



Universidad Internacional de La Rioja
Facultad de Derecho

Máster Universitario en Fiscalidad Internacional
**El Contribuyente en el ámbito de la
Economía Digital**

Trabajo fin de estudio presentado por:	Arturo Edwin Delgado García
Tipo de trabajo:	Trabajo de Fin de Máster
Director/a:	Dr. Juan José Carranza Robles
Fecha:	28/02/2021

ÍNDICE DE CONTENIDOS

ABREVIATURAS	5
RESUMEN.....	6
ABSTRACT	7
INTRODUCCIÓN	8
I. EL CONTRIBUYENTE.....	10
1. Residencia fiscal.....	10
2. Secreto tributario	14
3. Convenios de doble imposición.....	15
4. Intercambio de información en materia tributaria	18
4.1 La obligatoriedad del intercambio	19
4.2 El principio de proporcionalidad	20
4.3 El principio de reciprocidad.....	20
4.4 La relevancia previsible de la información intercambiada.	21
4.5 Leyes y prácticas nacionales: la autonomía procedimental	21
4.6 El secreto del contenido de las informaciones	21
4.7 La cláusula del orden público.....	22
4.8 Confidencialidad y uso de la información intercambiada.....	23
II. ECONOMÍA DIGITAL	23
1 Fiscalidad internacional	23
2 La economía digital en el plan de acción BEPS.....	25
III. RELACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA ECONOMÍA DIGITAL.....	29
1 Punto de conexión en materia fiscal	29
2 Fiscalidad de los contribuyentes en el ámbito BEPS	31

3	Los convenios de doble imposición en el entorno digital	32
	CONCLUSIONES.....	34
	REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	36
	Bibliografía Complementaria.....	37

Índice de figuras

Figura 1. Estructura de los CDI. (elaboración Romero Carpio – Convenio para Evitar la Doble Imposición)	16
Figura 2. Criterio Subjetivo y Económico. (elaboración Sandro Vallejo – Conceptos Básicos de Fiscalidad Internacional).....	24
Figura 3. Estructura McDonald’s. (elaboración Elizabeth Gil García – Las últimas tendencias en el Establecimiento Permanente como punto de conexión: del asunto McDonald’s a las propuestas del Grupo “Código de Conducta”).....	31

ABREVIATURAS

AT – Administración Tributaria

BEPS – Erosión de Bases y Traslado de Beneficios.

CDI – Convenio de Doble Imposición

CE – Constitución Española

LIDSD – Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

LGT – Ley General de Tributos

LIRNR – Ley del Impuesto a la Renta de no Residente

LIRPF – Ley del Impuesto a la Renta de Personas Físicas

LIS – Ley del Impuesto sobre Sociedades

MC – Modelo de Convenio

OCDE – Organismo para la Cooperación y el Desarrollo Económico

ONU – Organización de las Naciones Unidas

RESUMEN

En la actualidad, el contribuyente puede operar fuera de sus fronteras, sin tener la necesidad de contar con presencia física en el otro Estado; esta modalidad de negocios se le conoce como Economía Digital. En grado que evoluciona el mercado; los conceptos tributarios tradicionales también tendrán que evolucionar.

El contribuyente no cuenta con reglas claras en el ámbito de la economía digital, y puede verse beneficiado o perjudicado según normativa interna de cada Estado. Una manera de mitigar el riesgo fiscal, es con la firma de convenios para evitar la doble imposición; la cual contiene cláusulas de intercambio de información.

Los conceptos que se encuentran en los convenios de doble imposición, no se adapta a la realidad de la economía digital; siendo perjudicial para el contribuyente. Por tal motivo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, elaboró un Plan de quince acciones, siendo la primera acción la economía digital.

Palabras clave: Economía digital, residencia fiscal, convenio de doble imposición, fiscalidad internacional.

ABSTRACT

Currently, the taxpayer can operate outside its borders, without having the need for a physical presence in the other State; this type of business is known as Digital Economy. To a degree that the market evolves; traditional tax concepts will also have to evolve.

The taxpayer does not have clear rules in the field of the digital economy, and may be benefited or harmed under internal regulations of each State. One way to mitigate fiscal risk is by signing double taxation conventions; which contains information-sharing clauses.

The concepts found in double taxation conventions do not adapt to the reality of the digital economy; being harmful to the taxpayer. For this reason, the Organization for Economic Cooperation and Development, developed a fifteen-share plan, the first action being the digital economy.

Keywords: Digital economy, tax residence, double taxation agreement, international taxation.

INTRODUCCIÓN

La globalización económica, trajo consigo cambios importantes en los conceptos tradicionales tributarios; con especial énfasis en la fiscalidad internacional. Estos cambios ocasionan inseguridad en las relaciones fiscales entre Estados por que no se produce un reparto equitativo de la recaudación fiscal.

El máximo exponente a nivel internacional que trata de solucionar la situación de inseguridad entre Estados, es el informe de Erosión de Bases y Traslado de Beneficios; donde se encuentra la Acción 1 la que detalla el ámbito de aplicación de la economía digital.

Los contribuyentes pueden realizar sus operaciones sin contar con una presencia física, quiere decir puede ser administrado de manera digital en su totalidad, sin tener una sustancia operativa sujeto de gravamen en los Estados.

Como la economía digital evoluciona de la mano de las tecnologías de información, y los contribuyentes se ven desprotegidos ante un conflicto entre Estados; es relevante estudiar las diferencias entre los conceptos tradicionales tributarios y los aplicados al entorno de la economía digital.

El propósito de este trabajo, es brindar las pautas al contribuyente de cómo la economía digital afecta las reglas fiscales; así mismo conocer las definiciones tradicionales de la residencia fiscal y el establecimiento permanente.

De forma similar, el secreto tributario busca dar a conocer como la normativa fiscal domestica protege la información del contribuyente, y su influencia en los intercambios de información con otras Administraciones Tributarias.

Además, el intercambio de información forma parte del Modelo Convenio en el artículo 26. En la actualidad, es de mayor uso firmar un convenio de doble imposición que un acuerdo de intercambio de información.

Para el desarrollo del trabajo, se analizará lo siguiente: en primer lugar, la legislación española; como es el tratamiento de la residencia fiscal según normativa interna, la cual es aplicable tanto para personas naturales y personas jurídicas. También, se revisará como

influye al secreto tributario como punto preliminar del intercambio de información dentro de un convenio de doble imposición.

En segundo lugar, se recopilará información para definir a la economía digital, tanto en la fiscalidad internacional como en el Plan de Acción del proyecto de Erosión de Bases y Traslado de Beneficios en su Acción 1.

