



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

**Orlando Álvarez-Arias**

*Abogado del ICAM*

*Asesor fiscal*

*Doctorando en Derecho (UCM) (España)*

[orlando@alvarezarias.com](mailto:orlando@alvarezarias.com) | <https://orcid.org/0000-0003-2209-2893>

## Extracto

Uno de los problemas que afronta la fiscalidad de la economía digital radica en saber si el comercio electrónico se puede incluir en la expresión «establecimiento permanente». Tradicionalmente, se ha entendido que un establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios, es decir, un espacio físico o punto geográfico determinado en el que una empresa realiza toda o parte de su actividad.

En el presente trabajo analizaremos si las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar establecimientos permanentes debido a los cambios semánticos producidos en la lengua española.

**Palabras clave:** establecimiento permanente; economía digital; páginas web; lugar fijo de negocios.

Recibido: 23-10-2022 / Aceptado: 16-11-2022 / Revisado: 14-02-2023 / Publicado: 05-03-2023

**Cómo citar:** Álvarez-Arias, O. (2023). La reinterpretación del concepto «establecimiento permanente» previsto en los convenios de doble imposición a través de los cambios semánticos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 149-172. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18645>



# The reinterpretation of the concept of «permanent establishment» provided in the tax treaties through semantic changes

Orlando Álvarez-Arias

## Abstract

One of the problems facing the taxation of the digital economy lies in whether electronic commerce can be included in the term «permanent establishment». Traditionally, a permanent establishment is known as a fixed place of business, a specific physical space or geographical point in which a company partially or totally develops its activity.

This work analyzes if web pages and app can be considered «permanent establishments» due to the semantic changes produced in the Spanish language.

**Keywords:** permanent establishment; digital economy; web pages; fixed place of business.

Received: 23-10-2022 / Accepted: 16-11-2022 / Review: 14-02-2023 / Published: 05-03-2023

**Citation:** Álvarez-Arias, O. (2023). La reinterpretación del concepto «establecimiento permanente» previsto en los convenios de doble imposición a través de los cambios semánticos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 480, 149-172. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18645>



## Sumario

- 1. Introducción
  - 2. La interpretación de los tratados según los cambios semánticos
  - 3. La interpretación de los convenios redactados en varios idiomas
  - 4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

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

Las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (TIC) han producido importantes cambios en el comercio internacional generando el nacimiento de nuevas formas de realizar transacciones comerciales. Según Álamo Cerrillo, «Las transacciones comerciales que se realizan de forma íntegra a través de Internet» (2016, p. 31). La entrega de bienes y servicios se realiza exclusivamente por medios digitales, sin necesidad de intervención humana y, en algunos casos, el contacto con el comprador solo se produce con la entrega de los bienes en su domicilio o en los puntos de recogida.

Las empresas puramente digitales no necesitan ningún tipo de presencia física para comercializar sus productos en cualquier Estado y las tiendas en línea no requieren espacio físico para exhibir o vender sus productos o servicios, pues las operaciones (la oferta y la aceptación) se perfeccionan a través de equipos electrónicos y, por ende, se sustituye el espacio físico por el posicionamiento web (Hernández Ramos y Hernández Barruecos, 2018, p. 18).

Las empresas tradicionales que recurren a medios tecnológicos suelen utilizar las instalaciones de terceros para almacenar y entregar sus mercancías en el otro Estado con lo que pretenden excluirse de la tributación en el Estado de la fuente en virtud de la literalidad de la excepción contenida en el artículo 5.4 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), pues la expresión «establecimiento permanente» no incluye la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

El concepto de residencia fiscal no soluciona el problema de la fiscalidad de la economía digital, pues el alcance global de internet provoca la deslocalización de las operaciones y la desmaterialización de entidades (Cediel Serra, 2019, p. 172; OCDE, 2018, p. 30).

Las actividades en la economía digital no se llevan a cabo ni crean valor en el lugar de la residencia. Las empresas que operan en el comercio *online* no necesitan realizar su actividad económica en el país de la residencia.

Los puntos de conexión habitualmente utilizados para definir la residencia de las sociedades (lugar de constitución, domicilio social y sede de dirección efectiva) no representan el lugar donde se crea el valor o beneficio.

Las entidades se pueden constituir o tener su domicilio social a conveniencia trasladando sus beneficios a lugares de baja tributación distintos del sitio donde las actividades se llevan a cabo y se crea el valor.

Ni siquiera el concepto de sede de dirección efectiva, entendido como «el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad» (OCDE, 2010, p. 92), resulta capaz para solucionar el problema derivado del comercio digital, pues las mejoras de las comunicaciones y de la gestión de la información permiten que las empresas puedan dirigir sus actividades desde zonas geográficas alejadas de los lugares donde se encuentran los clientes o de donde se llevan a cabo sus operaciones (Serrano Antón, 2019, p. 1.134).

Ninguna de las circunstancias que se pueden tomar en cuenta para determinar la sede de dirección efectiva reflejan el lugar donde se obtiene el beneficio y se crea valor. La ubicación del recinto donde el concejo de administración celebra sus reuniones, el lugar desde donde el consejero delegado y los altos ejecutivos realizan habitualmente sus funciones, el sitio desde donde se realiza la alta gestión cotidiana, la localización de la oficina central o el emplazamiento donde están archivados los documentos contables (OCDE, 2010, p. 92) depende en gran medida de la voluntad del obligado tributario y no se vinculan con el lugar donde se obtienen los beneficios.

Los miembros del consejo de administración, el consejero delegado y los altos ejecutivos pueden realizar sus actividades por medios telemáticos sin estar presentes en el lugar donde se genera el valor y se crea el beneficio. Los documentos contables se pueden archivar en cualquier sitio y estar disponibles desde cualquier lugar del mundo a través de internet mediante su digitalización.

Los nuevos modelos de negocios digitales no justifican que la tributación se establezca en función del país de la residencia. Ni siquiera los principios y reglas existentes para distribuir los beneficios entre empresas vinculadas –actualmente basados en un análisis de las funciones, activos y riesgos asumidos por las entidades en cuestión– resultan válidos en el marco de la economía digital (Rodríguez Losada, 2019, p. 160), pues no resulta complicado desplazar las funciones, los activos y/o los riesgos a territorios con gravámenes más favorables (Cordón Ezquerro, 2019, p. 128), principalmente, por la importancia de los intangibles y su fácil deslocalización en el comercio *online*.

