

# LA EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO (CASO ESPAÑA)

Pablo CHICO DE LA CÁMARA\*

SUMARIO: I. *Planteamiento*. II. *¿los servidores de Internet y las páginas web podrían constituir establecimientos permanentes a efectos de la imposición sobre la renta?* III. *Notas bibliográficas*.

## I. PLANTEAMIENTO

Asistimos en la actualidad a un proceso conocido como de “globalización de la economía”, que se caracteriza entre otros extremos, por el creciente empleo de las nuevas tecnologías en las relaciones comerciales. La revolución de las comunicaciones y de la informática (la llamada “revolución digital”) abre nuevos horizontes en el intercambio de bienes y servicios, y en la liberalización de la economía.

Este nuevo mercado del “comercio electrónico”, si bien aporta ventajas para los productores (*v.gr.* maximización de beneficios por la eliminación de la intermediación y el más fácil acceso a un mercado internacional o transnacional); y para los consumidores (*v.gr.* liberalización de los precios lo que conduce a una mejor oferta de los bienes o servicios), puede a la vez alentar cierto tipo de transacciones financieras que entrañen evasión en el pago de los impuestos con la consiguiente pérdida generalizada de recaudación para los distintos Estados (*v.gr.* a través de subastas de bienes, mercados *online* de bienes nuevos y usados, etcétera). Como ha subrayado recientemente Arrieta Martínez de Pisón,

\* Profesor titular de derecho financiero y tributario (URJC).

la situación es especialmente preocupante en impuestos indirectos como el IVA, en el que, ya no sólo la distinción clásica entre entrega de bienes y prestaciones de servicios pierde todo sentido en las transacciones por internet (operaciones *online* y *off-line*), sino que precisamente por las características del comercio electrónico —velocidad de transacciones, dificultad de su localización y el potencial anonimato de estas operaciones—, se generan nuevas oportunidades para el fraude y la evasión fiscal.<sup>1</sup>

En las siguientes páginas pretendemos apuntar cómo la introducción de las nuevas tecnologías en las relaciones comerciales implica una revisión de determinados aspectos de fiscalidad internacional así como de las legislaciones internas al objeto de adaptarse al nuevo marco de actuación que genera el comercio electrónico. En particular, debe cuestionarse si el concepto actual de establecimiento permanente que regula el Convenio Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición en renta y patrimonio (en adelante CM OCDE) así como la legislación doméstica española a través de la Ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes (en adelante LIRNR) se acomoda perfectamente al nuevo escenario económico. Nótese que el establecimiento permanente se define en la citada legislación como un “lugar fijo de negocios”, y precisamente una de las notas que caracterizan al comercio electrónico es la movilidad de los sujetos intervinientes lo que facilita la deslocalización de las rentas.

## II. ¿LOS SERVIDORES DE INTERNET Y LAS PÁGINAS *WEB* PODRÍAN CONSTITUIR ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES A EFECTOS DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA?

### 1. *Estado de la cuestión*

Como venimos señalando, uno de los principales problemas que plantea la tributación del comercio electrónico se centra en determinar dónde se efectúa la operación económica de que se trate. En el comercio tradicional resulta sencillo fijar el país de origen y el de residencia.

<sup>1</sup> Cfr. Arrieta Martínez de Pisón, “Derecho tributario e informática”, *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, p. 37.

El primero será donde se venda el bien o se preste el servicio, y el de residencia aquel en donde resida habitualmente o tenga fijada su sede de dirección efectiva el vendedor o prestador del servicio. Sin embargo, la llegada de las nuevas tecnologías complica dicho escenario por la relativa facilidad para deslocalizar las rentas generadas *online*, debido fundamentalmente a la falta de transparencia de las operaciones y a la movilidad de los agentes económicos que intervienen a través de la red.

El concepto de establecimiento permanente se utiliza comúnmente en los distintos ordenamientos tributarios para determinar el reparto de la potestad tributaria entre el Estado residente y el Estado de la fuente. Esta terminología se ha acuñado para los supuestos en los que una empresa, pese a tener fijada su sede de dirección efectiva en un país sin embargo, realiza operaciones económicas en otro Estado.

Así, el artículo 7o. del Modelo de Convenio OCDE señala que si la empresa de un Estado contratante realiza su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente, dichas rentas pueden ser sometidas a imposición, además de en el Estado de residencia de la empresa, en el Estado en que se encuentra situado el establecimiento permanente, si bien este último sólo podrá someter a imposición aquellas rentas que efectivamente quepa atribuir al establecimiento permanente situado en el territorio. Sin embargo, el comercio electrónico lejos de facilitar el reparto de la soberanía tributaria, añade nuevos factores de confusión. Así, por ejemplo, ¿cabría calificar a efectos fiscales como establecimiento permanente un sitio *web* instalado en un servidor en España, cuyo objeto social es la venta de productos de software, con la posibilidad de acceder a él desde un ordenador con acceso a internet situado en cualquier parte del mundo? ¿Y si la empresa para dificultar aún más su control localizara dicho servidor de Internet en un paraíso fiscal? Como señalaremos a continuación, la definición actual de establecimiento permanente recogida en el artículo 5o. del Modelo de Convenio de la OCDE hasta la fecha no ha dado respuesta con absoluta claridad a estas cuestiones, por lo que no resulta extraño que recientemente el Comité de Asuntos Fiscales de la propia OCDE haya modificado precisamente los comentarios al artículo 5o. del Modelo de Convenio para adaptar el concepto vigente de establecimiento permanente a la problemática de las operaciones realizadas a través del comercio electrónico.

