

## EL NEXO DE CONEXIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE VIRTUAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES\*

*The virtual permanent establishment's link for Corporate Income Tax Purposes*

Francisco Antonio Trujillo Cano

Jurista. Máster en Abogacía por la Universitat Oberta de Catalunya

francisantc@hotmail.com

Recibido: 14 de febrero de 2025

Aceptado: 22 de mayo de 2025

### RESUMEN

La intangibilidad de los nuevos modelos de negocio requiere que nuestro sistema tributario reinterprete el concepto de establecimiento permanente. Ante este desafío, trataremos de determinar el nexo de conexión que permitiría gravar los beneficios obtenidos por las empresas que no están radicadas físicamente en los Estados donde desarrollan parte de su actividad económica.

A posteriori, realizaremos un estudio comparativo de las propuestas normativas proporcionadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y la Unión Europea. Por último, procederemos a analizar los casos relevantes tratados por el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Dirección General de Tributos en aras de delimitar la figura jurídica del establecimiento permanente virtual.

### PALABRAS CLAVE

Plataforma virtual, presencia digital significativa, establecimiento permanente, nexo de conexión, sitio web, servidor.

### ABSTRACT

The intangibility of the new business models requires our tax system to reinterpret the concept of permanent establishment. Faced with this challenge, we will try to reach the tax link that would allow taxing the profits obtained by companies that are not physically based in the States where they carry out their economic activity.

Afterwards, we will carry out a comparative study of the proposals provided by the Organization for Economic Cooperation and Development and the European Union. In the end, we will proceed to analyze relevant cases dealt with by the Central Economic-Administrative Court and the General Directorate of Taxes in order to delimit the legal figure of the virtual permanent establishment.

### KEYWORDS

Virtual platform, significant digital presence, permanent establishment, connection link, webpage, server.

\* Este artículo tiene su origen en el Trabajo de Fin de Máster correspondiente al Máster Universitario en Abogacía, organizado por la Facultad de Derecho de la Universitat Oberta de Catalunya (2024), realizado por el autor bajo la dirección del prof. Eduardo de la Rosa Cuadrado



**Sumario:** 1. Introducción. 2. Evolución y marco regulatorio. 3. Análisis de los principios tributarios. 4. Establecimiento permanente virtual. 4.1. Presencia digital significativa. 4.2. Retención en fuente. 4.3. Bit tax. 5. Propuesta de la OCDE. 6. Propuesta de la Unión Europea. 7. Análisis de resoluciones. 7.1. El caso Dell. 7.2. Servidor versus página web. 7.3. Localización de criptomonedas. 8. Conclusiones. 9. Bibliografía.

## 1. Introducción

En los últimos años, la innovación tecnológica ha originado un cambio en la forma de vinculación económica entre personas físicas y jurídicas. En una relación causa-efecto, esta premisa implica un cambio de fundamento de los modelos de negocio, que pasan a estar caracterizados por la intangibilidad.

El prototipo tradicional basado en las relaciones presenciales está transformándose en uno virtual. Sus notas características hacen que el sistema tributario sea inaplicable a ciertos hechos imponibles, que escapan de la sujeción a determinados impuestos.

No podemos entender la transformación digital antedicha sin la existencia de las plataformas virtuales, a través de las que los agentes económicos formalizan una gran cantidad de operaciones, con independencia del lugar en que se encuentren. En particular, las figuras jurídicas relativas al servidor y a las plataformas virtuales incidirán de manera directa en la delimitación de nuevos hechos imponibles en concepto del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, “IS”).

En aras de configurar aquellas desde una perspectiva legal, estudiaremos determinados casos relevantes tratados por la Dirección General de Tributos y los Tribunales Económico-Administrativos. Los conceptos tributarios que surjan de tales resoluciones serán una fuente de derecho para la confección de la futura normativa aplicable.

Así mismo, los estudios elaborados por la Unión Europea (en adelante, “UE”) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, “OCDE”) proporcionarán el sustento sobre el que se asentará la normativa venidera en esta materia.

La elección del tema de investigación queda justificada por la incidencia del desarrollo exponencial del comercio electrónico y, en especial, por dos fenómenos. En primer lugar, la pandemia derivada de la COVID-19 ha impulsado el intercambio de bienes y servicios digitales. En segundo lugar, observamos una tendencia positiva en el desarrollo del comercio electrónico que sustituye a establecimientos físicos. Todo ello demuestra un objetivo consistente en la consecución de una mayor eficiencia.

El crecimiento de la economía digital viene avalado por el Índice de la Economía y Sociedad Digitales, elaborado por la UE. Como apunta Álamo (2020), el mismo mide el grado de competitividad de los Estados miembros en relación con la Economía y Sociedad digital. Pone de manifiesto la tendencia creciente en España por lo que el impacto del sector digital en nuestra economía es positivo y, por ende, contribuye al progreso de nuestra economía (p.112).

Como conclusión, procedemos a iniciar el presente Trabajo donde ofreceremos un razonamiento con base en las fuentes expuestas. Además, veremos una opinión crítica sobre las

mismas y propondremos posibles vías regulatorias. Todo ello, en aras de adaptar el sistema tributario actual a las nuevas realidades intangibles.

## 2. Evolución y marco regulatorio

La delimitación del nuevo concepto de establecimiento permanente apenas ha gozado de desarrollo normativo en la serie histórica. Podemos observar que únicamente se ha plasmado en la Propuesta de Directiva de la UE, que será estudiada en otro epígrafe.

De hecho, el potencial de desarrollo en esta materia no se ha materializado debido a la falta de regulación legal, razón por la que España apoya las iniciativas que surjan de los órganos comunitarios, como expone el Gobierno de España (2020).

Ante este escenario, expondremos las hojas de ruta manifestadas por los principales organismos supranacionales.

En primer lugar, en septiembre de 2013 se creó el grupo de expertos sobre la fiscalidad de la economía digital (GEFED), órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF). Como señala Cruz (2016), este grupo identificó una lista de problemas pendientes de resolución, entre los que incluían (p.43):

- La capacidad de las sociedades mercantiles para disponer de presencia digital significativa en otro país, sin que la misma sea regulada como el nexo de tributación de los beneficios obtenidos en el mismo.
- La atribución de valor económico a los datos generados por la comercialización de bienes y servicios digitales, cuya importancia queda limitada a la localización.
- La calificación de las rentas derivadas de los nuevos modelos de empresa.
- La aplicación de normas sobre fuentes vinculadas.
- La remodelación de las normas sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido para garantizar el gravamen de las operaciones digitales transfronterizas.

En segundo lugar, como expone Muleiro (2019), el Consejo ECOFIN de la UE en sus Conclusiones de 5 de diciembre de 2017 instó a los Estados miembros, la OCDE y a los socios internacionales para que elaboren la definición del establecimiento permanente virtual (p.3).

Ante la carencia de regulación comunitaria en esta materia, invitó a que los Estados negocien los Convenios de Doble Imposición para introducir el nuevo concepto ante la falta de consenso internacional para adoptar un nuevo marco regulatorio de manera simultánea. Demuestra la doble finalidad consistente en el establecimiento de la presencia digital significativa como nexo de imposición de beneficios, así como la inclusión de las normas de imputación de beneficios a dicha presencia.

Resulta evidente el obstáculo consistente en que cada país cuenta con un tejido empresarial con características propias. Esta condición nos lleva a mantener en vilo el proceso de realización de la normativa respectiva. Otro impedimento sería la negativa a regular una materia relativa a un sector económico cuyo crecimiento es exponencial, de manera que no se rompa ninguna “mano invisible”. A modo de ejemplo, el valor general de las empresas que tienen una capitalización bursátil superior a 100 millones de euros que operan a través de

plataformas virtuales se estimó en 7 billones de dólares, lo que equivale a un 67 por ciento más que en 2015, según Álamo (2020).

En tercer lugar, el Parlamento Europeo en su Resolución de 13 de diciembre de 2018 expone su postura favorable a la extensión del ámbito de aplicación de la normativa tributaria a la economía digital. Propuso enmiendas y las siguientes consideraciones:

- El suministro de contenidos digitales debe ser gravado. Por ende, este principio general llevaría a someter como sujetos pasivos a las plataformas virtuales, a las que se les exigiría el cumplimiento de las obligaciones jurídico-formales y jurídico-materiales desde el punto de vista tributario. Ello, con independencia de la diferenciación entre sitio web y servidor.
- La reducción del umbral exento. De este modo, la UE podría obtener una mayor recaudación dada la mayor amplitud en la aplicación de la norma.
- Como expone Muleiro (2019), el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales sería contemplado como una solución a corto plazo, entretanto se alcanza una solución global armónica. No obstante, se critica que el mismo se aplica sobre la renta bruta, sin tener en cuenta si el contribuyente está obteniendo beneficios, (p.2).