No se debe establecer la tributación con base en el país de la residencia, pues en la economía digital no se crea valor solo en el lado del suministro. Las empresas *online* deberían pagar sus impuestos en la jurisdicción del mercado, aunque no tengan presencia física en ese territorio, pues obtienen sus beneficios en el Estado de la residencia del cliente o usuario, cuyo sistema jurídico les permite ofertar y vender sus productos *online*, les protege sus derechos de propiedad intelectual e industrial y les garantiza la tutela judicial del crédito. Las empresas digitales se aprovechan de la infraestructura general y técnica del país de la fuente que permite el abastecimiento de energía, el acceso de los consumidores o usuarios a internet e incluso el reciclaje de residuos para el empaquetado (Rodríguez Losada, 2019, p. 162).

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

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

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

Una solución práctica se puede alcanzar mediante la interpretación de los convenios suscritos. Se necesita analizar y explicar el concepto de establecimiento permanente conforme a lo previsto en los convenios sobre doble imposición suscritos por España a fin de determinar el sentido y efecto atribuido en el tratado (León Bastos, 2010, p. 21), es decir, aclarar qué es lo que se quiso decir con la expresión «establecimiento permanente» para poder delimitar su posible aplicación a la economía digital.

Existen diversas formas de interpretar las leyes, verbigracia, interpretación textual, gramatical, judicial, legislativa, doctrinal, exegética, finalista, progresiva y analógica. No obstante, debido a la especial naturaleza de los convenios de doble tributación en los que se aplica con mayor rigor el principio de la reserva legal y el mandato de tipificación, resulta conveniente ajustarnos a las reglas de interpretación de los tratados internacionales previstas en la CVDT, evitando la interpretación extensiva y la analógica.

Los convenios sobre doble imposición, aunque son una fuente directa del derecho interno y tienen primacía frente al orden jurídico estatal (Constitución española, art. 96.1), debido a que están destinados a repartir la soberanía fiscal entre los Estados que los suscriben y no crean, *per se*, tributos, por lo que su interpretación está vinculada a los principios constitucionales de la tributación.

Según el principio de la reserva legal y el mandato de tipificación, todos los elementos esenciales de la obligación tributaria deben estar suficientemente determinados en la ley (Altamirano, 2012, p. 104; Calvo Ortega y Calvo Vérguez, 2021, p. R.B.-3.7). El principio de seguridad jurídica obliga a que las normas jurídicas sean claras y proporcionen al ciudadano el conocimiento de las consecuencias jurídicas de sus actos, es decir, se debe garantizar la previsibilidad de las consecuencias fiscales, evitando cualquier incertidumbre en lo que se refiere a su aplicación. Sin embargo, el principio de seguridad jurídica no contempla la obligación de utilizar conceptos cerrados ni la limitación de la interpretación a la literalidad de la norma positiva (Paula Basso, 2013, pp. 171 y 175).

La interpretación de las normas tributarias no se opone al principio de seguridad jurídica, pues el propio legislador establece las bases sobre las que se debe realizar cualquier labor interpretativa. Según el artículo 12 de la Ley General Tributaria (LGT), las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil y los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

La amplitud de la interpretación de las normas tributarias es un tema de ponderación de valores constitucionalmente protegidos (principio de generalidad, igualdad, justicia tributaria, etc.), pues en el ordenamiento jurídico español se admiten los cambios de criterio motivados e incluso la retroactividad en grado medio o impropia que se produce cuando la norma incide sobre situaciones nacidas bajo la vigencia de la normativa anterior, pero que no han agotado todos sus efectos en la fecha en que entra en vigor (*vid.*, Sentencias del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre [cuestiones de inconstitucionalidad n.º 3563/1994, 3564/1994, y 3565/1993 y 100/1994 (acumuladas) –NFJ004656–]; 182/1997, de 28 de octubre [recursos de inconstitucionalidad n.º 2548/1992 y 553/1993 (acumulados) –NFJ005623–]; 234/2001, de 13 de diciembre [cuestión de inconstitucionalidad n.º 389/1994 –NFJ011438–], y 176/2011, de 8 de noviembre [rec. de inconstitucionalidad n.º 1827/2000 –NCJ055862–]).

En todo caso, la mayor o menor amplitud de la labor interpretativa de las normas tributarias en ningún caso supone aceptar la integración analógica como forma de determinar

los elementos esenciales de la obligación tributaria y de las exenciones (art. 14 LGT) (Pérez Royo, 1998, pp. 94-96). No cabe ninguna forma de interpretación extensiva o analógica, más allá de cuestiones procedimentales o formales, que tienda a determinar los elementos integrantes del hecho imponible (Siota Álvarez, 2010, pp. 282-291) ni para dar a la norma un significado claramente no previsto según el sentido propio de sus palabras y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas.

## 2. La interpretación de los tratados según los cambios semánticos

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

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

La común intención de los Estados no se agota con la interpretación literal, según el significado que las palabras empleadas tenían al momento de celebrarse el tratado.

Toda lengua, como sistema de signos, acoge una pluralidad de usos en constante formación (Penas Ibáñez, 2009, p. 10). Las palabras pueden cambiar de significado o sumar nuevos con el paso del tiempo, esto es lo que se denominan «cambios semánticos» (Revista Semana, 2020).

Los términos y las definiciones no son estáticas, sino que evolucionan con el paso del tiempo. El significado de las palabras depende del uso y costumbre de los hablantes. Los idiomas evolucionan según los cambios lingüístico y semánticos: aparecen nuevas palabras y/o significados (Espinal *et al.*, 2020, p. 7). Según Forastieri Braschi, «el lenguaje es el depositario del *continuum* histórico del cual forma parte cada uno vivencialmente» (1978, p. 112). El lenguaje se adapta a los nuevos fenómenos, pues supone una herramienta de representación isomórfica de la realidad (Silió Martínez, 1997, p. 70). Los usuarios del lenguaje combinan palabras, frases y oraciones construyendo nuevos significados. De hecho, el lenguaje refleja la forma en cómo los seres humanos perciben y conciben su mundo en el que el significado de los enunciados revela lo que los hablantes quieren transmitir en correlación con lo que los oyentes comprenden, según su uso real, en el que los conceptos



no están necesariamente predeterminados sino que pueden tener su origen en jergas de uso generalizado (Arginelli, 2015, pp. 55-87).

La interpretación de los términos empleados en un tratado se debe hacer con base en competencia lingüística, es decir, conforme «el saber que aplican los hablantes al hablar y al configurar el hablar» (Penas Ibáñez, 2009, p. 13).

La interpretación de los términos empleados en un convenio internacional conforme al sentido corriente de las palabras según los hablantes del idioma trae a colación otra problemática cuando el convenio ha sido autenticado en dos idiomas, en el que no se haya establecido la prevalencia de uno de los textos, lo que será analizado en epígrafe separado.