Para un sector cualificado de la doctrina, tal vez para evitar la deslocalización de las rentas hacia paraísos fiscales o países de baja tributación se requiera la solución de revisar los puntos de conexión en este ámbito. En este sentido, podría acudir a la territorialidad, como la residencia del pagador, o buscar instrumentos para evitar que se genere una indeseable presión fiscal indirecta sobre este último, lo que sería posible mediante el nombramiento de un representante del vendedor también a efectos de imposición sobre la renta (representante que en las ventas por correo ya existe a efectos de IVA); y por último, podría asegurarse el control de estas rentas a través de las entidades que de una forma u otra intermedian en el pago (Banco, emisoras de tarjetas de crédito, etcétera), ya sean residentes o no residentes, así como a través de los propios vendedores y sus representantes en cada Estado en que operan.<sup>2</sup> Nótese que la determinación del establecimiento permanente no es una cuestión exclusiva de la imposición sobre la renta. Así, en el ámbito de la imposición indirecta también se ha planteado dicha problemática con la llegada de las nuevas tecnologías. El artículo 69.5 de la LIVA 37/1992, de 28 de diciembre, define el concepto de establecimiento permanente a efectos del impuesto como “cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas”.

No obstante, la definición que recoge la legislación española del IVA es más amplia que la regulada también en nuestro ordenamiento tributario para la imposición directa, tanto en la legislación doméstica como en la propuesta que para el ámbito internacional recoge el Convenio Modelo de la OCDE de renta y patrimonio. Así, la Ley del IVA incluye otros supuestos no contenidos en el Convenio-tipo como son los almacenes y los centros de compra de bienes o de adquisiciones de servicios. En todo caso, sería deseable un ajuste de la legislación del IVA en sintonía con el concepto que se regula para los impuestos sobre la renta.

Planteado el problema en estos términos, resulta actualmente una labor prioritaria determinar si con la legislación vigente un servidor de Internet (v.gr. localizado en nuestro país), o incluso, si una página *web* instalada en el país del consumidor puede calificarse a efectos tributarios como establecimiento permanente, lo que determinaría en conse-

<sup>2</sup> Cfr. Falcón y Tella R., “Tributación e ‘Internet’: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones en su caso, como alternativa al *bit tax*”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1998, p. 8.

cuencia que los rendimientos de la actividad económica con origen en el comercio electrónico se consideraran rentas gravables en el Estado español al situar su punto de conexión en el “lugar fijo de negocios” situado en nuestro territorio.

Para contestar a esta pregunta es conveniente hacer una precisión conceptual sobre los dos elementos básicos de carácter informático sobre los que gravita hoy día el comercio electrónico: el servidor y la página *web*. El servidor facilita a los usuarios el acceso a la red, y puede localizarse en el territorio del consumidor o en cualquier otro lugar (incluso en un ordenador portátil conectado a la red). Por su parte, la página *web* —a diferencia del servidor— tiene un carácter intangible siendo el instrumento mediático a través del cual la empresa ofrece sus productos, y el cliente formaliza el contrato dando curso a la orden de pago por la compra telemática realizada.

Las distintas jurisdicciones fiscales establecerán unos puntos de conexión a fin de someter a tributación a las empresas que operan en su territorio. El necesario control fiscal podrá efectuarse por el Estado donde se encuentre radicada la empresa que ofrece sus bienes y servicios, el servidor, o la página *web* desde la que se efectúa realmente el intercambio comercial. Según se atienda a criterios de residencia o de fuente será un Estado u otro el que efectúe ese control y someta efectivamente dichas rentas a tributación.<sup>3</sup>

Así, por no complicar en exceso el escenario en el que se desenvuelve el comercio electrónico, piénsese en el supuesto de una empresa británica cuya sede de dirección efectiva se encuentra en Londres, si bien tiene localizado el servidor en Amsterdam donde presta determinados servicios por la red a una empresa española. Nos encontramos ante un problema a la hora de determinar el punto de conexión a efectos de su tributación efectiva en nuestro país. Así, con la legislación actual puede cuestionarse si el servidor de Internet tiene la calificación de establecimiento permanente a efectos del Impuesto español sobre la Renta de los no residentes. La situación resulta aún más compleja, pues a efectos de determinar la residencia, por un lado, la Hacienda pública inglesa reclamaría el pago del correspondiente tributo sobre la Renta a dicha empresa por fijar la sede de dirección en el Reino Unido, y, por otro,

<sup>3</sup> Cfr. Hurtado González, J. F., “La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 107, Civitas, 2001, p. 394.

la Administración Tributaria holandesa podría entender que, dado que el servidor se encuentra situado en Amsterdam, la renta se obtiene en dicho país haciendo tributar de nuevo a la empresa por los beneficios generados en la operación. Por consiguiente, la entrada de las nuevas tecnologías en el ámbito empresarial exige una coordinación de los puntos de conexión con el fin de evitar situaciones de doble o triple imposición.