Ciertos países de la UE han mostrado su distanciamiento con esta figura impositiva dado que, entre otros aspectos, tiene un tipo de gravamen único del 3 por ciento en el bloque comunitario, sin que los Estados miembros puedan modularlo.

Como exponen algunos de los expertos en materia económica como Rallo (2019), este impuesto conlleva una menor digitalización del tejido productivo, lo que conduce a una menor competitividad y crecimiento, tanto del bloque de la UE cuanto de España frente al exterior.

En aras de realizar una labor crítica, consideramos que esta figura impositiva enerva los principios de no confiscatoriedad y el de capacidad económica. Dado que una empresa que preste servicios digitales y obtenga una serie de ingresos ya hace frente a la liquidación de la base imponible a un tipo de gravamen concreto en concepto del Impuesto sobre Sociedades, por lo que podría producirse el solapamiento entre gravámenes tributarios y que esta condición origine un deterioro de la riqueza imponible generada en virtud del ejercicio de la actividad económica.

En el caso de España, no vemos que sea una solución desde la perspectiva de falta de ingresos en el erario público debido a la escasa recaudación efectiva en comparación con la esperada, según Sánchez (2022) y Portillo (2023). La recaudación de los ejercicios 2022 y 2023 quedan lejos del objetivo fijado por el Gobierno de la Nación en 1.200 millones de euros ya que únicamente ha sido de 240 y 400 millones de euros, respectivamente.

Previamente a la finalización del presente epígrafe, Álamo (2021) expone una solución de cumplimiento normativo basada en la cooperación entre los contribuyentes y la Administración Pública ante el aprovechamiento de los vacíos normativos de ciertos operadores económicos para la obtención de beneficios particulares en detrimento de la satisfacción del interés económico general (p.3).

Las malas praxis se deben a la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente. Tal y como señala Álamo (2022), la inadecuación de aquel favorece la elusión y evasión fiscal, lo que repercuten negativamente en la sociedad civil debido al empeoramiento de los servicios públicos propios del Estado de Bienestar y la disminución del crecimiento económico (p.3).

Como reparación y prevención de aquellas, se propone la adopción del “*Compliance*” tributario como fórmula de cooperación bilateral entre ambos sujetos, asentada en el fomento de un mayor interés y responsabilidad en la elaboración de estrategias fiscales.

La OCDE identificaba en la Declaración de Seúl de 2006 diversos campos de actuación de esta herramienta. Más adelante, según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE(OCDE, 2011), sentó los fundamentos del “*Compliance*” tributario, que son (p.13):

- Interpretación de las normas tributarias en atención al espíritu de las mismas.
- Transparencia y cooperación con las autoridades tributarias.
- El establecimiento de responsabilidad de los Consejos de Administración sobre la gestión de riesgos fiscales.
- Los precios de transferencia como un aspecto relevante de las relaciones derivadas de la fiscalidad internacional.

Además, esta figura de cumplimiento normativo tributario estaría compuesto por una serie de componentes básicos como la estrategia fiscal, la aplicación integral a todos los vértices del negocio, la atribución de responsabilidad al departamento fiscal, gobernanza documentada y sujeción a auditorías externas.

Presenta ventajas como la seguridad jurídica, disminución de la litigiosidad, agilidad en la operatividad interna y mejora de la marca de la empresa.

Por su parte, la UE ha dictado la Directiva 2016/1164/CE por la que adopta múltiples normas contra la elusión fiscal que incidan en el funcionamiento del mercado único. Así mismo, elaboró el Código del Contribuyente Europeo para asegurar una mayor transparencia de los derechos y obligaciones de las partes afectadas.

A posteriori, dictó la Directiva 2018/822 por la que impuso a los intermediarios fiscales la obligación de comunicación a la Administración Tributaria las estrategias que pudieran presentar signos de planificación fiscal agresiva, pudiendo afectar al cliente en el supuesto de alegación del secreto profesional.

Por consiguiente, el “*Compliance*” tributario constituye una herramienta que permite obtener una gestión del coste administrativo más eficiente, que potencia el ahorro fiscal y genera confianza en la percepción de la normativa por parte de los sujetos implicados. Destacamos que, como instrumento de cooperación en materia tributaria, puede crear las sinergias necesarias para avanzar en la consecución de la solución al desafío objeto de investigación.

En definitiva, existe un marco regulatorio en fase de estudio a nivel comunitario cuya propuesta estudiamos en el epígrafe sexto. Dadas las iniciativas de modificación de los Convenios de Doble Imposición, la posición de nuestras instituciones comunitarias, la fórmula

de cooperación entre contribuyentes y las Administraciones Públicas y las líneas rojas infranqueables que llevan a la crítica de las medidas implementadas, no pasa desapercibida la convergencia de las instituciones en el ánimo de dar una solución al reto actual.

### 3. Análisis de los principios tributarios

En el presente epígrafe, pondremos en tela de juicio los principios tributarios que entran en juego en el marco de la economía digital, en conexión con la fiscalidad internacional. Todo ello con base en el artículo 31 de nuestra Carta Magna y en los trabajos elaborados por Sánchez (2021) y Cruz y Sánchez-Archidona (2017).

En primer lugar, el principio de neutralidad equivale al principio de igualdad aplicado a la materia fiscal. En virtud del mismo, se aplican idénticos principios tributarios con independencia del modelo de negocio. De esta forma, se evitan distorsiones en el mercado.

La asimilación del concepto de establecimiento permanente al de presencia virtual significativa no afecta al principio de neutralidad dado que el legislador enumeraría los presupuestos habilitantes que, en caso de cumplimiento, darían lugar a tal asimilación de conceptos.

Por otra parte, el impuesto sobre transacciones electrónicas o “*bit tax*”, debería ser tratado como un gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades en aras de lograr la neutralidad de dicha figura impositiva.

En segundo lugar, el principio de eficiencia supone la minimización de los costes asociados a su cumplimiento para el sujeto pasivo, así como a su seguimiento para la Administración Tributaria.

La asimilación de conceptos expuesta conllevaría acotar una serie de parámetros que sería visto como una traba por parte de quien debe cumplir con las obligaciones tributarias correspondientes. Ello podría conducir a una posible fuga de inversión tecnológica ya que estamos ante un sector económico sensible a cambios regulatorios debido a su facilidad de deslocalización en cualquier lugar del mundo.

En cambio, la introducción de un nuevo impuesto o “*bit tax*”, aunque fuere deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el coste de implantación generaría perjuicios para ambas partes ya que, ante el elevado número de obligaciones fiscales, encontramos que los dos sujetos mencionados no desean afrontar una mayor carga administrativa de la que afrontan en la actualidad.

En tercer lugar, el principio de simplicidad y certeza equivale a la facilidad en la comprensión de las obligaciones tributarias que nacen de las operaciones económicas que se lleven a cabo. Es decir, que la normativa tributaria sea cierta, entendible y precisa.

La asimilación citada podría cumplir la exigencia de la certeza dada la enumeración de los factores o parámetros que darían lugar a aquella. No obstante, ante la tecnicidad de los conceptos relacionados con las nuevas tecnologías, la simplicidad podría resultar comprometida.

Respecto al impuesto o “*bit tax*”, podría ser una solución cierta y simple, aunque no sería suficiente para la implantación del mismo, dado que las circunstancias fácticas exigen la concurrencia de numerosos principios.

En cuarto lugar, el principio de efectividad y justicia implica que el obligado fiscal sea quien realmente soporte la carga tributaria. Está orientado a evitar situaciones de doble imposición. Se trata de un principio enjuiciado de manera constante debido a que las necesidades tecnológicas varían en cuestión de segundos. No obstante, estamos ante uno de los principios más importantes dado que el incumplimiento o el cumplimiento defectuoso de sus exigencias fundamentales conllevará el deterioro de la percepción pública del sistema tributario, con la consiguiente falta de confianza en su funcionamiento.

La asimilación mencionada estará caracterizada por la efectividad si, ante el cumplimiento de ciertos parámetros, existe el establecimiento permanente virtual, entendido como una relación causa-efecto.

La creación de una nueva figura impositiva o “*bit tax*”, podría superar el principio de efectividad en función de su configuración legal óptima y eficaz. Sin embargo, el principio de justicia seguiría un razonamiento diferente ya que es una medida que debería ser acompañada de otras para que sea percibida como justa según el contexto en que se adopte.