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

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

La interpretación estática de los convenios internacionales conduciría a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable, pues desconoce la naturaleza de los tratados internacionales sobre doble tributación que no se limitan a evitar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en la convención, sino que buscan prevenir la evasión y el fraude fiscal.

La aplicación de los cambios semánticos de las palabras no contradice el objeto y finalidad de los convenios de doble imposición, pues propician su aplicación a los nuevos fenómenos económicos previniendo la evasión y el fraude fiscal.

No se trata de hacer interpretaciones extensivas en las que se aplique el convenio a situaciones que no se encuentran comprendidas claramente en los términos literales del tratado, sino de adaptarlo a los cambios o nuevos significados usualmente admitidos en el lenguaje, que en todo caso resulten congruentes con los objetivos y finalidades del convenio

La interpretación gramatical o exegética no se agota con el significado que tenían las palabras al momento de celebrarse el acuerdo de voluntades. Las normas legales o convencionales se aplican a situaciones futuras por lo que no se pueden limitar únicamente a situaciones prototípicas previstas en el momento de su creación. Lo fundamental es los nuevos significados que denoten otros supuestos de hecho correspondan con lo que los contribuyentes, destinatarios de la norma, puedan entender en concordancia con el objeto y finalidad de la norma (Arginelli, 2015, p. 103).

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

El sentido literal se debe adaptar a los cambios semánticos, máxime cuando estos resultan acordes con los objetivos y finalidades del convenio. Las palabras pueden presentar diferentes acepciones. La aceptación de las nuevas acepciones de los vocablos, según su significado habitual, no se opone al principio de seguridad jurídica, pues los nuevos significados en el hablar hacen previsibles las consecuencias fiscales.

En la lengua española existen cambios semánticos en palabras, tales como nube, sitio web, que describen algunos fenómenos asociados al uso de internet.

Según el Diccionario de la Real Academia Española, «nube» no solo significa el «agregado visible de minúsculas gotitas de agua o de cristales de hielo suspendidos en la atmósfera, sino que también se aplica al «espacio de almacenamiento y procesamiento de datos y archivos ubicados en internet, al que puede acceder el usuario desde cualquier dispositivo»; mientras que «sitio» no solamente es un espacio, lugar o terreno que es ocupado o puede serlo por algo. La Real Academia de la Lengua Española reconoce la existencia del vocablo «sitio web» entendido como conjunto de páginas web agrupadas bajo un mismo dominio de internet (Real Academia Española, 2021).

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

Soy consciente de que el concepto tradicional de establecimiento permanente se ha vinculado siempre a un entorno físico definido geográficamente y que tal circunstancia ha provocado que parte de la doctrina no considere los sitios web como establecimientos permanentes por no estar físicamente localizados, sino que son elementos intangibles basados en una combinación de datos electrónicos y *software* en el que no existen locales, maquinarias, ni equipos (Calvo Vérguez, 2010, p. 500; Sánchez-Archidona Hidalgo, 2016, pp. 134-135). Incluso, la OCDE (2019, párr. 123) no reconoce que los sitios web puedan ser considerados como establecimientos permanentes por no ser un espacio físico y tangible, pues, en su criterio, suponen una «combinación de *software* y datos electrónicos», pero tal conclusión no deja de ser una mera opinión que no se apoya en la interpretación semántica de la palabra «sitio».

De hecho, Grecia, Portugal y España formularon una reserva a modo de declaración interpretativa en el Modelo de Convenio de la OCDE, pues no consideran que la presencia

física sea un requisito para la existencia de un establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico; y, por lo tanto, consideran que en determinadas circunstancias una empresa que lleva a cabo operaciones en otro Estado mediante una página web podrá ser tratada como establecimiento permanente en dicho Estado (Oliver Cuello, 2009, p. 9).

En el ordenamiento jurídico español se admite que en determinadas circunstancias una página web pueda ser tratada como un establecimiento permanente. Las reservas formuladas a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE sirvieron de base al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) español, en su Resolución de 15 de marzo de 2012 (RG 2107/2007 –NFJ047352–) para afirmar que Dell, residente en Irlanda, mantenía un establecimiento permanente en España a través de su página web, alojada por cierto en un servidor situado fuera del territorio español (Escribano, 2019, p. 12).

Los cambios semánticos en la lengua española permiten que el vocablo «sitio» no solamente se refiera a los lugares físicos, es decir, espacio, lugar o terreno determinado que es ocupado o puede serlo por algo, sino también puede aplicarse a los sitios web, las aplicaciones y al almacenamiento en la nube.

Debemos deslastrarnos de la concepción tradicional en la que establecimiento permanente se refiere únicamente a un espacio geográfico en el que una empresa realiza toda o parte de su actividad. La empresa puede desarrollar toda o parte de su actividad mediante una página web o una aplicación.

No se debe confundir el sitio web con el servidor donde esté alojado, como una manera de reproducir el escenario físico a estos intangibles. El servidor aunque en ciertas condiciones se puede considerar un establecimiento permanente, su localización no soluciona el problema de la tributación en el Estado donde se genera el valor, pues el servidor se puede encontrar en un sitio distinto del lugar donde se desarrolla la actividad. De hecho, un ordenador portátil, que es fácilmente transportable, puede ser a su vez un servidor, y, por ende, ni siquiera se cumple con la idea de la fijeza que caracteriza la noción de establecimiento permanente (Rengifo, 2002, p. 9).

La solución radica en que la expresión «sitio» se aplica tanto a los lugares físicos como a las páginas web y las aplicaciones, por lo que las páginas web o aplicaciones se pueden considerar un lugar de negocios virtual en el que una empresa desarrolla toda o parte de su actividad.

El idioma ha cambiado; la economía también lo hizo. El derecho debe adaptarse a los cambios semánticos y a los nuevos fenómenos económicos. Si una palabra presenta diferentes acepciones, se pueden utilizar aquellas que mejor se adapten al objeto y finalidad de la norma. Se pueden emplear todas las nuevas acepciones de un vocablo según su uso lingüístico habitual que aseguren el cumplimiento de los objetivos y finalidades de la convención: procurar el reparto soberano de la potestad tributaria de los Estados, evitando la doble imposición y previniendo la evasión y el fraude fiscal.

El significado que los Estados contratantes pretendieron transmitir a los posibles destinatarios del tratado se debe medir conforme al objeto y finalidad del tratado, pues sus normas tienen vocación de aplicación a situaciones futuras.

Se trata de reconocer el significado habitual de los términos empleados por los destinatarios de la convención. Resulta contrario al principio de la buena fe y de los actos propios que los contribuyentes se opongan a la interpretación de un convenio sobre doble imposición según el significado usual que los hablantes otorgan a los términos empleados.

