

FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS



PLAN ACTUACION, 2023

MESAS REDONDAS: LA DOCTRINA CIENTÍFICA
(Actualidad tributaria)

Sesión [presencial] celebrada el 28 de marzo de 2023

A propósito de:

«La reinterpretación del concepto "establecimiento permanente" previsto en los convenios de doble imposición a través de los cambios semánticos»

Autor: ORLANDO ÁLVAREZ-ARIAS

Abogado y Asesor Fiscal

Trabajo publicado en el N° 480 -marzo de 2023- de la Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)

CONCLUSIONES FINALES: **Amelia Maroto Sáez**

Introducción de la sesión: José María López Geta

Lugar: Sede Social



Bienvenidas/os, amigas y amigos

Conforme a lo comunicado previamente, hoy nos vamos a reunir en torno a nuestra «Mesa redonda» para cambiar impresiones [en modo alguno para ofrecer una crítica de los planteamientos] acerca de un tema tan singular como el que aborda ÁLVAREZ-ÁRIAS (en adelante. el AUTOR) que en términos generales se formula en los siguientes términos:

«La implantación de la digitalización viene suscitando muchas y variadas cuestiones y, porque no decirlo, problemas de no fácil solución; particularmente, en el ámbito de la fiscalidad, han surgido, entre otras muchas, dudas sobre si conceptualmente las páginas web y "lugares electrónicos" pueden considerarse como establecimiento permanente en cuanto que son medios a través de los cuales se desarrollan actividades económicas [en particular, el comercio electrónico], pueden considerarse conceptualmente como establecimientos permanentes».

Antes de proseguir conviene hacer una precisión: nuestro cambio de impresiones en torno al comentario análisis doctrinal de referencia lo limitaremos a las consideraciones que en el mismo se hacen en orden a encontrar una respuesta a la siguiente pregunta. **¿Las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar establecimientos permanentes debido a los cambios semánticos producidos en la lengua española?**

Dado que la cuestión de los establecimientos permanentes «virtuales» ya no se plantea en el apartado 3 del comentario doctrinal del que nos vamos a ocupar, eludiremos la problemática que en ocasiones pueden plantearse cuando se trata de la interpretación de los convenios redactados en varios idiomas que se aborda por el autor en dicho apartado 3.

En el desarrollo de la sesión, y salvo vuestro mejor opinión, vamos a seguir el procedimiento siguiente:

I.- Extraeremos los particulares más destacados del trabajo de referencia, en torno a los cuales intercambiaremos puntos de vista. Os hemos repartido el texto



íntegro del comentario doctrinal; al respecto de dicho texto quiero llamaros la atención sobre dos puntos concretos:

1º. Como podréis comprobar las referencias al Modelo OCDE que incluye el AUTOR las hemos completado con la especificación de artículos, apartados, párrafos, de que se trate.

2º Para que podáis disponer de un conocimiento inmediato del texto de los párrafos a que se refiere el AUTOR hemos incluido los mismos en su tenor literal.

II.- Al final de nuestro cambio de impresiones haremos un pequeño resumen de los planteamientos expuestos por cada uno de vosotros con formulación de las conclusiones finales.

I. PARTICULARES

1. Preámbulo

«Uno de los problemas que afronta la fiscalidad de la economía digital radica en saber si el comercio electrónico se puede incluir en la expresión «establecimiento permanente» según los términos previstos en los convenios internacionales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal»

«Las empresas puramente digitales no necesitan ningún tipo de presencia física para comercializar sus productos en cualquier Estado y las tiendas en línea no requieren espacio físico para exhibir o vender sus productos o servicios, pues las operaciones (la oferta y la aceptación) se perfeccionan a través de equipos electrónicos y, por ende, se sustituye el espacio físico por el posicionamiento web».»