En tercer lugar, se buscará relacionar los conceptos, y aplicarlos dentro del ámbito de la economía digital y como afecta al contribuyente, para finalmente sacar aquellas conclusiones acerca del desarrollo del trabajo.

I. EL CONTRIBUYENTE

1. Residencia fiscal

La residencia fiscal es un criterio que vincula al contribuyente con un territorio, con la finalidad de delimitar la aplicación de las normas impuesta por los Estados a efectos fiscales, así mismo, hace que los contribuyentes tributen por sus rentas territoriales y sus rentas mundiales.

Según MILLA (2013, p. 69) manifiesta que: *«la residencia delimitaría el Estado donde se encuentra, en general, la principal base de obligaciones fiscales del sujeto pasivo»*.

Para definir el concepto de residencia fiscal me apoyaré de tres Leyes de la legislación española, las cuales son: Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante, LIRNR); La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF); Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS); y Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, LIDSD).

Según la LIRNR, en su artículo 6 establece que: la residencia en territorio español, se determinará por el artículo 9 de la LIRPF y el artículo 8.1 de la LIS; esta Ley es aplicada tanto para los contribuyentes que son personas naturales o jurídicas respectivamente.

Según la LIRPF, en su Artículo 9 manifiesta que: la residencia fiscal en territorio español si se cumple con una de las siguientes circunstancias:

- Permanecer en territorio español más de 183, durante un año natural.
- Que su núcleo principal, actividades económicas o intereses económicos se encuentren en territorio español.

El primer criterio es el de permanencia; que se refiere a los días que el contribuyente se encuentra dentro del territorio nacional en el mismo ejercicio; se considera las ausencias esporádicas para realizar el computo de permanencia en territorio español. Con salvedad que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

Por otro lado, en la LIRPF no se encuentra una definición de ausencia esporádica, y no limita el tiempo para ser considerada como tal. Según (CARMONA, SERRANO Y BUSTOS 2002, p. 20) manifiesta que: *«no sólo se exige la permanencia fuera de España durante 183 días, sino que ésta debe haberse llevado a cabo en el mismo país; si no es así, el legislador entiende que ese sujeto es residente en España. De esta manera, se atraen hacia España aquellos supuestos de sujetos que, durante un año natural, no residen habitualmente en ningún Estado»*.

El segundo criterio es el núcleo principal o centro de intereses económicos; se considera las siguientes variables: el lugar donde se encuentra su vínculo familiar (esposa e hijos), el lugar donde obtiene sus mayores ingresos y el lugar donde se encuentra su mayor patrimonio.

Los criterios descritos son aplicados de manera independiente y progresiva. En efecto, para evaluar la residencia de un contribuyente se evaluará la permanencia en territorio español, como primer criterio; si este último no se cumple, se procederá a evaluar dónde se encuentra el núcleo principal o centro de intereses del contribuyente.

Si no cumple con los criterios, no podrá acogerse a tributar con base en la LIRPF, y de acuerdo a las Leyes revisadas se tendrá que tributar en base a la LIRNR, solo por las rentas obtenidas en territorio español.

Según la LIS, en su artículo 8.1 comenta que: la residencia fiscal de una entidad en territorio español se producirá cuando ocurra uno de los siguientes criterios o puntos de conexión:

- Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tengan su domicilio social en territorio español.
- Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

Es decir, uno de los principales inconvenientes que se puede presentar, es que la misma entidad se convierta en residente fiscal en dos Estados, ya que al cumplir con uno de los requisitos expuestos, y sin tener el desarrollo de sus operaciones económicas en territorio español, puede generar una doble residencia fiscal.

Con la finalidad de mitigar una doble residencia fiscal, los Estados pueden firmar un Convenio de Doble Imposición (en adelante, CDI), cuyo modelo ha sido propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE). El Modelo Convenio (en adelante, MC), contiene una serie de normas para aplicar en el ámbito fiscal.

El MC esta soportado por los Comentarios al modelo, y en su artículo 4 del MC OCDE define la residencia fiscal como requisito fundamental para resolver las controversias entre ambos Estados.

Si bien, los contribuyentes que son residentes en España, pueden solicitar el cambio de su residencia a efectos fiscales¹; para ello se tiene en cuenta el país donde alojará dicha residencia, salvo si es un paraíso fiscal; es ahí donde la ley española cuenta con medidas para prevenir el fraude y la evasión fiscal.

El artículo 8 de la LIRPF menciona la cuarentena fiscal, cuyo objetivo es evitar la elusión y evasión de impuestos. Si el cambio de residencia es a un paraíso fiscal, el contribuyente seguirá tributando en España por su renta mundial en el ejercicio corriente y los cuatro ejercicios siguientes.

Según la LIDSD, más conocida como “*tasa google*” y grava los beneficios que se generan en el entorno de la economía digital, cuando su creación valor está conformado por datos y usuarios. Esta Ley define en su artículo 8 a los contribuyentes a: « *las personas jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que el primer día del periodo de liquidación superen los dos umbrales siguientes:*

a) que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; y

b) que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas en el artículo 10, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.

¹ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, los importes anteriores se elevarán al año».

Es decir, en la LIDSD se da origen a un tributo indirecto, que grava las prestaciones de diferentes de diferentes servicios digitales que se brinden a los usuarios que se encuentren en territorio español.

Solo se sujetarán al impuesto las prestaciones digitales que se encuentren vinculadas de alguna manera al territorio de aplicación del impuesto. En efecto, se aplicará el impuesto si los usuarios que se beneficien con el servicio se encuentren dentro del territorio español.

Con el avance de la economía digital, ha evolucionado la manera de llevar las operaciones de un negocio fuera de su territorio. Se cambia la forma usual de aplicación de normas tributarias internacionales, con ello me planteo la siguiente interrogante: ¿será válida y eficaz las reglas de conexión para la asignación de los beneficios en el ámbito de la economía digital?

Además, las operaciones de la economía digital no deben caer en un vacío tributario, en la normativa interna de cada Estado; ya que sería perjudicial para el contribuyente. Se revisará dos conceptos que definen a la economía digital, las cuales son propuestas por el Comité de la OCDE:

Presencia económica sin un lugar fijo

Si bien, cada día es más fácil realizar negocios en distintos Estados sin la necesidad de tener un lugar fijo de negocio, y sin la necesidad de contar con un establecimiento permanente.

Por ello, al aplicar los conceptos actuales de los convenios tributarios, se reduce el derecho de los Estados de gravar la renta de los beneficios de las empresas multinacionales que tengan esta estructura como modelo de negocio.

Aplicar un nuevo criterio de nexo

Para los negocios que realizan operaciones sin presencia física en otro Estado, se crea un nuevo concepto de conexión con el territorio, que no esta relacionada con la presencia

física sino por el nivel de operaciones que realiza en dicho territorio; se sigue el criterio de nivel de ventas, número de contratos, entre otros.