A la vista de lo anterior, para determinar si una renta obtenida por una empresa no residente que opera a través de la red se halla sometida a gravamen en España como rendimiento de actividad económica deben emprenderse los siguientes pasos:

En primer lugar, es preciso identificar el Estado de residencia del sujeto que desarrolla la actividad comercial por Internet. En segundo lugar, procede clarificar la existencia de un establecimiento permanente de dicho sujeto no residente en España. En ausencia de establecimiento permanente no podrá calificarse la renta obtenida como rendimiento de actividad económica, aunque sí por alguna de las otras modalidades de renta que se gravan en el Impuesto sobre la Renta de los no residentes. Por último, es menester verificar si la actividad productiva desarrollada en España se ha efectuado a través de ese establecimiento permanente para atribuirle, por ende, las rentas efectivamente obtenidas en nuestro país a través de la red.

## 2. *Las soluciones propuestas en la legislación española y en el derecho comparado*

La OCDE hasta la modificación de los Comentarios al artículo 5o. del Convenio Modelo de 22 de diciembre de 2000, se ha encontrado con ciertas dificultades para calificar como establecimiento permanente en concepto de “lugar fijo de negocios” a un servidor informático, y, más aún, a una página *web* (*site internet*). Como ha subrayado Vogel, el término “lugar fijo” debe entenderse en un sentido temporal, y no espacial o de localización geográfica,<sup>4</sup> lo que podría servir en determinadas circunstancias (*v.gr.* siempre que no tenga un carácter auxiliar o preparatorio) para considerar que a través del servidor se operaba en dicho país a través de un establecimiento permanente, situación que difícilmente

<sup>4</sup> *Cfr.* Vogel, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, The Netherlands, Deventer, 1996, p. 287.

puede predicarse de una página *web* al menos con la definición actual recogida en el artículo 5o. del Convenio-tipo.

Esta misma problemática se suscita con la legislación interna española. El artículo 12.1 *a*) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (en adelante LIRNR) considera rentas obtenidas en territorio español las derivadas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español. El artículo 12 reza de la siguiente forma:

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice todo o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

Partiendo de esta definición, Hortalá, Roccataglia, y Valente,<sup>5</sup> justifican la presencia de un establecimiento permanente cuando concurren las siguientes circunstancias: la existencia de una sede de negocios, es decir, de un lugar (local o almacén), o, en ciertos casos, maquinaria o equipos; la sede de negocios debe ser fija, es decir, situada en un lugar determinado y caracterizada por un cierto grado de permanencia; y por último, el desarrollo de la actividad de la empresa por medio de esa sede, lo que generalmente implica que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa realizan las actividades por cuenta de la empresa en el estado de la fuente desde ese “lugar fijo”.

Sin embargo, la LIRNR parece personalizar dicho criterio al requerir en nuestro país la presencia fija de una sede de dirección, sucursal u

<sup>5</sup> Cfr. Hortalá *et al.*, *La fiscalidad del comercio electrónico*, Barcelona, Ciss-Praxis, 2000, p. 160.

oficinas, es decir, de un lugar fijo de negocios (criterio objetivo), o la existencia de algún agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente que ejerza con habitualidad dichos poderes (criterio subjetivo).

En efecto, junto a la definición general de establecimiento permanente como lugar fijo de negocios (artículo 5.1 MC OCDE), el párrafo 5o. de este mismo precepto, recoge el supuesto específico del agente —persona física o jurídica— dependiente de una empresa que actúa de forma habitual en un Estado contratando en nombre y por cuenta de ésta. Por el contrario, no constituye establecimiento permanente a estos efectos —tal como reconoce el párrafo 6o. del citado precepto— cuando la empresa actúa en un Estado contratante mediante un corredor, comisionista o cualquier otro agente, siempre que actúen con plena independencia. Nótese que la independencia del agente respecto de la empresa habrá que analizarse caso a caso para determinar el grado de vinculación jurídica del agente con la entidad jurídica, así como la naturaleza de las obligaciones que asume frente a la misma,<sup>6</sup> pues en el supuesto de que el agente contratara en nombre de la empresa, nos encontraríamos ante una actuación de dependencia del agente, que como hemos señalado anteriormente, constituye establecimiento permanente a los efectos del apartado 6o. del artículo 5o. del Modelo de Convenio.

Este criterio de “semipersonalización” del establecimiento permanente a efectos de la localización de rentas supera los moldes lógicos de la obligación real y puede dar lugar a supuestos de doble o triple imposición difíciles de resolver, incluso en caso de existencia de convenios internacionales.<sup>7</sup>

Desde hace unos años la doctrina ha venido reclamando una reforma del Convenio Modelo de la OCDE, pues con los criterios actuales apuntados parece ciertamente forzada la interpretación del término servidor o página *web* como establecimiento permanente a efectos tributarios, bajo la pretensión de considerar la página *web* como un “lugar

<sup>6</sup> Cfr. Arespacochaga, J. de, *Planificación fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 166.

