

LA TRIBUTACIÓN DE LOS BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS DIGITALES: SOLUCIONES DESDE LA (RE)INTERPRETACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y DESDE SU ENMIENDA. UN ANÁLISIS COMPARADO *VIS À VIS* DE LAS PROPUESTAS DE LA OCDE Y LA COMISIÓN EUROPEA (*)

Eva Escribano

Profesora ayudante de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

Recibido: Septiembre, 2018.

Aceptado: Noviembre, 2018.

RESUMEN

Partiendo de la premisa de que el denominado «Estado del mercado» estaría legitimado para gravar una porción de las rentas que empresas digitales realizan en su territorio (premisas que pueden no ser compartidas), plantearemos dos preguntas fundamentales a lo largo de este artículo.

En primer lugar, barajaremos la posibilidad de mantener el concepto de EP en su forma actual, pero reinterpretándolo en un sentido distinto al habitual (apartado 2). En este contexto, analizaremos críticamente una reciente propuesta sugerida por Brauner y Pistone.

En segundo lugar, y al hilo de las conclusiones a las que llegaremos en el apartado previo, analizaremos la necesidad de introducir enmiendas en la cláusula para así poder dar cabida a esta nueva realidad empresarial. En este contexto, y con el fin fundamental de contribuir al debate de propuestas, realizaremos un análisis comparado de aquellas planteadas por la OCDE y la Comisión Europea, repasando de manera paralela los aspectos más relevantes de su configuración y valorando la posición adoptada por cada uno de estos organismos (apartado 3).

Por último, formularemos unas conclusiones finales (apartado 4).

Palabras clave: establecimiento permanente, economía digital, convenios para evitar la doble imposición, presencia digital significativa, presencia económica significativa, OCDE, Comisión Europea.

(*) Esta investigación se integra en el proyecto DER2017-85333-P («La fiscalidad internacional tras BEPS: ¿son las nuevas reglas y propuestas adecuadas para todos los Estados?») concedido por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad. La autora puede ser contactada mediante correo electrónico: eva.escribano@uc3m.es

THE TAXATION OF PROFITS OF DIGITAL ENTERPRISES: SOLUTIONS FROM THE (RE)INTERPRETATION OF THE PERMANENT ESTABLISHMENT CONCEPT AND FROM ITS AMENDMENT. A COMPARATIVE ANALYSIS VIS-À-VIS BETWEEN THE PROPOSALS OF THE OECD AND THE EUROPEAN UNION

Eva Escribano

ABSTRACT

Departing from the premise that the so-called «Market State» would be legitimized to tax a portion of the business profits derived from digital enterprises within its territory (a premise that may not be shared), we will subsequently explore two scenarios.

Firstly, we will assess the possibility of keeping the PE concept in its current shape but (re)interpreting it in a sense distinct to the usual one (section 2). In this context, we will critically analyze the recent proposal put forward by Brauner and Pistone in this regard. Secondly, and following the conclusions reached in the previous section, we will explore the need to introduce amendments in the clause to better adapt it to this new economic reality. In this context, we will make a comparative analysis of the proposals suggested by the OECD and the European Commission, examining the most relevant aspects of their configuration in parallel and assessing the position adopted by each one of these organizations (section 3).

Lastly, some conclusions will be drawn (section 4).

Keywords: permanent establishment, digital economy, tax treaties, significant digital presence, significant economic presence, OECD, European Commission.

SUMARIO

1. EL DIFÍCIL ENCAJE ENTRE EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA NUEVA REALIDAD EMPRESARIAL DERIVADA DE LA POPULARIZACIÓN DE INTERNET. 1.1. El concepto de establecimiento permanente. 1.2. La nueva realidad empresarial consecuencia de la popularización de internet. 1.3. Conclusiones preliminares. 2. PRIMERA VÍA: LA (RE)INTERPRETACIÓN DEL CONCEPTO PARA ACOGER LA NUEVA REALIDAD EMPRESARIAL. 3. SEGUNDA VÍA: LA ENMIENDA DE LA CLÁUSULA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. ANÁLISIS COMPARADO VIS À VIS DE LAS PROPUESTAS DE LA OCDE (PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA) Y LA UNIÓN EUROPEA (PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA). 3.1. El contribuyente. 3.2. Tipología de transacciones cubiertas por las propuestas. 3.3. Superación de determinados umbrales en relación a transacciones cubiertas. 3.3.1. *Umbral de ingresos*. 3.3.2. *Umbral de usuarios*. 3.3.3. *Otros umbrales*. 3.4. Beneficios netos. 3.5. Atribución de beneficios al nuevo establecimiento permanente. 3.6. Implementación. 4. CONCLUSIÓN FINAL. BIBLIOGRAFÍA.

1. EL DIFÍCIL ENCAJE ENTRE EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA NUEVA REALIDAD EMPRESARIAL DERIVADA DE LA POPULARIZACIÓN DE INTERNET

El punto del que partimos es una realidad que, por obvia y manida, trataremos de describir de la forma más sucinta posible. Se trata, sin ir más lejos, de subrayar que el concepto de establecimiento permanente resulta aparentemente inapropiado para dar cabida en su seno a ciertas formas empresariales que han surgido en las últimas décadas.

1.1. El concepto de establecimiento permanente

Por un lado, tenemos el concepto de establecimiento permanente (en adelante EP). El EP aparece, de una forma u otra, recogido en los convenios de doble imposición, y sitúa el umbral a partir del cual el Estado de la fuente puede gravar los beneficios empresariales obtenidos por empresas no residentes. Dicho gravamen se podría producir siempre que estas empresas tengan un establecimiento permanente en su territorio al que se le puedan atribuir beneficios.

Un vistazo rápido a las distintas cláusulas de EP recogidas en los tres modelos de convenio más influyentes (1) nos permite llegar a la conclusión de que, en esencia, todas ellas exigen en sus respectivas modalidades la presencia física en el territorio del

(1) Para ello partiremos de los modelos actualizados de convenio tributario de la OCDE (2017), Naciones Unidas (2017) y Estados Unidos (2016). Utilizaremos una referencia genérica al número de artículo siempre y cuando sea compartido en los tres casos, en caso contrario concretaremos a cuál de los modelos nos estamos refiriendo.

Estado de la fuente, en mayor o menor medida (2). Por ejemplo, la denominada «cláusula general» establece que la empresa tendrá un EP en un territorio si mantiene en él un lugar fijo de negocios mediante el cual realiza toda o parte de su actividad (artículo 5.1), a menos que dicha actividad pueda calificarse como preparatoria o auxiliar (artículo 5.4). Pueden cumplir tales requisitos las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas o talleres (artículo 5.2). Por su lado, el denominado «EP de obra» (artículo 5.3) determina que surgirá un EP de la no residente toda vez que desarrolle una obra o proyecto de construcción o instalación en el territorio correspondiente toda vez que su duración supere un umbral temporal determinado (3). Por otro lado, tenemos el «EP de agencia» (artículo 5.5), según el cual una empresa tendría un EP en un territorio si en él actúa por cuenta de ella una persona que participa de manera habitual en la conclusión de contratos que le afectan (artículo 5.5). Por último, nos encontramos con el «EP de servicios», característico del modelo de Naciones Unidas (artículo 5.3.b), que aparecerá cuando la empresa preste servicios en el Estado de la fuente por medio de empleados internos o externos siempre que la actividad se mantenga por un periodo mínimo de tiempo.

Como se aprecia a simple vista, todas las modalidades de los conceptos de EP recogidos en los tres modelos tienen en común la exigencia de cierto grado de presencia física en el territorio del Estado de la fuente. Desde la cláusula general y el EP de obra (la oficina, sucursal u obra, por ejemplo, han de estar situadas en el Estado de la fuente) hasta el EP de agencia o de servicios (la(s) persona(s) que encarna(n) el EP ha(n) de realizar su actividad físicamente en dicho Estado).

1.2. La nueva realidad empresarial consecuencia de la popularización de internet

En la otra cara de la moneda tenemos la realidad empresarial a la que han de aplicarse las normas, entre ellas el concepto de EP.

La incursión de internet, en particular desde su popularización en los años 90, ha generado dos situaciones que merecen nuestra atención:

- a) Nuevos modelos de negocio (las denominadas «empresas puramente digitales»). Estas empresas se dedican fundamentalmente a las siguientes actividades:
 - Prestación de servicios telemáticos. Estos servicios se caracterizan fundamentalmente por ser prestados de forma esencialmente automatizada mediante un *software* preprogramado conforme a una serie de algoritmos. Es el caso de las plataformas de búsqueda (Google, Yahoo, Bing), comparadores (Rastreator, Skyscanner, Booking, Rentalcars), almacenamiento en la nube (Dropbox, Google Drive), servicios de correo electrónico (Gmail, Outlook), mensajería instantánea (Whatsapp, Line), plataformas que descansan en los contenidos generados por los usuarios y/o en su interacción (Youtube, TEDtalks, wikis y redes sociales como Twitter e Instagram), plataformas educativas o de divulgación (Coursera), plataformas que proporcionan un mercado a empresas y

(2) No es el objetivo de este artículo repasar las múltiples diferencias que cabe encontrar entre las tres cláusulas de EP (aún más notorias desde las últimas actualizaciones), pues ello exigiría un trabajo mucho más extenso, sino simplemente poner de manifiesto un rasgo que comparten todas las modalidades de EP de los tres modelos.

