



LA COMPLEJA RELACIÓN ENTRE EL SOFTWARE Y LA FISCALIDAD: TRES ASPECTOS A CONSIDERAR

Ignasi Belda

Observatorio de la Inteligencia Artificial y las Nuevas Tecnologías
Universitat Internacional de Catalunya

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7527-0652>

Recibido: Diciembre, 2020

Aceptado: Febrero, 2021

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.1>

RESUMEN

El paradigma tributario actual no está pensado ni diseñado para la economía del conocimiento. Es por eso por lo que, a menudo las leyes fiscales deben retorcerse para dar respuesta a nuevos retos tributarios derivados de las evoluciones tecnológicas. El caso concreto del software, es decir, la programación estructurada de computadores, no es diferente del resto de nuevas tecnologías –robótica, cripto-tecnologías, *Internet of Things*, Big Data, servicios digitales, etc.–. Sin embargo, de todas estas tecnologías, el software es la que tiene más historia desde que Charles Babbage y Ada Lovelace programaron las primeras computadoras en la primera mitad del siglo XIX. Es por esta razón que aún sorprende a los especialistas el mal encaje que tiene el software en las leyes fiscales nacionales e internacionales. Este artículo analiza la situación expuesta y propone medidas para regularizarla.

Palabras clave: fiscalidad, nuevas tecnologías, software, derecho internacional, establecimiento permanente.

THE COMPLEX RELATION BETWEEN SOFTWARE AND TAXATION: THREE ASPECTS FOR CONSIDERATION

Ignasi Belda

ABSTRACT

The current tax paradigm is not thought or designed for the knowledge economy. That is why tax laws often must be twisted to respond to new tax challenges arising from technological developments. The specific case of software, that is, structured computer programming, is no different from other new technologies –robotics, crypto-technologies, Internet of Things, Big Data, digital services, etc.–. Of all these technologies, however, software has the longest history since Charles Babbage and Ada Lovelace programmed the first computers in the first half of the 19th century. That is why specialists are still surprised by the poor fit of software in national and international tax laws. This article analyzes the situation exposed and proposes measures to regularize it.

Keywords: taxation, digital technologies, software, international law, permanent establishment.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. SOFTWARE, HISTORIA Y EVOLUCIÓN. 3. CALIFICACIÓN FISCAL DEL SOFTWARE. 4. RELACIÓN ENTRE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA I+D+I Y EL SOFTWARE. 5. RELACIÓN ENTRE LAS DEFINICIONES DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y EL SOFTWARE. 6. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Son muchas las voces académicas, institucionales o doctrinales, nacionales e internacionales, que apuntan a que el actual paradigma tributario no está bien adaptado a la economía del conocimiento (Rosembuj, 2015; Alamo Cerrillo y Lagos Rodríguez, 2015; OCDE, 2018; Borrego Zabala, 2014; Colin, 2013; Belda, 2020). De hecho, tampoco el actual sistema tributario está bien adaptado al paradigma técnico-económico anterior a la economía del conocimiento, la economía digital, y es por eso por lo que a menudo se observan y documentan conflictos en el terreno jurídico entre las tecnologías de la información y las leyes fiscales.

Sin ir más lejos, uno de los conflictos de los últimos meses que más polémica ha levantado, incluso a nivel diplomático (1), es la reciente Directiva 2018/0073 del Consejo Europeo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, la que insta a los países miembros a implementar el impuesto sobre determinados servicios digitales (Menéndez Moreno, 2019; Belda, 2019). No es objeto del presente artículo el análisis de esta polémica, pero se quiere utilizar el caso para ilustrar con un conflicto reciente la disonancia habitual entre las leyes tributarias y las nuevas tecnologías.

El objeto de este artículo es el análisis de la compleja relación entre el software (2) y las leyes tributarias. Desde que hace dos siglos los primeros científicos, Ada Lovelace y Charles Babbage, comenzaron a experimentar con la programación de computadoras, la técnica ha avanzado de manera exponencial. Sin embargo, en casi doscientos años las leyes fiscales aún no han encontrado un buen encaje en un concepto que debería estar ya ciertamente superado y bien contemplado por las leyes nacionales e internacionales. Una muestra de que esto aún no es así es que hace tan sólo dos años la OCDE publicó la guía “*Tax Challenges Arising from Digitalisation*” (OCDE, 2018) con el fin de dar pautas a los Estados de cómo legislar al respecto. En el citado documento, la OCDE expone los diferentes modelos de negocio que permite el software, los retos tributarios que éstos suponen y algunas recomendaciones para tasar la economía digital de forma adecuada.

(1) El secretario del Tesoro de EE. UU. amenaza por carta a Montero por la Tasa Google y la ministra se reafirma. El Mundo - 06/17/2020; El Banco de España avisa del riesgo de deslocalización si el Gobierno aprueba las Tasas ‘Google’ y ‘Tobin’ de manera unilateral. El Mundo - 01/07/2020.

(2) En este artículo se utilizan los términos software y aplicación informática como sinónimos.

En otras ramas del derecho, como el derecho mercantil, el civil o incluso el penal, el software sí ha tenido un encaje relativamente adecuado y los ordenamientos jurídicos internacionales dan respuesta de manera apropiada a temas como la protección intelectual del software, el tratamiento informatizado de datos de carácter personal o la responsabilidad penal derivada del mal uso del software, sólo por citar algunos temas.

2. SOFTWARE, HISTORIA Y EVOLUCIÓN

La programación estructurada de artefactos ha estado presente en la ingeniería práctica desde que ésta existe (Belda, 2017). Ctesibio de Alejandría (285 a. C.-222 a. C.) ya programaba clepsidras (3) con tanta precisión que hasta el siglo XVII no se desarrollaron mecanismos para medir el tiempo más precisos que los programados por este ingeniero de la Antigüedad.