En quinto lugar, el principio de flexibilidad, dinamicidad y sostenibilidad hace que la Administración Tributaria deba satisfacer la necesidad creciente de ingresos en el erario público ante el aumento de determinadas partidas de gasto público debido al acometimiento de diversos desafíos como el digital o el reto demográfico.

Ante la diversidad de desafíos jurídicos y económicos, la asimilación referenciada superará este principio siempre que presente la capacidad de adaptación idónea para cualquier ajuste dentro del marco de la economía digital.

El nuevo impuesto o “*bit tax*”, cumple con este principio dado que puede ser reconfigurado en cualquier momento. En particular, si goza de una regulación rigurosa podría ser una figura impositiva ágil en términos de recaudación.

En sexto lugar, el principio de proporcionalidad hace referencia a la evaluación de la repercusión que genera la respuesta del legislador a un desafío existente.

La asimilación citada en párrafos anteriores será una medida proporcionada dado que pretende gravar los beneficios en fuente. En otras palabras, el gravamen se produciría allá donde se generen los mismos.

La introducción de una nueva figura impositiva o “*bit tax*” únicamente será proporcional si guarda la debida deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades.

Por último, pero no menos importante, examinaremos los principios tributarios constitucionales consagrados por el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna, que han sido analizados por la jurisprudencia y la doctrina científica como son el principio de generalidad; capacidad económica; igualdad; progresividad; y, no confiscatoriedad.

En primer lugar, el principio de generalidad proscribe cualquier tipo de privilegio entendido como exoneración de cargas fiscales sin fundamento desde la perspectiva constitucional, en línea con la STC n.º 96/2002, de 25 de abril.

Según Quintana (2019) la delimitación del hecho imponible del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales debería ser contrastada con este principio ya que todos los servicios

digitales no son objeto de gravamen, sino que lo son un número concreto de aquellos. La selección no parece estar debidamente fundamentada y esta circunstancia puede poner en peligro el principio citado (p. 174).

En segundo lugar, en línea con la STC n.º 182/2021, de 26 de octubre, el principio de capacidad económica es el principio inspirador y ordenador del sistema tributario. Por consiguiente, debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos quien manifieste riqueza que sea susceptible de ser sometida a tributación (carácter subjetivo) y en función de la intensidad con que sea generada (carácter objetivo). El segundo carácter equivale al principio de progresividad dado que quienes creen mayor riqueza, serán sometidos a tipos impositivos mayores que quienes pongan de manifiesto una menor fuente de ingresos.

Con base en el razonamiento anterior, las plataformas virtuales como extensión digital de una sociedad mercantil que debe estar identificada fiscalmente en nuestro país, deberán contribuir a tal sostenimiento conforme al mandato constitucional. La forma de gravamen, ya sea un tipo progresivo o único, iría enfocado en función del mayor o menor potencial recaudatorio que pudiere presentar, siempre que respete la generación de riqueza.

En tercer lugar, el principio de igualdad impone al legislador el deber de dispensar idéntico trato a quienes se encuentren en situaciones jurídicas iguales o asimilables, con prohibición de toda desigualdad. Desde un punto de vista finalista, la norma ha de tener una justificación objetiva y razonable y resultar proporcionada con la finalidad concreta. Esta es la posición manifestada por la STC n.º 76/1990, de 26 de abril.

Resulta fundamental que las sociedades mercantiles con un modelo de negocio digital se sometan a una imposición justa con el fin de que no surjan distorsiones impositivas en comparación con las que desarrollan un modelo tradicional. Por esta razón, puesto que el legislador debe evitar discriminaciones jurídicas, es el encargado de publicar la normativa que grave los hechos imponibles de unos sujetos pasivos concretos que guarden relación con la revolución digital.

En cuarto lugar, la STC n.º 149/2023, de 7 de noviembre, establece que el principio de no confiscatoriedad implica que en ningún caso se debe agotar la riqueza imponible de los sujetos pasivos bajo el paraguas del deber de contribuir, o que sometiese a gravamen rentas inexistentes. Por ende, queda proscrito cualquier método de medición que prive al mismo de sus rentas y propiedades.

La normativa del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales establece los ingresos generados por la prestación de determinados servicios digitales como base imponible. En cambio, el IS determina que los ingresos íntegros conformarán la base citada. Por consiguiente, puesto que el primero es un impuesto indirecto, no infringiría los Convenios de Doble Imposición Internacional según Allevato y De Vito (2021).

Según Hernández (2020), no obstante, hay determinadas operaciones ocurridas dentro de un grupo empresarial que podrían dar lugar a doble imposición y a un gravamen en cadena, (p. 16). Por ejemplo, la cesión de datos, previamente recopilados, por la matriz a sus filiales, entre las que no existe creación alguna de riqueza imponible. En consecuencia, esto último podría chocar contra el principio de no confiscatoriedad al someter a gravamen una renta inexistente.

La nueva realidad económica va en conexión con la idea expuesta por Jabalera (2020). En este sentido, la modernidad impone nuevas técnicas de medición para la riqueza que se crea siguiendo otros patrones de negocio. Este escenario, llevará a identificar e incluso a inventar nuevas formas de tributación (p. 138).

Por lo tanto, observamos la relación de principios que inspiran el comercio tradicional y que deberán inspirar la regulación de los nuevos conceptos tributarios nacidos del modelo de negocio digital.

#### 4. Establecimiento permanente virtual

El artículo 13 del 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, delimita las características del establecimiento permanente tradicional.

Según Cruz y Sánchez-Archidona (2017), dichas notas son:

- La disposición por cualquier título válido en derecho y de forma continuada de lugares fijos donde se desarrolla la actividad económica.
- Instalaciones o montajes que superen un periodo de tiempo concreto para que se asimilen al establecimiento permanente.
- Actuación en el territorio a través de un agente autorizado para contratar por cuenta y en nombre del contribuyente.

El nuevo modelo de negocio basado en las tecnologías disruptivas e incluso en la Inteligencia Artificial nos conduce a reelaborar dicha figura para adecuarla a la realidad presente.

A continuación, trataremos las diferentes soluciones alternativas propuestas.

##### 4.1. Presencia digital significativa

Como exponen Cruz y Sánchez-Archidona (2017), la primera solución consiste en la aplicación del nuevo concepto de establecimiento permanente virtual en casos alternativos (p. 6):

- Existe establecimiento permanente cuando haya presencia digital significativa. Esta última se medirá por el volumen de contratos, consumo, participación de residentes fiscales, cuyo mecanismo de medición aún está pendiente de fijar.
- Existe aquel únicamente cuando la mayor parte del negocio se desarrolle en el país gracias a los datos personales obtenidos a partir de una monitorización de los usuarios de internet del mismo.

En línea con la OCDE (2014), hemos de definir qué es una actividad totalmente desmaterializada dado que una empresa dedicada al desarrollo de aquellas, podrá contar o no con presencia digital significativa (p. 157).

Dicho organismo hace referencia como actividades totalmente desmaterializadas a «*únicamente a las empresas que precisan de unos mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de que esos elementos físicos (oficinas, edificios o personal, entre otros) se hallen o no en el Estado de la fuente para realizar actividades secundarias.*».

Por consiguiente, el carácter de la tangibilidad marcará la naturaleza de las actividades desempeñadas por las empresas. En el supuesto de que un operador económico realice actividades totalmente desmaterializadas, podría contar con una presencia digital significativa.

De conformidad con OCDE (2014) prevé los supuestos en que una empresa tendrá dicha presencia en un país cuando (p.158):

- Tenga lugar la firma de un número significativa de contratos de suministro de bienes y servicios que estén desmaterializados entre la empresa y un cliente residente fiscal en tal país.
- Los bienes y servicios digitales se consuman en dicho país.
- Los clientes efectúen pagos sustanciales en favor de la empresa como contraprestación por la celebración de los contratos indicados con anterioridad.
- Una sucursal de la empresa desarrolle actividades secundarias, como pudieren ser el asesoramiento o la comercialización dirigidas a clientes residentes del país en cuestión.

Al margen del estudio confeccionado por la OCDE, la Unión Europea define la presencia digital significativa en su Propuesta de Directiva, por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas que cuenten con dicha presencia.

Considera que existe tal presencia si la actividad ejercida a través de la misma consiste total o parcialmente en la prestación de servicios digitales mediante un sitio web y se cumple alguna de las siguientes condiciones:

- La proporción de ingresos obtenidos en el periodo impositivo y el que resulta de la prestación de aquellos a usuarios en un Estado miembro concreto durante el mismo sea superior a 7.000.000 euros, de acuerdo con Comisión Europea (2018).
- El número de usuarios situados en tal Estado miembro durante el periodo impositivo sea superior a 100.000 euros, según la Comisión Europea (2018).
- El número de contratos suscritos entre empresas para la prestación digital de servicios durante el periodo impositivo en el mismo Estado miembro sea superior a 3.000 euros, de conformidad consegún la Comisión Europea (2018).