<sup>7</sup> Cfr. Baena Aguilar, A., *La obligación real de contribuir en el IRPF*, Pamplona, Aranzadi, 1993, pp. 133 y ss.; y del mismo autor en “Comentario al artículo 12 LIRNR”, *Comentarios a la Ley del IRPF de los no residentes*, Madrid, Civitas, 1999, p. 156.

fijo de negocios”, o que dicha página equivalga a un agente de carácter dependiente que formaliza contratos por cuenta de su comitente —es decir—, de otra persona o entidad residente en otro Estado.<sup>8</sup>

Por su parte, Hurtado González también ha puesto de manifiesto las objeciones a las que se van a enfrentar los Estados al establecer estos nuevos puntos de conexión electrónicos con el fin de determinar la residencia fiscal de las empresas que operan en nuestro país. Así, cuando el no residente actúa a través de un servidor situado en España existe una mayor conexión, dado que éste es el que permite insertar una página *web* a la que se puede acceder desde cualquier lugar del mundo. Esta mayor conexión no supone que exista un establecimiento permanente, dado que ello no implica un lugar de trabajo. En el caso de que el servidor esté situado en un tercer Estado la cuestión está todavía más clara, pues la única posibilidad de que podamos considerar la existencia de un establecimiento permanente es que el no residente disponga en nuestro territorio de personal contratado para ejercer funciones publicitarias de acercamiento de los clientes y destinadas a fomentar la actividad económica.<sup>9</sup>

Así, el servidor únicamente hace posible que la empresa establezca una conexión a Internet, y realiza este servicio para el vendedor (además de facilitar las actividades comerciales de otros clientes y no sólo de dicha empresa), sin tener ningún control sobre las transacciones que el vendedor efectúa a través del servidor. A mayor abundamiento, el modelo de convenio de la OCDE de doble imposición habla de persona a la hora de definir el agente, por lo que en principio, y de acuerdo con una interpretación estricta, no cabe que un equipo informático *per se* constituya un establecimiento permanente.

A esta misma conclusión también llegó el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas al rechazar en la sentencia de 6 de junio de 1985,<sup>10</sup> la calificación de “establecimiento permanente”, con arreglo al artículo 9.1 de la Sexta Directiva, para la explotación de una empresa de

<sup>8</sup> Cfr. Falcón y Tella R., *ibidem*, nota 2, p. 8.

<sup>9</sup> Cfr. Hurtado González, J. F., “La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico”, *op. cit.*, nota 3, p. 400. En el mismo sentido, cfr. también a Casanova Guasch, F., “Comercio electrónico e impuestos: un nuevo reto para el siglo XXI”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 10, 1999, p. 42. Oliviver Cuello, R., “El comercio electrónico: perspectiva tributaria”, *Actualidad Informática Aranzadi*, núm. 33, 1999, p. 4.

<sup>10</sup> Véase asunto *Günter Berkholz vs. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, 168/1984, rec. 1985, pp. 2251 y ss.

máquinas tragaperras en un *ferry* que cubría la ruta entre Alemania y Dinamarca, al no existir una presencia permanente de medios humanos y técnicos necesarios para la prestación del servicio, y, además, no encontrarse dicha prestación suficientemente vinculada con el lugar de la actividad económica del prestatario.

En los Estados Unidos, el Informe del Tesoro al que aludimos en epígrafes anteriores, ha llegado a afirmar que una entidad establecida fuera del territorio estadounidense que se dedicase meramente a ofertar sus productos en dicho territorio a través de publicidad, y que respondiera a los pedidos que pudieran surgir enviando la mercancía a los Estados Unidos por correo no sería constitutiva de establecimiento permanente por carecer de la necesaria presencia física en dicho país. También en el caso *Piedras Negras Broadcasting Co. versus. Commisissioner* (Board of Tax Appeals —BTA 297/1941—) los tribunales federales entendieron que no existía suficiente presencia física en los Estados Unidos para gravar los rendimientos de una empresa mexicana radicada en la linde con la frontera norteamericana que explotaba una emisora de radio cuya programación y publicidad prácticamente en su totalidad iba destinada a los oyentes norteamericanos. Las soluciones propuestas en ambos casos entendemos que pueden ser aplicables al comercio electrónico, pues aunque como es evidente no nos encontramos ante supuestos idénticos, podría aportar argumentos a quienes excluyen a las páginas *web* de la consideración de establecimientos permanentes.

En nuestra legislación interna, los Tribunales han sido también ciertamente restrictivos en esta materia. Así, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de mayo de 1988 interpretó en términos estrictos el artículo 5o. del Modelo de Convenio de la OCDE, al rechazar que el control por una empresa extranjera de las soldaduras de una plataforma petrolífera constituyese actividad de construcción que da lugar, como es sabido, a la existencia de establecimiento permanente si su duración es superior a doce meses. En esta misma línea, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en las Sentencias de 14 de mayo y de 19 de octubre de 1998,<sup>11</sup> excluyó la consideración de establecimiento permanente de una embajada, y la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1998<sup>12</sup> reconoció que resultaba im-

<sup>11</sup> Repertorio en *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 1998, pp. 927 y 1640.