«Ni siquiera el concepto de sede de dirección efectiva, entendido como «el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad» (OCDE, 2010, p. 92), resulta capaz para solucionar el problema derivado del comercio digital, pues las mejoras de las comunicaciones y de la gestión de la información permiten que las empresas



puedan dirigir sus actividades desde zonas geográficas alejadas de los lugares donde se encuentran los clientes o de donde se llevan a cabo sus operaciones»

DISPOSICIÓN INVOCADA

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio
VERSIÓN ABREVIADA
15 DE JULIO DE 2010

COMENTARIOS al artículo 4 [«Relativo a la definición de residente»]

Apartado 3.Párrafo 24

«24. En virtud de estas consideraciones, se ha optado por la “sede de dirección efectiva” como criterio de preferencia para las personas distintas de las personas físicas. La sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad. Para determinar la sede de dirección efectiva deben considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes. Una entidad puede simultanear más de una sede de gestión, pero tendrá una única sede de dirección efectiva»

«No se debe establecer la tributación con base en el país de la residencia, pues en la economía digital no se crea valor solo en el lado del suministro. Las empresas online deberían pagar sus impuestos en la jurisdicción del mercado, aunque no tengan presencia física en ese territorio, pues obtienen sus beneficios en el Estado de la residencia del cliente o usuario, cuyo sistema jurídico les permite ofertar y vender sus productos online, les protege sus derechos de propiedad intelectual e industrial y les garantiza la tutela judicial del crédito. Las empresas digitales se aprovechan de la infraestructura general y técnica del país de la fuente que permite el abastecimiento de energía, el acceso de los consumidores o usuarios a internet e incluso el reciclaje de residuos para el empaquetado»



«Se dice que las fuentes normativas de la fiscalidad internacional «no estaban pensadas para contemplar la nueva realidad del comercio electrónico» (Oliver Cuello, 2009). No obstante, mientras no se modifiquen los convenios sobre doble tributación habrá que analizar si los convenios sobre doble imposición suscritos por España, basados en los Modelos de Convenio de la OCDE y de la Organización de las Naciones Unidas, permiten incluir las diversas manifestaciones de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente, pues ni siquiera basta la modificación de los modelos de convenio o la inclusión de algún aspecto en sus comentarios»

«La revisión de los convenios sobre doble tributación no es una solución a corto plazo. El Convenio Multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, celebrado en París el 24 de noviembre de 2016, en vigor en España desde el 1 de enero de 2022, tampoco soluciona el problema, pues no modifica la definición del establecimiento permanente en función de la economía digital, aunque regula ciertos aspectos relacionados con las normas antiabuso en materia de establecimientos permanentes, tales como su ubicación en terceras jurisdicciones (art. 10), la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares (art. 12), la elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas (art. 13) y la fragmentación de contratos (art. 14), etc.»

«El convenio multilateral no es la solución inmediata, aun en los aspectos que este regula, pues su aplicación requiere que el otro país firmante del convenio fiscal que se pretende modificar sea parte o al menos signatario del citado tratado multilateral, haya aceptado las reservas interpretativas de España o no haya formulado ninguna objeción a la reserva dentro de los 12 meses siguientes a la fecha en que haya recibido la notificación de la reserva (art. 20.5 Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados –CVDT–)»

2. La interpretación de los tratados según los cambios semánticos

«A) Como regla general, la Convención de Viena sobre el Derecho de los



*Tratados (CVDT) establece que «**un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin**» (art. 27 CVDT)»*

*«La interpretación de los convenios de doble imposición no se puede limitar a las circunstancias coetáneas a su entrada en vigor. El contexto no se agota con los trabajos preparatorios del tratado ni con las circunstancias de su celebración, pues en todo caso se debe tener en consideración su objeto y fin. El artículo 32 de la CVDT considera que los trabajos preparatorios del tratado y las circunstancias de su celebración son medios de interpretación complementarios que **se aplican cuando la interpretación dada conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado sea ambiguo u oscuro**»*

«Los términos y las definiciones no son estáticas, sino que evolucionan con el paso del tiempo. El significado de las palabras depende del uso y costumbre de los hablantes. Los idiomas evolucionan según los cambios lingüístico y semánticos: aparecen nuevas palabras y/o significados. El lenguaje se adapta a los nuevos fenómenos, pues supone una herramienta de representación isomórfica de la realidad»

B)« La interpretación de los términos empleados en un tratado se debe hacer con base en competencia lingüística, es decir, conforme «el saber que aplican los hablantes al hablar y al configurar el hablar». La interpretación de los términos empleados en un convenio internacional conforme al sentido corriente de las palabras según los hablantes del idioma trae a colación otra problemática cuando el convenio ha sido autenticado en dos idiomas, en el que no se haya establecido la prevalencia de uno de los textos»