Los convenios y las instituciones se deben interpretar con base en la realidad (método hermenéutico-analítico). Los cambios semánticos suponen el reconocimiento de la realidad mediante la adaptación de los signos lingüísticos a los nuevos fenómenos.

Si entendemos por «empresa» la «organización de medios personales, materiales, e inmateriales para la producción de bienes o servicios para el mercado» (Bercovitz Rodríguez-Cano, 2015, pt. RB-4.1), no podemos negar que la forma en cómo se organizan en la actualidad esos medios personales, materiales y humanos ha cambiado.

Existen diferentes modelos de negocios. Empresa, establecimiento y explotación son términos que se usan indistintamente para referirse al negocio del empresario (Código Civil, arts. 10, 324, 1346.8.º, 1347.5.º, 1360 y 1389) e incluso se menciona como «explotación económica» (Código Civil, arts. 1056 y 1406.2.º) (Sánchez Calero Guilarte y Sánchez Calero, 2015, pt. RB-14), en clara mención del elemento productivo con independencia de sus elementos materiales.

El negocio o actividad empresarial se configura como el conjunto de bienes organizado por el empresario como medio para obtener su finalidad económica. Lo importante es la organización de los bienes y no el carácter material de los destinados para obtener una finalidad económica (Sánchez Calero Guilarte y Sánchez Calero, 2015, pt. RB-14). Se trata de una unidad económica organizada que puede estar compuesta por bienes materiales o inmateriales.

Según la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 193/1994, de 7 de marzo (rec. núm. 605/1991), el concepto de «empresa mercantil»

se configura con una unidad patrimonial, propia de la persona individual o colectiva, integrada no solamente por determinados elementos singulares sino también por el elemento preponderante de la organización, fuente del dinamismo creador y de la actividad en la esfera de la producción económica, rasgos o señas todas ellas de identidad que obligan a la organización empresarial, como tal unidad patrimonial, al cumplimiento de cuantas obligaciones le incumben.

Este concepto también es refrendado por la Dirección General de los Registros y del Notariado en la Resolución de 13 de junio de 1994, cuando señala que la empresa no es

sino una organización socioeconómica integrada por los diversos elementos personales, materiales e inmateriales.

La empresa es «un organismo dinámico, que tiene una determinada capacidad productiva». El concepto de empresa no requiere necesariamente la organización de elementos materiales. El artículo 5.1 de la Ley del impuesto sobre sociedades define la «actividad económica» como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Pueden existir medios de producción digitales, incluso, sin la participación de recursos humanos debido a la inteligencia artificial, que están destinados a intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios digitales.

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

Existen las denominadas «empresas puramente digitales» que se dedican a la prestación de servicios telemáticos esencialmente automatizados mediante un *software* preprogramado conforme a una serie de algoritmos. Por otra parte, las empresas tradicionales recurren a medios tecnológicos para comercializar bienes o servicios en un mercado, sin necesidad de ningún tipo de presencia física (Escribano, 2019, p. 11). En ninguno de estos dos casos, se niega la existencia de una empresa, desde el punto de vista del derecho mercantil, aunque en la organización de los medios de producción se dé prevalencia a los medios inmateriales o intangibles.

En el comercio electrónico, existen una organización, un nombre comercial, un conocimiento del mercado y un conjunto de bienes y derechos afectos a la explotación (Bas Soria *et al.*, 2017, pp. 265-266).

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

La participación de la empresa a través de su página web o aplicación en un mercado puede ser permanente o accidental. La participación continuada de la empresa en el mercado de otro país a través de su página web o aplicación es una cuestión de hecho que se puede medir por el volumen de operaciones en espacios de tiempo determinados, el uso de publicidad dirigida a los consumidores de ese país, la disposición de medios de pago nacionales, la contratación de servicios de logística, etc. (Rengifo, 2002, p. 8). El volumen de negocios no se debe medir en comparación con los ingresos obtenidos por la casa ma-

triz, pues una empresa puede realizar parcialmente su actividad a través de un establecimiento permanente. Tampoco resulta necesario comparar el volumen de negocios país por país, pues una página web puede operar y considerarse un establecimiento permanente en distintos países. El carácter continuado de la actividad se fijará con base al volumen de negocios conforme una unidad de tiempo. No se considera un establecimiento permanente a las operaciones aisladas y esporádicas que una empresa haga en un mercado determinado a través de su página web.

La página web o una aplicación se puede catalogar como fondo de comercio digital permanente cuando es un mecanismo de ventas estable y duradero que se vincula a un nombre (marca) y a un dominio que se maneja mediante herramientas o marketing digital. Mientras no se realicen operaciones de negocios concretas se entiende que la empresa realiza labores preparatorias o de promoción no susceptibles de generar un establecimiento permanente (OCDE, 2019, párr. 60). El carácter continuo o permanente nace de la especial vinculación entre el contribuyente y un Estado de la fuente basado en su participación efectiva en el mercado de ese país.

La página web o aplicación se puede considerar como un fondo de comercio virtual asociados a diferentes mercados, pues representa un conjunto organizado de los medios de producción, no susceptibles de titularidad jurídica autónoma, que en referencia a la eficiencia de la empresa están destinados a generar beneficios (Bercovitz Rodríguez-Cano, 2015, pt. RB. 6.15). Se trata de individualizar las formas de organización de los medios de producción con independencia de su naturaleza material o inmaterial. Lo importante es su aptitud para generar beneficios y la participación continua de la empresa, a través de una página web, en el mercado de otro país.

La participación constante de una empresa en el mercado de otro país no se mide por los medios materiales y humanos empleados. Las nuevas TIC permiten que una empresa pueda actuar en otro mercado de modo estable, sin un asentamiento físico, ni intervención humana, verbigracia, las empresas puramente digitales.

Según Sánchez-Archidona Hidalgo, «una página web supone una presencia permanente en la vida económica de un país, que puede, en ocasiones, llegar a ser una importante presencia económica, debido fundamentalmente al volumen de negocio que mueven estas» (2016, pt. 135).

El Estado de la fuente puede someter a imposición la renta obtenida en su territorio partiendo de la base de que la página web constituye un lugar virtual fijo de negocios, pues las diferentes acepciones gramaticales del vocablo «sitio» incluye los sitios web. No obstante, para cierto sector de la doctrina, las páginas web se puede considerar un equivalente al agente dependiente cuando acepta los encargos de los clientes, en cuyo caso su actividad consistirá en cerrar contratos por cuenta de su comitente (Oliver Cuello, 2009, p. 8). Sin embargo, este criterio, en mi opinión, sobrepasaría el ámbito de la interpretación semántica y

su operatividad estaría condicionada al reconocimiento de la personalidad jurídica a la inteligencia artificial. No cabe considerar la página web como un agente dependiente, pues, pese a la autonomía que pueda tener debido a la inteligencia artificial, no se puede considerar un ente dotado de personalidad jurídica.