(3) Los modelos de la OCDE y Estados Unidos requieren que la obra o el proyecto se extienda al menos por un periodo de 12 meses, mientras que el modelo de Naciones Unidas se contenta con un periodo de 6 meses.

particulares de bienes y/o servicios (Amazon, Wallapop, Airbnb), servicios de *streaming* de música (Spotify) o cine y series (Netflix, HBO, Filmin), etc.

- Entregas de bienes digitales. Se trata de empresas dedicadas a la venta de productos que antaño eran tangibles y que ahora son susceptibles de ser transformados en archivos digitales como consecuencia del proceso de digitalización y de ser enviados por medios telemáticos al cliente mediante una plataforma. Es el caso de la música (iTunes), los *e-books* (Amazon) y o las películas.

Este primer tipo de empresas se caracterizan porque pueden funcionar con un número reducido de recursos materiales y personales y que estos pueden situarse en territorios distintos de los Estados donde tienen su mercado.

- b) Modelos de negocio preexistentes /tradicionales que explotan las oportunidades ofrecidas por internet. Se trata de empresas dedicadas a la distribución y venta de bienes tangibles o a la prestación de servicios presenciales pero que utilizan internet como escaparate comercial para acceder a mercados remotos.

Tanto las denominadas «empresas puramente digitales» como aquellas tradicionales que hacen un uso significativo de las oportunidades ofrecidas por internet comparten la característica de que se pueden acceder a mercados remotos (es decir, alejados de allí donde operan) y de obtener beneficios significativos en ellos sin apenas poner un pie en sus territorios.

1.3. Conclusiones preliminares

Si superponemos las dos realidades que acabamos de describir de forma superficial, podemos extraer las siguientes conclusiones preliminares.

En primer lugar, las empresas puramente digitales, por la naturaleza de su negocio, no precisarán presencia física alguna para poder acceder al mercado de clientes/usuarios de un Estado. Esto significa que podrían llegar a derivar suculentos beneficios de clientes situados en un Estado sin necesidad de constituir en su territorio un establecimiento permanente en el sentido actual y extendido de este concepto.

En segundo lugar, las empresas tradicionales que recurren a medios tecnológicos pueden no necesitar contar con ningún tipo de presencia física para acceder al mercado de un Estado. Ciertamente es que, en los casos en que la empresa comercialice mercancía por remoto, esta puede precisar de almacenes (propios o de empresas externas) para así asegurar el almacenamiento de un cierto stock de productos en el territorio que puedan ser enviados de forma más rápida al domicilio del cliente. En cualquier caso, cuando la actividad en dicho espacio se limite al almacenamiento, exposición o entrega de la mercancía, esta quedaría excluida de ámbito del EP como consecuencia del artículo 5.4.a) por su carácter preparatorio o auxiliar.

Cabría concluir que ambos tipos de empresas estarían en condiciones de alcanzar un alto volumen de ventas con clientes de un Estado sin que este tenga opción a gravar una porción de las rentas derivadas de tales ventas, dada la muy probable ausencia de un EP en su territorio. Si entendemos que el Estado del mercado estaría legitimado para ejercer su potestad tributaria en estos escenarios y dicho ejercicio resultaría justificado y deseable, el siguiente reto sería cómo podríamos asegurar tal resultado. ¿Cabría mantener el concepto de EP en su forma actual, pero reinterpretándolo en un sentido distinto al habitual? O, por el contrario, ¿sería preciso introducir enmiendas en él a los efectos de dar cabida a esta nueva realidad empresarial?

2. PRIMERA VÍA: LA (RE)INTERPRETACIÓN DEL CONCEPTO PARA ACOGER LA NUEVA REALIDAD EMPRESARIAL

La pregunta que aquí nos planteamos contestar es si cabría interpretar el concepto actual de EP de forma tal que pueda cubrir algunas de las actividades realizadas por las empresas digitales no residentes y en consecuencia habilitar al Estado de mercado a gravar los beneficios derivados de ellos.

Tradicionalmente se han explorado dos vías distintas: tratar de encajar o bien la página web o bien el servidor donde se alojan las páginas webs dentro del concepto de «lugar fijo de negocios» (artículo 5.1) (4).

La primera de las alternativas fue descartada por la OCDE sin grandes contemplaciones en 2003 (5). La OCDE entendía que las páginas web no eran más que una «combinación de *software* y datos electrónicos», haciendo imposible su calificación como «lugar» en los términos del 5.1, pues este término alude a un espacio físico y tangible. A pesar de lo apropiado de la interpretación, tres países, entre ellos España, emitieron una reserva expresa a los Comentarios al Modelo que reflejaban esta posición (6). Reserva que por, cierto, sirvió como coartada al Tribunal Económico Administrativo Central español para afirmar que *Dell*, residente en Irlanda, mantenía un EP en España a través de su página web, alojada por cierto en un servidor situado fuera del territorio español (7). Y ello a pesar de que la resolución se dictó en 2012, tiempo después de que España retirara dicha reserva (8).

La segunda de las alternativas, consistente en calificar al servidor como «lugar fijo de negocios», gozó sin embargo de mayor recorrido. Un servidor es un equipo, situado en un espacio físico, donde se aloja y desde el que se utiliza la página web. Entendía la OCDE por tanto que los servidores, al contrario que las páginas web, sí estarían en posición de cumplir con los requisitos para constituir un establecimiento permanente, al menos potencialmente (9). En primer lugar, el servidor habría de estar ubicado en un lugar fijo du-

(4) Tales intentos se encuentran recogidos en el apartado «Comercio electrónico», que recogían los párrafos 42.1 a 42.10 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE (versiones de 2003 a 2014). Este apartado fue adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales el 22 de diciembre de 2000 siguiendo dos borradores publicados por el grupo de trabajo nº 1 en octubre de 1999 y marzo de 2000. En la reciente actualización del Modelo realizada en 2017 se ha trasladado el contenido de dicho apartado a los párrafos 122 a 131, aunque manteniendo invariable su contenido.

(5) Párrafo 42.2 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (desde su actualización de 2003 hasta 2014). Párrafo 123 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de 2017.

(6) Dicha reserva puede consultarse en el párrafo 45.6 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE en su versión de 2003. En ella, Grecia, España y Portugal muestran sus reticencias acerca de la interpretación del concepto de EP sugerida por la OCDE (en los párrafos 42.1 a 42.10 de dichos Comentarios) en el ámbito del comercio electrónico.

(7) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, 15 de marzo de 2012. Un buen análisis de la sentencia puede consultarse en CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍNEZ-MATOSAS, E. (2012) y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2016), p. 462-467. Los autores critican con buen criterio la posición mantenida por el tribunal administrativo español, atacando con particular (y justificada) virulencia la extraña metodología de atribución de beneficios al EP virtual, completamente ajena al análisis funcional que exigiría el artículo 7 del Convenio firmado entre España e Irlanda.

(8) España retiró dicha reserva en 2010. A día de hoy, Chile, Grecia, México, Portugal y Turquía hacen constar su discrepancia de la interpretación propuesta por la OCDE en los párrafos 122 a 131 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de 2017 (véanse los párrafos 177, 182 y 183).

(9) Párrafos 42.3 a 42.9 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (desde su actualización de 2003 hasta 2014). Párrafos 124 a 130 de los Comentarios al

rante un periodo de tiempo lo suficientemente amplio. En segundo lugar, el servidor habría de estar a disposición del no residente (requisito extraordinariamente fácil de eludir, por cierto) (10). En tercer lugar, las actividades llevadas a cabo a través de él debían ir más allá de las consideradas como «preparatorias o auxiliares» en los términos del artículo 5.4. Mientras que esta interpretación podría considerarse coherente con el tenor literal y ordinario de los términos de la cláusula general de EP del artículo 5.1, igualmente cierto es que frustraría en cierta medida el espíritu que habitualmente se le atribuye a dicha cláusula. Dicho en otras palabras, si el EP debiera capturar situaciones en las que queda demostrada una participación activa y continuada del no residente en la vida económica del país anfitrión (11), cabría concluir que la mera presencia de un ordenador en funcionamiento en el sótano de un almacén no podría calificarse como tal (12).

Más allá de la posibilidad, remota y desde luego controvertida, de entender que una página web o un servidor podrían entrar en el ámbito de la cláusula general de EP, la tarea de atribuir beneficios a dicho EP introduce nuevos retos y dificultades que en ningún caso deberían pasarse por alto. En otras palabras, de nada sirve que se pueda apreciar la existencia de un EP en estos casos cuando el Estado de la fuente se encuentre de facto imposibilitado para atribuir beneficios a dicho EP conforme al convenio de doble imposición correspondiente y por ende gravarlos. Conforme al actual artículo 7.2, solo cabría atribuir a un EP los beneficios que este habría podido obtener si fuera una «empresa distinta e independiente» que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del EP y a través de las restantes partes de la empresa (13). Teniendo en cuenta que para construir la ficción que nos pide el 7.2, lo primero que tenemos que hacer es identificar las funciones humanas sustantivas desarrolladas por el EP y un servidor raramente desarrollará alguna (se trata de funciones automatizadas previamente programadas por una persona), la conclusión es que, aun cabiendo la formación de un EP, este carecería de base imponible. Los límites del artículo 7.2 a la tributación de los beneficios del EP tampoco fueron óbice para que en el caso *Dell* español se atribuyeran al EP digital todos los ingresos derivados de las ventas *online* previa deducción de los gastos directamente vinculados a las ventas, haciendo así caso omiso del análisis funcional requerido por el artículo 7 del convenio firmado entre España e Irlanda (14).

artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de 2017. Un análisis detallado sobre el EP-servidor y algunos de los pronunciamientos gubernamentales y judiciales más relevantes en la materia pueden consultarse en COCKFIELD, A.; HELLERSTEIN, W.; MILLAR, R. y WAERZEGGERS, C. (2013), pp. 117-133.