Sin embargo, la estructura matemática conocida como “algoritmo”, que es en lo que se basa el software moderno, no fue desarrollado hasta el siglo VIII d. C. por el matemático y pensador persa Al-Juarismi (ca. 780-850). Un algoritmo no es más que una sucesión de instrucciones concretas, no ambiguas, ordenadas y finitas, que se ejecutan ante una entrada dada para generar una salida concreta. Otro gran pensador medieval, Ramon Llull (1232-1316), hizo importantes aportaciones a la disciplina en su obra *Ars Magna*, a través de la cual desarrolló un artefacto para hacer demostraciones formales basándose en la lógica aristotélica.

Pero no fue hasta el siglo XIX que con métodos de ingeniería moderna y ya bien establecidos los fundamentos matemáticos de la lógica booleana, la científica británica Ada Lovelace (1815-1852), utilizando el computador desarrollado por otro científico británico, Charles Babbage (1791-1871), comienza a desarrollar lo que podemos considerar el primer software moderno. De hecho, a Lovelace se la considera como la “madre” de la informática moderna y varios sistemas informáticos y de programación han sido bautizados como ADA, en su honor.

En estos dos siglos de historia del software moderno, sin embargo, éste ha ido evolucionando a un ritmo exponencial hasta el estado actual. El software actual ya no consta de colecciones físicas de tarjetas perforadas que para ejecutarse en un computador o en otro debían ser transportadas cuidadosamente con cajas de madera. Gracias al resto de tecnologías de la información, el software moderno es el que, usando terminología contable, llamaríamos un activo intangible e inmaterial. Hasta el punto de que hoy en día el software se puede ejecutar de forma deslocalizada en varios computadores a la vez ubicados en la nube (4).

(3) Artefacto mecánico que mediante el control de flujos de agua permite medir el tiempo.

(4) Este paradigma es conocido como *cloud computing* o computación en la nube. En estos casos, el software se ejecuta en instancias de computadores virtuales que van saltando de un computador físico a otro según convenga a las necesidades de los usuarios y la demanda exigida.

De hecho, gracias a la computación en la nube desde hace ya una década se ha popularizado y democratizado un paradigma conocido como SaaS –de las siglas en inglés de *Software as a Service*, Software como Servicio–. El SaaS es un paradigma mediante el cual, el software ya no se copia ni se instala en los ordenadores personales de los usuarios, sino que ahora éste está instalado en una instancia, deslocalizada, de un computador virtual ubicado en la nube y el usuario se conecta gracias a internet a este computador virtual para utilizar el citado software.

Existen multitud de ejemplos de software actual en modalidad SaaS, desde la plataforma de mensajería electrónica Gmail, de Google, hasta el paquete de ofimática Office 365, de Microsoft. Con SaaS, no es necesario que el usuario esté pendiente de actualizaciones que pueda tener que descargar de forma periódica, de tener que gestionar su documentación, porque también está almacenada en la nube, entre otras ventajas; y, las corporaciones tecnológicas, por su parte, tienen más control sobre quién, cómo y cuándo utiliza su software, eliminando así el problema de la piratería informática y desacoplando el software de los sistemas operativos y hardware utilizados por los usuarios. Todo esto hace más sencillo el ciclo de vida del software y, por tanto, ahora el negocio de las corporaciones digitales es aún más escalable de lo que ya lo era de por sí.

Evidentemente, la evolución del software no se detiene en el SaaS sino que los científicos e ingenieros continúan trabajando en evoluciones y nuevas tendencias tecnológicas, por ejemplo, la programación de computadores cuánticos. Pero, por ser estas tendencias aún no establecidas en el tejido productivo, no las trataremos en este artículo sobre el tratamiento fiscal del software.

En este punto, sin embargo, hay que hacer mención al concepto de software estandarizado, dado que en algunas legislaciones es un concepto importante de cara a las consideraciones fiscales que pueda tener el software. Una aplicación informática estandarizada es un software cerrado en la que ningún usuario concreto goza de ninguna personalización, sino que todos los usuarios de ese software hacen uso de una misma versión de la aplicación informática sin posibilidad de que el fabricante haga personalizaciones bajo demanda.

Contrariamente, podemos hablar de software personalizado. Esta otra categoría de aplicaciones informáticas son aplicaciones hechas a medida y bajo demanda para satisfacer una necesidad concreta de un cliente particular. Por ejemplo, podemos encontrar paquetes estándar de facturación y contabilidad, pero seguramente a una gran empresa como podría ser un banco, no le sirve el mismo paquete de facturación que le serviría a la mercería del barrio. Por lo tanto, esta otra empresa necesita que un fabricante especializado de software (5) o que el personal interno de la corporación (6) programe una solución a medida para su casuística concreta de negocio.

Así pues, podemos hablar de software estandarizado o software personalizado, distinción importante para determinadas consideraciones de carácter tributario.

(5) Normalmente conocidos como consultores informáticos.

(6) No vano, los bancos son uno de los mayores ocupadores de ingenieros informáticos.

3. CALIFICACIÓN FISCAL DEL SOFTWARE

La clasificación “tradicional” del software, en España, según el Plan General Contable, es como inmovilizado intangible. En concreto, la cuenta 206 refleja las inversiones inmovilizadas en las aplicaciones informáticas. De hecho, el texto legal que define esta cuenta es: «Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos tanto adquiridos a terceros como elaborados por la propia empresa. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios». Esta definición es bastante clara e incluye dentro de la clasificación tanto aplicaciones informáticas instaladas en los ordenadores personales de los usuarios como aplicaciones informáticas SaaS accedidas a través de internet y por las que se paga una cuota por su uso.

Sin embargo, en el derecho internacional esta distinción no está tan clara. Por ejemplo, si analizamos la legislación estadounidense, en el caso del software estandarizado aparece un nuevo concepto que es el de “bien digital”. Para el cálculo de determinados impuestos corporativos, en EE. UU. es importante clasificar si una determinada aplicación informática es un bien digital o no lo es (Rosembuj, 2015), dado que los bienes digitales no quedan sujetos al *sales tax* –el equivalente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) europeo–. Sin embargo, la doctrina en ese país aún no ha llegado a un acuerdo y la prueba es que la normativa para considerar si una aplicación informática es un bien digital o no lo es varía entre un estado y otro.

