Policy*, núm. 8/1993, pp. 187-247. (disponible en: <https://taxfoundation.org/final-tax-cuts-and-jobs-act-details-analysis/>; última consulta 07/06/2020)
  - Vázquez del Rey Villanueva, A., “Poder Tributario y Establecimiento Permanente. Análisis de la reciente jurisprudencia española”, *Revista Auctoritas Prudentium*, nº12, 2015, pp. 5-17. (disponible en:

<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5002033.pdf> ; última consulta 02/05/2020)

#### 4. REFERENCIAS DE INTERNET

- “Acción 7 Plan de acción BEPS: impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente”, *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, 2017, p. 9. (disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/ACCION-7-BAKER-MCKENZIE.pdf>; última consulta 06/06/2020)
- Belloch Ortí, C., “Las Tecnologías de la Información y Comunicación (T.I.C.)”, Unidad de Tecnología Educativa. Universidad de Valencia. (disponible en <https://www.uv.es/~bellochc/pdf/pwtic1.pdf> ; última consulta 31/03/2020
- “Creación y Países Miembros”. *Representación de España ante la OCDE, Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación*. (disponible en <http://www.exteriores.gob.es/RepresentacionesPermanentes/OCDE/es/quees2/Paginas/Pa%C3%ADses-Miembros.aspx> ; última consulta 16/02/2020)
- “*Décision Zimmer : commissionnaire et établissement stable*”, *PwC Société d'Avocats*, Paris, 2010. (disponible en: <https://www.pwcavocats.com/fr/ealertes/archives-ealertes-france/decision-zimmer-commissionnaire-et-etablissement-stable.html>; última consulta 06/06/2020)
- De la Rosa, R., “Tasa Google: ¿solución transitoria o definitiva?”, *KPMG Tendencias*, 30 de octubre 2018. (disponible en: <https://www.tendencias.kpmg.es/2018/10/tasa-google-solucion-fiscal-transitoria-definitiva/>; última consulta 07/06/2020)
- Delgado Pacheco, A., “Fiscalidad de la economía digital: el paquete europeo”, *Blog Centro Garrigues*, 2018. (disponible en: <https://blog.centrogarrigues.com/tributacion/fiscalidad-la-economia-digital-paquete-europeo/>; última consulta 07/06/2020)
- García, J.C., “Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Tax Alert”, *KPMG Abogados*, Marzo 2020. (disponible en <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2020/03/proyecto-ley-impuesto-servicios-digitales.pdf>; última consulta 07/06/2020)

- Gómez Requena, J.A. y Moreno González, S., “La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercial digital: de la fijeza a la presencia virtual y económica significativa”, en Lucas Durán, M. y Del Blanco García, A. (dir.), *Documentos de trabajo 3/2018. Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2018, pp. 349-366. p.353-357. (disponible en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_03.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf); última consulta 19/04/2020)
- Lorán, M. Y Villa, E., “Establecimiento permanente: el Tribunal Supremo se pronuncia en el caso Dell”, Osborne Clarke, 4 de julio 2016. (disponible en: <https://www.osborneclarke.com/es/insights/establecimiento-permanente-el-tribunal-supremo-se-pronuncia-en-el-caso-dell-2/> ; última consulta 03/06/2020)
- OCDE, “Overview. Foreign Direct Investment for Development: Maximising benefits, minimising costs”, 2002 (disponible en <https://www.oecd.org/investment/investmentfordevelopment/1959795.pdf> ; última consulta 19/04/2020)
- OCDE, “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital. Versión Preliminar”, 2014 (disponible en <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf> ; última consulta 26/06/2020) p. 36.
- OCDE, *Key figures*, (disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/>; última consulta 20/04/2020)
- *The Tax Policy Center’s Briefing Book*, Tax Policy Center, 2018, pp. 133-136 (disponible en: [https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/briefing-book/bb\\_full\\_2018\\_1.pdf](https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/briefing-book/bb_full_2018_1.pdf); última consulta 07/06/2020)
- Serrano Antón, F., “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. N° 18/06, 2006, pp. 5-7. (disponible en [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2006\\_18.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2006_18.pdf); última consulta 18/04/2020)
- Spotify, *Annual Report* del año 2019, disponible en [https://s22.q4cdn.com/540910603/files/doc\\_financials/2019/ar/Spotify-2020-AGM-Annual-Report-on-Form-20-F.pdf](https://s22.q4cdn.com/540910603/files/doc_financials/2019/ar/Spotify-2020-AGM-Annual-Report-on-Form-20-F.pdf) y de la Nota para los Accionistas, disponible en