(10) Mediante los denominados acuerdos de suministros (*hosting arrangements*) con un proveedor de servidores, la empresa no residente se limitaría a alquilar un cierto espacio en disco para almacenar su página web, evitando así alquilar o adquirir un servidor, situación en la que por el contrario sí se cumpliría con el requisito señalado. Véase COCKFIELD, A. (2006).

(11) SKAAR, A. A. (1991), p. 559.

(12) ESCRIBANO, E. (2015), p. 10 y DOERNBERG, R. L.; HINNEKENS, L. (1999), p. 7. Es posible que dicho planteamiento hiciera que Reino Unido decidiera desvincularse de la línea de la OCDE en lo que se refiere al servidor por medio de una reserva que en su momento se recogió en el párrafo 45.5 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (desde su actualización de 2003 hasta 2014), y que actualmente se mantiene en el párrafo 176 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de 2017.

(13) Esta última especificación de la metodología de atribución de beneficios a EP (conforme a la cual ha de ponerse el foco en las funciones, los activos y los riesgos) aparece recogida únicamente en los Modelos de Convenio de la OCDE y de EEUU vigentes.

(14) Véase *supra* n. 7. Los autores citados critican con buen criterio la posición mantenida por el tribunal administrativo español, atacando con particular (y justificada) virulencia la extraña

Más allá de estos dos intentos de la OCDE, recientemente BRAUNER y PISTONE han puesto sobre la mesa una propuesta europea consistente en una radical reinterpretación del concepto clásico de lugar fijo de negocios (15) para abarcar situaciones que en apariencia no podrían calificarse nunca como tal. Los autores abogaban por que los Estados miembros de la Unión Europea firmaran un protocolo multilateral, llamado a convivir con los convenios fiscales vigentes suscritos entre ellos, que especificara cómo habría de interpretarse la cláusula general de EP de los citados convenios (16). Proponían los autores que dicho protocolo recogiera las siguientes palabras: «se entenderá que existe un lugar fijo de negocios también cuando la empresa realiza una actividad económica en el otro Estado contratante sin presencia física en su territorio. Esta situación cubrirá aquellos casos en los que la empresa concluye contratos con usuarios de dicho Estado por una cuantía que exceda X en el año correspondiente» (17). Así pues, la expresión «lugar fijo de negocios» pasaría a acoger supuestos de presencia virtual cuando esta fuera significativa en términos cuantitativos (p. ej. a nivel de ventas).

La propuesta de BRAUNER y PISTONE puede calificarse a primera vista como una solución táctica de rápida y sencilla implementación. Algo encomiable a la vista del bloqueo institucional que la OCDE ha vivido en este ámbito en el contexto del proyecto BEPS (18). No obstante, se hace necesario advertir de algunos riesgos normativos que pueden derivarse de la adopción de tal medida.

El principal riesgo se deriva de la intención de los autores de que el protocolo multilateral afecte no solo a los convenios suscritos entre Estados miembros sino también a aquellos suscritos entre Estados miembros y no miembros. En nuestra opinión, ello supondría la imposición unilateral de una enmienda a una cláusula consensuada con otro Estado con posteridad a su aprobación, lo que sería además contrario al principio *pacta sunt servanda* recogido en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre derecho de los

metodología de atribución de beneficios al EP virtual, completamente ajena al análisis funcional que exigiría el artículo 7 del Convenio firmado entre España e Irlanda.

(15) BRAUNER, Y.; PISTONE, P. (2017). En efecto, los autores sugieren «una intervención en el terreno interpretativo que pueda ser adoptada de manera rápida y sin requerir la renegociación de los convenios fiscales existentes» (traducción propia de la autora).

(16) Su funcionamiento por ende no distaría mucho de aquel del Convenio multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios impulsado por la OCDE como resultado del proyecto BEPS.

(17) Aunque los autores dejaban abierta la puerta de fijar ese umbral en relación al número de usuarios establecidos en el territorio del Estado de la fuente con los que la empresa hubiera celebrado contratos o la duración de la presencia de dicha empresa en dicho territorio. Igualmente, sugerían que los umbrales fueran suficientemente flexibles para así adaptarse a las dimensiones geográficas, demográficas y económicas de cada territorio (por ejemplo, estableciendo una ratio relacionada con el PIB del Estado en cuestión).

(18) En efecto, la OCDE parece haber llegado a un callejón sin salida como consecuencia de la disparidad de posiciones mantenidas por algunos de sus países miembros y la actitud inmovilista de otros. Véase el último informe de la acción 1 (OCDE (2015)), en cuyas p. 106-117 la OCDE se limitaba a describir superficialmente tres soluciones alternativas sin siquiera detallar mínimamente su contenido y operativa, y mucho menos apuntar una concreta propuesta normativa. Las posibles causas del bloqueo (entre las que destaca la oposición de EEUU) se apuntaron previamente por esta autora ESCRIBANO, E. (2017), pp. 526-529. En el penúltimo informe de la OCDE en la materia (OCDE (2018)), se admite la gran diversidad de posiciones que mantienen los países participantes en el debate, aunque sorprendentemente se compromete a buscar una solución consensuada para el año 2020. En su último informe (OCDE (2019)), se ponen encima de la mesa cuatro posibles soluciones alternativas para salir de la situación de bloqueo: retomar la propuesta de presencia económica significativa, el uso de nexos basados en los intangibles de comercialización o contribución de usuarios o una propuesta contra la erosión global de bases imponibles.

tratados (26 de los 28 Estados miembros son parte del Convenio) (19). Los autores expresan dos argumentos para escapar de esta posible acusación. A continuación, explicaremos ambos argumentos y las razones que nos llevan a no compartírlas.

En primer lugar, alegan que la medida no supone una modificación unilateral de la cláusula de EP sino una interpretación de la misma. Entendemos que este argumento no es sostenible por los motivos que aquí apuntaremos. Interpretar una norma supone indagar el sentido de la misma, determinando su contenido y alcance efectivo para medir la posibilidad de aplicarla a un caso concreto. Este ejercicio ha de partir necesariamente del sentido propio y ordinario de los términos que la integran, pero nunca habrá de ir más allá del sentido posible de tales términos (20). Esto es, cabría aceptar que la cláusula tradicional de EP está siendo «interpretada» en la medida en que se esté buscando aclarar o especificar el contenido de la cláusula preexistente siempre dentro del alcance del «sentido posible» de sus términos. En el caso que nos ocupa, es evidente que el nuevo enfoque propuesto no puede calificarse como una aclaración o especificación de la expresión «lugar fijo de negocios». Al contrario, dicho enfoque pretende que dicha expresión acoja una presencia inmaterial e intangible, lo que indudablemente excedería del alcance posible del término «lugar». Todo ello nos lleva a concluir que esta suerte de «reinterpretación» de la cláusula de EP sugerida por los autores encubriría en realidad un grave *treaty override* que afectaría a los convenios firmados con Estados no miembros.

En segundo lugar, los autores afirman que la introducción de una observación conjunta por parte de los Estados miembros de la UE a los Comentarios al Modelo Tributario de la OCDE haría que los Estados no miembros con los que estos hayan firmado convenios conozcan de antemano la intención de los primeros de interpretar la cláusula en esta dirección, pudiendo «tomar las medidas que consideren al respecto». A este respecto, entendemos que la reacción que cabría esperar por parte de los Estados no miembros no será otra que la denuncia del convenio (21) o a la solicitud de su suspensión (parcial o total) o terminación como consecuencia de una violación grave del mismo (22). En cualquier caso, el efecto práctico de la adopción de la propuesta y la presumible reacción internacional es el riesgo de suspensión o terminación masiva de los convenios suscritos entre Estados miembros y no miembros.

En definitiva, y a la vista de lo arriba dicho, la propuesta de BRAUNER y PISTONE no debería en ningún caso disfrazarse como una medida «interpretativa», una estrategia dirigida fundamentalmente a enmascarar su compatibilidad con los convenios con terceros Estados. La medida debería presentarse por tanto como una modificación frontal de la cláusula clásica de EP mediante la introducción de una nueva ficción. Esta medida, de incorporarse en el protocolo multilateral sugerido por los autores, sí podría tener recorrido en el ámbito estrictamente europeo, dado que nada impide que los 28 Estados miembros consensuen una nueva ficción de EP llamada a complementar sus cláusulas de EP preexistentes.