Tal y como expone Sánchez-Archidona (2019), la Comisión Europea expone dos criterios para considerar que una empresa posee una presencia digital significativa en un Estado y que, por ende, actúa bajo establecimiento permanente deben darse estos criterios (p.3):

- Criterio sustancial. Que, durante un periodo impositivo completo, la empresa ejerce una actividad consistente en la prestación de servicios mediante una interfaz digital.
- Criterio cuantitativo. La empresa que ejerce la actividad debe cumplir al menos uno de los siguientes parámetros:
  - La proporción de los ingresos totales obtenidos durante dicho periodo impositivo por la prestación de servicios digitales a usuarios del mismo Estado miembro ascienda a siete millones de euros.

- El número de usuarios del mismo Estado miembro ascienda a diez mil por periodo impositivo.
- El número de contratos que han de suscribir los usuarios en dicho Estado miembro sea superior a tres mil.

Como expone Sánchez-Archidona (2019), si bien podríamos validar el primer criterio, el segundo generaría múltiples controversias en su aplicación. Dicho autor sitúa como ejemplo la comparativa entre la población de España y de Luxemburgo. Alcanza la conclusión de que, para superar el umbral de 100.000 usuarios, en caso del segundo país, requerirá de un porcentaje mayor en términos absolutos en comparación con España. En aras de obtener una mayor optimización, coincidimos en que sería más plausible la utilización de un porcentaje de usuarios en lugar de un número exacto (p.4).

#### 4.2. Retención en fuente

Esta propuesta consistiría en el gravamen de los pagos efectuados por los residentes fiscales de un país que actúen como consumidores de bienes o servicios prestados a través de una interfaz digital por un proveedor extranjero.

No obstante, esta retención conllevaría la creación de un factor distorsionador en la economía según Cruz y Sánchez-Archidona (2017) que podría evitarse trasladando la misma a la entidad financiera que intervenga en los medios de pago (p. 16).

Se trata de otra vía que permita gravar los beneficios generados por el desarrollo de una actividad económica sin presencia física en el Estado en cuestión. De esta forma, evitaríamos las estrategias elusivas de la imposición a gravamen del beneficio obtenido.

#### 4.3. Bit tax

Esta alternativa supone un impuesto sobre las transacciones electrónicas en función del número de bytes, de acuerdo con OCDE (2014). Por consiguiente, estaría marcado por la progresividad ya que el tamaño de la empresa y su participación en el mercado digital implicaría la utilización de un mayor o menor número de bytes (p. 160).

Así mismo, se plantea la introducción de este mecanismo con un umbral mínimo de ancho de banda que, en caso de ser superado, las rentas quedarían sujetas a gravamen.

No hemos de olvidar que podría generar una distorsión a efectos del IS entre empresas con un objeto empresarial tradicional y otras con un modelo de negocio digital. En aras de evitar la doble imposición, el denominado “*bit tax*” pasaría a ser un gasto deducible en el IS.

En este sentido, Hernández (2020) manifiesta que, en línea con el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, resulta necesaria la deducción del mismo a la hora de liquidar el IS para evitar supuestos de doble imposición. Nos atreveríamos a extender el razonamiento a otras figuras impositivas análogas de nueva creación (p. 16).

### 5. Propuesta de la OCDE

A continuación, realizaremos un recorrido histórico por las diversas propuestas planteadas en los informes elaborados por la OCDE.

De forma originaria, la OCDE adopta en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, en adelante, MCOCDE, de 1977 el primer concepto del establecimiento permanente en el campo de la fiscalidad internacional, según Álamo (2019). Sin embargo, la aparición de las nuevas tecnologías lo ha hecho inservible a efectos prácticos (p.4).

La obsolescencia del mismo de acuerdo con Sánchez-Archidona (2020), con base en su atipicidad, ha permitido desde entonces que las empresas establezcan almacenes en múltiples jurisdicciones desde donde entregan productos adquiridos mediante un sitio web que está almacenado en un servidor físico ubicado en un territorio de nula o baja tributación.

En línea con Álamo (2016), las tácticas de los grupos empresariales de la economía digital consisten en el establecimiento de la interconexión de varias sociedades mercantiles. La primera se encarga del contacto con clientes finales para la venta de bienes y/o servicios digitales. Esta, a su vez, adquiere las licencias correspondientes a una segunda entidad para llevar a cabo dichas transacciones comerciales. La segunda abona una serie de “*royalties*” a una tercera entidad sita en un territorio de baja o nula tributación que es donde tributa la mayoría de los beneficios obtenidos. Por último, existe una cuarta entidad que sería la matriz del grupo (p.4).

La estrategia fiscal agresiva llevada a cabo por los operadores económicos internacionales han conllevado la bajada de ingresos fiscales por lo que la OCDE no ha permanecido impasible. En el año 2000 consideró necesario modificar los comentarios al artículo 5 del MCOCDE.

Este organismo hizo un planteamiento que posteriormente ha servido como base de uno de los elementos clave del objeto de estudio. En este sentido, ratificó que los sitios web no podrían ser establecimientos permanentes pues se trata de una combinación de programas informáticos y datos electrónicos, por lo que no es un bien tangible. No obstante, el servidor en el que se almacena sí que podría ser calificado como establecimiento permanente al cumplir el requerimiento de fijeza.

De manera adicional, surgía otro conflicto derivado de la clasificación de las actividades preparatorias o auxiliares. A priori, consideró como tales:

- Ser un enlace de comunicación entre suministradores y clientes finales.
- Realizar la publicidad de los bienes y servicios comercializados.
- Transmitir información mediante un servidor-espejo para obtener seguridad y eficacia.
- La recogida de datos de mercado.
- El ofrecimiento de información.

Según OCDE (2014) existen para propuestas de modificación del establecimiento permanente en aras de evitar la erosión de bases imponibles (pp.11-17):

- Opciones A – D. Las mismas tratarían cambiar la redacción de los apartados quinto y sexto del artículo 5 del MCOCDE en relación con la prevención de la localización artificial a través de comisionistas, agentes dependientes o figuras análogas.
- Opciones E – H. Intentarían modificar el apartado cuarto del artículo 5 del MCOCDE. Contiene un listado de exclusiones *numerus aperturus* de qué no sería considerado como establecimiento permanente:

- La utilización de instalaciones con la única finalidad de almacenar, exhibir o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- El mantenimiento de un depósito de bienes con el único fin de almacenamiento, exhibición o entrega.
- El mantenimiento de otro depósito de bienes, pero con el único objetivo de procesamiento por otra empresa.
- La tenencia de un lugar fijo de negocios para comprar bienes o mercancías o de recogida de información.
- Puede ser la combinación de las anteriores siempre que la actividad global de dicho lugar de negocios sea de carácter preparatorio o auxiliar.
- Opciones I – J. Trata de modificar el apartado cuarto, en el que examinaría la fragmentación de la actividad de la empresa.
- Opciones K – L. Enmendaría el apartado tercero, para evitar que la división de contratos para no permanecer más de doce meses en un Estado concreto puede llevar a la consideración de establecimiento permanente.
- Opciones M – N. Aplicarían a las entidades de seguros que contratan seguros a aquellas empresas que no disponen de establecimiento permanente en su territorio de actuación.

Una vez realizado el estudio acerca de la adaptación de esta figura, como expone Álamo (2019), en línea con la OCDE, este organismo internacional llega a la conclusión de que la mejor opción consiste en evitar dicha localización artificial a través de las exenciones para determinadas actividades económicas (p.5).

De esta forma, clasifica las seis exclusiones de las Opciones E – H como correctas, aunque quedaría cierto trabajo pendiente. Por ejemplo, la clarificación de verbos como “entregar” dado que las instalaciones destinadas a almacenar, exponer o entregar bienes no existirían como establecimiento permanente.

Según la OCDE (2018), dentro del Plan BEPS, sitúa cuáles son los desafíos sentados por la economía digital en el marco de la fiscalidad internacional. Estos son (p.3):

- El nexo. Dado que la economía digital crea valor añadido con un modelo de negocio completamente virtual, ello origina una reducción de ingresos en la jurisdicción fuente, lo que erosiona las bases imponibles de los impuestos.
- Los datos. Son los elementos que podríamos catalogar de fluido de la economía, como el bien que es intercambiado en infinidad de transacciones. Es la moneda de cambio entre operadores económicos internacionales.
- La caracterización. En aras de calificar determinadas rentas como beneficios empresariales o si, *a contrario sensu*, tienen una naturaleza distinta.