<sup>12</sup> Repertorio de *Jurisprudencia Aranzadi*, 1998, p. 7953.

prescindible a estos efectos el desarrollo de una actividad empresarial o de negocio.

Sin embargo, una sentencia de 30 de octubre de 1996 del Tribunal Supremo alemán<sup>13</sup> calificó sorprendentemente de establecimiento permanente a una empresa holandesa que operaba únicamente en Alemania a través de un sistema informático controlado por ordenador y sin la presencia física habitual de operarios o personal en dicho país. Para el Tribunal Supremo alemán tiene la consideración de establecimiento permanente a un oleoducto que partiendo de Holanda sirve a algunos clientes en territorio alemán. Aunque la existencia del oleoducto sobre el territorio alemán no estaba acompañada de personal humano o de cualquier otra actividad desarrollada por la empresa holandesa (v.gr. estación de bombeo, vigilancia, almacenaje, etcétera), el Tribunal justifica la calificación de establecimiento permanente por los caracteres de operatividad y de control de la actividad que se ejerce a través del equipo automático. Como veremos a continuación, la solución tomada en la jurisprudencia alemana —en cuanto que un equipo automático o servidor constituye *per se* un establecimiento permanente y siempre que éste no tenga únicamente una función auxiliar o preparatoria (v.gr. emisión de publicidad, etcétera)— parece ser también la opción que ha seguido el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al modificar el apartado 10 de los Comentarios al artículo 5o. del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición en renta y patrimonio.

### 3. *La modificación a los comentarios al artículo 5o. del Modelo de Convenio de la OCDE*

Con objeto de resolver la laguna normativa a la que venimos aludiendo, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó el 22 de diciembre de 2000 una modificación a los Comentarios al artículo 5o. del Convenio Modelo —añadiendo los párrafos 42.1 a 42.10— con el fin de ajustar la definición actual de establecimiento permanente al nuevo escenario del comercio electrónico. El acuerdo alcanzado se resume en los tres puntos siguientes. En primer lugar, una página *web* no puede por sí misma, constituir un establecimiento permanente. En segundo término, una página *web* que contenga una programación

<sup>13</sup> En nuestro trabajo, Carzola Prieto, Luis María, y Chico de la Cámara, Pablo, *Los impuestos en el comercio electrónico*, Pamplona, Aranzadi, 2001, p. 46.

ordinaria no constituiría un establecimiento permanente para la empresa que ejerce el negocio a través de la página *web*. Y por último, un servidor de Internet no constituirá, excepto en circunstancias especiales, un agente dependiente de otra empresa para constituir un establecimiento permanente de esa empresa. El Comité ha advertido que es de capital importancia que los contribuyentes y las autoridades tributarias sepan donde están los límites, para que los contribuyentes no sean puestos en la obligación de tener un establecimiento permanente en un país sin saber que tienen una presencia física de naturaleza comercial en ese Estado (consecuencia que se evita mediante la afirmación de que una página *web* no pueda por sí misma, constituir un establecimiento permanente).

El Comité parece distinguir entre el equipo informático (*hardware*) de los datos y programaciones que se utilizan o almacenan en ese equipo (*software*). Así, el nuevo párrafo 42.2 ilustra a modo de ejemplo que una página *web* que sea una combinación de *software* y datos electrónicos, no constituye por sí misma una propiedad tangible, y por lo tanto, no tiene una localización que constituya un “lugar de negocio” ya que en lo que respecta al *software* y programas de datos no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni equipos. Por otra parte, el servidor que almacena la página *web* y mediante el cual se hace accesible constituye un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un “lugar fijo de negocios” de la empresa que pone en funcionamiento el servidor.

Por consiguiente, un servidor de Internet cuyo emplazamiento requiera cierta permanencia y no sirva únicamente como soporte para llevar a cabo operaciones auxiliares o preparatorias de la actividad económica (v.g. utilizado únicamente como escaparate de publicidad) puede ser considerado establecimiento permanente tal como aparece regulado por el artículo 5o. del Convenio Modelo de la OCDE. Así, el nuevo párrafo 42.4 afirma que un equipo informático en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo. Lo relevante a estos efectos no es la posibilidad de que el equipo sea móvil, sino que sea de hecho desplazado. Por consiguiente, para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios habrá de estar ubicado en un lugar durante un periodo de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo.

Por otro lado, a raíz de las modificaciones al párrafo 10 de los Comentarios al artículo 5o. CM OCDE la cuestión de si un equipo informático de una localidad determinada constituye o no un establecimiento permanente dependerá de si las funciones realizadas a través de ese equipo sobrepasan el umbral del acto preparatorio o auxiliar, algo que solamente puede decidirse tras un análisis caso por caso. Así, el Comité recoge a título de ejemplo algunas actividades que se calificarían como preparatorias o auxiliares —y que en consecuencia, no darían lugar a su consideración como establecimiento permanente—:

- Proporcionar un enlace de comunicación —parecido a una línea telefónica— entre suministradores y clientes;
- Publicidad de mercancías y servicios;
- Transmitir información a través de un “servidor-espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones;
- Recoger datos de mercado para las empresas, o
- Proporcionar información.