(19) Todos los Estados miembros de la Unión Europea son parte del Convenio con la sola excepción de Francia y Rumanía. Véase https://treaties.un.org/pages/ViewDetailsIII.aspx?src=TREATY&mtdsg_no=XXIII-1&chapter=23&Temp=mtdsg3&clang=_en (último acceso 29 de agosto de 2018).

(20) La interpretación «gramatical» es una de las metodologías de interpretación más comunes en los Estados de derecho. Esta regla se encuentra además recogida en el artículo 31 de la Convención de Viena de Derecho de los Tratados.

(21) Tal y como expresamente permitirían los convenios que siguieran los Modelos actuales de la OCDE (artículo 32), EEUU (artículo 30) y ONU (artículo 31).

(22) Este extremo no está previsto en los Modelos de Convenio Tributario, pero sí se deriva directamente del artículo 60 de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados. Se entenderá por «violación grave» la «violación de una disposición esencial para la consecución del objeto o del fin del tratado» (artículo 60.4).

Al contrario de lo que sugieren sus autores, que entienden «innecesario proporcionar especificaciones adicionales sobre el contenido de la cláusula», somos de la opinión de que la medida dista de ser susceptible de implementación inmediata, pues precisa de un mayor detalle que aclare, entre otros muchos extremos, cómo habrá de calcularse el umbral cuantitativo elegido (23). Igualmente se exige un mayor detalle en la metodología para atribuir beneficios al nuevo EP, dado que los autores se limitan a defender la aplicación de la metodología de distribución del beneficio con ciertas adaptaciones. A nuestro modo de ver, y tal como anticipábamos arriba, el análisis funcional que exigiría el artículo 7.2 decaería en su primer paso, pues para construir la ficción que nos pide tal artículo (concebir al EP como una «empresa separada» de la casa central) lo primero que habría que hacer es identificar las funciones humanas sustantivas desarrolladas por el EP. Naturalmente el problema vendría porque muy probablemente las únicas funciones atribuibles al nuevo EP sean automatizadas o preprogramadas conforme a unos algoritmos, no siendo ejecutadas por personas ni mereciendo probablemente el calificativo de «sustantivas». Esto nos llevaría a concluir que la adopción de la nueva ficción de EP propuesta por BRAUNER y PISTONE debería venir necesariamente acompañada de una metodología específica de atribución de beneficios distinta de la recogida en el artículo 7.2.

Cabría concluir, teniendo en cuenta todo lo manifestado en este apartado, que la vía interpretativa como estrategia para responder ante el desajuste entre la realidad empresarial y el concepto de EP resulta a todas luces inapropiada. Esto es así porque ni el concepto actual de EP ni las normas de atribución de beneficios del mismo están preparados ni pensados para acoger este nuevo escenario. Este desenlace nos aboca a buscar soluciones desde la vía normativa, tarea que emprendemos en el siguiente apartado.

3. SEGUNDA VÍA: LA ENMIENDA DE LA CLÁUSULA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. ANÁLISIS COMPARADO *VIS À VIS* DE LAS PROPUESTAS DE LA OCDE (PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA) Y LA UE (PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA)

En el presente apartado trataremos de analizar y valorar las dos propuestas fundamentales que se han puesto sobre la mesa a nivel internacional en los últimos años. Por un lado, el esbozo de propuesta sobre un EP basado en la «presencia económica significativa» (en adelante EP-PES) que la OCDE exploró en 2015 y acaba de recuperar en 2019 (24). Por otro lado, la reciente propuesta de Directiva de la Comisión Europea que contempla el EP basado en la «presencia digital significativa» (en adelante EP-PDS), proporcionando además un articulado que facilitaría una implementación a corto o medio plazo (25).

El objetivo es realizar un estudio comparado de ambas propuestas de forma transversal, es decir, haciendo referencia a los aspectos más relevantes de su configuración para así evaluar ambas propuestas *vis à vis* y tratar de manera ordenada los retos a los que ambas se enfrentarían por igual.

(23) Por ejemplo, ¿cuándo debemos entender que un usuario está vinculado con un Estado en concreto (p. ej. residencia fiscal, residencia habitual, localización geográfica en el momento de la conclusión del contrato)? ¿Cómo debemos calcular la cuantía derivada de los contratos celebrados con tales usuarios?

(24) OCDE (2015), pp. 107-113. Las conclusiones generales derivadas de este informe pueden consultarse en BARRENO, M.; BLASCO, A. M.; FERRAZ, G.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A.; PAREJO, B.; RANZ, A.; REOL, T. (2016), pp. 12-15. Véase el informe más reciente: OCDE (2019) p. 16-17.

(25) COMISIÓN EUROPEA (2018a), pp. 15-21. (en adelante, Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS). Un análisis mucho más detallado de dicha propuesta puede consultarse en ESCRIBANO, E. (2018).

Ambas propuestas se presentan como nuevas ficciones de EP concebidas para convivir con la cláusula actual. Tienen en común también que ambas prescinden de la «presencia física» como única forma de medir el grado de participación del contribuyente no residente en la vida económica del Estado de la fuente, confiando en su lugar en una serie de umbrales cuantitativos y/o cualitativos cuya superación sería prueba de que el contribuyente se encuentra integrado en la vida económica del Estado anfitrión en tal grado que este último estaría legitimado a gravar una porción de los beneficios que este genere en su territorio.

3.1. El contribuyente

Como anticipábamos, ambas propuestas estarían llamadas a suplementar la cláusula actual de EP de los convenios de doble imposición. En el caso de la proposición de la OCDE de EP-PES, sería de aplicación a todo contribuyente (persona física, sociedad o «agrupación de personas») considerado residente fiscal de al menos uno de los dos Estados contratantes del convenio correspondiente siempre y cuando se dedique al ejercicio de una empresa (negocio o actividad económica o profesional) (26). Es decir, se aplicaría a contribuyentes en las mismas condiciones que la cláusula actual de EP.

Por el contrario, la propuesta de EP-PDS de la Comisión restringe el alcance subjetivo de la norma a las entidades, excluyendo por ende a las personas físicas (27). El contribuyente habrá de ser además residente fiscal de un Estado miembro, dado que la propuesta de directiva solo estaría en condiciones de primar sobre los convenios fiscales firmados entre Estados miembros. La norma podría ser potencialmente de aplicación respecto de contribuyentes residentes en Estados no miembros que vieran surgir un EP-PDS en el territorio de un Estado miembro, pero solo en la medida en que ello no vulnere ningún convenio en vigor (28).

Las dos alternativas son igualmente apropiadas, si bien la introducción de umbrales cuantitativos altos haría que, en la práctica, solo las personas jurídicas se vean afectadas por el nuevo umbral de EP.

3.2. Tipología de transacciones cubiertas por las propuestas

Aunque ambas propuestas descansarían fundamentalmente en umbrales de carácter cuantitativo, lo cierto es que estos se calcularían en referencia a un tipo específico de actividad económica realizada por el contribuyente cuya definición variaría de manera ostensible entre ambas propuestas.

La propuesta de EP-PES de la OCDE propone un umbral cuantitativo basado en los ingresos (*vid.* apartado 3.3.1) derivados de un determinado tipo de transacciones llevadas a cabo por el contribuyente (29). En este punto, la OCDE baraja dos alternativas:

(26) Tal y como se deduce conjuntamente de los artículos 1, 3.1.a), c), d) y h), 4 y 7 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

(27) Artículo 2 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(28) En primer lugar, cuando no exista un convenio en vigor entre el Estado no miembro donde reside el contribuyente y el Estado miembro que aspira a aplicar la norma. En segundo lugar, cuando estas partes hayan suscrito un convenio que permita la tributación en la fuente en situaciones como las descritas en la propuesta de directiva, situación poco probable a la vista de la práctica habitual de los Estados de incorporar en sus convenios las cláusulas de EP tradicionales sugeridas por los Modelos de Convenio Tributario más influyentes.

(29) OCDE (2015), pp. 107-108.

- a) Tener en cuenta únicamente los ingresos de transacciones puramente digitales. Por transacciones puramente digitales se entenderán los contratos para la venta o permuta de bienes o servicios llevados a cabo a través de plataformas digitales cuando la celebración del contrato se base fundamentalmente en sistemas automatizados. Aunque no se especifica, cabe deducir que la norma cubriría situaciones de comercio electrónico tanto directo u *online* (cuando la transacción se realiza íntegramente por vía electrónica, ya sea la venta de archivos digitalizados o la prestación de servicios digitales) como indirecto u *offline* (venta de bienes tangibles a través de la red que luego habrían de ser enviados físicamente al cliente o conclusión *online* de contratos que tienen como objeto un servicio que habrá de prestarse físicamente).
- b) Tener en cuenta los ingresos derivados de transacciones realizadas por cualquier medio remoto. Siendo así, habrían de computarse los ingresos derivados de las arriba mencionadas transacciones puramente digitales pero también aquellas otras llevadas a cabo por otros medios remotos distintos de las plataformas digitales, tales como el teléfono o la venta por catálogo. La OCDE explora esta segunda opción por ser consciente de que la adopción de la primera alternativa generaría una asimetría, quizás injustificada, entre dos tipos de transacciones a priori asimilables.

