



UNIVERSIDAD A DISTANCIA DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO

EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA ERA DIGITAL

Tesis Doctoral presentada por:
Alejandro Cañadas Alonso de la Sierra

Dirigida por:
Dr. José Andrés Sánchez Pedroche y Dr. Claudio García Díez

Madrid, diciembre de 2019

Para mi madre, por empujarme a jugar ese partido de baseball

Para mi padre, por ese caldo que evitó una hipotermia

Para mi hermano, por soportarme

Para Maite, nire maitasuna

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

BEAT	<i>Base Erosion and Anti-Abuse Tax</i>
BEPS	<i>Base Erosion y Profit Shifting</i>
BICCIS	Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades
CAF	Comité de Asuntos Fiscales
CCo	Código de Comercio
CDI	Convenio de doble imposición
CEN	Neutralidad para la exportación de capitales (<i>capital export neutrality</i>)
CFC	<i>Controlled Foreign Corporation</i>
CIN	Neutralidad para la importación de capitales (<i>capital import neutrality</i>)
CON	Neutralidad para la titularidad de capitales (<i>capital ownership neutrality</i>)
DPT	<i>Diverted Profit Tax</i>
FMI	Fondo Monetario Internacional
GILTI	<i>Global Intangible Low-Taxed Income</i>
IFTBCD	Impuesto sobre Flujos de Tesorería Basado en el Criterio de Destino
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Servicios Digitales
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
MAAL	<i>Multinational Anti-Avoidance Law</i>
MCOCDE	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
MCONU	Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas
MI	<i>Marketing Intangibles</i>
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OECE	Organización Europea para la Cooperación Económica

ONU	Organización de las Naciones Unidas
PDS	Presencia Digital Significativa
PSM	<i>Profit Split Method</i>
QBAI	<i>Qualified Business Asset Investment</i>
RAE	Real Academia Española
RRM	Reglamento del Registro Mercantil
TCJA	<i>Tax Cuts and Jobs Act</i>
TIC	Tecnologías de la información y el conocimiento
UE	Unión Europea

ÍNDICE DE TABLAS E ILUSTRACIONES

ILUSTRACIONES	
Población mundial con acceso a internet	29
Modelo de negocio de plataformas digitales de servicios gratuitos	46
Relación de los datos con el individuo	53
Negocios de múltiples mercados	55
Negocios altamente digitalizados	73
Planificación fiscal agresiva	291
Trilema de Rodrik	303
Efectos de la introducción de un sistema basado en la fórmula de reparto	463
Ejemplo del enfoque unificado OCDE	474

TABLAS	
Comparación ISD español y europeo	418
Ejemplos de fórmula de reparto	460
Ejemplo IFTBCD	466
Base Imponible IFTBCD	467
Ejemplo 2 IFTBCD	468
Ejemplo enfoque unificado OCDE	476

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN	19
2. LA ECONOMÍA DIGITAL	23
2.1. DEFINICIÓN	23
2.2. LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL	27
2.3. LAS TECNOLOGÍAS DEL FUTURO	32
2.3.1. Conducción autónoma	33
2.3.2. Impresión 3D	33
2.3.3. Inteligencia Artificial	34
2.3.4. Internet de las cosas	34
2.3.5. Robótica	35
2.4. TENDENCIAS SOCIALES	36
2.4.1. Economía colaborativa	36
2.4.2. Economía circular	37
2.4.3. Empoderamiento de las personas	37
2.4.4. Protección de datos personales	38
2.4.5. Responsabilidad social	39
2.5. MODELOS DE NEGOCIO	41
2.5.1. Comercio electrónico	41
2.5.2. App Store	43
2.5.3. Cloud Computing	44
2.5.4. Plataformas de servicios gratuitos	44
2.5.5. Plataformas de intermediación colaborativa	47
2.6. CARACTERÍSTICAS DE LA ECONOMÍA DIGITAL	48
2.6.1. Globalización digital	48