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

### 3. La interpretación de los convenios redactados en varios idiomas

La interpretación de los términos empleados en un convenio internacional conforme al sentido corriente de las palabras trae a colación un problema con amplia repercusión actual. Se trata de las diferencias en el sentido de los términos utilizados en los convenios autenticados en dos o más idiomas, en los que no se haya establecido la prevalencia de uno de los textos.

El problema va más allá de los cambios semánticos de las palabras usadas en un tratado que pueden ser aceptados en la medida en que los cambios o suma de nuevos significados sean comunes a los idiomas usados en las versiones auténticas según el uso habitual de las lenguas en referencia a fin de asegurar una interpretación común que asegure la armonía del lenguaje fiscal usado en el convenio suscrito (Calderón Carrero, 2019, p. 59; Vogel *et al.*, 2015, pp. 41-44). Se necesita que los cambios o adiciones en los significados se produzcan en todos los idiomas involucrados a fin de asegurar la uniformidad o equivalencia de los términos utilizados en los textos auténticos.

Se trata de un problema estructural que puede surgir *ad initio* con la redacción de los convenios multilingües que en la actualidad puede tener importantes repercusiones debido a la entrada en vigor del Convenio multilateral para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, celebrado en París el 24 de noviembre de 2016, pues este tratado se redactó, negoció y firmó en inglés y francés, aunque su incorporación al derecho interno español se produjo mediante su ratificación y publicación en castellano (BOE de 22 de diciembre de 2021).

La problemática de los tratados autenticados en dos o más idiomas puede presentar una importante influencia en la fiscalidad internacional con la entrada en vigor del Convenio multilateral para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, pues en el caso del Reino de España se pretende modificar a 88 convenios bilaterales para evitar la doble imposición firmados por España, muchos de los cuales están autenticados en distintos idiomas.

Se trata de un tema de interpretación y no de mera traducción (Tron, 2015), salvo que la discrepancia se produzca entre las versiones oficiales y la ratificación redactada en otro idioma distinto al que haya sido autenticado.

En caso de que la diferencia se produzca entre una versión oficial y la ratificación será un problema de traducción y privará la versión auténtica sobre la ratificación, salvo que el tratado o las partes hayan convenido que la versión del tratado contenida en la ratificación sea considerada también como texto auténtico (CVDT, art. 33.2).

Las diferencias semánticas existentes entre las versiones oficiales de un convenio se deben resolver conforme a las reglas de interpretación de los tratados previstas en la Convención de Viena, pues se entiende que los textos involucrados hacen igualmente fe en cada idioma, salvo que la convención disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos (CVDT, art. 33.1).

Las desigualdades en el sentido de los términos de un convenio de doble imposición multilingües pueden originar graves conflictos de difícil solución, pues estaría involucrado el principio de seguridad jurídica y de reserva legal.

*Prima facie*, un Estado no puede interpretar un tratado de forma más amplia del que corresponda a los términos utilizados en la versión redactada en su lengua oficial, aunque se favorezca a la versión auténtica y se trate de una versión no auténtica producto de su ratificación, pues el Estado no puede ir contra sus propios actos. No obstante, esta solución no es definitiva, pues el contribuyente puede estar interesado en que prevalezca la versión del tratado redactada en su idioma u otra versión auténtica, pues se entiende que cada texto auténtico hace fe y, por ende, tienen el mismo peso jurídico. Recordemos que los convenios para evitar la doble imposición buscan regular la fiscalidad entre dos Estados en el que el contribuyente es residente en uno de ellos, pero puede obtener rendimientos en el otro Estado, por lo que el obligado puede querer que se aplique el sentido atribuido a los términos usados en la versión auténtica redactada en el idioma del país de su residencia o incluso la del lugar donde se genera el beneficio.

En mi opinión, el contribuyente no puede hacer valer un significado distinto al atribuido en la versión auténtica redactada en su idioma, por razones de buena fe y de la doctrina de los actos propios, pues se trata de su corriente hablar. No obstante, la cuestión no se limita a razones de legitimación, pues está involucrada la potestad tributaria de los Estados.

El problema tampoco se circunscribe a la mera atribución unilateral de una competencia tributaria. Las diferencias semánticas entre las versiones oficiales pueden provocar que los dos Estados califiquen una misma renta de forma distinta con lo que sería nugatorio el principio de reparto de la potestad tributaria según los tipos de rentas, verbigracia, el Estado de la residencia puede considerar una renta como beneficio empresarial que solo tributa en ese Estado, mientras que el Estado de la fuente la puede considerar renta inmobiliaria y, por ende, sujeta a tributación en el país de la fuente.



Las diferencias semánticas en los tratados multilingües ha sido objeto de controversias judiciales.

El TS español, en una decisión poco razonada, se pronunció sobre las disparidades en las traducciones del Convenio de doble imposición con Reino Unido señalando que en España el único texto aplicable es la versión en la lengua española (*vid.*, Sentencia del TS de 17 de junio de 2009 [rec. núm. 4747/2006 –NFJ034500–]). Este criterio, en mi opinión, resulta contradictorio con lo establecido en el artículo 33 de la CVDT que establece «cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos», es decir, las versiones auténticas de un tratado internacional redactadas en diferentes idiomas tienen la misma fuerza vinculante (Vogel *et al.*, 2015, p. 40).

A mi juicio, no cabe priorizar una versión auténtica de un convenio plurilingüe, aunque se trate del idioma oficial y pese a que se supone que la intención de las partes contratantes era permitir que la interpretación se basara en cualquiera de los textos auténticos (Arginelli, 2015, p. 130), pues el significado uniforme de un término en discrepancia no se puede establecer con base en una sola versión auténtica, ya que la diferencia terminológica nace, precisamente, por el uso de varios idiomas. Cualquier diferencia o ambigüedad deberá ser resuelta mediante la comparación de las diferentes versiones auténticas (Arginelli, 2015, p. 271).

Por su parte, la jurisprudencia inglesa también ha resuelto algunas controversias relativas a las diferencias en la traducción de los términos utilizados en los tratados celebrados en dos o más idiomas.