«La interpretación de los convenios de doble imposición se debe adaptar a la modificación de los significados de los vocablos usados en el proceso de evolución histórica conforme al objeto y fin de la norma»



«Los cambios semánticos de los vocablos y oraciones empleadas en un convenio de doble imposición no necesariamente afectan el objeto y fin del tratado, sino que, por el contrario, quizás puedan ser una herramienta útil para adaptar el convenio a las situaciones actuales. Resulta contrario a la buena fe que un contribuyente se pretenda excluir de los efectos de una ley o tratado internacional, cuando la interpretación de los términos usados en la norma se adapta al significado corriente atribuido por los hablantes»

C) «La interpretación gramatical o exegética no se agota con el significado que tenían las palabras al momento de celebrarse el acuerdo de voluntades. Las normas legales o convencionales se aplican a situaciones futuras por lo que no se pueden limitar únicamente a situaciones prototípicas previstas en el momento de su creación. Lo fundamental es los nuevos significados que denoten otros supuestos de hecho correspondan con lo que los contribuyentes, destinatarios de la norma, puedan entender en concordancia con el objeto y finalidad de la norma»

D) «Cuando el artículo 5.2 del Modelo de Convenio de la OCDE establece que la expresión «establecimiento permanente» comprende, en especial, una serie de lugares físicos (las sedes de dirección, las sucursales; las oficinas; las fábricas, los talleres; y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales), su carácter enunciativo no impide que se pueda aplicar a otros lugares según el significado corriente que los hablantes dan a la palabra "sitio"».

- «Los nuevos significados atribuidos a las palabras nube y sitio revelan que la expresión lugares no solo se aplica a los espacios geográficamente determinados. Puede haber lugares de almacenamiento en la nube o sitios de negocios virtuales que operan a través de páginas web o aplicaciones según «el saber que aplican los hablantes al hablar y al configurar el hablar».

- «El concepto tradicional de establecimiento permanente se ha vinculado siempre a un entorno físico definido geográficamente y que tal circunstancia ha provocado que parte de la doctrina no considere los sitios web como



establecimientos permanentes por no estar físicamente localizados, sino que son elementos intangibles basados en una combinación de datos electrónicos y software en el que no existen locales, maquinarias, ni equipos. Incluso, la OCDE (2019, párr. 123) no reconoce que los sitios web puedan ser considerados como establecimientos permanentes por no ser un espacio físico y tangible, pues, en su criterio, suponen una «combinación de software y datos electrónicos», pero tal conclusión no deja de ser una mera opinión que no se apoya en la interpretación semántica de la palabra «sitio».

DISPOSICIÓN INVOCADA

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio
VERSIÓN ABREVIADA
21 de noviembre de 2017

COMENTARIOS al Artículo 5 [«Relativo a la definición de establecimiento permanente»] Apartado 8 (Comercio electrónico). Párrafo 123

123. Si bien un emplazamiento en el que una empresa explote un equipo automatizado puede constituir un establecimiento permanente en el país donde está situado (véase más adelante), ha de distinguirse entre un equipo informático que puede estar instalado en un lugar de forma que en determinadas circunstancias constituya un establecimiento permanente, y los datos y el software que se utilizan o se almacenan en ese equipo. Por ejemplo, un sitio web en internet que sea una combinación de software y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible y por tanto, no tiene una localización que constituya "un lugar de negocio", ya que en lo que respecta al software y a los datos que constituyen ese sitio web en la red no existen unas "instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo" (**véase el párrafo 6 más arriba**). Por otra parte, el servidor que aloja el sitio web y mediante el que se accede a él es parte de un equipo con ubicación física que, por tanto, puede constituir un "lugar fijo de negocios" de la empresa que explota el servidor.

COMENTARIOS al Artículo 5 [«Relativo a la definición de establecimiento permanente»] Apartado 1. **Párrafo 6.**

6. El apartado 1 da una definición general del término "establecimiento permanente" que resalta las características esenciales de este concepto a los



efectos del Convenio; esto es, un *situs* diferenciado, “un lugar fijo de negocios”. El apartado define el término “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- la existencia de un “lugar de negocio”; es decir las instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- este lugar de negocios debe ser “fijo”; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa habitualmente que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el estado en que está situado el lugar fijo.