La normativa norteamericana que intenta (7) armonizar estas consideraciones es la *Streamlined Sales and Use Tax Agreement* o SSUTA, en concreto, las secciones 332 y 333 que son las que hablan sobre cómo deben clasificar los estados adheridos a la armonización los productos digitales. La SSUTA establece que los bienes digitales, como lo es un software distribuido electrónicamente, no deberían ser considerados como un elemento tangible, sin perjuicio del modelo de negocio empleado en la explotación comercial del citado bien digital –SaaS, licencia perpetua, suscripción mensual, etc.–. En otras palabras, la SSUTA define el elemento intangible con una definición negativa, indicando que cualquier producto distribuido o accedido por vía electrónica debe considerarse fuera de la categoría de los elementos tangibles.

Sin embargo, existen argumentos para considerar el software estandarizado como un bien tangible. El argumento esgrimido por algunos autores (Rosembuj, 2015) es que el que realmente adquiere el cliente no es un software que pueda duplicar y revender libremente, como si de cualquier otro bien digital se tratara, sino que lo que adquiere el comprador es una licencia de uso y, por tanto, un bien físico o corporal. Siguiendo en esta línea doctrinal, también se puede defender que el código de acceso a un determinado servicio digital –por ejemplo, en la nube– es un bien corporal y, por tanto, acogerse a la normativa referente a este tipo de bienes. Eso sí, la doctrina está de acuerdo en que esto sólo aplica a licencias de uso o códigos perpetuos, es decir, aquellos que no necesitan una suscripción para renovar el derecho de uso o derecho de acceso.

(7) Se utiliza el verbo “intentar” de manera intencionada, ya que la adhesión a la normativa armonizadora por parte de los estados es potestativa. Por lo tanto, hay estados que siguen las guías del Estado federal y otros que, con intereses económicos divergentes del resto, no.

En este punto hay que mencionar que, a pesar de la relativamente reciente actualización de la SSUTA, de 2018, esta normativa ya ha quedado obsoleta en lo referente a la clasificación del software accedido por vía electrónica y la irrupción de los servicios digitales. Con esta normativa se crea un conflicto de neutralidad en la tributación entre los servicios digitales y los bienes digitales. Los bienes, digitales o no, son todos aquellos elementos que pueden ser almacenados –de forma digital o física– y pueden formar parte, por ejemplo, los activos de un balance contable. Según la SSUTA los bienes tales como los datos, los hechos, la información, los sonidos o las imágenes, deben cumplir dos condiciones para ser considerados bienes digitales. La primera es que hayan sido transmitidos o transferidos con medios electrónicos y la segunda que la propiedad, una vez el bien es transferido al consumidor, sea perpetua. Son bienes digitales ítems como un libro electrónico, una película comprada de forma perpetua o tonos de móvil.

En contraposición, un servicio digital es todo lo que no es un bien digital. Cabe decir que la barrera entre ambos conceptos vuelve a ser muy fina y cambiante, ya que, por ejemplo, un negocio tipo Netflix –servicio de contenidos audiovisuales de pago mensual– sería considerado un servicio debido a que es una suscripción mensual, mientras que los productos adquiridos –y por tanto facturados– a través de plataformas del tipo iTunes –servicio de compra de productos audiovisuales– deben ser considerados bienes digitales según la SSUTA, ya que el usuario puede disfrutar del producto digital de forma indefinida y, por tanto, perpetua. Lo mismo ocurre en el negocio del software: un mismo concepto, como puede ser el paquete de ofimática Office, cuando es adquirido por el usuario en la modalidad Microsoft Office 2019 sería considerado un bien, mientras que, si usa el paquete ofimático a través de la modalidad Microsoft Office 365, estaría legalmente disfrutando de un servicio digital, a pesar de ser exactamente lo mismo pero accedido por medios diferentes.

De hecho, esta disonancia entra en conflicto con los Principios de Ottawa, definidos por la OCDE y que todo tributo debería cumplir (Cruz Padial y Sánchez-Archidona Hidalgo, 2017), a saber:

1. Neutralidad.
2. Eficiencia.
3. Seguridad Jurídica y Simplicidad.
4. Eficacia y Justicia.
5. Flexibilidad y Sostenibilidad.

Más adicionalmente, *a posteriori*, se añadió el principio de la Proporcionalidad.

En concreto, el primero de estos principios, el de la Neutralidad, dicta que cualquier gravamen debe ser neutro y justo entre el comercio tradicional y el comercio electrónico. Es más, también se exige neutralidad entre las diferentes formas de comercio, de tal forma que las decisiones sobre los modelos de negocio no se hayan de guiar por la imposición sino por motivos económicos. En definitiva, contribuyentes en situaciones similares que conducen un tipo similar de transacciones deben estar sujetos a unos niveles impositivos similares.

En Europa, en cambio hay un enfoque ligeramente diferente. Para ilustrar citaremos la Ley sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido española, la cual refleja las directivas armonizadoras europeas. Si nos fijamos en el art. 69.3.4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) nos indica que los servicios digitales prestados por vía electrónica son «aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia».

Por lo tanto, podemos constatar que según el epígrafe c) del citado artículo, los programas informáticos suministrados por medios electrónicos, por ejemplo, internet, deben ser considerados como un bien digital y, por tanto, un activo inmovilizado intangible.

También, a la Ley 34/2002, de 11 de junio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico se define servicio digital (8) –o servicio de la Sociedad de la Información, usando la terminología de esta ley– como «todo servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario.

El concepto de servicio de la sociedad de la información comprende también los servicios no remunerados por sus destinatarios, en la medida en que constituyan una actividad económica para el prestador de servicios.

Son servicios de la sociedad de la información, entre otros y siempre que representen una actividad económica, los siguientes:

- 1.º La contratación de bienes o servicios por vía electrónica.
- 2.º La organización y gestión de subastas por medios electrónicos o de mercados y centros comerciales virtuales.
- 3.º La gestión de compras en la red por grupos de personas.
- 4.º El envío de comunicaciones comerciales.
- 5.º El suministro de información por vía telemática.