2.6.2.	Preponderancia de activos intangibles	50
2.6.3.	Relevancia de los datos	52
2.6.4.	Negocios de múltiples mercados	55
2.7.	EL IMPACTO DE LA ECONOMÍA DIGITAL EN EL SISTEMA TRIBUTARIO INTERNACIONAL	56
3.	LOS PRINCIPIOS DE SUJECIÓN INTERNACIONAL TRIBUTARIA	61
3.1.	EL PRINCIPIO DEL BENEFICIO	61
3.2.	TERRITORIALIDAD Y EL VÍNCULO NECESARIO PARA EL EJERCICIO DEL PODER JURISDICCIONAL TRIBUTARIO	70
3.3.	NEUTRALIDAD	74
3.3.1.	Neutralidad para la exportación de capitales	76
3.3.2.	Neutralidad para la importación de capitales	77
3.3.3.	Neutralidad internaciones	80
3.3.4.	Neutralidades en el MCOCDE	81
3.3.5.	Neutralidad y economía digital	84
3.4.	EQUIDAD	85
3.4.1.	Equidad individual	86
3.4.2.	Equidad entre naciones	88
3.5.	PRINCIPIOS TRIBUTARIOS APLICABLES A LA ECONOMÍA DIGITAL	92
3.6.	LA INFLUENCIA DE LOS PRINCIPIOS FISCALES EN EL DISEÑO DE UNA NUEVA DISTRIBUCIÓN DE POTESTAD TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LA ECONOMÍA DIGITAL	96
4.	EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: REGULACIÓN ACTUAL	99
4.1.	FUNCIÓN Y FINALIDAD DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	99
4.1.1.	Función y finalidad del establecimiento permanente en los CDI	100
4.1.2.	Función y finalidad del establecimiento permanente en el derecho interno	105
4.2.	EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	107
4.3.	LA DEFINICIÓN GENERAL DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	116
4.3.1.	El lugar de negocios	117
4.3.1.1.	Espacio físico determinado	118
4.3.1.2.	Relación de ejemplos de establecimiento permanente (lista positiva)	122
4.3.1.2.1.	Las sedes de dirección	125

4.3.1.2.2.	Las sucursales	128
4.3.1.2.3.	Las oficinas	129
4.3.1.2.4.	Las fábricas	130
4.3.1.2.5.	Los talleres.	130
4.3.1.2.6.	Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales	130
4.3.1.2.7.	La lista de ejemplos y su relación con la economía digital	132
4.3.1.3.	Disposición del lugar de negocios	132
4.3.1.3.1.	Cuestión de hecho o jurídica	133
4.3.1.3.2.	Utilización parcial de las oficinas de otra empresa.	135
4.3.1.3.3.	Despachos en casas o apartamentos	138
4.3.1.3.4.	La jurisprudencia española sobre el requisito de disponer del lugar de negocios.	139
4.3.1.3.5.	Conclusión	142
4.3.1.3.6.	La relación de la disposición del lugar de negocios con la economía digital	143
4.3.2.	Fijeza del lugar de negocios	144
4.3.2.1.	Vinculación geográfica	145
4.3.2.2.	Permanencia en el tiempo	149
4.3.2.2.1.	La concreción temporal del elemento permanente	150
4.3.2.2.2.	Cómputo de la duración de la actividad.	154
4.3.2.2.3.	Actividades recurrentes.	156
4.3.2.2.4.	Actividades realizadas solo en el país de la fuente	158
4.3.2.2.5.	Elemento intencional o fáctico.	158
4.3.2.2.6.	Carácter retroactivo.	159
4.3.2.3.	La fijeza del lugar de negocios y la economía digital	160
4.3.3.	Desarrollo de la actividad empresarial a través del lugar de negocio	161
4.3.3.1.	Definición de actividad empresarial	162
4.3.3.1.1.	Definición de actividad empresarial en España.	165