«De hecho, Grecia, Portugal y España formularon **una reserva a modo de declaración interpretativa** en el Modelo de Convenio de la OCDE, pues no consideran que la presencia física sea un requisito para la existencia de un establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico; y, por lo tanto, consideran que en determinadas circunstancias una empresa que lleva a cabo operaciones en otro Estado mediante una página web podrá ser tratada como establecimiento permanente en dicho Estado»

ANTECEDENTES

Tal tipo de reserva se recoge en el párrafo 45.6 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE en su versión de 2003. Grecia, España y Portugal dejaron constancia de sus reticencias al respecto de la interpretación del concepto “Establecimiento permanente” planteada por la OCDE (párrafos 42.1 a 42.10 de los Comentarios de referencia) en el ámbito del comercio electrónico. España retiró la reserva en la revisión del Modelo Convenio materializada en la versión de 2010, por tanto se entiende que su posición está alineada con la recogida por la OCDE en los Comentarios a la versión indicada.

- «En el ordenamiento jurídico español se admite que en determinadas



circunstancias una página web pueda ser tratada como un establecimiento permanente. Las reservas formuladas a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE sirvieron de base al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) español, en su Resolución de 15 de marzo de 2012 (RG 2107/2007-NFJ047352-) para afirmar que Dell, residente en Irlanda, mantenía un establecimiento permanente en España a través de su página web, alojada por cierto en un servidor situado fuera del territorio español»

AMPLIACIÓN DEL TEXTO DEL AUTOR

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 20 de junio de 2016, ratificó el planteamiento de la Administración, en el sentido de que la estructura de comisionista utilizada por la entidad Dell generaba la existencia de Establecimiento Permanente en España.

- No se debe confundir el sitio web con el servidor donde esté alojado.

E) «En la economía digital, una empresa puede estar integrada por elementos de elementos inmateriales dotados de cierta autonomía a causa de la llamada inteligencia artificial, por lo que una interpretación dinámica del concepto de establecimiento permanente no debe desconocer la realidad de los nuevos modelos de negocios con los que operan los fondos de comercio digitales.

- Existen las denominadas «empresas puramente digitales» que se dedican a la prestación de servicios telemáticos esencialmente automatizados mediante un software preprogramado conforme a una serie de algoritmos. Por otra parte, las empresas tradicionales recurren a medios tecnológicos para comercializar bienes o servicios en un mercado, sin necesidad de ningún tipo de presencia física. En ninguno de estos dos casos, se niega la existencia de una empresa, desde el punto de vista del derecho mercantil, aunque en la organización de los medios de producción se dé prevalencia a los medios inmateriales o intangibles»

- «En el comercio electrónico, existen una organización, un nombre comercial, un conocimiento del mercado y un conjunto de bienes y derechos afectos a la



explotación. Las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar sitios de negocios virtual mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. El carácter fijo o permanente no se lo otorga ninguna ubicación geográfica, sino su aptitud para operar en un mercado determinado»

«La participación de la empresa a través de su página web o aplicación en un mercado puede ser permanente o accidental. La participación continuada de la empresa en el mercado de otro país a través de su página web o aplicación es una cuestión de hecho que se puede medir por el volumen de operaciones en espacios de tiempo determinados, el uso de publicidad dirigida a los consumidores de ese país, la disposición de medios de pago nacionales, la contratación de servicios de logística, etc. (Rengifo, 2002, p. 8). El volumen de negocios no se debe medir en comparación con los ingresos obtenidos por la casa matriz, pues una empresa puede realizar parcialmente su actividad a través de un establecimiento permanente. Tampoco resulta necesario comparar el volumen de negocios país por país, pues una página web puede operar y considerarse un establecimiento permanente en distintos países. El carácter continuado de la actividad se fijará con base al volumen de negocios conforme una unidad de tiempo. No se considera un establecimiento permanente a las operaciones aisladas y esporádicas que una empresa haga en un mercado determinado a través de su página web»

«La página web o una aplicación se puede catalogar como fondo de comercio digital permanente cuando es un mecanismo de ventas estable y duradero que se vincula a un nombre (marca) y a un dominio que se maneja mediante herramientas o marketing digital»

«Mientras no se realicen operaciones de negocios concretas se entiende que la empresa realiza labores preparatorias o de promoción no susceptibles de generar un establecimiento permanente (OCDE, 2019, párr. 60). El carácter continuo o permanente nace de la especial vinculación entre el contribuyente y un Estado de la fuente basado en su participación efectiva en el mercado de ese país»



DISPOSICIÓN INVOCADA

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio

VERSIÓN ABREVIADA

21 de noviembre de 2017

COMENTARIOS al Artículo 5 [«Relativo a la definición de establecimiento permanente»] Apartado 4. Párrafo 60.