Una de las decisiones pioneras sobre el tratamiento de los tratados en idiomas extranjeros pertenece a la Cámara de los Lores en el caso *Fothergill v. Monarch Airlines Ltd* (BAILII, 1980; Schwarz, 2013, pp. 127-128; 2022). La controversia versó sobre la interpretación del artículo 26 del Convenio de Varsovia de 1929, que regulaba el tráfico aéreo internacional. Este tratado fue redactado en un solo texto en francés, aunque fue incorporado al derecho interno inglés, mediante su traducción en la Ley de Transporte Aéreo de 1932 (versión no auténtica). La Cámara consideró que no solo estaba permitido mirar un texto en un idioma extranjero, sino que resultaba obligatorio. No se puede juzgar si hay o no una inconsistencia entre dos textos si no se analizan ambos. La interpretación se debe hacer comparando los significados atribuidos a ambas versiones, para lo cual se debe recurrir al texto en inglés, pese a que se trata una traducción promulgada no vinculante, ya que para los Lores esta versión corresponde con el significado que el Parlamento inglés otorgaba al texto en francés. La Cámara de los Lores consideró que se debía analizar cada texto conforme a los principios que rigen la interpretación de las convenciones internacionales con las dificultades lingüísticas adicionales que supone analizar una norma redactada en otro idioma. El significado de los términos usados en ambas versiones se podía obtener con ayuda de

los diccionarios o mediante la prueba de expertos dirigidas, no a las cuestiones de derecho que surgen al interpretar la convención, sino al significado o posibles significados de las palabras usadas en francés, correspondiendo al tribunal, y no a los peritos, elegir el sentido que a su juicio deba darse a las palabras de que se trate.

Otro caso emblemático fue la disputa entre el Royal Bank of Canada v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Custom (HMRC). En este caso se discutió si las regalías del petróleo recibidas por un banco extranjero y aplicadas a la deuda pendiente del prestatario insolvente dedicado a exploración de petróleo podían calificarse como «bienes inmuebles» según el artículo 6.2 del Convenio para evitar la doble imposición, firmado entre el Reino Unido y Canadá; o si, por el contrario, los pagos recibidos se consideran beneficios empresariales que solo tributarían en el país de residencia.

La controversia tiene su origen en un préstamo otorgado por el banco a una empresa canadiense que participaba en la exploración y explotación de petróleo en el Mar del Norte. La prestataria no era la titular de la concesión administrativa, sino que tenía un acuerdo con el titular de la licencia según el cual esta empresa asumía los costos de desarrollo y explotación a cambio de una participación en el beneficio obtenido por el petróleo extraído en el área autorizada. Si bien el banco tenía una sucursal y, por ende, un establecimiento permanente en el Reino Unido, el préstamo fue otorgado directamente a la casa matriz desde Canadá.

Luego de recibir el préstamo, la empresa canadiense comenzó a atravesar dificultades financieras por lo que vendió su participación en el yacimiento. La contraprestación por la venta de su participación en el yacimiento incluía un derecho a pagos de regalías supeditados a la producción del campo petrolero vinculado al exceso del precio de mercado del petróleo. Los derechos de pago futuros por regalías contingentes cedidos no especificaban ninguna fecha de finalización para los pagos, sino que estarían vigentes mientras el campo petrolero fuera productivo y se cumplieran las condiciones para realizar el pago de los pagos (que el precio del barril de petróleo supere los 20 \$, menos ciertos gastos).

Cuando la prestataria entró en suspensión de pagos, por orden judicial, se cedieron al banco, para pagar el préstamo, los derechos de pago futuros por regalías contingentes que le correspondían por la venta de un yacimiento petrolífero correspondientes a la venta de la participación en el yacimiento. El banco consideró que los pagos recibidos eran ingresos de su negocio bancario (beneficios empresariales) y los contabilizó como una recuperación parcial de la deuda incobrable que había reconocido previamente con respecto a la deudora (reversión del deterioro del crédito), por lo que no lo declaró en el Reino Unido.

La Administración tributaria inglesa (HMRC) consideró que los ingresos del banco podían ser gravados como rentas inmobiliarias en el Reino Unido por corresponder a derechos a pagos variables o fijos como contraprestación por la explotación o derecho de explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.

La contribuyente argumentó que existía una contradicción idiomática entre la versión francesa y la inglesa, ambas versiones autorizadas. Para la obligada, el término «concesión», usado en la versión francesa, no equivalía a la palabra inglesa «consideration», por lo que se refería únicamente a «pagos por el trabajo o la concesión del derecho al trabajo», con lo que se requería una relación directa entre los pagos y la concesión del derecho a trabajar el yacimiento.

El Tribunal de Primera Instancia consideró que el uso de la palabra francesa «concesión» en la versión francesa del convenio no se limitaba a los pagos que se hacen directamente al titular de los derechos a cambio de la concesión de un derecho para explotarlos, sino que debía incluir todas ganancias derivadas de la exploración o explotación de recursos minerales, ya sea que esas ganancias se obtengan directamente al trabajar los recursos o indirectamente al otorgar el derecho a hacerlo. Los derechos de pago de regalías se crearon originalmente como parte de los acuerdos contractuales en virtud de los cuales la cedente otorgó a la cesionaria el derecho a trabajar en el campo petrolero, incluida la propiedad de todo el petróleo extraído de él (BAILII, 2020).

El Tribunal Superior afirmó que estaba obligado a considerar ambos idiomas y que la construcción de la versión en inglés del tratado no puede llevarse a cabo de manera justa sin considerar el texto en francés, pues ambos textos tienen la misma autoridad por ser versiones auténticas, aunque consideró que no había ninguna ambigüedad o contradicción idiomática. Para el Tribunal de Alzada, aunque la palabra «grant» no aparece en el texto en inglés, que se refiere a los derechos a pagos fijos o variables como contraprestación por la explotación o el derecho a explotar los recursos naturales, se considera que esta redacción puede incluir una serie de transacciones, incluida la transferencia de derechos de explotación de los recursos naturales, pues la palabra «concesión», en el texto francés, no se refería únicamente a la concesión o la concesión original del derecho a explotar los recursos naturales. El tribunal consideró que no había ambigüedad entre las versiones auténticas que comprometieran su interpretación (Schwarz, 2022).

En mi opinión, la argumentación planteada por el Tribunal Superior inglés relativa a la aplicación indistinta de ambas versiones por considerar que tienen la misma autoridad es discutible, pues la CVDT no excluye la posibilidad de que se produzcan diferencias semánticas en los tratados autenticados en dos o más idiomas (art. 33.4), aunque se presuma que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido (art. 33.3) y que hagan fe en cada idioma (art. 33.1).