4.3.3.1.2. Definición de actividad empresarial en Estados Unidos	167
4.3.3.1.3. Definición de actividad empresarial en Alemania	168
4.3.3.2. Actividades empresariales excluidas de la aplicación práctica del concepto de establecimiento permanente por su objeto	169
4.3.3.2.1. Tráfico internacional marítimo y aéreo y tráfico marítimo por aguas interiores.	169
4.3.3.2.2. Artistas y deportistas	170
4.3.3.2.3. Explotaciones agrarias y forestales	170
4.3.3.3. La vinculación de la actividad empresarial con el lugar de negocios	171
4.3.3.4. La excepción de actividades preparatorias y auxiliares	175
4.3.3.5. La actividad empresarial en la economía digital	179
4.4. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE OBRA	181
4.4.1. Las actividades comprendidas en el concepto de obra de construcción o instalación	182
4.4.2. El requisito temporal	185
4.4.3. El concepto de unidad de obra	189
4.5. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE AGENCIA	192
4.5.1. La subsidiariedad de la cláusula de agencia	193
4.5.2. El elemento subjetivo de la cláusula de agencia	195
4.5.3. Requisitos para la aplicación de la cláusula de agencia	197
4.5.3.1. Ejercicio de la autoridad para concluir contratos	197
4.5.3.2. Generación de obligaciones para la empresa no residente	200
4.5.3.3. Permanencia en el tiempo	207
4.5.3.4. Conexión con el territorio	209
4.5.4. Exclusión de actividades preparatorias y auxiliares	210
4.5.5. La excepción del agente independiente	212
4.5.5.1. Independencia legal	213
4.5.5.2. Independencia económica	214
4.5.5.3. Desarrollo de la actividad habitual del agente	216
4.5.6. Interrelación de los párrafos 5 y 6 del art. 5 MCOCDE	218
4.6. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE SERVICIOS	219

4.6.1.	El establecimiento permanente de servicios en el MCONU	220
4.6.2.	El establecimiento permanente de servicios en el MCOCDE	221
4.6.3.	La ausencia de definición del concepto «servicios»	222
4.6.4.	Las dos alternativas propuestas en el MCOCDE y sus elementos temporales, de facturación y conexión con proyectos.	224
4.6.5.	La relación con el resto del art. 5 MCOCDE	225
4.6.6.	La inclusión de la cláusula de establecimiento permanente de servicios en los CDI suscritos por España.	226
4.7.	LA RELACIÓN FILIAL-MATRIZ EN EL ART. 5 MCOCDE	227
4.8.	EL IMPACTO DEL PROYECTO BEPS EN EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	231
4.8.1.	La modificación de la cláusula de agencia	231
4.8.2.	La modificación del ámbito de aplicación de la excepción de actividades preparatorias y auxiliares.	234
4.9.	EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL DERECHO INTERNO	236
4.10.	LA SITUACIÓN ACTUAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	241
5.	PRINCIPALES DESAFÍOS EN EL DISEÑO DE LA MODIFICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	247
5.1.	INNECESARIEDAD DE PRESENCIA FÍSICA EN LA JURISDICCIÓN DE LA FUENTE	247
5.1.1.	La superación del lugar fijo de negocios como umbral para constituir establecimiento permanente	251
5.1.2.	Delimitación del concepto de fuente para rendimientos de actividades económicas	255
5.1.3.	¿Se puede prescindir realmente de elementos físicos?	258
5.2.	LA CREACIÓN DE VALOR Y SU ASIGNACIÓN A UNA JURISDICCIÓN	260
5.2.1.	Creación de valor: el principio sobre el que construir un nuevo orden tributario	260
5.2.2.	¿Qué significa el concepto creación de valor?	263
5.2.3.	Los usuarios como creadores de valor en la economía digital	266
5.2.4.	La creación de valor en la fuente más allá de los usuarios.	271
5.2.5.	La creación de valor y un ejercicio de coherencia y pragmatismo	274
5.3.	CLASIFICACIÓN DE LAS RENTAS	275
5.4.	LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA COMO AMPLIFICADOR DEL PROBLEMA	281