60. Como regla general, una actividad que tiene carácter preparatorio es aquella que se realiza con la perspectiva de la ejecución de lo que constituye la parte esencial y significativa de la actividad del conjunto de la empresa. Puesto que la actividad preparatoria antecede a otra actividad, con frecuencia se llevará a cabo durante un corto periodo, que vendrá determinado por la naturaleza de la actividad principal de la empresa. Sin embargo, no siempre será así, ya que es posible llevar a cabo una actividad en un lugar determinado durante un largo período de tiempo en preparación de actividades que llevarán a cabo en otro lugar. Si, por ejemplo, una empresa constructora forma a sus trabajadores en un lugar antes de enviarlos a otros lugares de trabajo lejanos situados en otros países, la formación que se lleva a cabo en el primer lugar constituye una actividad preparatoria para dicha empresa. Por otro lado, una actividad con carácter auxiliar es normalmente una actividad de apoyo, no subsumida por la parte esencial y significativa de la actividad del conjunto de la empresa. Es poco probable que una actividad que requiere una proporción importante de los activos o de los trabajadores de la empresa pueda considerarse como actividad de carácter auxiliar.

- *«Para cierto sector de la doctrina, las páginas web se puede considerar un equivalente al agente dependiente cuando acepta los encargos de los clientes, en cuyo caso su actividad consistirá en cerrar contratos por cuenta de su comitente.*

En definitiva, las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar lugares fijos de negocios, según los cambios semánticos reconocidos al vocablo «sitio», en los que las empresas pueden realizar permanentemente toda o parte de su actividad en el mercado de otro país»



II. Resumen de Planteamientos.

En opinión de la mayoría de los asistentes a esta Mesa, el autor en este artículo ha abordado una cuestión de gran complejidad, como es el análisis acerca de si **“las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar establecimientos permanentes debido a los cambios semánticos producidos en la lengua española”**. En caso de respuesta positiva, esta modalidad de “EP sin presencia física” actuaría como nexo necesario para lograr la tributación de las rentas y negocios digitales en las jurisdicciones de mercado. Como se recordará, la ausencia de una norma concreta que vinculase las rentas obtenidas sin presencia física en una determinada jurisdicción con ésta, ha hecho imposible que las jurisdicciones de mercado pudieran recaudar los ingresos tributarios derivados de las operaciones realizadas por entidades no residentes a través de este particular “Modelo de Negocio sin Presencia Física”. Señalar, que no estamos ante un problema reciente, éste arranca con la irrupción en el mundo empresarial de las operaciones realizadas bajo la cobertura del comercio electrónico, aproximadamente hacia los años 1997/2005, y aunque a día se ha avanzado de manera considerable (Véanse los documentos recientes de la OCDE sobre el Pilar 1, Cantidad A), todavía quedan flecos pendientes para que los Estados implementen las normas adecuadas y las mismas pueden aplicarse.

Dicha cuestión ha suscitado un vivo debate entre los asistentes, en el que se han puesto sobre la mesa diferentes discusiones, así como los más variados y creativos intercambios de opinión: desde el significado etimológico de las palabras pasando por la evolución de su significado en el tiempo (ejemplos: nube y sitio o web), la interpretación semántica de las palabras, la interpretación gramatical de las mismas, la trascendencia del término interpretación como punto de partida para ensanchar el concepto de “Establecimiento Permanente” y de esta manera dar acomodo a los nuevos “Modelos de Negocio sin Presencia Física” en la letra del artículo 5 del Modelo Convenio de la OCDE (2017), sin olvidar el contenido de las sucesivas sentencias de nuestros Tribunales de Justicia en orden a perfilar y diferenciar los términos de “interpretación estática” e “interpretación dinámica”, así como el alcance retrospectivo de ésta última. Y todo ello con una perspectiva



bilateral, pues todas las situaciones enumeradas pueden darse en los dos Estados firmantes de un Convenio y cada Estado llegar a una conclusión diferente. De ahí que *"si en base a los cambios semánticos producidos en la lengua españolas se pudiesen considerar las páginas web y las aplicaciones como establecimientos permanentes"*, dada la globalización de las multinacionales y de las empresas en general, lo más sensato sería normalizar a nivel de ley los nuevos conceptos de "establecimientos permanentes" y no solo de ley interna, sino también de ley convenida.