Las diferencias semánticas entre los textos auténticos firmados en dos o más idiomas es una cuestión de hecho, pues lo que se busca es definir el alcance y sentido de los términos empleados en una lengua extranjera por parte de tribunales monolingües.

La posible inconsistencia en el significado de los términos usados por un tratado autenticados en dos o más idiomas se debe solucionar mediante la aplicación de las reglas

de interpretación de los tratados, y, en caso de no lograrse, se deberá adoptar el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado (CVDT, art. 33.4).

En principio, demostradas las diferencias semánticas entre dos textos auténticos, la controversia se debe resolver conforme al principio de la buena fe (CVDT, art. 31.1) y, en consecuencia, en caso de duda debe prevalecer la versión correspondiente al idioma del contribuyente (*in dubio pro-contribuyente*). Solo cuando la comparación auténtica de los textos revele una diferencia de sentido que no se pueda resolver con la aplicación del principio de la buena fe y de los demás medios de interpretación complementarios, se podrá adoptar un sentido que mejor concilie los textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado.

En mi opinión, se puede llegar a la misma solución planteada por el Tribunal de Apelación, sin necesidad de negar la existencia de la ambigüedad o diferencias semánticas, ya que más allá de establecer si el término «concesión», usado en la versión francesa, no equivalía a la palabra inglesa «consideration», la cuestión radicaba en que si los rendimientos recibidos eran o no beneficios empresariales propios de la actividad bancaria. El Tribunal de Apelación pudo adoptar un sentido conciliador entre los textos, pues los ingresos por regalías cedidos al banco no se pueden considerar inherentes a la actividad bancaria, ya que la cesión del derecho a las regalías produjo una novación de las obligaciones que provocó un cambio en la naturaleza de la prestación inicialmente prevista por otra diferente extinguiendo la obligación anterior mediante la constitución de otra que la sustituye (Díez-Picazo, 2009, pp. 956 y 965). La cesión de los derechos de pago futuros por regalías contingentes extinguió parcialmente el préstamo concedido a la sociedad concursada. La retribución no se vincula con la devolución del préstamo, ya que no se especificó ninguna fecha de finalización de los pagos, ni un límite a las erogaciones que continuarán mientras el campo petrolero sea productivo y se cumplan las condiciones para realizar el pago de los pagos.

Por otra parte, la concesión supone una autorización o habilitación administrativa otorgada a un particular para que este pueda llevar a cabo la utilización y aprovechamiento de un yacimiento mineral. La concesión lleva aparejada usualmente el pago de una tasa o contraprestación a favor de la Administración y no un beneficio económico directo derivado del título administrativo habilitante, por lo que una interpretación tan restrictiva del término concesión no parece ser la mejor alternativa que concilie los textos plurilingües habida cuenta del objeto y finalidad de los convenios sobre doble imposición.

Las concesiones pueden prever la posibilidad de cesión total o parcial de los derechos que de ellas derivan –aunque usualmente están sometidas a autorización administrativa–, por lo que, en cierto modo, los cesionarios vienen a ocupar el lugar del titular con respeto a los derechos cedido, ya que se entiende que la autorización de la cesión, parcial o total, «equivale a un otorgamiento *ex novo* de la autorización primitiva» (García de Enterría y Fernández, 2017, p. RB-3.26).

Una interpretación literal estricta no es adecuada para interpretar las normas de los tratados internacionales, pues se debe tomar en consideración el propósito de la convención. Resulta preferible apartarse del sentido llano del idioma para conciliar los términos utilizados en convenios multilingües en función del objeto y finalidad de la convención (Schwarz, 2013, pp. 98-102).

## 4. Conclusiones

- La interpretación de los convenios sobre doble tributación se debe hacer conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos empleados, según los cambios semánticos producidos por el uso y la costumbre de los hablantes.
- Los nuevos significados atribuidos a las palabras «nube» y «sitio» revelan que la expresión «lugares» no solo se aplica a los espacios geográficamente determinados.
- Las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar sitios de negocios virtuales en los que una empresa realiza toda o parte de su actividad.
- La participación permanente de la empresa en el mercado de otro país, a través de su página web o aplicación, es una cuestión de hecho que se puede medir por el volumen de operaciones en espacios de tiempo determinados, el uso de publicidad dirigida a los consumidores de ese país, la disposición de medios de pago nacionales, la contratación de servicios de logística, etc.
- En caso de duda prevalecerá la versión correspondiente al idioma del contribuyente (*in dubio pro-contribuyente*), salvo que las diferencias sean de tal magnitud que aconsejen una solución armonizada.
- Las diferencias en el sentido de los términos utilizados en convenios autenticados en dos o más idiomas no se resuelven mediante una interpretación literal estricta de las palabras utilizadas en cada idioma. Se puede adoptar un sentido liberal que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado.

## Referencias bibliográficas

- Álamo Cerrillo, R. (2016). *La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario*. Dykinson. <https://elibro.net/es/ereader/universidadcompluten/se/96892?page=1>
- Altamirano, A. C. (2012). *Derecho tributario: teoría general*. Marcial Pons.
- Arginelli, P. (2015). *Multilingual tax treaties: interpretation, semantic analysis and legal theory*. IBFD. <https://public.ebookcentral.proquest.com/choice/publicfullrecord.aspx?p=6176422>
- BAILII. (1980). *Fothergill contra Monarch Airlines Ltd [1980] UKHL 6 (10 de julio de 1980)*. [https://www.bailii.org/cgi-bin/format.cgi?doc=/uk/cases/UKHL/1980/6.html&query=\(Fothergill\)+AND+\(v\)+AND+\(Monarch\)+AND+\(Airlines\)+AND+\(Ltd\)](https://www.bailii.org/cgi-bin/format.cgi?doc=/uk/cases/UKHL/1980/6.html&query=(Fothergill)+AND+(v)+AND+(Monarch)+AND+(Airlines)+AND+(Ltd))
- BAILII. (2020). *Royal Bank of Canada v Revenue & Customs (Corporation tax - oil royalties received by overseas bank) [2020] UKFTT 267 (TC) (23 June 2020)*. <https://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2020/TC07751.html>
- BasSoria, J., Caamacho Anido, M., García Diez, C., García Novoa, C., Magraner Moreno, F., Moya Calatayud, F., Rivaya Fernández-Santa Eulalia, J., Roma Borhonques, P. y Soriano Bel, J. M. (2017). *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*. Tirant lo Blanch. <https://biblioteca.tirant.com/cloudLibrary/ebook/show/9788491439981>
- Bercovitz Rodríguez-Cano, R. (2015). *Apuntes de derecho mercantil*. Aranzadi. <https://proview.thomsonreuters.com>
- Calderón Carrero, J. M. (2019). *Convenios de doble imposición: el impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*. CISS.
- Calvo Ortega, R. y Calvo Vérguez, J. (2021). *Curso de derecho financiero*. (25.ª ed.). Civitas. <https://proview.thomsonreuters.com/>
- Calvo Vérguez, J. (2010). La atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico. *Revista española de derecho financiero*, 146, 449-521.
- Cediel Serra, A. (2019). Residencia fiscal virtual, identidad digital y criptomoneda. En M. Lucas Durán (Ed.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales* (pp. 172-192). Instituto de Estudios Fiscales. [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2019\\_06.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_06.pdf)
- Cordón Ezquerro, T. (Dir.). (2019). *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. (3.ª ed.). CEF.
- Díez-Picazo, L. (2009). *Fundamentos del derecho civil patrimonial. Vol. 2, Las relaciones obligatorias*. (6.ª ed.). Thomson-Civitas.
- Escribano, E. (2019). La tributación de los beneficios de las empresas digitales: soluciones desde la (re)interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado vis à vis de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea. *Crónica Tributaria*, 170, 7-29. [https://bun.uam.es/permalink/f/10a4bkn/TN\\_cdi\\_doaj\\_primary\\_oai\\_doaj\\_org\\_article\\_fef9089bec0946ad969fed43c1c8882f](https://bun.uam.es/permalink/f/10a4bkn/TN_cdi_doaj_primary_oai_doaj_org_article_fef9089bec0946ad969fed43c1c8882f)
- Espinal, M., Macià, J., Mateu, J. y Quer, J. (2020). *Semántica*. Akal.
- Forastieri Braschi, E. (1978). La base hermenéutica del conocimiento literario. *Dispositio*, 3(7-8), 103-125.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. (2017). *Curso de derecho administrativo II*. (15.ª ed.).