5.5. LEGITIMACIÓN DEL PROCESO DE MODIFICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	291
5.5.1. Aproximación al concepto de legitimación	293
5.5.2. La globalización y la limitación de la soberanía nacional	296
5.5.3. La evolución de la relación entre el Estado y la sociedad.	299
5.5.4. La crisis de la legitimación del Estado	301
5.5.5. La legitimación del derecho internacional tributario.....	304
5.5.5.1. Legitimación en términos de proceso.....	305
5.5.5.1.1. Déficit democrático vertical	306
5.5.5.1.2. Déficit democrático horizontal	308
5.5.5.1.3. Déficit democrático ideológico	310
5.5.5.2. Legitimación en términos de resultado	311
5.5.6. La comunicación como paradigma de legitimación.....	314
6. EL FUTURO DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA ERA DIGITAL	319
6.1. ACTUACIONES REALIZADAS POR LA COMUNIDAD INTERNACIONAL.....	319
6.1.1. Investigaciones periodísticas y audiencias parlamentarias	320
6.1.2. G20 y OCDE; el proyecto BEPS.....	323
6.1.3. La Unión Europea	327
6.2. EL MANTENIMIENTO DEL <i>STATUS QUO</i>	331
6.3. UN NUEVO NEXO ADAPTADO A LA ECONOMÍA DIGITAL	334
6.3.1. Primeras voces de cambio	335
6.3.2. El proyecto BEPS.....	337
6.3.2.1. Informe final de la acción 1 del proyecto BEPS.....	338
6.3.2.2. Nuevo mandato al Grupo de Trabajo en Economía Digital dentro del Marco Inclusivo del proyecto BEPS ...	339
6.3.3. El establecimiento permanente como umbral convenido	340
6.3.4. Antecedentes en la modificación del concepto	344
6.3.5. El nuevo nexo: La presencia económica significativa.....	345
6.3.5.1. Los ingresos como único elemento del nexo	345
6.3.5.2. El umbral cualitativo y cuantitativo	350
6.3.5.2.1. El establecimiento permanente virtual propuesto por HINNEKENS.....	351

6.3.5.2.2.	El nuevo nexo basado en la presencia digital significativa de la OCDE	353
6.3.5.2.2.1.	Factores digitales	354
6.3.5.2.2.2.	Factores relativos a clientes y usuarios	355
6.3.5.2.3.	La modificación del concepto de establecimiento permanente propuesta por HONGLER y PISTONE	356
6.3.6.	La superación del requisito físico como objetivo común.	359
6.3.7.	Propuestas normativas	360
6.3.7.1.	Unión Europea: Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa	361
6.3.7.2.	Israel: <i>The significant economic presence</i>	367
6.3.7.3.	India: <i>The significant economic presence</i>	367
6.4.	OPCIONES DE IMPLEMENTACIÓN DEL NUEVO NEXO	368
6.4.1.	Modificación íntegra del concepto de establecimiento permanente	369
6.4.2.	Ampliación del concepto de establecimiento permanente mediante una nueva cláusula en el art. 5 MCOCDE	371
6.4.3.	Introducción de un nuevo artículo en el MCOCDE	372
6.4.3.1.	El ámbito de aplicación.	373
6.4.3.2.	La presencia gravable.	376
6.4.3.3.	La relación con el art. 7 MCOCDE/MCONU	377
6.4.3.4.	Principio de no discriminación	378
6.5.	LA IMPLEMENTACIÓN DEL NUEVO NEXO CON UN SISTEMA DE RETENCIONES	381
6.5.1.	Operaciones sujetas a retención	383
6.5.2.	Tipo de retención.	386
6.5.3.	Deducibilidad de la retención en la jurisdicción de residencia.	387
6.5.4.	Su imputación en la declaración del impuesto sobre beneficios.	387
6.6.	CONCLUSIONES.	389
7.	ENFOQUES ALTERNATIVOS PARA GRAVAR LOS BENEFICIOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL	393
7.1.	RETENCIONES SOBRE PAGOS QUE EROSIONEN LA BASE IMPONIBLE	393
7.1.1.	Base erosion approach.	394