(8) Hay que hacer constar, sin embargo, que esta ley establece que la propia ley queda subordinada a la normativa tributaria vigente.

- 6.º El vídeo bajo demanda, como servicio en que el usuario puede seleccionar a través de la red, tanto el programa deseado como el momento de su suministro y recepción, y, en general, la distribución de contenidos previa petición individual.

No tendrán la consideración de servicios de la sociedad de la información los que reúnan las características señaladas en el primer párrafo de este apartado y, en particular, los siguientes:

- 1.º Los servicios prestados por medio de telefonía vocal, fax o télex.
- 2.º El intercambio de información por medio de correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente para fines ajenos a la actividad económica de quienes lo utilizan.
- 3.º Los servicios de radiodifusión televisiva (incluidos los servicios de cuasivídeo a la carta), contemplados en el artículo 3.a) de la Ley 25/1994, de 12 de julio, por la que se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 89/552/CEE, del Consejo, de 3 de octubre, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva, o cualquier otra que la sustituya.
- 4.º Los servicios de radiodifusión sonora, y 5.º El teletexto televisivo y otros servicios equivalentes como las guías electrónicas de programas ofrecidas a través de las plataformas televisivas».

Estas definiciones legales son relevantes ya que la tributación puede ser diferente si el producto es considerado como un bien digital o servicio digital (9), como pasa con el software estandarizado, que tiene diferentes consideraciones en Europa o en los EE. UU.

4. RELACIÓN ENTRE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA I+D+I Y EL SOFTWARE

Habiendo analizado la calificación fiscal que puede recibir el software en las jurisdicciones norteamericanas y europeas, a continuación, se analiza la relación del software con los incentivos fiscales a la I+D+i.

En gran parte de las jurisdicciones de nuestro entorno económico, los países de la OCDE, existen regímenes preferenciales para incentivar la I+D+i. En España, por ejemplo, existen tres pilares a través de los cuales se incentiva fiscalmente el desarrollo tecnológico del país: las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades (IS), reguladas principalmente en el art. 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS); la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles (10), incentivo regulado en el art. 23 de la LIS; y las bonificaciones a las cuotas de la Seguridad Social de los investi-

(9) Por ejemplo, si ponemos el acento en el IVA, en caso de calificarse un negocio como servicio digital, este vendría regulado por los Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica; no sin así en el caso de un bien digital.

(10) Lo que coloquialmente se conoce como “*Patent Box*”.

gadores, regulado en el Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador. En otras jurisdicciones, como Francia, Bélgica, Países Bajos, Reino Unido o, ya fuera del ámbito europeo, Estados Unidos o Canadá, existen instrumentos similares a los españoles para incentivar fiscalmente la I+D+i (Belda, 2016).

Sin embargo, la normativa que implementa estos regímenes preferenciales raramente es inespecífica y, por tanto, a menudo excluye sectores científico-tecnológicos de los incentivos o, por el contrario, incluye sectores industriales que poco o nada tienen que ver con la innovación tecnológica. Dos ejemplos complementarios de lo anterior son que en Canadá se excluyen los incentivos a las actividades de investigación científica en los ámbitos de las humanidades y las ciencias sociales; o que en España se incluyen entre los incentivos a la I+D+i la elaboración de muestrarios textiles, de calzado, de curtido, de marroquinería, de juguetes, de muebles y de madera, no teniendo estas actividades ningún impacto en el desarrollo tecnológico del país, a juicio de este autor.

Como no podía ser de otra manera, la relación del software con los citados incentivos fiscales no es pacífica y por ello, a continuación, exponemos el contexto legal del caso específico español y las deducciones por actividades de I+D+i en el IS. Tal y como ya se ha dicho, las citadas deducciones quedan reguladas principalmente en el art. 35 de la LIS, artículo extenso que no reproduciremos en su totalidad en el presente artículo. Sin embargo, a continuación, se transcribe un epígrafe de especial importancia en el caso que nos ocupa. En su apartado 35.1.a) del artículo describe cuáles son los conceptos y actividades que se pueden acoger a los citados incentivos y cuáles no. Al final de este apartado se encuentra el siguiente epígrafe que a continuación copiamos partido en tres párrafos para facilitar el debate académico, pero que en la Ley aparecen como un único párrafo:

«También se considerará actividad de investigación y desarrollo la creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente (continúa)».

Hasta aquí hemos de entender, *sensu contrario*, que todo aquel software que no se considere “avanzado” no se puede acoger al incentivo. Desgraciadamente, en ningún lugar queda definido qué es un software avanzado y qué no puede ser considerado como tal. La única pista que nos da la Ley es que la creación, combinación y configuración del software avanzado se hará mediante nuevos teoremas y algoritmos. Otra cosa que se desprende de la lectura del anterior texto es que la creación, combinación y configuración de sistemas operativos, lenguajes –informáticos, se entiende–, interfaces y otras aplicaciones destinadas a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente, también pueden acogerse a la deducción. Para un especialista en tecnologías de la información, queda claro, pues, que la programación de sistemas operativos, lenguajes de programación –es decir, lo que técnicamente se llama compiladores– e interfaces queda dentro de ámbito objetivo del incentivo. Pero, queda pendiente i) la notable indefinición de qué se entiende y qué no por software avanzado; y ii) a qué se hace referencia con aplicaciones destinados *[sic]* a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos. También, en referencia a la elaboración de nuevas interfaces, una página web es una interfaz que presenta una determinada información a un usuario de

forma ordenada e inteligible. Por lo tanto, ¿debemos entender que el desarrollo de nuevas páginas web también queda dentro del ámbito objetivo de aplicación del incentivo?