Por último, pero no menos importante, en línea con OCDE (2019) establece tres nexos para conectar las rentas a tributación. Estos son (p.13):

- La participación de los usuarios. Es decir, cuanto mayor sea esta, implicará una mayor actividad en Internet por parte de los mismos.

- Intangibles de marketing. Como señala Bergas (2022), se trataría de todo aquello que derive del uso de marcas y estrategias para atraer clientes y potenciar la comercialización de servicios digitales a través de sitios web. Habría una relación entre Estado de la fuente donde se promociona y se vende y estos intangibles (p. 159).
- Presencia económica significativa. Combinación de los anteriores.

A modo de enumeración, de acuerdo con Escribano (2018), las características básicas de las propuestas de la OCDE se plasman de la siguiente forma (p.17):

- La proposición del establecimiento permanente basado en la presencia económica significativa abarcaría a todo contribuyente, fuere persona física o jurídica.
- La consideración de los ingresos derivados de dos tipos de transacciones. Primero, los que provienen de transacciones puramente digitales, ya se realicen de forma *online* u *offline*. La diferenciación viene dada por la comercialización de productos completamente digitalizados. Segundo, las transacciones realizadas por medios electrónicos remotos.
- La fijación de un umbral alto de ingresos brutos visto como mínimo. El alto nivel del mismo se justificaría por la mitigación de la carga administrativa, el nivel de incertidumbre y el coste de cumplimiento soportados por el contribuyente. La OCDE entiende la residencia del cliente como punto de conexión relevante. Se manifiesta la preocupación por el riesgo de fragmentación con el objetivo de evitar la superación de dicho umbral.
- La creación de un umbral de usuarios. La medición del mismo sería calculada mediante el número de usuarios activos mensuales en una plataforma virtual; el número de contratos celebrados en línea, con independencia de su naturaleza onerosa; y, el volumen de datos recabados por la plataforma antedicha.

En la actualidad, la falta de consenso internacional para cristalizar las propuestas de la OCDE en los ordenamientos jurídicos nacionales y comunitario ha implicado que no se hayan puesto en práctica dichas opciones alternativas.

Con carácter previo a que un Estado mueva ficha en este asunto, podría ser más interesante que lo hiciera un organismo supranacional como la UE, dada su capacidad para promulgar Reglamentos que sean de aplicación manera directa a la totalidad de Estados miembros.

## 6. Propuesta de la Unión Europea

La UE ha abordado el problema de la reelaboración del concepto tributario de establecimiento permanente en el marco de la economía digital. Para ello, ha publicado una Propuesta de Directiva donde se contienen múltiples artículos que resultan de interés.

En dicha Propuesta, se plantea que las empresas vengan obligadas a tributar en aquellos Estados miembros donde tengan presencia digital significativa, que fue estudiada con anterioridad.

El organismo supranacional indica la necesidad de nuevos indicadores que delimiten la presencia económica que, a su vez, sirva para determinar la sujeción a gravamen de los beneficios generados por los nuevos modelos empresariales.

La Propuesta de Directiva también hace mención de qué son los servicios digitales. Entiende por los mismos aquellos prestados por Internet, que estén automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no sea posible su prestación sin el uso de tecnologías de la información.

Así mismo, realiza una enumeración de los servicios considerados como digitales:

- El suministro de productos digitalizados, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones.
- Los servicios que permitan la presencia de particulares o empresas en una red electrónica, como un sitio web.
- Los servicios generados de manera automática desde un ordenador, a través de Internet o una red electrónica.
- La concesión onerosa del derecho a comercializar un bien o servicio en un mercado en Internet, donde las ofertas de compraventa se realizan por medios automatizados.
- Los paquetes de servicios de Internet que contengan acceso y espacios interactivos de información concreta.
- Todos los servicios enumerados en su anexo II.

Así mismo, define la interfaz digital como un programa informático y las aplicaciones móviles, accesibles por usuarios.

Como expone Muleiro (2018), la Directiva no se aplicará en el caso de que una entidad sea residente fiscal en un territorio tercero que tiene firmado un convenio de doble imposición con el Estado miembro en el que tiene presencia digital significativa. A partir de la afirmación anterior, podemos extraer que la UE trata de evitar convergencias impositivas ante la nueva realidad tributaria (p.117).

Tal y como afirma Álamo (2019), la Directiva regula la atribución de beneficios, aunque acude a un criterio funcional. Esto es, habrá de tener en cuenta las actividades desarrolladas a través de una interfaz digital con datos y usuarios que se tomarán como funciones económicamente significativas relevantes para la atribución de la propiedad económica de los activos y los riesgos de la presencia mencionada con anterioridad (p. 7).

Esta autora expone cuáles son las actividades económicas relevantes:

- La recopilación, el almacenamiento, el procesamiento, el análisis, el despliegue y la venta de datos a nivel usuario.
- La recopilación, el almacenamiento, el procesamiento y la visualización del contenido generado por los consumidores.
- La venta de espacios publicitarios en línea.
- La puesta a disposición de los contenidos creados a terceros en el mercado digital.
- El suministro de cualquier servicio digital no señalado en los puntos anteriores.

En esta materia, según Muleiro (2018) invoca la doctrina científica que defiende que el análisis funcional debe considerar diversas actividades digitales que deberían quedar abiertas dado que múltiples empresas optan por crear servicios según la tipología de cliente. Propone

el método “*profit split*” como una base para valorar operaciones del grupo en la economía digital, aunque no resuelve el problema de la erosión de la base imponible (p. 126).

Como señala Escribano (2018), las características fundamentales de la propuesta de la UE son (p. 17):

- El ámbito de aplicación subjetivo queda limitado a contribuyentes personas jurídicas.
- La actividad debe consistir en la prestación de servicios digitales, cuya definición consta en la Propuesta de Directiva. Estaría inspirada en la prestación a través de internet o una red electrónica equivalente; la prestación ha de estar esencialmente digitalizada y deberá requerir una intervención humana mínima; y, la prestación de aquellos resultaría imposible en ausencia de las tecnologías de la información.
- El establecimiento de un umbral de ingresos. Esta idea exige la conexión entre el cliente que adquiere el bien o servicio digital y el Estado en cuyo territorio surgiría el establecimiento permanente virtual. La Propuesta de Directiva interpreta que un usuario está situado en un Estado miembro si utiliza un dispositivo en el mismo para acceder a una plataforma virtual. El riesgo de fragmentación se pone de manifiesto como posible riesgo de incumplimiento normativo.
- La creación de un umbral de usuarios. No exige que el usuario esté formalmente registrado en la plataforma virtual ni que acceda a la misma, sino que acepte las condiciones del servicio prestado por aquella para ser tenido en consideración.
- La utilización de indicadores digitales como alternativo a los umbrales cuantitativos anteriores. Aquellos serían la creación de un dominio local que denote la intención de dirigirse a un mercado concreto; el uso de una plataforma virtual local cuyo diseño cuente con el idioma, las costumbres y estándares locales propios del Estado en cuyo mercado se pretende acceder; y, la adaptación al medio de pago local con la divisa correspondiente, junto con los impuestos y gastos locales asociados.

Entretanto se materializan dichas propuestas en una norma aplicable, la UE recomienda a los Estados miembros a negociar con países terceros la introducción de dos cláusulas en los convenios de doble imposición:

- Por una parte, la modificación del establecimiento permanente donde se cuente con la presencia digital significativa.
- Por otra parte, la inclusión de reglas de atribución del beneficio empresarial al establecimiento permanente que tenga una presencia digital significativa.

## 7. Análisis de resoluciones

### 7.1. El caso Dell

A continuación, realizaremos un estudio en orden cronológico de las resoluciones administrativa y judiciales dictadas por nuestros jueces y tribunales. De esta forma, podremos observar la evolución de un concepto atípico en nuestra legislación.

En primer lugar, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, “TEAC”) de 15 de marzo de 2012 trata un supuesto de hecho en el que una empresa

había participado en la comercialización de productos informáticos por medio de un establecimiento permanente desde el año 2000 al año 2003. Por consiguiente, las rentas obtenidas durante dicho lapso temporal quedarían sometidas a tributación.

Nos centraremos en su fundamento de derecho sexto, donde hace el análisis de la existencia del establecimiento permanente virtual. Así mismo, el artículo 5.5 del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994, influye en la conclusión final.

En conexión con esta figura, el TEAC expone cómo la empresa filial en España se dedica a la comercialización de productos a través de su página web, donde el operador comercial da los mismos a conocer. Da por sentado que aquella se hospeda en un servidor que deberá tener una ubicación física.