7.1.2. Retención sobre pagos derivados de transacciones digitales que erosionen la base imponible	395
7.2. IMPUESTOS DE EQUIPARACIÓN	397
7.2.1. Unión Europea: Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales	403
7.2.2. España: Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.....	416
7.2.3. Francia: <i>Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique</i>	420
7.2.4. India: <i>equilization levy</i>	422
7.3. MEDIDAS ANTIEVASIÓN.....	425
7.3.1. Reino Unido: <i>Diverted profit tax</i>	426
7.3.2. Estados Unidos: GILTI y BEAT.....	431
7.3.2.1. GILTI.....	432
7.3.2.2. BEAT	434
7.3.3. Australia: MAAL.....	436
8. LA ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA ERA DIGITAL	441
8.1. ADAPTACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA QUE CAPTUREN EL VALOR CREADO POR LOS USUARIOS.....	444
8.2. ATRIBUCIÓN DE LOS BENEFICIOS RESIDUALES DERIVADOS DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES DE MARKETING A LA JURISDICCIÓN DEL MERCADO	447
8.2.1. Distinción entre ingresos rutinarios y no rutinarios	448
8.2.2. Distribución del beneficio residual entre activos intangibles de producción y marketing.....	449
8.2.3. Atribución de beneficios a la jurisdicción de la fuente.....	451
8.2.4. Conclusiones	452
8.3. FÓRMULA DE REPARTO (<i>FORMULARY APPORTIONMENT</i>)	453
8.3.1. Delimitación del grupo de empresas	455
8.3.2. Base imponible.....	457
8.3.3. Fórmula de reparto	459
8.3.4. Conclusiones	461

8.4. IMPUESTO SOBRE FLUJOS DE TESORERÍA BASADO EN EL CRITERIO DE DESTINO (<i>DESTINATION-BASED CASH FLOW TAXATION -DBCFT-</i>)	463
8.4.1. Gravamen de los flujos de tesorería	464
8.4.2. Gravamen en destino	465
8.4.3. Base imponible	467
8.4.4. Conclusiones	469
8.5. LA PROPUESTA DEL SECRETARIADO DE LA OCDE: ENFOQUE UNIFICADO	470
8.5.1. Ámbito de aplicación	471
8.5.2. Nuevo nexo	472
8.5.3. La atribución de beneficios a la jurisdicción de la fuente	473
8.5.4. Conclusiones	477
9. CONCLUSIONES	479
9.1. LAS TIC HAN CAMBIADO LA SOCIEDAD Y LA ECONOMÍA	479
9.2. LA REGULACIÓN ACTUAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE: UN REQUISITO FÍSICO NO ACORDE CON LA ERA DIGITAL	481
9.3. UNA NUEVA DISTRIBUCIÓN DE POTESTAD TRIBUTARIA CON MUCHOS DESAFÍOS	482
9.4. MISMO CONCEPTO, UN NUEVO UMBRAL	486
9.5. LA SUPERACIÓN DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA A TRAVÉS DE LA FÓRMULA DE REPARTO	488
9.6. LAS OPCIONES DE FUTURO: UN NUEVO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE O MEDIDAS UNILATERALES	490
BIBLIOGRAFÍA	493
RELACIÓN DE CASOS	519

1. INTRODUCCIÓN

Me encontraba en la sobremesa de una comida familiar en casa de mis padres, era un día invernal con poco atractivo para salir a pasear o a tomar un café en la calle. Entre conversaciones no muy hilvanadas que entremezclaban anécdotas personales con recomendaciones televisivas me fijé en mi sobrino Alejandro, que por aquella época tendría doce años. Estaba tremendamente concentrado en el iPad que dejaba caer levemente sobre sus piernas. No pude contener mi curiosidad y me acerqué intrigado para preguntarle a qué juego estaba jugando, dado que su semblante permanecía totalmente inmóvil y ni siquiera tocaba la *tablet* con sus dedos. Su contestación, con un leve deje de protesta por la interrupción, fue sorprendente.

-No es ningún juego, estoy viendo a un *youtuber*.