Para dar respuesta a la anterior pregunta hay que acudir a la doctrina administrativa. Si nos fijamos, por ejemplo, la consulta vinculante 0137-01 a la Dirección General de Tributos (DGT) de 29 de enero del año 2001, donde ante la consulta de si la construcción de una página web se puede ver beneficiada de dicho régimen preferencial, la DGT contesta: «..., el apartado 4 del artículo 33 [ahora art. 35] de la LIS no considera como actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica aquellas que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En el caso planteado, en la elaboración de nuevos sitios web temáticos para su divulgación en la red internet no se precia [*sic*] el requisito sustantivo de novedad significativa desde el punto de vista científico o técnico, por cuanto que la actividad desarrollada representa la elaboración de un texto para su edición posterior en internet a través de aplicaciones informáticas y, por tanto, los gastos de elaboración de tales sitios web no constituyen actividades de innovación tecnológica a efectos de la deducción establecida en el artículo 33 de la LIS». Una respuesta similar se proporciona en la consulta vinculante V0072-02 de 27 de diciembre del 2002.

Incluso en áreas de mayor complejidad técnica, como es el caso de la consulta vinculante 1318-03 de 16 de septiembre del 2003 en la que el contribuyente requiere sobre la calificación fiscal de un sistema de inteligencia artificial (sistema experto) de seguimiento de ofertas inmobiliarias, la Administración contesta que igualmente no puede ser considerado I+D dado que «no persigue la obtención de un proceso tecnológico significativo en el campo de la informática, ya que no se desarrollan nuevos teoremas y algoritmos ni se crean sistemas operativos y lenguajes nuevos. Más bien parece que lo realizado por la entidad consultante consiste en la aplicación de conocimientos y técnicas informáticas ya existentes, a las necesidades concretas de la empresa, por lo que dichas actividades no tendrán la consideración de investigación y desarrollo».

En la jurisprudencia también podemos encontrar interesantes reflexiones al respecto. En concreto, en la STSJ M 13215/2019, de 29 de noviembre de 2019 el Tribunal dirime sobre si un determinado software para el control ferroviario puede ser considerado como I+D o Innovación Tecnológica. El Tribunal, basándose en informes periciales, determina que aquel caso concreto debe ser calificado como Innovación Tecnológica, sin embargo, trasmite la amarga queja de que la legislación a este respecto es, sin duda, indeterminada, equívoca, relegada a la apreciación del intérprete y plagada de fórmulas genéricas y de expresiones de notable equivocidad.

Continuando con el análisis del párrafo citado del art. 35 de la LIS:

«Se asimilará a este concepto el software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro (continúa)».

En este sentido, esta disposición supone una referencia específica para las entidades sin ánimo de lucro sometidas también al Impuesto; adicionalmente, los sujetos pasivos con ánimo de lucro se podrán deducir en la cuota esas inversiones, aunque no supongan un gasto en la base imponible. Sin embargo, este precepto puede no ser pacífico, dado que, si una sociedad mercantil declara gastos en actividades sin fines de lucro, la inspec-

ción podría considerar que ha habido una liberalidad y, en consecuencia, la actividad no sería deducible, según estipula el art. 15.e) de la propia LIS.

Finalmente, el párrafo continúa:

«No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del software o sus actualizaciones menores».

Queda claro, para un ingeniero informático, qué es una actividad relacionada con el mantenimiento de software o sus actuaciones menores. Pero, de nuevo, queda en el terreno de lo ambiguo, a qué hacen referencia “las actividades habituales”. Por ejemplo, ¿una empresa que habitualmente desarrolla nuevas tecnologías software basadas en nuevos algoritmos de inteligencia artificial, no se puede acoger al régimen preferencial?

Si nos atenemos al espíritu de la Ley y, en particular, del incentivo, sin duda, debemos responder la pregunta anterior de forma negativa, es decir, sí se puede acoger al régimen preferencial. Sin embargo, hay que reconocer que analizar el literal del texto legal es confuso y se llega a conclusiones contradictorias.

A continuación, queremos poner el foco en la relación entre el software y el régimen preferencial implementado en el art. 23 de la LIS sobre la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles, coloquialmente conocido como *Patent Box*. En este artículo de la Ley se estipula que «[L]as rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, tendrán derecho a una reducción en la base imponible».

De nuevo, nos volvemos a topar con la indefinición del software avanzado. Por lo tanto, este autor, con el fin de esclarecer la cuestión y conocer la opinión de la DGT ha formulado la Consulta Vinculante con el código V4794-16 que se sintetiza a continuación:

Descripción de los hechos:

El consultante ha creado unos procedimientos únicos a nivel mundial que permiten determinar de manera teórica [...]. El desarrollo de estos procedimientos se ha visto beneficiados por las pertinentes deducciones fiscales a la I+D (art. 35 del TRLIS) y han sido certificadas con el correspondiente Informe Motivado de contenido y ejecución con la calificación de I+D (expediente [XXX]).

Los procedimientos científicos investigados se han desarrollado en una tecnología informática (software) para su óptima comercialización, con la marca [XXX]. La entidad comercializa la tecnología a sus clientes mediante dos modalidades: a) cesión perpetua, definitiva, irrevocable, intransferible y no exclusiva para la que los cesionarios pagan una cuota única para el disfrute de la tecnología; y b) cesión mensual, intransferible y no exclusiva, para la que los cesionarios pagan una cuota mensual durante los meses de disfrute de la cesión temporal.

El precio que pagan los cesionarios no corresponde al software en sí, que por sí mismo tiene poco valor, sino a los procedimientos científicos secretos que el software tiene implementados en él. Dichos procedimientos están registrados ante notario bajo

la fórmula de secreto industrial. La tecnología objeto de cesión incorpora un sistema de inteligencia artificial que supone un servicio de asesoramiento especializado que caso a caso se adapta a las necesidades del cliente.

Consulta:

1. Si los ingresos derivados de la cesión perpetua del software desarrollado se pueden acoger a los beneficios fiscales introducidos por el art. 23 del TRLIS por el que se reducen las rentas procedentes de determinados activos intangibles.
2. Si los ingresos derivados de la licencia mensual del software desarrollado se pueden acoger a los beneficios fiscales introducidos por el art. 23 del TRLIS por el que se reducen las rentas procedentes de determinados activos intangibles.