2. Secreto tributario

La expresión “secreto tributario” se utiliza cuando, la Administración Tributaria (en adelante, AT) consolida la información del contribuyente; la cual es protegida y reservada frente a terceros, y ante un uso discriminado de la misma.

Según CALDERÓN (2008, p. 20,21) *«el secreto tributario entraña dos consecuencias jurídicas; por un lado, supone la consagración de la reserva o confidencialidad de toda información obtenida por la administración tributaria, de forma que no puede ser revelada a terceros; por otro lado, el secreto impide que la información en poder de la administración tributaria pueda ser usada para fines diferentes de los estrictamente tributarios.»*

La Constitución Española (en adelante, CE) en su artículo 18 manifiesta que: es garantizado el secreto de las comunicaciones, salvo una resolución judicial. Si bien, dentro del mencionado artículo se encuentra el secreto bancario; esta definición se utiliza también para el secreto tributario.

Es preciso resaltar que el artículo 18 de la CE, no se aplica para las personas jurídicas; es el artículo 38 de la CE, la que especifica la protección que las AT tienen que garantizar al contribuyente, en este caso persona jurídica, y son denominados “secretos empresariales” o “derecho de propiedad”.

En la normativa interna encontramos al secreto tributario en el artículo 95 de La Ley General de Tributos (en adelante, LGT), en donde se comenta la restricción de uso y cesión de la información que se encuentra en custodia por parte de la AT.

El derecho de los contribuyentes a tener un secreto tributario es difícil de equilibrar con el derecho del Gobierno; ambos derechos son regulados por las diversas Leyes que se encuentran en el derecho español.

Si bien, el secreto tributario tiene un interés público, y se debe a la información que se suministra de forma voluntaria a la AT por parte del contribuyente; este último puede exigir a

la AT que la información revelada se utilice únicamente para el cálculo de las obligaciones tributarias, y no para ser compartido con otras Entidades.

Las AT al momento de realizar las excepciones al secreto tributario, que está establecido en el artículo 95 LGT; debe interpretar de manera constitucional cada pedido de comunicación de datos, su proporcionalidad y la garantía de un buen uso de la información. Al interpretar los supuestos de la comunicación de datos que la AT tiene en su poder, es deber de la misma la protección de la información frente a terceros.

Si bien, el uso de la información que obtiene la AT que se denomina secreto tributario, no cuenta con un fundamento constitucional autónomo, por el contrario, posee un carácter instrumental con relevancia constitucional. La regulación de este instrumento es relevante en el ordenamiento jurídico, y el legislador debe tener en cuenta las limitaciones de derechos adquiridos por la institución.

De acuerdo a lo expuesto, las garantías ofrecidas por la AT en la información a transmitir o revelar, no cuentan con un carácter absoluto; por el contrario, se puede flexibilizar y ser utilizada por otro Estado, con la finalidad de contribuir a la aclaración de un hecho judicial o de investigación.

3. Convenios de doble imposición

Los CDI son tratados internacionales que firman dos o más Estados, y su finalidad consiste en evitar que los contribuyentes residentes en un Estado, se encuentren afectados a una doble imposición. Dicho esto, que no se grave en dos Estados por un mismo hecho económico y similar la renta obtenida por el contribuyente.

Estos tratados internacionales, también son de vital importancia para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, y otros temas relacionados con el intercambio de información, sub capitalización, los precios de transferencia, las sociedades vinculadas, etc. Que se encuentran dentro de los CDI.

El objetivo principal del CDI es dar un marco normativo ha transacciones realizadas entre Estados contratantes; que se han puesto de acuerdo para una repartición justa de los

impuestos. Esto conlleva a que en el futuro se puedan resolver posibles conflictos producto de una economía globalizada. Como soporte del CDI, se cuenta con los Comentarios al MC, que sirve de guía para aplicar en la normativa interna de cada Estado.

Los MC más utilizados por los Estados son: el de la OCDE y el de la Organización de Naciones Unidas (en adelante, ONU). Estos MC siguen los criterios de la fuente generadora y el lugar de residencia. Para el presente estudio me centraré en el MC OCDE.



Figura 1. Estructura de los CDI. (elaboración Romero Carpio – Convenio para Evitar la Doble Imposición)

Según GARCÍA (2009, p. 105) *«la coexistencia de «dos» modelos de convenio fiscal elaborados en el plano internacional plantea algunas cuestiones en cuanto a la relevancia y eficacia de los mismos como mecanismos de convergencia del proceso delimitador del ejercicio de las competencias tributarias sobre las rentas de carácter transnacional.»*

En el MC existe dos modalidades de doble imposición: la doble imposición jurídica y la doble imposición económica.

La doble imposición jurídica; se da cuando grava la misma renta en dos Estados diferentes, quiere decir cuando dos jurisdicciones reclamen el gravamen del mismo beneficio.

La doble imposición económica; se da cuando grava la renta por conceptos distintos o similares, por ejemplo: los dividendos, los cuales son gravadas por las sociedades a sus resultados del ejercicio, y cuando se distribuye vuelve a gravar por distribuir dicha utilidad a los accionistas.

Cuando dos estados firman un CDI modifican su jurisdicción tributaria interna sobre determinadas rentas, acordando una tributación compartida. La imposición se puede dar en el Estado de Residencia, en el Estado de la fuente o en ambos Estados como tributación compartida. Las medidas que los Estados utilizan para poder evitar una doble imposición son: las medidas unilaterales, las medidas bilaterales y las medidas multilaterales.

Las medidas unilaterales; es caracterizada por que la normativa interna de cada Estado contempla una posible doble imposición dentro de su Legislación doméstica, para aminorar o evitar una doble imposición fiscal.

Las medidas bilaterales; están constituidas por los tratados internaciones que suscriben dos Estados. Los CDI cuentan con dos métodos para la eliminación de la doble imposición, las cuales son: método de exención y método de imputación.

Las medidas multilaterales, se encuentran en los acuerdos firmados por varios Estados, por ejemplo: el Pacto Andino, que incluye a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela y esta suscrita en la Comisión de la Comunidad Andina, Decisión 578.

A continuación, se desarrollará los dos métodos a aplicar para evitar la doble imposición, que se puede tener entre dos o más Estados. El contribuyente puede adoptar: el método de la Exención² y el método de la Imputación³.

El método de la Exención; las rentas pueden ser gravadas en Estado de la fuente y estar exentas en el Estado de residencia, así mismo, se puede considerar para el cálculo de la tasa impositiva del contribuyente en el Estado donde presente su declaración anual.