Del *youtuber* en cuestión ni recuerdo el nombre, pero me dejó absolutamente fascinado la posibilidad de que una persona, desde la habitación de su casa, y solo con un ordenador como herramienta, pudiera conectarse con millones (sí, millones, han leído bien) de jóvenes, y no tan jóvenes, alrededor del mundo. Posteriormente me enteré de que los *youtubers* son capaces de generar unas cifras de facturación espectaculares, tanto que les merece la pena «expatriarse» en Andorra para disfrutar del esquí, e imagino que de paso reducir su tributación. Su modelo de negocio no es muy complicado, graban videos continuamente opinando sobre juegos, series, vida cotidiana o cualquier cuestión banal, los publican en su página de YouTube y empiezan a facturar ingresos de publicidad por cada visita que reciben. Su actividad se puede desarrollar desde cualquier lugar, y desde esa habitación en la que se encuentra son capaces de alcanzar a usuarios en cualquier rincón del mundo. No se me ocurre un mejor ejemplo para comenzar este trabajo.

Y es que la digitalización ha llegado para quedarse, su interacción con la sociedad hoy en día es enorme, pero lo será mucho mayor en las décadas venideras. No puede ser de otra forma cuando la generación de mi sobrino es una generación digital nativa ¿quién no ha visto a un bebé que no sabe hablar desbloqueando y utilizando un *smartphone* mejor que una persona de avanzada edad?

Como la sociedad y la economía se interrelacionan, esta dimensión digital de la vida también se ha introducido en la economía, dando como resultado la denominada economía digital que, como muchos afirman, ni siquiera se puede denominar así porque la economía digital es ya la propia economía. Ningún modelo de negocio con perspectivas razonables de éxito se puede permitir el lujo de no ser tecnológicamente vanguardista. Las compañías más valiosas del planeta están relacionadas casi íntegramente con la tecnología y la tendencia va en aumento.

La repercusión de la economía digital ha inundado todos los ámbitos de la vida y de la sociedad, y los impuestos no le han sido ajenos. Los sistemas de tributación, acostumbrados a las certezas que le aportaba la economía tradicional, con la que han estado lidiando durante siglos, también se han visto envueltos una vorágine disruptiva digital que ha sacudido los cimientos de sus principios axiomáticos. Así, pese a que a nivel puramente nacional han conseguido reaccionar y limitar el impacto de la digitalización razonablemente bien, la ubicuidad que las tecnologías de la información y conocimiento (TIC) han proporcionado a los modelos de negocios contemporáneos ha sobrepasado al sistema tributario internacional, nacido del compromiso de las grandes naciones hace un siglo, y cuyo tiempo de reacción ante los cambios económicos y sociales es extremadamente lento, al depender de un consenso global fruto de la diplomacia tributaria.

No obstante, el impacto de las TIC en el sistema tributario internacional ha producido dos consecuencias que, en aras del rigor analítico, deben ser estudiadas con carácter diferenciado.

En efecto, en primer lugar, las TIC han proporcionado las herramientas necesarias para una integración empresarial sin precedentes, lo que, a su vez, ha permitido la implementación por los grupos internacionales de planificaciones fiscales agresivas que han explotado las asimetrías y vulnerabilidades del sistema tributario internacional. Esta actuación ha sido llevada a cabo, con carácter general, por la gran mayoría de grupos multinacionales, independientemente de que su actividad estuviera relacionada en mayor o menor medida con la economía digital.

Concretamente, frente a estas actuaciones que, amparándose en la letra de la ley han conseguido finalidades no acordes con el espíritu de la misma, se reveló la comunidad internacional después de que varios escándalos fiscales fueran filtrados a la prensa (por ejemplo, LuxLeaks o Panama Papers). Este escenario de indignación de la sociedad civil fue aprovechado por las grandes potencias mundiales, que estaban en una situación desesperada por recaudar fondos que aliviasen el daño que habían soportado sus balances debido a la crisis financiera de 2008. La situación descrita desembocó en el proyecto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) auspiciado por el G20 y materializado por la Organización para la

Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que ha modificado numerosos estándares internacionales para eliminar las prácticas fiscales de dudosa legitimación implantadas por los grupos multinacionales.