Por su lado, la propuesta de la Comisión calcula el umbral basado en ingresos en referencia a un tipo de actividad mucho más acotado que aquel sugerido por la OCDE, al computar únicamente los ingresos derivados de un tipo específico de las denominadas transacciones «puramente digitales»: la prestación de «servicios digitales». Se entenderá por servicios digitales aquellos «prestados a través de internet o de una red electrónica y que, por su naturaleza, están esencialmente automatizados y requieren una intervención humana mínima, y que no puedan prestarse sin tecnología de la información» (30). Tres requisitos han de confluir:

- a) El servicio ha de ser prestado a través de internet o de una red electrónica equivalente. Ello implica que solo se cubrirían los supuestos de comercio directo u *online*, al contrario que la propuesta de la OCDE que también cubre el denominado «comercio indirecto». Esto es, se excluirían las ventas por remoto de bienes tangibles que por su propia naturaleza han de ser enviados por medios físicos (con independencia de que la petición y su procesamiento se produzcan por vía electrónica) o la conclusión de contratos *online* que tengan como objeto servicios que serían prestados físicamente.
- b) La prestación del servicio ha de ser «esencialmente automatizada» y requerir una «intervención humana mínima». Este requisito supone que la prestación ha de estar predominantemente automatizada, es decir, susceptible de ser ejecutada por un programa informático de manera autónoma conforme a unas instrucciones (algoritmos) previamente predeterminados por personas. Esta condición hace que los servicios prestados por profesionales por medios remotos (teléfono, correo postal u electrónico, chat) queden fuera del alcance de la cláusula, dado que su prestación no es en absoluto automatizada sino que exige la intervención directa, activa y presente de dichos profesionales a la hora de entender las necesidades de su cliente y reaccionar ante las mismas.
- c) La prestación del servicio ha de resultar imposible en ausencia de las tecnologías de la información.

(30) Artículo 3.5 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS. Una definición por cierto coincidente con la de «prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica» prevista en el Reglamento de Ejecución del IVA.

Afortunadamente, la propuesta de Directiva proporciona una lista *numerus apertus* de servicios que se considerarán comprendidos en el ámbito objetivo de la propuesta toda vez que se cumplan los tres requisitos arriba mencionados. Estos servicios son (31): a) «suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones»; b) «servicios que permitan o apoyen la presencia de particulares o empresas en una red electrónica, como un sitio o página web»; c) «servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente»; d) «concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador»; e) «los paquetes de servicios de internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada, en otras palabras, los paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, o cualquier otro elemento similar) y f) «servicios enumerados en el anexo II». Esta lista habrá de interpretarse conjuntamente con los anexos a la propuesta de directiva, que enumeran servicios que se entenderán comprendidos en la norma (anexo II) y aquellos que se entenderán excluidos (anexo III).

A la vista del análisis de las dos propuestas, cabe destacar que la propuesta de la Comisión tiene un alcance mucho más restringido y depurado. Ahora bien, no cabe valorar más positivamente un enfoque que el otro, dado que la adopción de uno sobre el otro debería depender de criterios de política fiscal (¿cuál es el objetivo que se pretende alcanzar a través del nuevo EP?) y practicabilidad (¿resulta viable y administrable el umbral correspondiente? ¿Es posible monitorizar adecuadamente las transacciones que son objeto de gravamen?)

3.3. Superación de determinados umbrales en relación a las transacciones cubiertas

3.3.1. Umbral de ingresos

OCDE y Comisión Europea sí parecen ponerse de acuerdo en el hecho de que la obtención de un nivel alto de ingresos a partir de las transacciones cubiertas (apartado 3.2) por parte del contribuyente legitimaría al Estado del mercado a gravar una porción adecuada de sus rentas, al constituir un indicador apropiado del grado de interacción del no residente con la economía local. Es por ello que ambos sugirieron la adopción de un umbral de ingresos.

La OCDE, una vez más, dejaba este punto indeterminado, limitándose a precisar que el umbral debía descansar en un mínimo de «ingresos brutos» derivados de las transacciones cubiertas por la cláusula que se celebraran con clientes del país en cuestión (32). Abogaba por establecer un umbral «alto» (sin precisar) para mitigar no solo la carga administrativa que recaería sobre las administraciones tributarias sino también el coste de cumplimiento y el nivel de incertidumbre soportados por el contribuyente. A su vez, la OCDE dejaba abierta la posibilidad de fijar un umbral expresado en términos relati-

(31) Artículo 3.5.a) a f) de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(32) OCDE (2018), p. 108 y de manera más ambigua, OCDE (2019) p. 16.

vos (p. ej. teniendo en cuenta la dimensión del mercado del país) en lugar de absolutos (p. ej. volumen bruto de ingresos).

La propuesta de la Comisión, por su lado, goza de un grado mucho más alto de concreción. El proveedor de servicios digitales verá surgir un EP-PDS en un Estado miembro en la medida en que «la proporción de los ingresos totales obtenidos en ese periodo impositivo y resultante de la prestación de los servicios digitales a usuarios situados en dicho Estado miembro durante el mismo periodo impositivo sea superior a 7.000.000 euros» (33). La Comisión opta por proporcionar una definición muy amplia del término «ingresos», que habrá de interpretarse como «producto de la venta o de cualesquiera otras operaciones» (34) siempre y cuando se pueda entender que deriva de la prestación de los servicios digitales cubiertos. Esto nos lleva a pensar que el umbral cubriría no solo los ingresos derivados directamente de la prestación del servicio (p. ej. pagos realizados por el usuario) sino también los ingresos solo indirecta o tangencialmente vinculados a dicha prestación (p. ej. pagos recibidos de terceros por la colocación de publicidad en la interfaz digital donde se presta el servicio digital o por la venta de datos proporcionados por el usuario en dicha interfaz con motivo del acceso al servicio). Este enfoque, que sin duda acarrearía cierto nivel de incertidumbre y conflictividad administrativa y judicial, resulta sin embargo apropiado teniendo en cuenta que una proporción relevante de los servicios digitales cubiertos por la norma se prestan de forma gratuita y su rentabilidad descansa en fuentes indirectas de ingresos.

Ambos organismos manifestaron su preocupación por el riesgo de fragmentación de la actividad digital que los grupos corporativos podrían efectuar entre sus distintas filiales para evitar sobrepasar el umbral de ingresos en ningún Estado. La OCDE proponía aplicar una norma anti-agregación que acumulara los ingresos obtenidos a nivel del grupo a menos que el contribuyente estuviera en condiciones de demostrar que no había fragmentado artificialmente sus actividades de venta por remoto para «falsear» el umbral de ingresos (35). Por su lado, la Comisión demostraba ser más cauta al prever la aplicación de la norma anti-fragmentación en toda circunstancia y respecto de todos los umbrales propuestos sin admitir prueba que desvirtuara la presunción de actuación fraudulenta (36).

La fijación de un umbral de ingresos exige definir la conexión entre el cliente que adquiere el bien o servicio y el territorio del Estado donde en su caso surgiría el EP. La OCDE pasa por alto esta relevante cuestión utilizando expresiones diversas que dan lugar a un alto nivel de confusión. Sin ir más lejos, en una página del informe hace referencia a la expresión *in-country customers* (37) dando a entender que lo relevante es la localización física del cliente en el momento de realizar la transacción cubierta, mientras que en la siguiente se refiere a la residencia del cliente como punto de conexión relevante (38). Por su lado, la Comisión sí propone un enfoque mucho más claro y preciso. La propuesta de Directiva establece que un usuario se entenderá situado en un Estado miembro «si el usuario utiliza un dispositivo en ese Estado miembro en ese periodo impositivo para acceder a la interfaz digital a través de la cual se prestan los servicios di-

(33) Artículo 4.3.a) de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(34) Artículo 3.6 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(35) OCDE (2015), p. 108.

(36) Artículo 4.3 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS: «se cumplen una o varias de las siguientes condiciones respecto de la prestación de dichos servicios por parte de la entidad que ejerce esa actividad, junto con la prestación de tales servicios a través de una interfaz digital por cada una de las empresas asociadas de dicha entidad en términos agregados».

(37) OCDE (2015), p. 107.

(38) OCDE (2015), p. 108.

giales» (39). Se entenderá que un usuario utiliza un dispositivo en un Estado en función de la «dirección de Protocolo de Internet (IP) del dispositivo» o, si fuera más preciso, «cualquier otro método de geolocalización» (40). La dirección IP (41) constituye un punto de conexión simple y directo pero su fiabilidad de ha puesto en entredicho crecientemente en los últimos años (42).

Por último, cabe valorar positivamente la introducción de un umbral mínimo de ingresos, pues la superación de tal umbral (en particular si es suficientemente alto) denotaría que la venta por remoto de un contribuyente en un país ha alcanzado unas cotas que *per se* justificarían que el Estado del mercado pueda gravar una porción de las rentas derivadas de tales ventas. La propuesta de la Comisión es sin duda mucho más sofisticada que la presentada por la OCDE, lo que no significa que esté preparada para una implementación inmediata. En particular, y como ya hemos advertimos aquí, existen ciertos riesgos que tienen que ver con interpretación y aplicación y que idealmente deberían ser mitigados en una posterior mejora del borrador.

3.3.2. Umbral de usuarios

Ambas propuestas coinciden igualmente en resaltar la relevancia del volumen de usuarios locales que acumula un contribuyente no residente en un territorio como un factor legitimador para la tributación en fuente. En cualquier caso, difieren ambos organismos a la hora de cómo medir este fenómeno.