El método de la Imputación, se refiere a las rentas que están sometidas en el Estado de la fuente y también se gravan en el Estado de residencia, pero con la peculiaridad que el

² Artículo 23 A del MC OCDE – Método de Exención

³ Artículo 23 B del MC OCDE – Método de Imputación o de Crédito Fiscal

impuesto que el contribuyente soporta en el Estado de la fuente se deducirá en el Estado de residencia.

La diferencia entre los métodos expuestos se basa en que el método de la exención considera la renta y el método de la imputación el impuesto.

Para el presente trabajo me centraré en el artículo 26 del MC OCDE que se refiere al Intercambio de Información y en los convenios de Intercambio de Información.

4. Intercambio de información en materia tributaria

El Intercambio de Información tributaria que realizan los Estados, se basa en el Acuerdo que la OCDE elaboró en exclusiva para este propósito. Si bien, se ha incluido en los últimos años el Intercambio de Información dentro del MC OCDE, en el artículo 26 para los tratados internacionales; siendo cada vez es de menor uso el Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria.

El MC OCDE y sus Comentarios son *soft law* que brindan recomendaciones a los Estados que integran las políticas propuestas por la OCDE. Esta regula la conducta mediante directivas propuestas en el Comité de Asuntos Fiscales.

El artículo 26 del MC OCDE, en el primer párrafo manifiesta que está permitido el intercambio de la información “previsiblemente pertinente”⁴; con la finalidad de aplicar las disposiciones del Convenio.

La regla para el intercambio de información que se enuncia en el artículo 26 son:

- a) Previa petición para un caso concreto: ocurre cuando se agota las fuentes de información previstas por la legislación interna, la cual se presenta antes de la demanda de información al otro Estado.

⁴ Es el intercambio de información en materia tributaria en un ámbito amplio, de igual manera, busca precisar que los Estados no pueden actuar con total libertad o solicitar información donde se desconozca su origen con relación a los asuntos fiscales de un contribuyente dado.

- b) Automáticamente: ocurre cuando la información de una o varias rentas que procede de un Estado contratante y se entrega a otro Estado contratante de manera sistemática.
- c) Espontáneamente: ocurre cuando un Estado obtiene en el curso de investigaciones, los datos que supone de interés para el otro Estado.

Según GARCÍA (2018, p. 504) manifiesta que: «*el problema es que la evolución de la fiscalidad internacional hacia esa mayor colaboración entre autoridades fiscales, especialmente por lo que respecta al aumento e intensidad del intercambio de información financiera, no ha tenido muy en cuenta los derechos y garantías de los contribuyentes y de los demás obligados tributarios relacionados directa o indirectamente con esos intercambios de información*».

La evolución que ha tenido el intercambio de información tributaria, utilizando herramientas tecnológicas, hace que las AT de diferentes Estados se encuentren más conectadas; esta conexión a lo largo del tiempo ha dado origen a unos principios que dirigen la actuación de los involucrados en dichos cambios de información.

Los principios de intercambio de información, son la guía recogida de los MC OCDE y la Unión Europea sobre Cooperación Fiscal. Se ofrecen pautas de cómo las autoridades deben actuar al recibir y compartir la información tributaria; garantizando así una manera eficaz de tratar la información de los contribuyentes, y se previene el uso de forma abusiva en el intercambio de información por parte de las AT. A continuación, se describirá los principios de manera resumida.

4.1 La obligatoriedad del intercambio

Este principio básico, es la exigencia que tiene la AT de un Estado en brindar la información solicitada para la AT de otro Estado; esto se lleva a cabo si los Estados firman un Acuerdo de Intercambio de Información o un CDI. Para el CDI se encuentra el intercambio de información descrito en el artículo 26.

Considerando la Directiva 2011/16/UE , en su apartado 9, manifiesta que: «*los Estados miembros deben intercambiarse información relativa a casos particulares cuando así lo solicite otro Estado miembro y llevar a cabo las investigaciones necesarias para obtenerla.*»

4.2 El principio de proporcionalidad

Este principio prohíbe que las administraciones actúen sin discrecionalidad al momento de solicitar la información, quiere decir que ordene el envío de información de manera desmesurada y excesiva del contribuyente

Para que una administración solicite la información de un contribuyente, tiene que realizar el test de proporcionalidad, la cual se miden con tres criterios: el de adecuación, necesidad y razonabilidad.

Al ser un elemento clave el intercambio de información, tiene que ser observado por el Estado, ya que, si el marco legal de uno de los Estados podría declarar el intercambio de información como válido o inválido, y relacionar al abuso que puede cometer la administración.

4.3 El principio de reciprocidad

Este principio forma parte fundamental del Derecho Internacional, y su relación es entre dos o más Estados, con la finalidad de garantizar derechos entre cada uno de ellos; esto quiere decir, que un Estado brinda un Derecho a un contribuyente de otro Estado.

Para el intercambio de información tributaria, este principio garantiza una cooperación entre Estados; dando la confianza necesaria para que los Estados se encuentren en igualdad de situación en este cambio de información.

Según la opinión de ZAPATERO (2019, p. 335) manifiesta que: *«la Administración requerida no podrá en un futuro ampararse en ese “cumplimiento de más” espontáneo y libre para obligar a otro Estado a suministrar más información de la estrictamente obligatoria a la luz de la norma que articule el intercambio.»*

Si un Estado solicita información, y la misma no se encuentra en su regulación doméstica; no debería aprovechar la oportunidad del intercambio de información con otros Estados para copiar los procedimientos; esto puede mermar la confianza que tienen las Administraciones Tributarias.

4.4 La relevancia previsible de la información intercambiada.

Este principio, vela por la relación directa de la información que se solicita a la AT, la cual tiene que estar relacionada con las obligaciones del contribuyente. Es decir, que las Administraciones no pueden pedir información que no se encuentre relacionada con el cumplimiento de la determinación de las obligaciones tributarias del contribuyente.

Las Administraciones tienen que identificar a los contribuyentes de quien se está solicitando información, así como los conceptos, similitud de tributos, que se requiere del otro Estado, además deberá realizar el test de proporcionalidad, con la finalidad de analizar que la solicitud no sea de carácter abusiva.

4.5 Leyes y prácticas nacionales: la autonomía procedimental

Este principio enmarca, que un Estado desarrolle las acciones administrativas requeridas para poder brindar la información, y que no se solicite el envío del intercambio de información para que el otro Estado adopte medidas contrarias con la finalidad de entorpecer dicho intercambio.

Dicho esto, el Estado no puede forzar con su normativa interna, e implementar prácticas que soliciten información adicional que perjudique al contribuyente. Esta medida que adopta un Estado frente a la solicitud por parte de otro Estado, se refleja en los recursos que se deben utilizar para poder obtener la información solicitada.