El elemento clave radica en la existencia de un administrador encargado de la creación, mantenimiento y configuración de las páginas web en España, que además se ocupa de llevar a cabo la supervisión y las actualizaciones de las mismas<sup>1</sup>. De manera adicional, la página web con dominio español, gestiona un elevado volumen de pedidos por internet.

Como consecuencia, la participación activa de dicho administrador implica la existencia de un establecimiento permanente virtual, sin que sea necesaria la presencia mediante un servidor físico ubicado en España.

A posteriori, el TEAC razona que no se pronunciará en línea con los Comentarios al artículo 5 del MCOCDE dado que España es uno de los países que ha formulado reservas al mismo. Entretanto no se alcancen las conclusiones definitivas, las autoridades de nuestro país se reservan el derecho a no aplicarlo.

Por ende, el papel activo del administrador en el ejercicio de la actividad económica lleva la existencia de un establecimiento permanente virtual. No considera el elemento del servidor como lugar fijo de negocios, sino el criterio del desempeño efectivo de la actividad del objeto empresarial.

En segundo lugar, la SAN, de 8 de junio de 2015, examina varios vértices respecto a la resolución anterior.

Este Tribunal avala los argumentos proporcionados por el TEAC y concluye que, dado que las actividades efectuadas por la sociedad matriz bajo la intermediación de la filial en España, supera con creces las labores de mero almacenaje. Por consiguiente, confirma la existencia de establecimiento permanente.

---

<sup>1</sup> El TEAC manifiesta expresamente que «se desprende que “X España emplea analistas de negocios en apoyo mantenimiento de págs. Principal con traducciones y revisión de contenido”, reconociéndose la participación previa del personal de X,S.A. en la creación, mantenimiento y configuración de dichas páginas. Además, en el documento denominado “Ventas de X país B en España” se reconoce la existencia de un administrador de la tienda web local de X España en nuestro territorio que se ocupa de actualizaciones, y, por tanto, de la supervisión y acomodación a las singularidades del mercado local español.

En consecuencia con lo expuesto, la entidad reclamante cuenta en España con personal dedicado a la página web para el mercado español, y ello determina la existencia de establecimiento permanente, no siendo necesaria la presencia en España de un servidor operado directamente por la empresa.».

Respecto al objeto de estudio, únicamente podemos extraer la regla general que destaca en su fundamento de derecho cuarto<sup>2</sup>. En línea con la doctrina científica, señala que un sitio web es un bien intangible por lo que no puede ser constitutivo de un lugar fijo de negocios que conlleve la caracterización como un establecimiento permanente. Para ello, dicho sitio deberá estar alojado en un servidor físico, que sí gozará de un lugar físico tangible para ser considerado como tal.

En tercer lugar, la STS n.º 1475/2016, de 20 de junio, admite como válidos los argumentos expuestos por las resoluciones citadas.

El fundamento de derecho quinto sienta como base una idea que podrá ser utilizada de forma análoga en otros casos. El Alto Tribunal manifiesta que no ha lugar la interpretación estricta formalista<sup>3</sup> que sí que ha sido acogida por otros Tribunales de terceros países para este mismo caso.

En definitiva, el establecimiento permanente virtual encuentra su amparo en la existencia de administradores que desempeñen acciones propias de la actividad económica de la empresa, con independencia de que el sitio web esté contenido en un servidor físico. Ello es así dado que España ha formulado una reserva a los Comentarios al artículo 5 del MCOCDE, por lo que no actuará en línea con aquellos hasta que no recaigan las conclusiones definitivas.

## 7.2. Servidor versus página web

La Dirección General de Tributos (en adelante, “DGT”) examina un supuesto de hecho a efectos de configurar un servidor como establecimiento permanente que permita someter a gravamen los beneficios empresariales.

La relación fáctica según DGT (2018) trata el caso de una sociedad mercantil registrada en Irlanda, cuyo objeto social consiste en la ejecución de órdenes de compraventa de valores en mercados financieros internacionales a través de algoritmos. La controversia tributaria se genera en torno a la utilización de un servidor en territorio español que sirva de base física para sus operaciones de negociación.

---

**2** La Audiencia Nacional invoca la doctrina científica en su fundamento de derecho cuarto, aunque no la aplica en la resolución del caso concreto: «*Al quedar establecido que la recurrente dispone de establecimiento permanente en España, carece de relevancia la cuestión relativa a la página web como establecimiento permanente. Sin embargo, hemos de señalar, que la doctrina científica viene a considerar que una «web site», como combinación de un software y datos electrónicos, no es algo tangible y por lo tanto no puede ser considerado como un lugar fijo de negocios. Por el contrario, un servidor, en el que la «web site» es almacenada y a través del cual es accesible, es un equipo, y como tal sí tiene presencia física, por lo que el lugar donde se encuentre situado sí podría constituir un lugar de negocios fijo.»*

**3** El Alto Tribunal manifiesta que: «*Todo lo cual responde a la finalidad y función a cumplir en la regulación de la fiscalidad internacional, que pretende la distribución equitativa de las cargas impositivas y de los beneficios empresariales entre los Estados, en un escenario muy diferente al existente en el momento en el que surgen los Convenios de Doble Imposición, un mercado globalizado en el que las compañías multinacionales tratan de trasladar los beneficios obtenidos en otros Estados hacia uno de baja tributación. No cabe, pues, la interpretación estrictamente formalista-literal y estática que pretende la parte recurrente, aún cuando en momentos determinados tribunales de otros países, noruegos o franceses, como indica la parte recurrente hayan acudido a dichas interpretaciones de Convenios de Doble Imposición análogos al que nos ocupa.»*

En este sentido, la DGT comienza su razonamiento a partir del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994.

El artículo 5 de dicho Convenio establece las vías diferentes por las que podríamos considerar que existe un establecimiento permanente. Estas son:

- La disposición en España de un lugar fijo de negocios a través del que la empresa realice toda o parte de su actividad económica.
- La actuación mediante un agente dependiente por cuenta de la empresa y que cuente con los poderes necesarios para el desempeño de sus labores.

A posteriori, hace referencia a los Comentarios al artículo 5 del MCOCDE. El párrafo dos expone las notas características que debe revestir esta figura:

- La existencia de un lugar de negocios que esté constituido por instalaciones, maquinaria o equipo, con independencia de la relación jurídica que una a los contratantes sobre dicho bien y de la utilización exclusiva para el objeto social.
- Que dicho lugar sea fijo. Esta condición implicaría el establecimiento en un sitio concreto durante un tiempo determinado que confirme un grado de permanencia. Podríamos afirmar que esta nota se refiere a un bien inmueble donde ejerza de manera efectiva la actividad correspondiente.
- La realización de la actividad económica debe ser mediante tal lugar. Este presupuesto indica que el personal asalariado realice las actividades propias del objeto social de la sociedad mercantil en aquel lugar.

Así mismo, no resulta obligatoria la presencia de personal en dicho lugar cuando aquél no sea necesario para la realización de su actividad económica.

No obstante, señalariamos la prescindencia de este aspecto en la medida que esta tipología de empresas opta por el trabajo a distancia de su personal, siempre y cuando el mismo sea necesario.

- La realización de las actividades económicas principales que constituyan el núcleo del objeto social. En cambio, la existencia de establecimiento permanente. no deriva de la restricción a aquellas calificadas como auxiliares o preparatorias, salvo que constituyan la actividad mercantil *per se*.

A modo de ejemplo, las actividades auxiliares o preparatorias mencionadas por DGT (2018) serían proporcionar un enlace de comunicación entre suministradores y clientes finales; elaborar publicidad sobre los productos comercializados; transmitir información mediante servidores espejo que creen confianza y seguridad; recoger datos de mercado y ofrecer otro tipo de información.

La DGT continúa su razonamiento, aunque realiza una distinción respecto a elementos que marcan el sometimiento o no a gravamen tributario. Este organismo público efectúa la delimitación en torno al carácter tangible de aquellos.

En primer lugar, un cibersitio o plataforma virtual constituye un bien intangible que resulta de la combinación de programa informático (software) y datos electrónicos no sería un lugar de negocios dada la inexistencia de bienes inmuebles ubicados en territorio nacional. Por consiguiente, no estamos ante un establecimiento permanente.

En segundo lugar, el servidor que almacena y posibilita el uso a dicho cibersitio o plataforma virtual sí que goza de una localización dado su carácter tangible. De este modo, constituiría el lugar fijo de negocios que la empresa utilizaría para explotar aquellos.