Por su lado, la decisión de la OCDE de incorporar este umbral resulta necesaria teniendo en cuenta que los ingresos a los que hacía referencia su umbral anterior estaban circunscritos a aquellos directamente derivados de las transacciones cubiertas. Pero es muy consciente la OCDE de que en muchos casos las empresas digitales ofrecen sus servicios gratis o a muy bajo coste dado que su rentabilidad no descansa en ingresos directos sino en los datos que obtienen de sus usuarios, que posteriormente monetizan vendiéndolos a los anunciantes interesados para, por ejemplo, la colocación de anuncios *ad hoc* adaptados al perfil de cada usuario. Es por ello que su propuesta de EP-PES sugiere las siguientes tres alternativas de indicadores (43). En primer lugar, el número de «usuarios activos mensuales» de una plataforma que residen habitualmente en un país. Se entenderá como tales aquellos usuarios registrados en una plataforma y que hayan iniciado sesión y visitado la plataforma durante el periodo de 30 días objeto de valoración. En segundo lugar, el número de contratos celebrados en línea, que no han de ser necesariamente lucrativos. Por ejemplo, la mera aceptación de las «condiciones del servicio» para poder acceder a una plataforma gratuita podría calificarse como tal. En tercer lugar, el volumen de datos recabados de los usuarios locales a través de una plataforma digital. Se computarían como datos no solo aquellos de carácter personal sino también los contenidos generados por los usuarios (p. ej. redes sociales, wikis), historiales de búsqueda, reseñas de productos, etc.

La Comisión Europea no precisaba de este umbral con la misma urgencia que la OCDE, pues el concepto amplio de ingresos que manejaba en el umbral anterior ya abordaba

(39) Artículo 4.4 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(40) Artículo 4.6 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(41) Puede definirse como una etiqueta numérica que identifica a un dispositivo y le permite comunicarse con otros en internet.

(42) SVANTESSON, D. (2007), pp. 6-8.

(43) OCDE (2015), pp. 110-111.

con suficiencia el fenómeno de la gratuidad de los servicios digitales. No obstante, se opta por utilizar un umbral alternativo (no cumulativo con el anterior) basado el número de usuarios. Así las cosas, el proveedor de servicios digitales también verá surgir un EP-PDS en tanto en cuanto «el número de usuarios de uno o más de los servicios digitales que estén situados en ese Estado miembro en dicho periodo impositivo sea superior a 100.000» (44). Al contrario que la OCDE, la Comisión no exige que el usuario esté formalmente registrado en la plataforma e inicie sesión en ella para que pueda ser tenido en cuenta dentro del cómputo, pero sí sugiere la necesidad de que el usuario acepte las «condiciones del servicio» de la plataforma para poder ser tenido en cuenta (en línea con la segunda alternativa de la OCDE) (45), dejando fuera por ende los supuestos en los que los usuarios simplemente acceden a la interfaz sin mediar esa suerte de «acuerdo» entre usuario y proveedor. Por último, simplemente recordar que la Comisión vuelve a confiar en la dirección IP y en los métodos de geolocalización a los efectos de adscribir los usuarios a un Estado en concreto a la hora de aplicar la cláusula.

A nuestro modo de ver, un umbral basado en el número de usuarios podría llegar a ser prescindible si adoptamos un umbral basado en ingresos que cubra tanto los ingresos directos como indirectos derivados de las transacciones cubiertas. A pesar de ello, nada impide que se pueda adoptar un umbral adicional (no cumulativo) de la manera que aconseja la Comisión. De ser así, parecería conveniente adoptar el enfoque de la Comisión, exigiendo al menos que el usuario haya aceptado «las condiciones del servicio» ofertadas por el proveedor. Por su parte, el requisito del registro que propone la OCDE puede ser poco útil teniendo en cuenta que a menudo el registro no es requisito para el uso y disfrute de muchas de las plataformas digitales que pueden recaer en el ámbito de la nueva cláusula. Por último, entendemos que un umbral basado en el volumen de datos recabados como el propuesto por la OCDE plantea muchos problemas desde la perspectiva de su practicabilidad (¿cómo monitorizar el volumen de datos recabados de los usuarios de cada Estado en particular?) y de su conveniencia en términos de política fiscal (¿qué objetivo se pretende alcanzar adoptando tal umbral teniendo en cuenta que el volumen de datos recopilados puede no ser en absoluto correlativo a su valor para la empresa?).

3.3.3. *Otros umbrales*

Mientras que los dos organismos están conformes en la adecuación de adoptar umbrales cuantitativos basados en los ingresos o usuarios, sí difieren respecto de aquellos recogidos en el presente apartado.

La OCDE afirma que la obtención de un volumen relevante de ingresos derivados de las transacciones cubiertas en el Estado de la fuente puede no bastar para poner de manifiesto una participación sustancial y continuada en la vida económica de dicho Estado (46). Es por ello que la OCDE aboga por combinar el umbral de ingresos con otro, ya sea uno basado en los usuarios (apartado 3.3.2) u otro de carácter cualitativo basado en «indicadores digitales» (47). La presencia de estos tres indicadores en el territorio del Estado de la fuente haría más sencillo el acceso al mercado por parte del contribuyente y mejoraría

(44) Artículo 4.3.b) de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(45) Este requisito no está sin embargo previsto en la propuesta de Directiva sino en un documento de *soft law*, véase COMISIÓN EUROPEA (2018b), p. 47. Sería por ello conveniente que la propia Directiva, en una posible mejora futura, precise este punto.

(46) OCDE (2015), p. 111 y OCDE (2019) p. 16.

(47) OCDE (2015), pp. 109-110.

su interacción con los clientes y usuarios locales. El primero de ellos sería contar con un dominio local, entendiendo que su uso (frente al dominio general «.com») denota la intención marcada del contribuyente de dirigirse a un mercado concreto y serviría de paso para proteger su marca comercial frente al riesgo reputacional que acarrearía su ocupación por parte de otra empresa. El segundo de los indicadores consiste en contar con una plataforma digital local que tenga en cuenta el idioma, las costumbres y los estándares culturales propios del Estado a cuyo mercado se pretende acceder. El tercer indicador consiste en adaptarse al sistema de pago local, mostrando los precios de los bienes y servicios en moneda local y habiendo precalculado el precio final según los impuestos, tasas y aranceles locales.

Por su lado, la Comisión maneja un tercer umbral cuantitativo (no acumulativo) llamado a acompañar a los dos previos. Así pues, un proveedor de servicios digitales constituirá un EP-PDS en el Estado miembro correspondiente en la medida en que «el número de contratos entre empresas para la prestación de tales servicios digitales que suscriban en ese periodo impositivo los usuarios situados en dicho Estado miembro sea superior a 3.000» (48). Se entenderá por contratos empresariales aquellos concluidos por entidades jurídicas en el curso de su actividad económica (49) siempre y cuando sean residentes o tengan un EP en el Estado relevante (50). La Comisión apuesta de nuevo por asimilar la aceptación de las «condiciones del servicio» de la interfaz a la celebración de un contrato (51).

A nuestro entendimiento, los umbrales aquí recogidos resultarían notoriamente más superfluos e innecesarios que aquellos vistos en los dos apartados anteriores. En particular, la implementación de los denominados «indicadores digitales» sugeridos por la OCDE sería especialmente problemática, dado que serían muy vulnerables a la manipulación por parte del contribuyente y por tanto fácilmente eludibles.

3.4. Beneficios netos

Aunque ambos umbrales cuantitativos se expresen en términos brutos (52), sobra decir que la imposición sobre la renta de las sociedades suele recaer en su renta disponible o beneficio neto. Es decir, en sus ingresos brutos descontando gastos vinculados a la consecución de tales ingresos. Es más, ello no es sino consecuencia del principio de capacidad económica, habitante habitual de las constituciones financieras de los Estados de derecho.

(48) Artículo 4.3.c) de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(49) Artículo 4.5.a) de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS. Ello significa que solo personas dedicadas al desarrollo de actividades profesionales o empresariales podrán ser consideradas como usuarias a los efectos de este umbral cuantitativo, excluyendo por ende a los particulares.

(50) Artículo 4.5.b) de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(51) Aunque, de nuevo, esta postura no se hace constar explícitamente en el texto de la propuesta directiva sino en un documento que cabría calificar como de *soft law* (COMISIÓN EUROPEA (2018b), p. 47).

(52) En el caso de la propuesta sobre EP-PES, véase OCDE (2015), pp. 108 y 111, donde la OCDE deja claro que el umbral se expresa en «ingresos brutos» (*gross revenues*). Por su lado, el artículo 3.6 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS estipula que el término «ingresos» recogido en el umbral de la norma ha de entenderse como «el producto de la venta o de cualesquiera otras operaciones, una vez excluidos el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos y derechos recaudados por cuenta de organismos públicos», sin hacer referencia alguna a la deducibilidad de los gastos incurridos para la obtención de tales ingresos.