El Intercambio de información, hace que se pierda la protección de confidencialidad de la información de las Administraciones Tributarias, que el Estado pueda brindar a sus contribuyentes. Se plasma en el ordenamiento domestico que el derecho al secreto de la información; pero es solicitada por otro Estado si debe revelarse el secreto de la información del contribuyente.

4.6 El secreto del contenido de las informaciones

Este principio basa su regulación en el secreto, la cual da una excepción al momento obligatorio del intercambio de información.

Según ZAPATERO (2019, p. 372) «cuando una información susceptible de ser intercambiada o requerida por otro Estado se encuentre amparada por uno de estos secretos,

decaerá la obligación de realizar el intercambio, el cual será meramente discrecional para el Estado en posesión de la información.»

El secreto puede ser vista desde dos vertientes: El secreto empresarial y el sector profesional.

El secreto empresarial en el ordenamiento español se regula con la Ley 1/2019, de 20 de febrero de 2019, aquí se traslada lo estipulado en la Directiva (UE) 2016/943, de 8 de junio de 2016, que data de la protección del conocimiento técnico y la información empresarial no divulgada.

El objetivo de dicha Ley es la protección del secreto empresarial, la cual se entiende que es de difícil obtención y revelación. Se puede hablar de los algoritmos de un sistema, los procesos de fabricación, entre otros.

El secreto profesional, se regula bajo el artículo 26.3 c) del MC OCDE, cuya finalidad es la protección de la información proveniente de los representantes legales; abogados y consultores legales. Si bien, este secreto solo se ve estipulado en el CDI, la normativa española se recoge en el artículo 20 de la Constitución Española.

Para el intercambio de información no aplica ningún tipo de secreto empresarial y profesional; esto se debe a que los tratados internacionales firmados y ratificados establecen de manera automática el intercambio de información, ya es de responsabilidad de los Estados adaptarlo a su normativa doméstica.

4.7 La cláusula del orden público

El principio de orden público se origina por motivo de que, si una Estado cree conveniente no brindar información del contribuyente, porque se ha infringido su derecho producto de una motivación política o persecución racial, el Estado puede utilizar esta cláusula para no brindar la información que se solicita.

Algunos tratados internacionales, han visto necesario retirar este principio de orden público, debido a que un Estado se puede avalar dicho artículo y se pone en riesgo la veracidad y fluidez del intercambio de información.

4.8 Confidencialidad y uso de la información intercambiada

La confidencialidad y uso de la información intercambiada, se enfoca en las medidas optadas por los Estados receptores cuando hacen uso de la información intercambiada, este principio se ubica en el momento posterior de la cesión de datos.

Estas medidas no impiden que ocurra el intercambio de información, o exoneren su obligación; por el contrario, se dan restricciones para el uso de la información suministrada y también se restringe a las personas a tener acceso a la información solicitada.

Expuesto los principios del intercambio de información; los mismos forman parte del secreto tributario internacional, la finalidad es que las AT de los diferentes Estados, puedan hacer uso correcto de la información suministrada.

Así mismo, como los contribuyentes brindan la información para sus AT, estas tienen que garantizar dentro del intercambio de información, que dichos datos no pueden ser utilizado de forma abusiva por otros Estados.

Debe quedar claro, que el intercambio de información es una excepción al principio de reserva de datos que se encuentran en poder de las AT. En la mayoría de Estados tienen estipulado en su legislación interna el intercambio de información.

II. ECONOMÍA DIGITAL

1 Fiscalidad internacional

En una economía globalizada la Fiscalidad Internacional es el análisis de los diferentes sistemas tributarios ante operaciones económicas transfronterizas, cuyo objetivo es que los Estados recauden sus tributos de manera proporcional y justa.

Un contribuyente se ve afecto al impuesto de un Estado, quien establece los criterios donde se manifiesta la sujeción y conexión, que permite gravar y recaudar aplicando la tasa correspondiente a las operaciones económicas transfronterizas.

Un primer criterio: es el de residencia; conocido también como renta mundial; que grava la renta en el Estado donde se reside y se tiene en cuenta todas sus rentas sin distinguir el lugar donde se origina.

Se puede delimitar la residencia en un Estado cumpliendo los siguientes requisitos:

- a) Para las personas físicas, la regla de los 183 días en el ejercicio fiscal.
- b) Para las personas jurídicas, se considera la sede de dirección efectiva o el lugar donde opera su actividad principal.

El segundo criterio: es de territorialidad o de la fuente; que grava la renta en el Estado donde se obtiene la fuente, quiere decir, solo las obtenidas en dicho territorio con independencia de la residencia del contribuyente.



Figura 2. Criterio Subjetivo y Económico. (elaboración Sandro Vallejo – Conceptos Básicos de Fiscalidad Internacional)

En la fiscalidad internacional, encontramos un concepto clave que es: la doble imposición. La que se puede definir como el nacimiento de la obligación de gravar de un mismo tributo por dos o más Estados. En este caso al gravar la misma renta en dos jurisdicciones distintas se convierte en una doble imposición jurídica.

La MC OCDE define en su introducción que: «en términos generales, como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de un mismo hecho y en el mismo ejercicio». Es decir, que la doble imposición jurídica internacional es la comparación de impuestos de una misma renta en dos o más Estados y que recaer sobre el mismo contribuyente.

Para SERRANO (2020, p. 65) «...se requiere la cuádruple regla de identidad

- a) *Identidad objetiva: impuesto comparable.*
- b) *Identidad subjetiva: mismo contribuyente.*

- c) *Identidad material: misma renta.*
- d) *Identidad temporal: idénticos periodos impositivos.»*

Con el principio de renta mundial, los Estados de residencia ven la necesidad de eliminar las consecuencias de una doble imposición, para ello utiliza las fuentes de derecho internacional, que son:

- a) Según normativa doméstica
- b) Los CDI
- c) Los Convenios Multilaterales
- d) La armonización de diferentes sistemas tributarios.

Los métodos que se utiliza para minimizar el riesgo de una doble imposición en un sistema tributario doméstico, y no perjudicar al contribuyente son: el método de exención y el método de imputación, las cuales fueron desarrolladas en el capítulo anterior.

2 La economía digital en el plan de acción BEPS

En las últimas décadas, se ha experimentado cambios importantes en la forma de tributar de los contribuyentes a raíz de la globalización económica; esto ocasiona en el ámbito tributario una incertidumbre entre los Estados contratantes a la hora de aplicar los conceptos tributarios tradicionales.