- Thomson-Aranzadi. <https://proview.thomsonreuters.com/>
- Hernández Ramos, E. y Hernández Barruecos, L. (2018). *Manual del comercio electrónico: técnicas, modelos, normativa y casos prácticos*. Marge Books. [https://bun.uam.es/permalink/f/1smo4qs/34UAM\\_ALMA51260920050004211](https://bun.uam.es/permalink/f/1smo4qs/34UAM_ALMA51260920050004211)
- León Bastos, C. (2010). *La interpretación de los derechos fundamentales según los tratados internacionales sobre derechos humanos: un estudio de la jurisprudencia en España y Costa Rica*. Editorial Reus. <http://digital.casalini.it/9788429016215>
- OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2010*.
- OCDE. (2018). Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2017. En *Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2017*. OECD. <https://doi.org/10.1787/9789264302211-es>
- OCDE. (2019). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*. Instituto de Estudios Fiscales (Ed.). Vol. 53. Número 9. <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>
- Oliver Cuello, R. (2009). Fiscalidad internacional y comercio electrónico. *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la Universitat Oberta de Catalunya*, 9. <https://www.raco.cat/index.php/IDP/article/view/220823/301626>
- Paula Basso, A. (2013). Principio de seguridad jurídica en el derecho tributario y la promoción del desarrollo. En *Ciudadanía y desarrollo* (2014.a ed., Número 02, p. 183). Editorial Bomarzo. <http://vlex.com/vid/principio-seguridad-jura-dica-tributario-494323786>
- Penas Ibáñez, M. (2009). *Cambio semántico y competencia gramatical*. Vol. 33.
- Pérez Royo, F. (1998). *Derecho financiero y tributario: Parte general*. (31.ª ed.). Civitas.
- Real Academia Española. (2021). *Diccionario de la lengua española | RAE - ASALE*. <https://dle.rae.es/>
- Rengifo, A. (2002). El establecimiento permanente en un contexto virtual. *Revist@ e-Menatoria*, 1(1), 1-11. <https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/reve-merc1&i=22>
- Revista Semana. (2020). *10 palabras del español que cambiaron de significado con el tiempo*. <https://www.semana.com/educacion/articulo/10-palabras-del-espanol-que-cambiaron-de-significado-con-el-tiempo/649714/>
- Rodríguez Losada, S. (2019). El difícil camino hacia una tributación internacional justa de la economía digital: el nuevo nexo basado en una presencia económica significativa y otras alternativas para afrontar los retos de la e-economy en la fiscalidad directa del siglo XXI. En M. Lucas Duran (Ed.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales* (pp. 151-171). Instituto de Estudios Fiscales. Documentos. [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2019\\_06.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_06.pdf)
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2016). La economía digital y su influencia en el entorno post-BEPS. En Instituto de Estudios Fiscales (Ed.), *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario* (pp. 131-140). [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2016\\_15.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_15.pdf)
- Sánchez Calero Guilarte, J. y Sánchez Calero, F. (2015). *Instituciones de Derecho Mercantil* (37.ª ed.). Aranzadi. [https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/aranz/monografias/111827586/v37/document/164002575/anchor/a-II-C-a-BIB\\_2015\\_12903](https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/aranz/monografias/111827586/v37/document/164002575/anchor/a-II-C-a-BIB_2015_12903)



- Schwarz, J. (2013). *Schwarz on tax treaties* (3.ª ed.). CCH-Wolters Kluwer Business.
- Schwarz, J. (2022). What is in a language? Parlez-vous français? *Kluwer International Tax Blog*. <http://kluwertaxblog.com/2022/03/31/what-is-in-a-language-parlez-vous-francais/>
- Serrano Antón, F. (2019). *Fiscalidad internacional* (6.ª ed.). CEF.
- Silió Martínez, T. (1997). *El objeto literario: construcción lingüística y construcción retórica*.
- Siota Álvarez, M. (2010). *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*. (1.ª ed.). <https://doi.org/10.2307/j.ctv10rr9zc>
- Tron, M. (2015). Tratados internacionales en otros idiomas. *arenapublica.com*. <https://www.arenapublica.com/opinion/manuel-e-tron/2015/12/01/4502>
- Vogel, K., Reimer, E. y Rust, A. (2015). *Klaus Vogel on double taxation conventions* (4.ª ed.). Kluwer Law International.

**Orlando Álvarez-Arias.** Abogado litigante en España y Venezuela. Doctorando en Derecho (UCM). Profesor de Postgrado de la Universidad Católica Andrés Bello (Venezuela). Graduado en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid, con Máster de Tributación/Asesoría Fiscal en el CEF.-, Máster en Fiscalidad Internacional y Comunitaria (USC) y dos postgrados previos en Derecho Tributario y Derecho Procesal, ambos con mención *Summa Cum Laude*. <https://orcid.org/0000-0003-2209-2893>