Reflexiones finales:

1.- Interpretación de los términos del literal de los artículos de un Convenio Bilateral.

Es claro que no puede haber dos lecturas, ni dos interpretaciones para un mismo literal, bien sea por razones de traducción de la versión original o bien porque un mismo término tenga un significado diferente en cada uno de los Estados. Cuando esto sucede, ha de acudir al Procedimiento Amistoso, artículo 25.3 del Modelo Convenio OCDE, los comentarios 50/54 a dichos artículo y apartado (versión 2017) contribuyen a formarnos una idea de este escenario.

2.- Interpretación Estática e Interpretación Dinámica.

Términos más que discutidos y discutibles, los Comentarios a los artículos del Modelo Convenio OCDE, como marco de interpretación de los Convenios constituyen una herramienta insustituible en la aplicación de los mismos, tanto para Administraciones Tributarias como para contribuyentes, pero conviene recordar que los comentarios, a diferencia del articulado de los Convenios no son "**ley**", se catalogan como "**soft law**", de ahí que en la Introducción de todas las versiones del Modelo OCDE, párrafos 33/36.1 (versión 2017), "Relación con versiones previas", se alude expresamente a esta controvertida cuestión y se dan pautas para facilitar el encaje de los nuevos o modificados comentarios a situaciones en las que deba aplicarse un Convenio suscrito con anterioridad a la versión del Modelo OCDE que incorpora tales novedades o aclaraciones en los



comentarios. Estos párrafos establecen ciertos límites, según se deduce del párrafo 35, cuyo literal se transcribe a continuación:

"No hace falta decir que las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios que son una consecuencia directa de aquellas serán irrelevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquellos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos".

Pues bien, la experiencia viene demostrando que cada cual interpreta estos párrafos según su leal saber y entender, esto es, con un cierto grado de subjetividad, y así esta cuestión enfrenta continuamente a la Administración y a los contribuyentes, sin que pueda decirse que las decisiones de los Tribunales hayan contribuido a sosegar este enfrentamiento. Así, los Tribunales, a lo largo del tiempo, en las sentencias en las que han tenido que pronunciarse al respecto han tenido tanto "aciertos", como "menos aciertos". Como ejemplo de acierto, podemos citar la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 (se aplica el artículo 17 del Modelo Convenio OCDE, como cláusula antiabuso, a una sociedad interpuesta, en un escenario en el que el Convenio bilateral en cuestión no disponía del párrafo 2, ello en base a los comentarios al artículo 1 del Convenio -9.6 y 10 anterior a la versión 2017 y en base a que la normativa interna disponía de cláusula antiabuso al respecto), en tanto que de menos acierto, sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2023, recurso 259/2019, registro 4600/2019 (la Audiencia Nacional declara que los Comentarios a versiones del Modelo Convenio posteriores al nacimiento de un convenio son de invocación imposible, y en concreto los referidos al capital libre (versión 2008) sólo son aplicables en aquel caso en el que el convenio incorpore el nuevo formato de artículo 7 nacido en la versión del Modelo Convenio de 2010.



Llegados a este punto, recoger, que en el auditorio y respecto de estas dos sentencias ha habido opiniones para todos los gustos, tanto a favor como en contra, lo que es indicativo de que las decisiones de los Tribunales, cuando dan lugar a opiniones encontradas, lejos de pacificar la materia, antes bien agrandan la brecha en el campo de la interpretación.

3.- La reinterpretación del artículo 5 para incluir en su ámbito a las nuevas fórmulas negociales sin presencia física.