Desde el punto de vista internacional, el mayor exponente a tratar estos temas a nivel mundial es el informe Erosión de Bases y Traslado de Beneficios (en adelante, BEPS), por sus siglas en inglés. Para el presente estudio me centraré en el Plan de Acción BEPS número 1 referente a la Economía Digital.

Se puede resumir que BEPS se origina por la experiencia de la OCDE, donde las empresas multinacionales utilizaban figuras tributarias para poder realizar pagos reducidos respecto de sus obligaciones, podemos citar empresas como Amazon, Microsoft, Google, entre otras.

La documentación de BEPS se elaboró en base de las reuniones que mantuvo el G8 en junio del 2013, concluyendo que los países tienen que cambiar su normativa interna, puesto que, deja que las multinacionales puedan trasladar sus beneficios y así pagar tasas reducidas de impuestos.

Para la elaboración del Plan BEPS se tuvieron en cuenta las siguientes fases:

- a) Se formuló 15 Acciones que conforman el Plan
- b) Cada acción cuenta con un informe.
- c) Según la implementación y experiencia obtenida por los países, se incorporará en los informes de cada acción.

En resumen, estas 15 Acciones buscan ayudar a la corrección de la problemática de la fiscalidad internacional. Con esto nos encontramos ante una evolución del sistema tributario y los fundamentos que conocemos acerca del Derecho Tributario.

Si bien, una gran parte de las operaciones económicas del comercio internacional se dan utilizando las tecnologías de información; es de vital importancia para los Estados y los contribuyentes conocer las reglas que rigen. En efecto, el uso de dichas tecnologías hace que las actividades económicas rompan el ámbito de la norma tributaria en relación al espacio tributario.

La tecnología de la información, hace que un contribuyente pueda operar desde cualquier parte del mundo, sin la necesidad de tener una presencia física, lo que conlleva a evitar una renta gravada que se basa en la territorialidad o la residencia.

El gran problema que se encontró, es que la Economía Digital se ve mezclada con cualquier actividad económica y no es una actividad que pueda realizarse en algún sector. Lo cual hace que no pueda recibir un tratamiento tributario especial.

En la Economía Digital y la nueva forma de hacer negocios, cuenta con unas características relevantes desde el punto de vista fiscal, que son las siguientes:

- a) Cuenta con mayor dinamismo transfronterizo, es ejecutado desde cualquier parte del mundo.

- b) Se tiene una dependencia de los datos, donde la información es de fácil acceso.
- c) Intercambio de información y reducción de costos.
- d) Negocios Dinámicos
- e) Servicios con características únicas
- f) Desconocimiento de donde se crea el valor el servicio

El Plan BEPS, presenta los siguientes retos en la Economía Digital: nexos, datos y caracterización.

Como nexo, en el sistema tributario tradicional existen conexiones para vincular al contribuyente con el Estado, de residencia y territorialidad; pero en la Economía Digital se plantea la interrogante ¿para brindar un servicio, es necesario tener una presencia física? Con esta pregunta, solo queda revisar las definiciones tributarias tradicionales.

Para los datos, se busca que la asignación de las rentas entre los Estados y que su distribución de beneficios se realice de manera adecuada y justa. Así mismo, con el avance de la tecnología de la información, los contribuyentes pueden acceder a una base de datos con la finalidad de expandir sus operaciones.

Su caracterización, se basa en la calificación de las rentas y transacciones económicas en el desarrollo de nuevos modelos de negocio.

Al revisar el MC OCDE, se observa que una de las conexiones para que un Estado pueda gravar renta obtenidas en su territorio por el contribuyente se da mediante el establecimiento permanente; y según el Artículo 5° del Modelo Convenio OCDE define al Establecimiento Permanente de la siguiente manera: *«como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.»*

Dicho esto, en la legislación española podemos observar en el Artículo 13 numeral 1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, considera un EP en España si cumple con los siguientes 3 elementos:

- Disposición por cualquier título y de forma continuada o habitual de lugares de trabajo fijos en los que realiza toda o parte de su actividad;

- Instalaciones o montajes que superen un periodo de tiempo se asimilan como establecimiento permanente (es el tiempo el que otorga su calificación); y
- Actuación en el territorio por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente que ejerza con habitualidad dicha potestad.

El concepto de Establecimiento Permanente ha evolucionado a través del tiempo, dejando de obedecer a una fiscalidad estática, que solo radicaba en un territorio, a una más móvil.

Como respuesta al cambio de modalidad para hacer negocios, en la cual, el concepto de establecimiento permanente queda obsoleto, la OCDE en su Plan de Acción incluye una definición aproximada de “presencia digital significativa” como la evaluación de la presencia digital de una compañía en un Estado diferente al de su origen.

Es decir, que la presencia digital significativa es el lugar donde se consume los bienes o servicios otorgados; con lo que si una empresa multinacional opera en un Estado diferente al donde se encuentra la mayor parte del volumen de ingresos, dicha empresa calificaría con un establecimiento permanente en el otro Estado.

III. RELACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA ECONOMÍA DIGITAL

1 Punto de conexión en materia fiscal

Como se desarrolló en el primer capítulo del presente trabajo, uno de los criterios para la determinar qué Estado grava la renta, es el de la residencia; y según el artículo 4.1 del MC OCDE manifiesta *que: «el término “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales, así como los fondos de pensiones reconocidos de ese Estado.»*

La finalidad del CDI es evitar la doble imposición jurídica, que puede gravar al contribuyente por su renta mundial reconocido por el principio de residencia. Así como también existe el riesgo de que una renta no grave en ningún Estado al encontrar un vacío fiscal.

La residencia es reconocida como el principal requisito para el derecho internacional tributario, gravando la renta indistinta del lugar donde se obtenga. Para los contribuyentes, personas jurídicas, se cuenta con dos requisitos de conexión: donde se constituye y donde se encuentra su dirección efectiva.

Los contribuyentes son gravados en el estado de residencia por sus rentas mundiales, pero, si reciben sus rentas en otro Estado mediante un establecimiento permanente, la forma de tributar sus rentas será de manera independiente en cada Estado.

Para la legislación española, en su artículo 11 de la LGT se determina ambos criterios: de residencia y territorialidad; con la finalidad de constituir el vínculo para la aplicación de la renta.

Existen casos en que el criterio de residencia fue considerado como actos discriminatorios. Está el caso (STJUE C-153/08, de 06/10/2009), la cual se ha declarado la libertad comunitaria dentro del Espacio Económico Europeo, que manifiesta la infracción

cometida por el Estado español, al gravar las ganancias obtenidas fuera de su territorio de premios de lotería, juegos y apuestas, las que en España se encuentran exentas del impuesto a la renta.