El segundo impacto que han ocasionado las TIC en el sistema tributario internacional se separa de la problemática de la planificación fiscal agresiva y se focaliza en la modificación sustancial de los modelos de negocio de las empresas altamente digitalizadas. Las tecnologías disruptivas han posibilitado que las empresas puedan acceder a un mercado sin tener ninguna presencia física en su territorio, como en el ejemplo del *youtuber*. Esta característica de la economía digital ha puesto en jaque los principios tradicionales de reparto de potestad impositiva internacional de los beneficios empresariales, que tradicionalmente han estado basados en la necesidad de presencia física en una jurisdicción para asignar derechos tributarios.

Si a la habilidad descrita de desarrollar sus actividades de manera extensa en una jurisdicción sin tener presencia física, y por lo tanto tampoco obligaciones tributarias, le añadimos que entre los que actúan de dicha manera se encuentran los principales grupos multinacionales por capitalización bursátil, y también por rentabilidad y beneficios, no es sorprendente que la mayoría de los países que ofrecen un mercado (que, por cierto, no están acostumbrados a verse en la posición de importadores) reclamen, con carácter inmediato, nuevas normas de distribución de la potestad impositiva que les permitan gravar las actividades desarrolladas en su jurisdicción con independencia del requisito físico.

Precisamente, esta cuestión trascendental sobre la distribución interjurisdiccional de la potestad impositiva en el nuevo marco contextual dibujado por las TIC nos conduce irremisiblemente al concepto de establecimiento permanente, cuya adaptación a la nueva realidad económica es el objeto de esta tesis. En efecto, el establecimiento permanente es la institución que desde hace más de un siglo ejerce la función de repartir los derechos tributarios sobre las rentas derivadas de actividades económicas. El establecimiento permanente se configura como un umbral cuyos requisitos se han de cumplir para que la jurisdicción del mercado tenga potestad impositiva sobre los beneficios empresariales de la empresa no residente que desarrolla actividades económicas en su territorio. En este sentido, uno de los requisitos, es el de presencia física, es decir, la existencia de un lugar fijo de negocios. La importancia del concepto en el sistema de tributación internacional y la esencial relación que mantiene con la problemática derivada de la economía digital lo convierten en el protagonista actual de la tributación internacional. Entendemos que es fundamental para un discurso lógico e íntegro de este estudio un análisis minucioso del concepto de establecimiento permanente que incluya sus orígenes, funcionalidad actual y las propuestas de modificación para adaptarlo a la nueva realidad económica, porque solo de esta manera se pueden concluir que su

definición actual ya no es adecuada a su finalidad y, por lo tanto, plantear una modificación que respete los principios esenciales de sistema de tributación internacional.

Asimismo, la trascendencia del tema elegido se deduce de la implicación mostrada por más de 130 jurisdicciones de buscar una solución consensuada a la problemática¹, de la enorme producción doctrinal que ha generado el asunto y de la repercusión que cualquier cambio en los paradigmas internacionales tributarios puede tener en los ingresos fiscales de las diferentes naciones. La problemática es de incuestionable actualidad e importancia y este trabajo espera aportar algo de claridad, por lo menos, para una comprensión global de cuestión y las posibles soluciones o alternativas.

La tesis doctoral se estructura en ocho capítulos, aparte de esta introducción, en los que se irán desgranando las cuestiones centrales y adyacentes de la problemática con el objetivo de (i) identificar las consecuencias sociales y económicas que han conllevado las TIC, (ii) analizar los principios tributarios que rigen la distribución de la potestad impositiva, (iii) estudiar la regulación actual del establecimiento permanente y contrastar su vigencia en relación con los modelos de negocio tradicionales y con los más digitalizados, (iv) examinar los principales desafíos a los que se enfrentaría una modificación del concepto de establecimiento permanente, (v) exponer las principales alternativas a su regulación actual, (vi) relacionar los enfoques alternativos a la modificación del concepto de establecimiento permanente, (vii) explicar los diversos regímenes de atribución de beneficios al establecimiento permanente que deberán acompañar cualquier modificación del mismo y, a modo de conclusiones, (viii) ponderar cual es, en nuestra opinión, el desenlace más apropiado para afrontar los desafíos de la economía digital en relación de los distribución de la potestad tributaria.

1 A octubre de 2019 los países miembros del marco inclusivo de BEPS son 135.