La dificultad fundamental reside en la identificación de los gastos específicamente vinculados a los ingresos por las ventas por remoto que tienen lugar en un Estado en concreto, sobre todo porque cabe esperar que estos gastos se hayan producido fuera del Estado del Mercado y resulten difíciles de trazar y auditar. Los obstáculos tenderán a multiplicarse de resultar aplicable la cláusula anti-fragmentación (53), en cuyo caso los Estados del mercado se verían obligados a computar gastos incurridos por varias filiales del mismo grupo, residentes en distintos Estados, en relación a sus ventas por remoto a clientes locales.

Frente a ello, la OCDE sugiere la posibilidad de hacer una estimación de los «beneficios netos» aplicando un ratio fijo de presuntos gastos, un ratio que podría basarse en los márgenes de beneficios medios que logran contribuyente locales comparables en función del tipo de industria, el grado de integración de la empresa, el tipo de bienes o servicios objeto de la transacción, etc. (54). La OCDE sería proclive a plantear esta regla como una presunción *iuris tantum* de la que podría escapar todo contribuyente que demostrara que se encuentra en situación de pérdidas al término del periodo impositivo correspondiente (55).

Por su lado, la Comisión pasa de puntillas por esta cuestión, limitándose a dejar claro que la tributación se producirá sobre los «beneficios» (56) y no sobre los ingresos brutos del contribuyente. A partir de ahí, todo parece indicar que la identificación de los gastos particularmente vinculados a la generación de los ingresos derivados de la prestación de los servicios digitales cubiertos y la decisión sobre su deducibilidad será responsabilidad entera del Estado del mercado donde surge el EP-PDS y su normativa interna, sin que la propuesta de directiva predetermine cómo dicho Estado ha de enfrentarse a dicho reto.

3.5. Atribución de beneficios al nuevo establecimiento permanente

En los casos en que se cumplan los requisitos de la norma y se pueda entender que ha surgido un EP-PDS en el Estado en cuestión, el siguiente paso consistiría en atribuir parte del beneficio al EP y por ende, habilitar al Estado de mercado a gravarlo.

Parece claro, y así es ampliamente reconocido por ambas instituciones, que la actual norma de atribución de beneficios a EPs prevista en el artículo 7.2 de los convenios resulta inadecuada para poder atribuir beneficios a EPs de esta naturaleza (57). La normativa actual atribuye al EP los beneficios que habría obtenido si fuera una empresa separada e independiente de aquella a la que pertenece, realizando las mismas (o similares) actividades en las mismas (o similares) circunstancias, y en particular teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del EP.

La primera fase del proceso de atribución consiste en configurar la ficción del EP como una empresa separada y distinta (al menos desde un punto de vista funcional) de aquella a la que verdaderamente pertenece. Para ello, se hace necesario realizar un análisis funcional que, a ojos de la OCDE, deberá partir de las «funciones humanas sustantivas» realizadas por la empresa a través del EP (58), es decir, aquellas realizadas

(53) Prevista en ambas propuestas, véase el apartado 3.3.1. *supra*.

(54) OCDE (2015), pp. 112 y 113.

(55) OCDE (2015), p. 113.

(56) Artículo 5 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(57) OCDE (2015), pp. 111-112 y COMISIÓN EUROPEA (2018), pp. 9-10.

(58) OCDE (2008), pp. 20-22 y párrafo 21 de los Comentarios al artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE (versión de 2017).

por personas y que merezcan la calificación de «sustantivas» en el sentido de ser económicamente relevantes y susceptibles de generar beneficios. Mientras que este parámetro es apropiado en el contexto de los EPs tradicionales, es claro que quedaría condenado al fracaso de ser mantenido en el contexto de las cláusulas propuestas la OCDE y la Comisión. La razón es evidente, dado que el tipo de funciones que previsiblemente se desarrollarían a través del EP-SEP o del EP-SDP serán funciones fundamentalmente «automatizadas» (realizadas por un programa informático programado para seguir unas instrucciones preestablecidas) y de escaso valor que en ningún caso merecerían la calificación de «funciones humanas sustantivas», quedando roto por extensión el análisis funcional.

La segunda fase del proceso de atribución de beneficios supone atribuir beneficios a dicha empresa «separada» como si esta fuera «independiente» del resto de la empresa. Con este fin, se habrían de aplicar los ajustes derivados del principio de plena competencia (59) tanto a las operaciones internas (*dealings*) concluidas entre el EP y el resto de la empresa o casa central, como a las operaciones externas concluidas entre el EP y empresas asociadas para así garantizar un tratamiento fiscal homogéneo a aquel recibido por entidades verdaderamente independientes (60).

Es claro que mantener estas reglas en el contexto de este nuevo tipo de EPs llevaría a la imposibilidad de atribuirles base imponible, impidiendo por tanto que los Estados correspondientes pudieran gravar renta alguna. Es por ello que la OCDE y la Comisión, aun manteniendo lealtad a los principios clásicos que guían la atribución de beneficios a EPs, sugieren incorporar una serie de modificaciones a esta normativa con el propósito de adaptarla a la nueva naturaleza de los nuevos EPs que proponen adoptar.

La OCDE no explora con detenimiento ninguna solución. En 2015 descartó de plano recurrir a métodos formularios por suponer una ruptura drástica con el *statu quo* actual, basado en la preeminencia del criterio de la entidad separada y el principio de plena competencia (61). Sí mencionaba en 2015, aunque muy superficialmente, algunas alternativas que permitirían la supervivencia de la normativa actual con pequeñas adaptaciones *ad hoc* que afectarían a la primera fase del proceso de atribución de beneficios. Estas alternativas pasarían, por ejemplo, por tener en consideración las funciones comerciales desarrolladas de forma remota, considerar que clientes y usuarios ejecutan funciones en nombre de la empresa, o sustituir el análisis funcional por un análisis basado en la teoría de juegos según el cual se asignarían beneficios por analogía con un proceso de negociación en el seno de una empresa conjunta (62).

La Comisión, por su lado, sí aborda de manera frontal el reto y proporciona una respuesta relativamente precisa al respecto (63). Así pues, la Comisión sugiere cambios que afectarían tanto a la primera como a la segunda fase del proceso de atribución. Estos cambios gravitan en torno a dos ejes principales. En primer lugar, la propuesta de direc-

(59) Ajustes que habitualmente derivan de los cinco métodos tradicionales de precios de transferencia recogidos en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias y en múltiples normativas tributarias internas.

(60) OCDE (2008), p. 27 párrafo 22 de los Comentarios al artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE (versión de 2017).

(61) OCDE (2015), p. 112.

(62) OCDE (2015), p. 112.

(63) Las reglas de atribución de beneficios al EP-PDS están previstas en el artículo 5 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

tiva marca que el análisis funcional deberá partir de las «actividades significativas desde un punto de vista económico» llevadas a cabo por el contribuyente a través de la interfaz digital (64). La novedad más notable que presenta este nuevo parámetro es la eliminación de la palabra «humano», lo que permite capturar funciones automatizadas como aquellas que el nuevo EP-PDS estaría presumiblemente en posición de ejecutar (65). En segundo lugar, la Comisión propone la utilización preferente de una metodología muy concreta de precios de transferencia en la segunda fase del proceso de asignación de beneficios: el método de distribución del resultado (66). Conforme a dicho método, se acumularían todos los beneficios obtenidos a partir de operaciones controladas para después proceder a distribuirlos entre las diferentes empresas vinculadas en función de unos «criterios económicamente válidos» que deberían aproximarse a la distribución de beneficios que entidades independientes hubieran previsto y reflejado en un acuerdo pactado (67). Teniendo en cuenta la peculiar naturaleza del EP-PDS, la propuesta de directiva sugiere el empleo de unos criterios de atribución específicos: cierto tipo de gastos (incurridos en investigación, desarrollo y comercialización), el número de usuarios y el volumen de datos recopilados por Estado miembro correspondiente (68).

Compartimos con ambos organismos la necesidad imperativa de adaptar la normativa actual a la naturaleza de los nuevos EPs. La propuesta europea destaca por ser más detallada y precisa, pero será necesario mitigar algunos de los riesgos que ya cabe anticipar de su potencial implementación. Riesgos como por ejemplo, la doble imposición estructural que podría llegar a generar (69), el difícil acceso a los datos relevantes para su aplicación (70) y, por último y no menos importante, el riesgo de que el volumen de beneficios eventualmente atribuible al potencial EP-PDS como resultado del marco normativo aquí analizado sea relativamente insignificante (71).

3.6. Implementación

Aunque el diseño de la normas ya plantea *per se* múltiples desafíos, el mayor de todos se relaciona precisamente con su potencial implementación. En particular, el hecho de que el contribuyente no residente carezca de presencia física en el Estado del mercado plantea dos obstáculos muy relevantes que la administración tributaria podría tener di-

(64) Artículo 5, párrafos 3, 4 y 5, de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(65) La propuesta de Directiva establece que el concepto de «actividades significativas desde un punto de vista económico» (en adelante ASPVE) englobará las actividades relacionadas con «datos y usuarios», así como aquellas otras relevantes para el «desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de los activos intangibles de la empresa». Por último, la Comisión enumera en el párrafo 5 del artículo una serie de actividades que en todo caso serán consideradas a los efectos de esta cláusula. La letra e) viene a afirmar que más allá de los ejemplos antes mencionados, se entenderá que la prestación de cualquiera de los servicios digitales cubiertos por la norma de EP-PDS cumple las condiciones será considerada como ASPVE a los efectos de atribuir beneficios a dicho EP.