La tributación directa de la Economía Digital por Establecimiento Permanente.

[https://s22.q4cdn.com/540910603/files/doc\\_financials/2019/q4/Shareholder-Letter-Q4-2019.pdf](https://s22.q4cdn.com/540910603/files/doc_financials/2019/q4/Shareholder-Letter-Q4-2019.pdf).

## IX. ANEXOS

### 1. JURISPRUDENCIA

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea, STJUE, asunto C-280/06, del 11 de diciembre de 2011 (versión electrónica, base de datos CURIA, ECLI:EU:C:2007:775). Última consulta 02/05/2020
- Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, STS 201/2012, del 12 de enero de 2012 (versión electrónica, base de datos CENDOJ, ECLI: ES:TS:2012:201). Última consulta 02/05/2020
- Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, STS 2680/2014, del 18 de junio de 2014 (versión electrónica, base de datos CENDOJ, ECLI: ES:TS:2014:2680). Última consulta 02/05/2020.
- Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, STS 2861/2016, del 20 de junio de 2016 (versión electrónica, base de datos CENDOJ, ECLI: ES:TS:2016:2861). Última consulta 02/05/2020
- *Conseil d'État*, Sentencia nº304715, del 31 de marzo de 2010 (versión electrónica, base de datos Légifrance, ECLI:FR:CESSR:2010:304715.20100331). Última consulta 03/05/2020

### 2. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

#### i. Comisión Europea

- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital, COM(2017) 547 final. (disponible en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/ES/COM-2017-547-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>; última consulta 07/06/2020)
- Recomendación de la Comisión de 21.3.2018 relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa. C (2018) 1650 final. (disponible en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2018/ES/C-2018-1650-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>, última consulta 07/06/2020)

#### ii. Dirección General de Tributos

- Resolución Vinculante de DGT, v2191-08, del 20 de noviembre del 2008, (versión electrónica – base de datos Dirección General de Tributos), última consulta 15/04/2020.
- Resolución Vinculante de DGT, v2192-08, del 20 de noviembre del 2008, (versión electrónica – base de datos Dirección General de Tributos), última consulta 15/04/2020.
- Resolución Vinculante de DGT, V2457-12, del 17 de diciembre del 2012, (versión electrónica – base de datos Dirección General de Tributos), última consulta 15/04/2020.
- Resolución Vinculante de DGT, v2555-14, del 30 de septiembre del 2014, (versión electrónica – base de datos Dirección General de Tributos), última consulta 26/06/2020.
- Resolución Vinculante de DGT, V0066-18, del 17 de enero del 2018, (versión electrónica – base de datos Dirección General de Tributos), última consulta 15/04/2020.

### 3. LEGISLACIÓN

- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, (Diario Oficial de la Unión Europea, 30 de marzo de 2010)
- Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades. COM(2016) 683 final 2016/0336 (CNS), artículo 4. (disponible en: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-683-F1-ES-MAIN.PDF>; última consulta 07/06/2020)
- Ley del Impuesto sobre Sociedades. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE 28 de noviembre del 2014)
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOE 12 de marzo de 2004)
- Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, PLIDSD 121/000039, 25 enero 2019. Exposición de motivos 1. (disponible en: [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF); última consulta 07/06/2020)