Respuesta:

Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, STS de 30 de mayo de 2002; de 19 de diciembre de 2002 o de 2 de octubre de 1999), resulta imprescindible distinguir los contratos de cesión o licencia de *know-how* (saber hacer) de los contratos de asistencia técnica, siendo ambas dos modalidades diferenciadas del contrato de transferencia de tecnología.

En particular, el TS ha definido el *know-how* como «el complemento de lo que un industrial no puede saber por el sólo examen del producto y el mero conocimiento de la técnica». Doctrinalmente, el “*know-how*” o las “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” ha sido definido como una información de carácter industrial, comercial o científica, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa y, de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico. En virtud de los contratos de cesión o licencia de *know-how*, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias específicos, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta, sin que el cedente o licenciante intervenga en el uso que el cesionario o licenciataria haga de la información suministrada.

Por su parte, siguiendo la jurisprudencia del TS «por asistencia técnica se entiende la ayuda especializada que el comerciante o industrial recibe de un tercero para la mejor realización de la actividad que le incumbe. La asistencia técnica puede tener lugar a través de muy diversas prestaciones; (...) puede consistir en la asunción de una fase (o de parte de una fase) del proceso por quien la presta (...)». Más particularmente se define como una modalidad atípica del contrato de arrendamiento de servicios regulado en el artículo 1544 del Código Civil en virtud del cual «en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto». En efecto, en virtud de dicho contrato una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra o a prestar algún servicio para la otra parte, quedando por tanto sometida a una obligación de resultado.

En particular, de acuerdo con los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, en lo que se refiere a la información relativa a programación informática, tiene la consideración de *know-how* o saber hacer, sólo la información que

constituye las ideas y los principios base del programa, (la lógica, los algoritmos o las técnicas o lenguajes de programación), pero no otro tipo de informaciones accesorias.

De acuerdo con lo anterior, las rentas procedentes de la cesión de uso de la tecnología que hace referencia en el escrito de la consulta, no podrá acogerse a la reducción establecida en el artículo 23 de la LIS, en la medida en la que dichas rentas no proceden de la cesión autónoma de la información que constituye las ideas y principios base del programa informático (software) cedido, sino de un software que mediante inteligencia artificial determina la aplicación de una serie de mecanismos de acción de nuevos candidatos a fármaco. De lo que se deduce que la cesión de software conlleva estas prestaciones de carácter accesorio. Por tanto, en la medida en que se trate de la cesión de un elemento de carácter puramente accesorio e inseparable del elemento principal debe subsumirse en este último, por lo que tampoco a aquella se le puede aplicar el incentivo fiscal establecido en el artículo 23 de la LIS.

En definitiva, lo que parece que la DGT está diciendo es que como el cliente no está pagando por un software sino por el resultado obtenido con el citado software, el resultado se asimila a un *know-how* y, amparándonos en la legislación y jurisprudencia citada, el *know-how* no puede entrar dentro del ámbito objetivo del régimen preferencial.

Esta argumentación, sin embargo, no deja de ser desconcertante, dado que, en cualquier caso, el precio que un cliente paga por el uso de un software, supuestamente, avanzado, no corresponde al coste de escribir las líneas de código que conforman aquel software, sino al valor añadido que ese software avanzado, con inteligencia artificial –como es el caso de la consulta– o no, genera en su uso. Sin embargo, la DGT argumenta que este valor añadido obtenido gracias a la ejecución del software avanzado equipara al *know-how* y, en consecuencia, se sale del ámbito de aplicación del impuesto.

5. RELACIÓN ENTRE LAS DEFINICIONES DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y EL SOFTWARE

Otro aspecto controvertido y que genera un importante volumen de conflictividad es la relación existente entre el concepto jurídico de Establecimiento Permanente (EP) y el software. En particular, la conflictividad surge en el momento que se ha de dirimir si un portal web o una tienda *on-line*, que también son piezas de software, se deben equiparar a un EP o, si por lo contrario, las ventas obtenidas a través de estos canales son meras exportaciones que una determinada empresa realiza en un determinado territorio.

E. Escribano (Escribano, 2019) ha realizado un profundo estudio sobre el tema confrontando, además, las diferentes aproximaciones realizadas por la OCDE y la Comisión Europea. La autora expone que tradicionalmente se han explorado dos vías alternativas, a saber, considerar la propia página web (software) como un lugar fijo de negocios o, alternativamente, el servidor donde se alojan dichas páginas web. La OCDE, sin embargo, descartó la primera opción en sus comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario (11) aludiendo a que las páginas web no son más que una combinación

(11) Párrafo 42.2 en la actualización de 2003 y párrafo 123 en la versión del 2017.

de software y datos electrónicos, no siendo posible, en estos casos, calificar como “lugar”, dado que este concepto se debe referir siempre a un espacio físico y tangible.

A pesar de la opinión de la OCDE, España junto con Grecia y Portugal, expresó su reserva a esta interpretación. De hecho, en esta reserva se apoyó en su momento el Tribunal Económico Administrativo Central en el celeberrimo caso *Dell* (Martín Santana, 2013) para afirmar que la compañía de venta de equipos informáticos, Dell, residente fiscal en Irlanda, sí que mantenía un EP en España a través de su página web, a pesar de estar alojada en un servidor fuera del territorio nacional. No importó si por el momento de dictar sentencia, España ya había retirado su reserva (12) de los comentarios del Modelo de la OCDE. Por tanto, observamos en esta cuestión, en línea con otros puntos tratados en este artículo, que el software es una clara fuente de indefinición y ambigüedad que, sin duda alguna, deja indefenso al contribuyente, tal y como sucede en este caso donde se observa que el asunto se dirime en base a criterios poco claros.