(66) Artículo 5.6 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS. Este método se configura como el preferente, a menos que el contribuyente pueda demostrar que otro método alternativo, respetuoso con los principios internacionalmente aceptados, resulta más apropiado dadas las circunstancias.

(67) OCDE (2017), párrafos 2.114 a 2.151. Este método, aunque dentro de la retórica del principio de plena competencia, se acerca en buena medida a planteamientos formularios.

(68) Artículo 5.6 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(69) Así lo advierte CALDERÓN CARRERO, J. M. (2018), p. 21.

(70) MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2018), p. 42.

(71) MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2018), p. 42.

facultades en sortear. El primero, el acceso a la información relevante relevante a los efectos de poder aplicar la cláusula, que variaría en función de la tipología de transacciones que se consideren cubiertas y los umbrales cuantitativos y/o cualitativos elegidos. El segundo, asegurar la recaudación efectiva del impuesto, teniendo en cuenta la muy probable ausencia de activos o cuentas bancarias del contribuyente en el Estado del mercado. Es de lamentar por tanto que ni la OCDE ni la UE dediquen apenas esfuerzo a resolver estos problemas.

La OCDE, por ejemplo, se limita a dejar apuntadas dos estrategias dirigidas a abordar los dos desafíos arriba señalados. La primera pasaría por introducir un sistema de registro obligatorio para los contribuyentes que lleven a cabo las transacciones cubiertas por la cláusula, un sistema que podría inspirarse en aquellos vigentes para monitorizar las operaciones sujetas a IVA (ej. el sistema de «Mini Ventanilla Única» utilizado dentro de la Unión Europea en relación a los servicios de telecomunicaciones, televisión y radiodifusión y los prestados por vía electrónica) (72). La segunda estrategia conllevaría recurrir al mecanismo de la retención sobre las transacciones digitales como medida de soporte a la recaudación y ejecución del nexo propuesto sobre EP-PES (73).

Por su lado, la propuesta europea sobre EP-PDS nada dice sobre qué mecanismos deberán ponerse en marcha para asegurar la viabilidad y ejecución de la norma en la práctica, más allá de apuntar que la Comisión europea evaluará su aplicación una vez pasados cinco años desde su entrada en vigor y elaborará un informe para el Consejo (74). No obstante, la mera lectura de la propuesta de directiva nos permite anticipar múltiples riesgos, en particular relativos al acceso a los datos necesarios para poder aplicar la cláusula con garantías. Sin ir más lejos, el cálculo de la «proporción de ingresos» derivados de servicios digitales que sería adscribible a un Estado, necesario para aplicar el umbral de ingresos, exige conocer dos datos cuya obtención se antoja difícil (75). En primer lugar, el número de veces que los usuarios en el Estado miembro acceden a la interfaz digital y, en segundo lugar, el número de veces que usuarios de todo el mundo acceden a la interfaz digital. Más allá de la ausencia de directrices por parte de la propuesta de directiva sobre qué podemos entender por acceso a la interfaz digital (76), cabe esperar que la capacidad del contribuyente para averiguar y monitorizar tales datos, tanto a nivel local como mundial, sea cuanto menos limitada. También será previsible que la administración tributaria de turno no disponga de los medios suficientes como para poder investigar con solidez la veracidad de los datos aportados por el contribuyente a este respecto. Este mero ejemplo pone de manifiesto que la Comisión parece no haber previsto los mecanismos necesarios para asegurar una puesta en marcha exitosa de su propuesta, por lo que sería aconsejable que los futuros trabajos de la Comisión ofrezcan una respuesta apropiada a estos riesgos.

(72) OCDE (2015), p. 108. Véase también: https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/moss-scheme/index_es.htm

(73) OCDE (2015), p. 113.

(74) Artículo 6 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS.

(75) Artículo 4.7 de la Propuesta de Directiva en materia de EP-PDS. La proporción de ingresos a la que se refiere el artículo 4.3.a) se calcula según la siguiente regla de tres: (Número de veces que los usuarios en el Estado miembro acceden a la interfaz digital * Ingresos mundiales resultantes de la prestación de servicios digitales cubiertos por la norma) / Número de veces que usuarios de todo el mundo acceden a la interfaz digital.

(76) ¿Bastaría con la entrada a la interfaz? ¿Sería exigible que el usuario esté registrado y acceda con sus datos y contraseña? ¿Sería necesario corroborar que el usuario ha navegado durante un cierto periodo de tiempo por la interfaz para que así quede demostrado un mínimo disfrute del servicio ofrecido a través de la interfaz?

4. CONCLUSIÓN FINAL

Partiendo de la premisa de que el denominado «Estado del mercado» estaría legitimado para gravar una porción de las rentas que empresas digitales realizan en su territorio (premisas que bien pueden no ser compartidas), planteábamos dos preguntas al inicio de nuestro artículo.

En primer lugar, nos planteábamos si cabía mantener el concepto de EP en su forma actual, pero reinterpretándolo en un sentido distinto al habitual. Concluimos que la vía interpretativa resultaba inapropiada, ya que el intento por cubrir las nuevas realidades surgidas de la economía digitalizada suponía forzar la interpretación de la cláusula del EP más allá del sentido posible de sus términos.

En segundo lugar, nos preguntábamos si era necesario introducir enmiendas en la cláusula para así poder dar cabida a esta nueva realidad empresarial. La respuesta a esta pregunta fue un sí rotundo. Con el fin de contribuir al debate de propuestas, realizamos un análisis comparado de aquellas planteadas por la OCDE y la Comisión Europea, repasando de manera paralela los aspectos más relevantes de su configuración y valorando la posición adoptada por cada uno de estos organismos. A la luz de dicho análisis, concluimos que todavía existen un número considerable de desafíos (tanto en el plano del diseño normativo como de la implementación) que han de abordarse y mitigarse antes de plantearse seriamente la adopción de estas reglas.

BIBLIOGRAFÍA

- BARRENO, M.; BLASCO, A. M.; FERRAZ, G.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A.; PAREJO, B.; RANZ, A.; REOL, T. (2016): «El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales», *Crónica Tributaria*, nº 158, pp. 7-53.
- BRAUNER, Y.; PISTONE, P. (2017): «Adapting current international taxation to new business models: two proposals for the European Union», *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, nº 12, pp. 681-687.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍNEZ-MATOSAS, E. (2012): «Spanish court rules on permanent establishment in Dell», *Tax Notes International*, vol. 68, nº 4, pp. 385-387.
- COCKFIELD, A. (2006): «The rise of the OECD as informal “world tax organization” through national responses to e-commerce tax challenges», *Yale Journal of Law and Technology*, vol. 8, nº 1, pp. 136-187.
- COCKFIELD, A.; HELLERSTEIN, W.; MILLAR, R.; WAERZEGGERS, C. (2013): *Taxing global digital commerce*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- COMISIÓN EUROPEA (2018a): *Propuesta de directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*.
- COMISIÓN EUROPEA (2018b): *Documento de trabajo de los servicios de la Comisión: resumen de la evaluación de impacto que acompaña al documento Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa 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*.
- DOERNBERG, R. L.; HINNEKENS, L. (1999): *Electronic commerce and international taxation*, The Hague: Kluwer Law International.

- ESCRIBANO, E. (2015): «An opportunistic, yet appropriate, revision of the source threshold for the twenty-first century tax treaties», *Intertax*, vol. 43, n° 1, pp. 6-13.
- ESCRIBANO, E. (2017): «¿Se ha equivocado el proyecto BEPS en el planteamiento? Los paradigmas de la fiscalidad internacional que no han sido cuestionados» en Almudí Cid, J. M.; Ferreras Gutiérrez, J. A.; Hernández González-Barreda, P. A. (Eds.): *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y UE*, Cizur Menor: Aranzadi.
- ESCRIBANO, E. (2018): «El establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa: el nuevo umbral propuesto por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes», en Almudí Cid, J. M.; Ferreras Gutiérrez, J. A.; Hernández González-Barreda, P. A. (Eds.): *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Cizur Menor: Aranzadi.
- OCDE (2010): *Informe sobre la atribución de beneficios a establecimientos permanentes*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- OCDE (2015): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, París.
- OCDE (2017): *Transfer pricing guidelines*, OECD Publishing, París.
- OCDE (2018): *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, París.
- OCDE (2019): *Public consultation document: Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy*, OECD Publishing, París.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2016): «The Spanish position on the concept of a permanent establishment: anticipating BEPS, beyond BEPS or simply a wrong interpretation of article 5 of the OECD Model?», *Bulletin for International Taxation*, vol. 70, n° 8, pp. 458-473.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2018): «BEPS, the digital (ized) economy and the taxation of services and royalties», *Tax Law Department Working Papers*, 2018/1, Universidad de Cádiz. Disponible en: <http://catedras.uca.es/eu-tax-law-jean-monnet/noticias/tax-working-paper-2018-1-beps-the-digital-ized-economy-and-the-taxation-of-services-and-royalties> (último acceso el 8 de noviembre de 2018).
- SKAAR, A. A. (1991): *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*, Deventer/Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- SVANTESSON, D. (2007): «E-commerce tax: how the taxman brought geography to the borderless internet», *Revenue Law Journal*, vol. 17, artículo 11.