Cabe resaltar que existen proveedores de servicios de Internet (PSI, “*Internet Service Provider*”) sirva de base informática al cibersitio o plataforma virtual mediante el cual una empresa realiza sus operaciones. En aquellos casos en los que exista un acuerdo de suministro en virtud del que la primera empresa ceda a la segunda el uso de dicho servidor, no implica que esté a disposición de la segunda empresa.

El estudio del párrafo anterior, fruto del razonamiento de la DGT, genera un punto oscuro que debe ser objeto de aclaración expresa.

El lugar de negocios es una *conditio sine qua non* para la existencia de establecimiento permanente independientemente de la relación jurídica que une a las empresas. En consecuencia, parece indicar que la cesión del servidor a la segunda empresa no implica que esté a su disposición ya que únicamente es titular del cibersitio o plataforma virtual a través de la que desarrolla su actividad.

Por último, pero no menos importante, la naturaleza de las actividades típicas del negocio será determinante a efectos de confirmar el carácter tangible o intangible de las mismas. A continuación, ofrecemos las alternativas existentes:

- Si dichas actividades son meramente auxiliares o preparatorias, no estaremos ante la existencia del establecimiento permanente.
- Si aquellas requieren de intervención humana por parte de un trabajador o del cliente, como podría ser la firma manuscrita del contrato de compraventa, dado que es una actividad tangible, estaríamos ante un establecimiento permanente.
- A modo de conclusión, si las mismas no requieren de intervención humana, se desarrollan a través de un cibersitio o plataforma virtual y son esenciales del negocio de la sociedad mercantil, no nos encontraremos ante un caso de establecimiento permanente virtual.

En definitiva, la concurrencia de ciertos elementos conlleva la existencia de establecimiento permanente virtual de acuerdo con el hilo argumental expuesto por la DGT, nutrido por los Comentarios al MCOCDE.

### 7.3. Localización de monedas virtuales

El organismo analiza un supuesto de conformidad con DGT (2019) en el que el consultante cuestiona su obligación fiscal en concepto del Impuesto sobre la Renta de No Residentes ya que vende una cantidad concreta de monedas virtuales.

Como señala Cruz (2016), pesar de que dicho impuesto sea diferente, ponemos el foco en el aspecto inmaterial o intangible para tratar de clarificar nuestra materia de estudio dado

que el modelo de negocio típico de la economía digital supone la desterritorialización de la fiscalidad al ser un comercio inmaterial (p.40).

Como define la normativa europea<sup>4</sup>, una moneda virtual “*bitcoin*” es un bien inmaterial que se almacena en un registro informático alfanumérico denominado “dirección *bitcoin*” que lleva asociadas unas claves que permite a su titular el acceso y la gestión de la misma.

Las claves mencionadas son guardadas en ficheros o programas informáticos que actúan como monederos o “*wallets*”. Estos, a su vez, se almacenan en medios informáticos físicos o en sitios web de terceros.

En este caso, la DGT alcanza la conclusión de que la moneda virtual está localizada en el territorio nacional cuando la entidad encargada del servicio de almacenamiento esté en el mismo. Justifica su postura aduciendo que el acceso a las monedas citadas requerirá la entrada al sitio web de la entidad.

Resulta curioso que basta con que la entidad esté situada en nuestro país, con independencia de que su presencia sea a través de un sitio web o física del modelo de negocio tradicional.

De este modo, la DGT parece aceptar, al menos tácitamente, la presencia digital significativa dado que un sitio web puede ser considerado como una entidad que almacena datos informáticos que potencialmente pueden generar un rendimiento económico sujeto a tributación.

Por otra parte, no cierra la puerta a la exigencia de contar con un servidor físico sito en nuestro país.

En un caso hipotético, nos surge la incógnita de cómo podría la Administración Tributaria llegar a considerar que una entidad desempeña una actividad totalmente desmaterializada como el almacenamiento de claves de “*bitcoin*” en España y que esto sea calificado como un nexo de conexión de gravamen.

Podría ocurrir que dicha entidad explote un dominio, pero no esté registrada como sociedad mercantil a efectos fiscales en España. Únicamente su presencia digital significativa podría determinar que deba cumplir con múltiples obligaciones.

Como conclusión del razonamiento expuesto, la DGT parece mantener una perspectiva de cara a futuro al mostrar una argumentación que le permita pivotar sobre ambas alternativas, basadas en la presencia material o intangible de las empresas.

Resulta necesaria una configuración legal de la presencia digital significativa que permita establecer un nexo de conexión a gravamen una gran variedad de productos financieros digitales y actividades inmateriales prestados por entidades que, de otra forma, continuarán sin aportar parte de su beneficio a las arcas públicas.

---

4 La Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE (DOUE de 19-06-2018), define moneda virtual como una «*representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda establecida legalmente, que no posee el estatuto jurídico de moneda o dinero, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de cambio y que puede transferirse, almacenarse y negociarse por medios electrónicos.*». Igual que la primera nota al pie.

## 7. Conclusiones

A lo largo del presente trabajo de investigación, podemos vislumbrar cómo la innovación tecnológica ha producido un cambio en las relaciones humanas. Estas han convertido su componente presencial en intangible, lo que supone desterritorializar las mismas, así como la fiscalidad internacional.

El desarrollo de las tecnologías de la información y el legislador van a dos velocidades diferentes. El segundo actor no ha procedido a adaptar el sistema tributario a la nueva realidad económica digital basada en la búsqueda continua de una mayor eficiencia que justifica el cambio del modelo de negocio.

Ante este escenario, diversos organismos internacionales se han pronunciado. El GEFED identificaba en 2013 los problemas intrínsecos al cambio de paradigma económico.

El Consejo ECOFIN de la UE invitaba a los Estados miembros a enmendar sus Convenios de Doble Imposición con terceros Estados en aras de introducir el nuevo concepto de establecimiento permanente virtual en una fuente legal. Sin embargo, es consciente de que existen determinadas resistencias que impiden una consecución sólida en un lapso temporal breve.

Por otra parte, el Parlamento Europeo enumera una serie de medidas entre las que destacamos la creación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, que ha sido propuesta como una solución a corto plazo. La implantación de esta figura en nuestro país ha demostrado que no contribuye a la mejora de la competitividad económica ni a la digitalización. Además, no supone una mejora de los ingresos en las arcas públicas y se desprenden problemas derivados de la doble imposición debido a su coexistencia con el IS.

Una vez expuesto el problema de que el sistema tributario no está adaptado a la nueva realidad económica dado que no cuenta con conceptos fiscales definidos en esta materia y no disfruta de incentivos a la competitividad y crecimientos económicos, hemos analizado la problemática desde la óptica de los principios tributarios.

Hemos puesto en tela de juicio los principios de neutralidad; eficiencia; simplicidad y certeza; efectividad y justicia; flexibilidad, dinamicidad y sostenibilidad; y, proporcionalidad. Han sido conjugados con la asimilación del concepto del establecimiento permanente virtual y la presencia digital significativa y la propuesta del impuesto sobre transacciones electrónicas o “bit tax”.

A posteriori, exponemos la evolución de la concepción del establecimiento permanente tradicional hasta que llegamos al virtual. Como propuestas de solución, observamos que las actividades totalmente desmaterializadas serían el presupuesto habilitante de la presencia, económica o digital, significativa. En este sentido, la UE y la OCDE prevén como nexos de conexión de las rentas generadas en el Estado fuente la presencia digital significativa y la presencia económica significativa, respectivamente.

A parte de dicha presencia, otras propuestas serían la retención en fuente y la introducción de un impuesto sobre transacciones electrónicas o “bit tax”.

Seguidamente, dedicamos un epígrafe completo al análisis de determinadas resoluciones administrativas y judiciales en las que se expone la doctrina científica relativa a la distinción

entre sitio web o cibersitio y servidor. Se apunta que este último sería el lugar fijo de negocios utilizado como el nuevo concepto de establecimiento permanente virtual. Aunque podría ser insuficiente debido a la proliferación de plataformas virtuales con dominios en cualquier país del mundo.

De manera adicional, los órganos judiciales avalan el planteamiento y el razonamiento realizado por los órganos administrativos. Cabe resaltar que las criptomonedas, como bien intangible, estarán localizadas en el lugar donde esté la entidad que las almacene.

Una vez realizada la condensación de los epígrafes estudiados, procedemos a exponer nuestra visión crítica sobre la problemática existente, junto con las propuestas de solución que serían idóneas de acuerdo con nuestro sistema tributario.

El presente trabajo de investigación demuestra cómo la inexistencia de nexos de tributación en la economía digital permite que las empresas tecnológicas puedan establecer estrategias fiscales agresivas para erosionar su base imponible. De esta forma, asistimos a la quiebra del principio de igualdad dado que las empresas con un modelo tradicional se ven sujetas a la legalidad vigente.