Dicho esto, podemos revisar, el artículo 7 de la LIRPF, para dicho artículo indica el momento en que la renta está exenta, y lo estipula el siguiente inciso:

«ñ) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.»

Este fallo, manifiesta el incumplimiento por parte del Reino de España, al considerar una discriminación por gravar una renta a un contribuyente del exterior cuando en el sistema domestico se encuentra exenta.

Por otro lado, se tiene la (STJUE C-562/07, de 06/10/2009), la cual manifiesta una infracción del IRPF, para la libre circulación de capitales en el Espacio Económico Europeo, por el tratamiento diferenciado que da a un contribuyente residente que grava a una tasa fija de 15% con un no residente que su tasa es de 35%.

Otro punto de conexión para la tributación internacional, se basa en el establecimiento permanente, la cual con el avance de las Tecnologías de Información ha tenido cambios significativos en su definición. Si bien el concepto tradicional de establecimiento permanente se basa en la fijación de un lugar donde opera el contribuyente; con dicho avance tecnológico, esta definición queda desfasada.

Para esto, nos remitimos al MC OCDE en su artículo 5, manifiesta que se constituye un establecimiento permanente si se cumple con cualquiera de los siguientes conceptos:

- a) Que exista un lugar de negocios
- b) Que se fije dentro un territorio distinto al de residencia.
- c) Que tenga actividades significativas a comparación de su vinculada.

Adicional a estos conceptos, se puede incluir las obras o proyectos de construcción que su duración sea mayor a un año, calificaría como establecimiento permanente, de la misma

manera cuando se contrate un agente dependiente. Así mismo, no se considera Establecimiento Permanente si se cuenta con un almacén que se dedique a actividades auxiliares o preparatorios.

2 Fiscalidad de los contribuyentes en el ámbito BEPS

Se ha revisado dos puntos de conexión, en la cual el Estado puede recaudar sus tributos, se tiene la residencia y el establecimiento permanente; este último se ve más vulnerable de ser evadido por los contribuyentes. Por tal motivo, me centraré en esta conexión para desarrollar este apartado.

Se desarrollará un estudio de caso en relación a un establecimiento permanente híbrido entre Estados. Se desarrollará el **“Caso McDonald’s”**

El grupo empresarial “McDonald’s”, con sede en Estados Unidos, apertura una Sucursal en Luxemburgo denominada “McDonald’s Europe Franchising Sarl”. Esta sucursal es la Holding para operaciones en Europa, que cuenta con la propiedad intelectual e industrial. Para este caso se revisará el canon pagado por las vinculadas en territorio europeo a la Holding luxemburguesa.

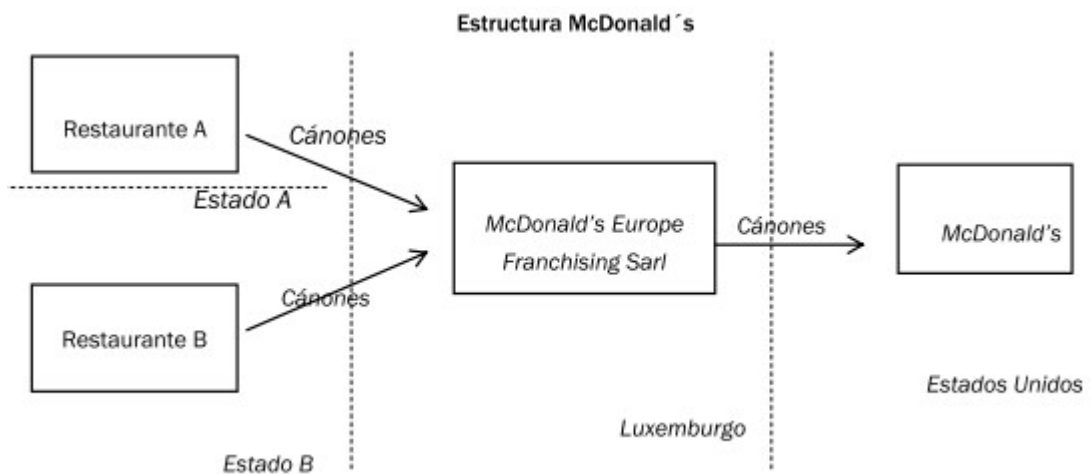


Figura 3. Estructura McDonald's. (elaboración Elizabeth Gil García – Las últimas tendencias en el Establecimiento Permanente como punto de conexión: del asunto McDonald's a las propuestas del Grupo “Código de Conducta”)

Como podemos apreciar en la figura 3, las empresas en diferentes partes de Europa reparten sus cánones a la Holding luxemburguesa y este a su vez reparte el canon a la Principal en Estados Unidos.

Lo complicado en este caso se da al revisar el CDI Luxemburgo – Estados Unidos en 1996, aclara en su artículo 13 que al tratarse de canon, es el Estado de residencia del beneficiario efectivo quien grava la renta.

Por otro lado, el artículo 5 que se habla del Establecimiento Permanente, el artículo 7 que data de los beneficios empresariales y el artículo 25 que es para eliminar la doble imposición. Este último artículo detalla la situación de una doble imposición y como se debe eliminar y de acuerdo al artículo 25.2 del CDI Luxemburgo – Estados Unidos, exime de gravamen a la Holding por no cumplir la cláusula de beneficiario efectivo, pero el mismo artículo manifiesta que los cánones transferidos a Estados Unidos deben ser declarados y pagados en dicho territorio.

Al mismo tiempo, para las leyes domesticas de Estados Unidos, la Holding luxemburguesa no calificaba como establecimiento permanente en dicho territorio, por tal motivo la principal americana no podía demostrar la retención y el pago del impuesto.

Este caso en la que una operación no grava en ningún Estado, se da entendido cuando existen diferencias entre sus legislaciones domésticas.

3 Los convenios de doble imposición en el entorno digital

Los CDI fueron creados para que un contribuyente no residente en un Estado no se perjudique con el gravamen en el Estado de la fuente, pero si el contribuyente obtiene los beneficios mediante un establecimiento permanente, dichos beneficios gravarán en el Estado de la fuente. Con esto se refleja que el establecimiento permanente es un punto de conexión que permitirá gravar renta obtenida de un no residente.

Para el MC OCDE en su artículo 5, define al Establecimiento Permanente como: *«lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad»*

Así mismo, pueden constituir un Establecimiento Permanente las Sucursales, sede de dirección efectiva, oficina o fábrica. Para el caso de las fábricas, si se cuenta con un almacén que realiza las actividades auxiliares o preparatoria, esto no califica como establecimiento permanente.