Por consiguiente, para determinar si el equipo informático constituye o no establecimiento permanente debe analizarse la naturaleza de las actividades realizadas en esa ubicación en función de la naturaleza del negocio desarrollado por la empresa. Si estas actividades son meramente preparatorias o auxiliares en el negocio de la venta de productos por Internet (por ejemplo, la ubicación se utiliza, como es a menudo el caso, para manejar un servidor que alberga una página *web* que se utiliza exclusivamente para publicidad, exhibición de un catálogo de productos o proporcionar información a clientes potenciales) se aplicará el apartado 4 de los Comentarios al artículo 5o. y la ubicación no constituirá un establecimiento permanente. Por el contrario, si las funciones comunes relacionadas con una venta se realizan desde esa ubicación (por ejemplo, la firma de un contrato con un cliente, el proceso de pago y entrega de los productos se realicen automáticamente a través del equipo ubicado allí) tales actividades no podrían ser consideradas como exclusivamente preparatorias o auxiliares.

Siguiendo a de Juan Ledesma, en la definición de establecimiento permanente extraída de los Comentarios al artículo 5o. del Modelo de Convenio, la presencia humana en el equipo informático no sería estrictamente necesaria para su consideración como tal, lo que ha sido objeto de ciertas críticas, pues hace de peor condición a una sociedad

con un servidor en determinado país que a otro que opera desde fuera del mismo con idéntico resultado de negocio. Además, compele a las empresas a establecer servidores en territorios de baja o nula tributación y paraísos fiscales (v.gr. Islas Caimán), con el fin de evitar la tributación que supondría establecer un servidor o servidor-espejo (*mirror server*) en determinada jurisdicción; y, por último, redundante en las diferencias ya existentes entre la consideración de establecimiento permanente a efectos del IVA (donde normalmente se requiere presencia humana) y de la imposición directa.<sup>14</sup>

Como puede comprobarse con la definición actual de establecimiento permanente que se recoge en el párrafo 10 al artículo 5o. de los Comentarios al Modelo de Convenio de OCDE (equipos automatizados fijos operados por una empresa y localizados en un país) podría servir actualmente para encuadrar bajo esta definición a los servidores de Internet, ya que éstos requieren siempre de la existencia de un equipo informático localizado físicamente en algún lugar y con cierto grado de permanencia. Mayor dificultad se suscita con las páginas *web*, pues éstas no son más que un conjunto de datos electrónicos manejados por el servidor y de fácil movilidad, por lo que la definición actual de establecimiento permanente no nos sirve, al menos con el significado tradicional del término “lugar fijo o sede de dirección efectiva de negocios”. Resulta evidente que la página *web* no constituye una propiedad tangible, y esta cualidad no se adquiere simplemente por el hecho de que se lleven a cabo operaciones a través de ella.

La posición española manifestada en el Informe acerca de la tributación comercio electrónico,<sup>15</sup> va más allá de lo que ha aprobado el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, al recomendar la modificación del concepto actual de establecimiento permanente que recoge el artículo 5o. del Modelo de Convenio, y solicitar que la página *web* se integrase también en el concepto de establecimiento permanente. En esta línea, las representaciones española y portuguesa hicieron frente común abogando porque se ampliara el concepto de establecimiento permanente también para las páginas *web* en determinadas circunstancias. Así, consta por expreso deseo de estos países, en el documento

<sup>14</sup> Cfr. Juan Ledesma, A. de, “Fiscalidad del comercio electrónico: mito o realidad”, *Estudios Financieros*, núm. 18, 2000, p. 138.

<sup>15</sup> Véase *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, Madrid, Secretaría de Estado de Hacienda, IEF, octubre de 2000, p. 410.

aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, de 22 de diciembre de 2000, *clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5o.*, p. 3, párrafo 6o. Esta posición también fue defendida por Portugal,<sup>16</sup> y Australia.<sup>17</sup>

La calificación de la página *web* como establecimiento permanente puede fundarse en evitar que los avances tecnológicos en esta materia animen a determinadas sociedades que tienen ya presencia física en nuestro país a trasladarse a otros Estados con menor presión fiscal sin asumir riesgo alguno por la pérdida de la clientela, dado que ésta podría seguir realizando sus pedidos a través de la página *web* de la compañía. Para de Juan Ledesma, la postura española —pese a ser legítima— resulta hoy día impracticable, no sólo por la imposibilidad técnica vigente de detectar transacciones comerciales realizadas en la red, sino también por el colapso tributario que provocaría la multiplicación exponencial de las potestades tributarias que los diversos países se atribuirían sobre los millones de páginas *web* accesibles desde su jurisdicción fiscal.<sup>18</sup>

La Comisión española para el estudio del impacto del comercio electrónico en nuestro sistema tributario entendía que los estudios realizados por la OCDE previos a la modificación actual de los Comentarios al artículo 5o. resultaban incompletos, al no prever todos los supuestos tecnológicos que podían plantearse en la realidad *virtual*. Así, por ejemplo, no se analiza el punto de conexión de la operación *online* cuando *v.gr.* el servidor se encuentra localizado en aguas internacionales, o en el espacio aéreo a través de satélites.