Ante la problemática actual, evidenciamos dos propuestas de solución que exponemos a continuación.

Por un lado, la configuración del servidor físico, donde se aloja un gran número de plataformas virtuales, como establecimiento permanente en nuestra legislación nacional y en los Convenios de Doble Imposición Internacional.

Por otro lado, en línea con la propuesta de la UE, la presencia digital significativa actuaría como nexo de conexión de todas aquellas plataformas virtuales que operen en nuestro país y generen ingresos por el ejercicio de su actividad económica. Incluso con independencia del servidor donde estén alojadas, ya esté sito en territorio nacional, en un Estado miembro o en un tercer Estado.

En consecuencia, la Administración Tributaria podría someter a imposición los beneficios generados por empresas que ejecuten un modelo de negocio caracterizado por su intangibilidad.

Desde la órbita de los principios tributarios y en conexión con una lógica puramente económica, existe la práctica tributaria de sujetar los ingresos contables a gravamen en concepto de IS y los ingresos generados por la prestación de servicios digitales concretos en concepto del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

El principio de capacidad económica sería cuestionado en la medida en que, una empresa registrada fiscalmente en España y que preste determinados servicios digitales, verá gravado sus ingresos contables en varias ocasiones durante el mismo periodo impositivo.

Este marco de tributación nos lleva a la duda razonable. En este sentido, si esta tipología de empresas sufre, desde la óptica de la eficiencia, el gravamen de sus ingresos contables en concepto de varios impuestos, cuestionamos qué cantidad será susceptible de destinar a la innovación en capital tecnológico y humano.

Una menor inversión en innovación y desarrollo conducirá inextricablemente a una menor competitividad frente a otras empresas nacionales e internacionales, por lo que nos

encontramos ante un marco tributario estatal en el que se condenan a tales modelos al estancamiento.

Proponemos como solución que cualquier gravamen, ya sea el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales u otro análogo, sea deducible en concepto de IS o esté sujeto pero exento con base en determinados requisitos que incentiven la innovación y el progreso económico. Esta mecánica de liquidación impositiva evitaría la doble imposición entre el IS y los nuevos tributos o formas de gravamen.

La cristalización de las propuestas de solución anteriores en nuestra legislación conseguiría otorgar seguridad jurídica de forma que permita la atracción de capital inversor a nuestro territorio nacional.

La regulación de los nexos de tributación de los beneficios generados por los sujetos de la economía digital cuenta con diversos obstáculos puestos de manifiesto en este trabajo, aunque los organismos internacionales han mostrado diversas propuestas de solución. De hecho, la UE ha tomado cartas en el asunto al publicar su Propuesta de Directiva.

En conclusión, más allá del fin consistente en el aumento notable de la recaudación, la voluntad del legislador será clave para cristalizar nuevos conceptos que otorguen seguridad jurídica a la adaptación del sistema tributario y permitan la llegada de nuevos proyectos económicos para el conjunto de la población.

## 8. Bibliografía

- ÁLAMO, RAQUEL (2016). La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente. *Carta Tributaria. Wolters Kluwer*. 13.
- ÁLAMO, RAQUEL (2019). La evolución del concepto de residencia fiscal y de establecimiento permanente ante el desarrollo de la economía digital. *Carta Tributaria. Wolters Kluwer*. 56.
- ÁLAMO, RAQUEL (2020). La necesidad de un cambio tributario en materia de economía digital. *Ekonomiaz*. 98. 109-125.
- ÁLAMO, RAQUEL (2022). De la erosión de las bases imponibles al Tax Compliance. *La Ley. Carta Tributaria*. 88.
- ALLEVATO GIULIO y DE VITO, ANTONIO (2021). Gravar la economía digital: ¿es un impuesto sobre servicios digitales la solución adecuada? *FUNCAS*. Disponible en: <https://www.funcas.es/articulos/gravar-la-economia-digital-es-un-impuesto-sobre-los-servicios-digitales-la-solucion-adecuada/>
- Audiencia Nacional. Sentencia de 8 de junio de 2015, de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2<sup>a</sup> (Rec. 182/2012) (ECLI:ES:AN:2015:2153).
- Comisión Europea (2018). Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.
- CRUZ, IGNACIO (2016). La economía digital en BEPS: una síntesis. *Nueva Fiscalidad*. 2. 34-66.

CRUZ, IGNACIO y SÁNCHEZ-ARCHIDONA, GUILLERMO (2017). Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED. *Quincena Fiscal*. 18. 59-88.

Dirección General de Tributos (2018). Consulta Vinculante V0066-18.

Dirección General de Tributos (2019). Consulta Vinculante V1069-19.

ESCRIBANO, EVA (2018). 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. *Crónica Tributaria*. 170. 7-29.

Gobierno de España (2020). Plan España Digital 2025. Disponible en: <https://www.lamoncloa.gob.es/presidente/actividades/Paginas/2020/230720-sanchezdigital.aspx>

HERNÁNDEZ, ÍÑIGO (2020). Análisis del Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales. *Revista de contabilidad y tributación. CEF*, 445, E1-E18.

JABALERA, ANTONIA (2020). Digitalización económica y nuevas formas de obtención de riqueza: la búsqueda de soluciones para su tributación efectiva. *Nueva Fiscalidad*. N.º 2. pp. 135-180

MULEIRO, LUIS MIGUEL (2018). El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea. *Crónica Tributaria*. 170. 109-142.

MULEIRO, LUIS MIGUEL (2019). Las propuestas comunitarias en el marco de la fiscalidad de la economía digital. *Revista Forum Fiscal*. N.º 250

OCDE (2011). Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales. La importancia de una conducta responsable por parte de las empresas.

OCDE (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital.

OCDE (2014). *BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status* [BEPS Acción 7: previniendo la evasión artificial de la condición del EP].

OCDE (2015). *BEPS Action 7: Preventing the artificial avoidance of PE status* [BEPS Acción 7: previniendo la evasión artificial de la condición del EP].

OCDE (2018). Resumen de los Desafíos Fiscales derivados de la Digitalización: Informe Provisional 2018.

OCDE (2019). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* [Programa de trabajo para desarrollar una solución consensuada respecto a los desafíos fiscales surgidos a partir de la digitalización de la economía].

PORTILLO, JUANDE (2023). La Tasa Google dispara sus ingresos un 67% y los de Tobin caen un 34%. *Expansión Economía*. Disponible en: <https://www.expansion.com/economia/2023/04/01/64271cb8468aeb76268b45ae.html>

- QUINTANA, ESTEBAN (2019). Economía digital y fiscalidad: los impuestos sobre determinados servicios digitales. *Nueva Fiscalidad*. N.º 3. pp.159-198
- RALLO, JUAN RAMÓN (2019). Contra las tasas Tobin y Google. Disponible en: <https://juanramonrallo.com/contra-las-tasas-tobin-y-google/>
- SÁNCHEZ, CARLOS (2022). Hacienda solo ingresa el 25% de lo previsto por la tasa Google: 240 millones. *El Confidencial*. Disponible en: [https://www.elconfidencial.com/economia/2022-05-12/hacienda-recaudacion-tasa-google\\_3423132/](https://www.elconfidencial.com/economia/2022-05-12/hacienda-recaudacion-tasa-google_3423132/)
- SÁNCHEZ, EVA (2021). Nuevos desafíos en la fiscalidad internacional del comercio electrónico. *Revista Quincena Fiscal* núm. 14/2021.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA, GUILLERMO (2019). El establecimiento permanente «virtual» en la Unión Europea: criterios no coincidentes entre el consejo y la bicis. *Forum Fiscal*. 255.
- SÁNCHEZ-ARCHIDONA, GUILLERMO (2020). La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y España. *Aranzadi*.
- Tribunal Constitucional. Sentencia n.º 76/1990, de 26 de abril. Recurso de inconstitucionalidad n.º 695/1985y cuestiones de inconstitucionalidad n.º 1960/1988 (acumulados).
- Tribunal Constitucional. Sentencia n.º 96/2002, de 25 de abril. Recurso de inconstitucionalidad n.º 1135/95.
- Tribunal Constitucional . Sentencia n.º 182/2021, de 26 de octubre. Cuestión de inconstitucionalidad n.º 4433-2020.
- Tribunal Constitucional . Sentencia n.º 149/2023, de 7 de noviembre. Recurso de inconstitucionalidad n.º 616-2023.
- Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 15 de marzo de 2012.
- Tribunal Supremo. Sentencia n.º 1475/2016, de 20 de junio, de la Sala Tercera, de lo Contencioso (Rec. 2555/2015) (ECLI:ES:TS:2016:2861).