Precisamente para evitar este tipo de indefiniciones, en el ámbito preciso de los EP y la economía digital, los autores Y. Brauner y P. Pistone (Brauner y Pistone, 2017) han propuesto una reinterpretación radical del concepto jurídico. En concreto, lo que proponen es determinar que existe un lugar fijo de negocios cuando la empresa supera un volumen concreto de ventas en un determinado país, al margen de su presencialidad física. En esta línea, países como Israel o Hungría ya han adaptado sus legislaciones en este sentido. Por ejemplo, en el caso de Israel se entiende una presencia digital significativa si se supera un determinado número de contratos en línea; si el número de usuarios israelitas que usan la plataforma en cuestión supera un cierto umbral; si existen adaptaciones locales, como por ejemplo, la existencia de precios en la moneda local u ofertas basadas en acontecimientos de celebración local –Sant Jordi en Cataluña, Hanuka en Israel o día de la toma de la Bastilla en Francia–; o si el volumen de negocio generado en Israel supera también un determinado nivel.

En opinión de este autor, sin embargo, los ejemplos de Israel y Hungría son difíciles de extrapolar en una economía y una cultura cada vez más global donde monedas como el euro o el dólar son dominantes en el negocio del comercio electrónico, el inglés es la “lengua franca” usada en la inmensa mayoría de portales web dedicados al comercio electrónico y la hegemonía cultural anglo-protestante ha impuesto la celebración de festividades como *Halloween*, Navidad o San Valentín y, progresivamente cada vez más, Acción de Gracias y sus efectos comerciales derivados: *black Friday*, *cyber Monday* o *giving Tuesday*.

Por otra parte, en los EE. UU., la doctrina imperante hasta hace poco era la creada por el caso *Quill v. North Dakota*. En este caso se estableció que los comerciantes minoristas no pueden quedar gravados en estados en el que no tengan una presencia física efectiva, como bien puede ser una tienda, una oficina o un almacén. Esta sentencia del 1992, sin embargo, se promulgó en un momento donde el comercio electrónico no tenía la preponderancia que tiene tres décadas después y, por tanto, fue dictaminada pensando más en el tradicional comercio por correo, a través de catálogo, que en el comercio

(12) En la actualidad, Chile, Grecia, México, Portugal y Turquía, aún mantienen su discrepancia con la interpretación de la OCDE.

electrónico moderno. En consecuencia, en 2019, el Tribunal Supremo de dicho país dictaminó en el caso *Dakota del Sur v. Waifair, et al.*, que la ausencia de presencia física ya no es, ni puede ser, un criterio válido para eximir al comerciante minorista de la debida tributación. Eso sí, el Alto Tribunal determina que la barrera para poder exigir dicha tributación debe situarse en unas ventas mínimas anuales de \$100.000 o un mínimo de 200 transacciones en el mismo periodo.

6. CONCLUSIÓN

En el presente artículo se ha analizado el software en relación con tres aspectos muy concretos del derecho tributario: su calificación contable y jurídica, con las implicaciones fiscales; el ámbito de sujeción a los regímenes preferenciales de propiedad intelectual; y la relación del software con el concepto jurídico de EP.

En cuanto al primer aspecto analizado, la calificación contable y jurídica se concluye que en Europa el software se debe calificar siempre como un inmovilizado intangible sin que ello tenga otras implicaciones tributarias. Sin embargo, en EE. UU. la disquisición de si el software debe calificarse como elemento tangible o intangible y, en el segundo caso, si debe tener la consideración de bien digital o servicio digital sí tiene fuertes implicaciones tributarias dado que si el software analizado encaja dentro del ámbito objetivo de la SSUTA no estará sometido a las *sales tax* en todos aquellos estados que se hayan adherido a la normativa armonizadora.

En definitiva, en EE. UU. un mismo concepto puede tener consideraciones tributarias radicalmente diferente en estados vecinos e, incluso, dentro de un mismo estado, según sea el modelo de negocio empleado para comercializar el software –SaaS, licencia periódica, licencia perpetua, etc.–, de nuevo, las consideraciones fiscales pueden variar sustancialmente.

De hecho, estas disonancias entran directamente en conflicto con los Principios de Ottawa promulgados por la OCDE. En particular, las disonancias en la calificación del software pueden incidir en el primer y tercer principio, es decir, la Neutralidad y la Simplicidad. Por un lado, el principio de Neutralidad debe asegurar existe una neutralidad entre las diferentes formas de comercio electrónico, de tal forma que las decisiones sobre los modelos de negocio no hayan guiarse por la imposición sino por motivos económicos. Por otra parte, el Principio de Seguridad Jurídica y Simplicidad dicta que las leyes y reglamentos que desarrollan nuevos gravámenes deben ser simples, al alcance de todo contribuyente, no ambiguas y sin lugar a malas interpretaciones.

El segundo aspecto analizado en el presente artículo es el ámbito de sujeción del software a los regímenes preferenciales de propiedad intelectual. Ateniéndonos al caso español, en los dos regímenes preferenciales analizados, el de las deducciones sobre el Impuesto de Sociedades por actividades de I+D+i (art. 35 de la LIS) y el de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 de la LIS), hemos visto que existen importantes ambigüedades que dificultan la comprensión de la Ley (tercer Principio de Ottawa) y, también, provocan desequilibrios entre los modelos de negocio elegidos por los empresarios a la hora de explotar su software (primer Principio de Ottawa).

En concreto, hay una expresión que se reitera en los dos regímenes preferenciales, la de “software avanzado” que no deja de tener una notable imprecisión, ambigüedad y relativización de la norma que no puede más que confundir al contribuyente. De hecho, la consulta vinculante tramitada a la Dirección General de Tributos por este autor para esclarecer el tema, como se ha visto, no aporta más luz sino que introduce un nuevo concepto que hasta ahora no estaba en liza como es si el cliente está pagando por el *know-how* generado por el software avanzado y, por tanto, no estaríamos en un supuesto objetivo de aplicación del régimen preferencial de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles o, si por el contrario, el cliente sí paga por el desarrollo informático realizado, desacoplado del valor añadido que aporta la ejecución del software, y, por tanto, volvemos a entrar dentro del ámbito objetivo de aplicación del régimen preferencial.