Además, la consideración de la página *web* como establecimiento permanente reclama inevitablemente —según el Informe que emitió dicha Comisión— un análisis más profundo de los problemas que acarrea. En primer lugar debe determinarse si existe cierta vinculación entre la página *web* y el territorio del Estado donde se venden estos productos y servicios. A su vez, para determinar este vínculo o nexo se requiere al

<sup>16</sup> Véase el documento *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5o.*, aprobado el 22 de diciembre de 2000, por el Comité de Asuntos Fiscales.

<sup>17</sup> Véase OCDE, *Comments from Delegates on Note DAFPE/CFA/WP1(99) 10*, DAFPE/CFA/WP1/WD(99) 8, París, septiembre de 1999, pp. 3 y ss.

<sup>18</sup> *Cfr.* Juan Ledesma, A. de, “El establecimiento permanente virtual”, *Expansión*, 28 de febrero de 2001, p. 63.

menos la concurrencia de estas dos circunstancias: que la página *web* o portal de Internet sirva de soporte para ejercer una actividad económica, y que esta última llegue a alcanzar un determinado volumen de operaciones en dicho territorio. Además, a juicio de la Comisión a la que nos referimos, junto a estos dos elementos podrían incluirse otra serie de circunstancias o vínculos que completarían la definición de establecimiento permanente tras el necesario ajuste para adaptarla a las operaciones económicas realizadas a través de la red. De esta forma, cuando se cumpliera el primer requisito (ejercicio de actividad económica) pero no el segundo (alcanzar un determinado volumen de operaciones en dicho territorio), también podría entenderse que existe un establecimiento permanente cuando la publicidad *online* tuviera como destinatarios principalmente a los ciudadanos de un determinado país (*v.gr.* anuncios publicitarios en italiano, ruso, etcétera), y existiera cierta vinculación estable con empresas de mensajería de dichos países.

En nuestra opinión, los parámetros citados en último lugar, para determinar la existencia de establecimiento permanente (*v.gr.* página *web* con publicidad en un idioma determinado) no generarían más que inseguridad jurídica en las relaciones económicas, además de discriminar el comercio electrónico frente al denominado ahora comercio tradicional. Entendemos que los criterios del ejercicio de actividad económica y de la cuantía mínima de operaciones resultan de por sí suficientes para configurar el concepto de establecimiento permanente, por lo que aquellas operaciones económicas que no alcancen el citado mínimo de negocio habrá que someterlas a tributación igualmente en el lugar de destino, si bien no tributarán como rendimientos de actividad económica, sino por otras categorías de rentas (*v.gr.* rendimientos de capital mobiliario).

En suma, los criterios que hay que barajar para aplicar el concepto de establecimiento permanente al comercio electrónico son los siguientes:

Si una empresa no residente tuviera cierta presencia física en el Estado de la fuente, es decir, donde ejerce la actividad económica, a través de un equipo informático o servidor (*server*) y una página *web* (*internet web site*) que canaliza los pedidos, entendemos que la actividad comercial desarrollada en tal Estado tendría la suficiente entidad como para constituir un establecimiento permanente, siempre que no desarrollara meramente una actividad de carácter preparatorio o auxiliar (*v.gr.* meramente publicidad) tal como se dispone en el apartado 4o. del tan

citado artículo 5o. del Modelo de Convenio. El apartado 4o. del artículo 5o. del Modelo de Convenio OCDE excluye de la consideración de establecimiento permanente a aquellas actividades comerciales que tengan simplemente un carácter preparatorio o auxiliar (v.gr. para publicidad de la empresa).

En la práctica, como han señalado Hortalá, Roccataglia y Valente,<sup>19</sup> puede resultar muy complejo evaluar en qué medida una actividad reviste un carácter meramente auxiliar o preparatorio. Por ello, la OCDE establece como criterio decisivo la valoración de la esencialidad y la significación de la operación objeto de análisis con respecto al objeto principal (*core business*) de la empresa no residente.

Nótese que para determinar si una actividad tiene un carácter preparatorio o auxiliar en relación con la actividad principal habrá que estar a cada caso concreto. El resultado es que cuando las funciones desarrolladas por la empresa a través del *software* y de la información contenida en los equipos informáticos incluya tareas que son en sí mismas relevantes y significativas, en proporción con la actividad comercial que en su conjunto desarrolla la empresa, nos hallaríamos ante un caso de establecimiento permanente. Así, no podría estimarse como actividad auxiliar o preparatoria, una actividad que permita a los clientes encargar productos o pagarlos. En sentido contrario, la actividad meramente publicitaria se consideraría auxiliar.