La recomendación del Plan BEPS en su acción 1 de Economía Digital, propuso un nuevo concepto para definir el establecimiento permanente, que se basa en la “presencia digital significativa”. La misma se basa en distintos aspectos, como el nivel de ventas, su frecuencia de operaciones digitales, entre otros. La combinación de estos últimos aspectos que se basa en las transacciones económicas, podría calificar como presencia gravable.

Dicho esto, para analizar la aplicación de un CDI, se tendrá en cuenta lo siguiente:

Como primer punto; analizar si el contribuyente puede aplicar al CDI de un Estado, para ello se tiene que verificar el tipo de contribuyente, seguidamente se analiza los puntos de conexión de residencia y establecimiento permanente. El tipo de renta a analizar tiene que encontrarse dentro de la lista estipulada en el CDI, teniendo en cuenta el periodo devengado.

Como segundo punto; cuando la transacción califica para aplicar el CDI, se busca definir qué tipo de renta va a ser gravada y con qué artículo del Convenio se puede tratar. Para tener más profundidad con el artículo a aplicar podemos apoyarnos con los Comentarios al MC OCDE.

Como tercer punto; una vez se identificó la renta y el artículo a aplicar, se revisará la estructura siguiente:

- a) Grava el Estado de la fuente. Se verifica si es parcial o total el gravamen
- b) Máxima tasa de gravamen por el Estado de la fuente.
- c) Si el Estado de la fuente no grava lo hace el Estado de residencia.

Como cuarto punto. Se procede a eliminar la doble imposición, teniendo en cuenta el artículo 23 del MC OCDE, que se refiere a la exención o imputación de rentas.

Como quinto punto, Se analiza el CDI con la normativa doméstica, para no tener vacíos legales. En el caso que el contribuyente verifique que no se está aplicando la tributación

correcta puede apelar a aplicar el artículo 25 del MC OCDE que se refiere al procedimiento amistoso.

CONCLUSIONES

Como se ha manifestado en el presente trabajo, el contribuyente debe tener las reglas claras para poder desenvolverse en el ámbito de la economía digital. Si bien, el punto de conexión de la residencia, es de vital importancia al reparto de los beneficios, lo es también el establecimiento permanente. A la fecha no se tiene un concepto que defina de manera exacta lo que entendemos por un lugar fijo de negocios.

En tanto, la Administración de España como la OCDE, orientan al criterio de “presencia significativa”, como parte del concepto de establecimiento permanente de una empresa en un país determinado. Este criterio necesitará una coordinación en su configuración con los diferentes Estados para poder llegar a una definición la cual puede ser: por ejemplo, cifras de las ventas, números de contratos o clientes, entre otros.

Por otro lado, se cuenta con el secreto tributario, que está condicionada por una internacionalización de la fiscalidad, en relación a compartir su información con Estados terceros, la cual nos obliga a replantear las leyes domesticas en relación al derecho del contribuyente a contar con una reserva de información.

Este contexto presenta una inseguridad jurídica para el contribuyente como para los Estados, ya que, no solo dependerá del ordenamiento interno de su Administración, sino, de la adopción de protocolos internacionales para evitar la elusión y evasión fiscal. Ante ello, se da inicio a una nueva realidad fiscal que brindará mucho protagonismo al secreto tributario.

Con la internacionalización de los negocios, los Estados han implementado técnicas que son utilizadas para mejorar la recaudación en materia tributaria. Una de las técnicas utilizadas es el intercambio de información; la cual puede afectar los derechos de los contribuyentes si es que no son aplicados de manera correcta.

Con el tiempo los Estados están intercambiando información a mayor escala, esto puede orientar a que las garantías del contribuyente se vean perjudicadas. Quiere decir, que, mediante la firma de los Convenios los Estados adoptaran en su legislación una norma de

carácter supranacional que resolvería las diferencias entre Estados en materia del intercambio de información.

Así como, las tecnologías de información fueron evolucionando; de la misma manera los conceptos del sistema tributario. Puesto que, dichos conceptos fueron creados en una época donde las economías no eran de carácter internacional. Con la adopción de la Acción 1 del Plan BEPS, se busca ampliar el alcance de los conceptos del sistema tributario tradicional.

Si bien, la economía digital, plantea un escenario que no será fácil de solucionar, con el pasar del tiempo desde su implementación se ha visto un cambio importante. Los diferentes Estados tienen como principal objetivo la adopción de los conceptos señalados por la Acción 1 dentro de su normativa interna con la finalidad de poder conocer una mejor definición del establecimiento permanente virtual.

Finalmente, la economía digital brinda un escenario de incertidumbre al momento que los Estados gravan los beneficios de las operaciones económicas, ya que, por la definición tradicional de residencia o establecimiento permanente estaría perjudicando al contribuyente ante una doble imposición. Así mismo, en una diferencia entre Estados y que se necesite aplicar un intercambio de información, la cual no es consultada con el contribuyente, se quebrantaría su derecho al secreto tributario.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

CALDERÓN CARRERO, J.M. *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*. 1era ed. La Coruña: Netbiblo, S.L., 2009

CARMONA FERNÁNDEZ, N., SERRANO ANTÓN, F. y BUSTOS BUIZA, J.A, «Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes». *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales* [en línea] 2002, vol. 24, núm. 2, pp. 1-42. I.S.S.N.: 1578-0244. Disponible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2002_24.pdf

GARCÍA MARTÍNEZ, A. «*La tutela multinivel del derecho a la protección de datos personales del contribuyente: tedh-tjue*». Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid. [en línea] 2018, núm. 2 pp. 499-528. ISSN: 1575-8427. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10486/690020>

GARCÍA PRATS, F.A. «*Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición*». *Cronica Tributaria*. [en línea] 2009. vol. nº 133, no. 1, pp. 101-123. ISSN: 0210-2919. Disponible en: <http://www.ief.es/>

MILLA IBAÑEZ, J. *La residencia de las personas físicas como nexo de la tributación de la renta en los ordenamientos jurídicos español y británico: la especial incidencia del Derecho de la Unión Europea*. Directores: Francisco Magraber Moreno y Mercedes Fuster Gómez. Universidad de Valencia, Departament de Dret Financer i Història del Dret, Valencia 2013

SERRANO F. «Conceptos básicos de la fiscalidad internacional». 55-75. Romero Carpio Rivera, César Montaña Galarza, Pablo Villegas Landázuri, H. (ed). *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*. 1era ed. Quito: Editorial Ius et Historiae.

Bibliografía Complementaria

Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016>.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

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

Sentencia de 06 de octubre de 2009, *C-562/07, 62007CJ0562* .

Sentencia de 21 de junio de 2006, *T.-47/02*.

Sentencia de 06 de octubre de 2009, C-153/08, 62008CJ0153