Finalmente, respecto al tercer punto analizado, vemos que el software vuelve a estar en el centro del huracán cuando se trata de dirimir si, en los casos de comercio *on line*, estamos ante un lugar fijo de negocios o, si, por lo contrario, nos enfrentamos a un mero proceso de exportación/importación de mercancías compradas a distancia. Para esclarecer este punto, algunos países y organizaciones han propuesto un nuevo concepto, el de presencia digital significativa, que determina la presencia digital de una empresa en un territorio si se superan determinados umbrales o si se percibe una adaptación local del software (portales web) a la moneda, lengua o cultura local.

Queremos concluir este artículo casi igual que se ha comenzado, es decir, haciendo constar mediante un nuevo elemento de juicio, el del software, que el actual paradigma tributario no está bien adaptado a la economía del conocimiento. Son sustantivas las reflexiones expresadas en la STSJ M 13215/2019, de 29 de noviembre de 2019 en las que el tribunal se expresa de forma muy dura contra el legislador. Literalmente, la sentencia manifiesta que ante todos estos conceptos indeterminados, equívocos, fórmulas genéricas, o expresiones de notable equivocidad «los tribunales no pueden substituir a la Administración en el ejercicio de una actividad discrecional». Es más, continúa la sentencia, aunque los «tribunales [...] son ciertamente competentes para enjuiciar la legalidad de la actuación de los órganos juzgadores de las oposiciones o concursos [supuesto de discrecionalidad técnica], en modo alguno pueden substituir a estos en lo que sus valoraciones tiene de apreciación técnica... no solo porque implicaría la omnisciencia de los órganos judiciales sino porque estos están llamados a resolver problemas jurídicos en términos jurídicos y nada más».

En consecuencia, ante estas indefiniciones, vacíos legales, ambigüedades, etc. las corporaciones tecnológicas pueden desarrollar complejas estrategias, amparadas por la norma, para trasladar sus bases imponibles hacia jurisdicciones de baja o nula tributación o beneficiarse, contrariamente al espíritu de la norma, los regímenes preferenciales desplegados para incentivar el desarrollo tecnológico social.

En el caso particular del software la solución al problema puede ser relativamente sencilla. Esta pasa por emplear definiciones técnicas más precisas y exactas sobre el que se quiere incentivar y lo que se quiere dejar de lado. En una ley como la del Impuesto de Sociedades, que tiene el impacto que tiene sobre todo un país, no deberíamos aparecer expresiones tan “dejadas” como la de software avanzado que no hacen más que confundir al contribuyente y a las autoridades judiciales, cuando deben dirimir sobre un tema

implicado. Sin duda debería exigir al legislador un esfuerzo adicional para explicitar de forma más concisa los conceptos tecnológicos a que hacen referencia las leyes fiscales y tributarias.

Por ejemplo, en lugar de «software avanzado, se pueden utilizar fórmulas como: sistemas informáticos que implementan estrategias de aprendizaje artificial, optimización numérica basada en métodos de inteligencia artificial, sistemas cognitivos, sistemas de reconocimiento de patrones –visuales, electromagnéticos o sonoros–, etc.». Sin duda, con definiciones más precisas de lo que se quiere incentivar se podría reducir la conflictividad en esta área. Conflictividad que el legislador ha “trasladado” al contribuyente y la entidad certificadora que elabora el Informe Motivado, generándose un importante conflicto de interés a la citada entidad certificadora, dado que a menudo tiene que escoger entre defender el interés del cliente o proporcionar una interpretación más restrictiva de la norma, contraria a los intereses del cliente y, por tanto, con probabilidades de perderlo.

Otra solución podría ser dejar la definición del ámbito objetivo de aplicación al régimen preferencial al desarrollo reglamentario, e ir actualizando éste cada año en base a la evolución tecnológica.

En definitiva, el actual paradigma tributario no responde bien al quinto Principio de Ottawa, el principio de Flexibilidad y Sostenibilidad, por ello las actuales normativas no se adaptan bien al desarrollo científico-tecnológico de la sociedad. Mientras esto continúe igual, se le debe exigir al legislador un esfuerzo adicional para ser más preciso en todas las definiciones jurídicas relacionadas con la tecnología, respetando principios como la Neutralidad, Eficiencia, Seguridad Jurídica y Simplicidad, etc.

BIBLIOGRAFÍA

- Álamo Cerrillo, R.; Lagos Rodríguez, G. (2015): “Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la realidad económica digital”, *Quincena Fiscal* (3): 19-30.
- Belda, I. (2016): *Fiscalitat internacional del coneixement (trabajo final de máster)*. Barcelona: Universitat Oberta de Catalunya.
- Belda, I. (2017): *La inteligencia artificial. De los circuitos al conocimiento*, Barcelona: RBA.
- Belda, I. (2019): “La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional”, *Quincena Fiscal*, n.º 17: 1-7.
- Belda, I. (2020): “Una nueva propuesta tributaria para la justa tributación de la economía digital en base a una reinterpretación de la ley del Impuesto Sobre el Valor Añadido”, *Nueva Ffiscalidad*, n.º 1: 177-206.
- Borrego Zabala, B. (2014): “La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos”, *Revista de Internet, Derecho y Política* (18): 51-59.
- Brauner, Y. y Pistone, P. (2017): “Adapting current international taxation to new business models: two proposals for the European Union”, *Bulletin for International Taxation*, 71(12): 681-687.
- Colin, N. (2013): “Corporate Tax 2.0: Why France and the world need a new tax system for the digital age”, *Forbes*, 28 de enero.

- Cruz Padial, I. y Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2017): “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED”, *Quincena Fiscal*, n.º 18: 1-22.
- 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”, *Cronica Tributaria*, n.º 170: 7-29.
- Martín Santana, L. (2013): “El concepto de establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (caso *Dell*)”, *Quincena Fiscal*, n.º 13: 1-13.
- Menéndez Moreno, A. (2019): “El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales”, *Quincena Fiscal* (6): 7-16.
- OECD. (2018): *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*. Paris: OECD Publishing.
- Rosembuj, T. (2015): *Taxing Digital*. El Fisco - Gabinete Jurídico Estudios Legales Tributarios.