Sin embargo, si la empresa opera en el país del consumo únicamente a través de una página *web* manteniéndose el servidor en el Estado de la residencia, consideramos que actualmente, y salvo ulteriores modificaciones a los comentarios al Convenio Modelo, el desarrollo de tal actividad comercial no daría lugar a la existencia de un establecimiento permanente, siempre que dicha actividad no se lleve a cabo por un agente dependiente de la empresa. En todo caso, el debate sigue abierto, pues los avances tecnológicos hoy día ya permiten eludir la “presencia humana” y la “sede fija de negocios” a que hace referencia el artículo 5o. del Modelo de Convenio para evitar la consideración de establecimiento permanente de la página *web*. Piénsese por ejemplo en una página *web* que muestre únicamente un catálogo de servicios y sus precios, y contenga un *hiperlink* a otra página *web* de la misma

<sup>19</sup> Cfr. Hortalá *et al.*, *La fiscalidad del comercio electrónico*, op. cit., nota 5, p. 164.

empresa situada en otro servidor radicado en un paraíso fiscal que es la que técnicamente formaliza los contratos y recibe los pagos. A través de esta vía, se eludiría su consideración como establecimiento permanente y su sometimiento a gravamen por los tributos devengados en el Estado de la fuente. En consecuencia, no debe sorprendernos una nueva reforma de los Comentarios incluyendo expresamente medidas antiparaísos para evitar la proliferación de este tipo de prácticas elusivas.

El apartado 5o. del artículo 5o. del Modelo de Convenio OCDE regula como excepción a la regla general del establecimiento permanente como “lugar fijo de negocios” (apartado 1o.) el supuesto de un agente —persona física o jurídica— dependiente de una empresa que actúa por cuenta de ésta en un Estado de forma habitual contratando en nombre de ésta (véase parágrafo 32 de los comentarios al artículo 5o). Por su parte, el apartado 6o. del artículo 5o. se refiere a la actuación de una empresa que actúe mediante un agente independiente, considerando que no existe establecimiento permanente por el hecho de que una empresa actúe en un Estado contratante mediante un corredor, comisionista o cualquier otro agente, siempre que actúen con plena independencia, ya que es por sí mismo una empresa separada (véase parágrafo 36 de los comentarios al artículo 5o).

Nótese que si las relaciones comerciales en ese país se desarrollan a través de un representante o agente comercial que actúa en nombre y por cuenta de la empresa (*agent clause*), nos encontraríamos ante el supuesto específico de establecimiento permanente de carácter personal regulado en el apartado 5o. del artículo 5o. del Convenio Modelo OCDE, lo cual permite al Estado en el que se encuentre la página *web* someter a imposición las operaciones de comercio electrónico realizadas a través del citado agente comercial.

La OCDE estima que únicamente el servidor detenta la suficiente entidad como para constituir un establecimiento permanente, mientras que una página *web*, desde el que su titular lleva a cabo relaciones comerciales, no puede ser sometido a imposición en el Estado de la fuente, al no ser esa actividad constitutiva de establecimiento permanente. La justificación del razonamiento podría encontrarse en que una página *web* no es más que *software* e información, es decir, un elemento intangible, por lo que plantea dificultades para su consideración como establecimiento permanente en su acepción tradicional de “lugar fijo de negocios”. Sin embargo, esta problemática no se presenta con el servi-

dor, que está constituido por un equipo automático o informatizado (*hardware*) que necesariamente requiere de un lugar fijo para su establecimiento.

### III. NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., “Derecho tributario e informática”, *Derecho tributario e informática*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000.
- ARESPACOCCHAGA, J. de, *Planificación fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, 1996.
- BAENA AGUILAR, A., *La obligación real de contribuir en el IRPF*, Pamplona, Aranzadi, 1993.
- “Comentario al artículo 12 LIRNR”, AA.VV. *Comentarios a la Ley del IRPF de los no residentes*, Madrid, Civitas, 1999.
- CASANOVA GUASCH, F., “Comercio electrónico e impuestos: un nuevo reto para el siglo XXI”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 10, 1999.
- CARZOLA PRIETO, Luis María y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *Los impuestos en el comercio electrónico*, Pamplona, Aranzadi, 2001.
- FALCÓN Y TELLA, R., “Tributación e Internet: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones en su caso, como alternativa al *bit tax*”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1998.
- GARCÍA PRAST, A., *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional en la imposición societaria*, Madrid, Tecnos, 1996.
- HORTALÀ, I.; VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIA, F. y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio electrónico*, Barcelona, Ciss-Praxis, 2000.
- HURTADO GONZÁLEZ, J. F., “La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 107, 2001.
- Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, Secretaría de Estado de Hacienda, IEF, octubre de 2000.
- JUAN LEDESMA, A. de, “Fiscalidad del comercio electrónico: mito o realidad”, *Estudios Financieros*, núm. 18, 2000.
- OLIVER CUELLO, R., “El comercio electrónico: perspectiva tributaria”, *Actualidad Informática Aranzadi*, núm. 33, 1999.
- VOGEL, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, Deventer, The Netherlands, 1996.