Después de arduas discusiones, sopesando fortalezas y debilidades, la mayoría de los asistentes se mostró de acuerdo en que en el artículo 5 del Modelo Convenio OCDE, en su actual redacción (versión 2017), no encajan dichas empresas, ni siquiera a través de la controvertida interpretación dinámica entendida en su sentido más expansivo.

El propio autor reconoce que la redacción del artículo 5 contenida en la versión de 2017 no se refiere a estas particulares formas de operar, por el contrario, el artículo 5 da cobertura únicamente a las modalidades de EP por presencia física y agente dependiente (conforme a lo recogido en los Párrafos 33/36.1 de la Introducción a los Convenios, el artículo modificado así como los comentarios al mismo se aplican en sentido prospectivo) y en estas modalidades no pueden incluirse los negocios ejecutados mediante páginas web, ni a través de la nube, ni a través de las fórmulas negociales que la Inteligencia Artificial pueda depararnos en un futuro más pronto que tarde.

No obstante, lo anterior, el autor, en una de sus conclusiones finales, concretamente en la tercera, dice:

"Las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar sitios de negocios virtuales en los que una empresa realiza toda o parte de su actividad".

Sin embargo para que este escenario sea una realidad legal, en el ámbito fiscal, habida cuenta de que lo que se pretende es asignar derechos de imposición a las jurisdicciones de mercado, los asistentes consideraron, con un criterio de prudencia y en aras de garantizar el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes,



que el camino más atinado sería redactar las normas precisas y claras para hacer tributar los beneficios derivados de estos modelos de negocio web/nube o sitios de negocio virtuales. Se trataría, en definitiva, de “parametrizar esa no presencia” o esa “presencia desmaterializada” que diera derecho a las jurisdicciones de mercado a recaudar los ingresos tributarios derivados de operaciones realizadas sin presencia física. Esto requiere y así se está realizando por parte de la OCDE de un planteamiento global, ya se ha demostrado como las medidas unilaterales que han adoptado determinados Estados ante la demora de una solución consensuada (Impuestos Digitales, *Diverted Profit Tax*, Establecimiento Permanente Virtual o Digital -señalar las dificultades de atribuir beneficios a estos singulares Establecimientos Permanentes, a través del clásico análisis funcional en que cristaliza el principio de libre competencia: no se dan funciones humanas sustantivas-) no han resultado satisfactorias, si bien, han servido de aliciente para que los Estados perseverasen en el objetivo de alcanzar el acuerdo global de cuya trayectoria dan cuenta los documentos OCDE en los que se desarrolla el Pilar 1.

En esta parte del coloquio se hizo referencia al análisis realizado al respecto, al que también alude el autor, por Eva Escribano, en el artículo cuyos datos se recogen a continuación:

Escribano, E. (2019). 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.

<https://bun.uam.es/>

[permalink/f/10a4bkn/TN_cdi_doaj_primary_oai_doaj_org_article_fef9089bec0946ad969fed43c1c88](https://bun.uam.es/permalink/f/10a4bkn/TN_cdi_doaj_primary_oai_doaj_org_article_fef9089bec0946ad969fed43c1c88)

4.- Estado actual de la cuestión.

Recientemente la OCDE ha publicado diversos documentos para definir y concretar como han de asignarse derechos tributarios a las jurisdicciones de mercado (Cantidad A del Pilar 1), construyendo el nexo necesario para ello, así como el



FUNDACIÓN PROMOCION DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

diseño de la normativa que dé cobertura a dicha asignación. Nexo que finalmente se ha definido considerando como “no presencia” en la jurisdicción de mercado un volumen mínimo de ingresos del grupo multinacional que se ha situado en 1.000.000 €, previa a esta comprobación se ha de verificar si el grupo multinacional se entiende incluido en el ámbito de aplicación de la Cantidad A, lo que acontece cuando los volúmenes de negocio y de rentabilidad del grupo multinacional, superan un cierto umbral: 20.000 millones de € y 10% del volumen de negocio respectivamente.

De esta forma se han superado los problemas de definición de web y de nube como Establecimientos Permanentes, aunque eso sí, ha llevado su tiempo y el que llevará hasta ver cómo funciona globalmente este mecanismo y si realmente se conseguirá el objetivo pretendido: hacer tributar las rentas y negocios digitales.

Apenas pasadas las 19,30 horas se dio por finalizada la sesión