

FRANCO ROCCATAGLIATA (*)*Direttore Tributario en el Ministerio de Finanzas de Italia***JOAN HORTALÀ I VALLVÉ (*)***Inspector de Finanzas y Experto Nacional ante la UE*

(*) Los autores manifiestan que las ideas expresadas en este artículo son sus puntos de vista, y en ningún caso pueden atribuirse a las instituciones en las que prestan sus servicios. Los autores pueden ser contactados en f_roccatagliata@compuserve.com y en joan.hortala@dg21.cec.be

Extracto:

EL presente trabajo efectúa un estudio sobre las consecuencias fiscales que se derivan o pueden derivarse de la comercialización de productos y servicios a través de Internet, y las eventuales repercusiones de la red sobre los sistemas fiscales.

Sumario:

- I. Antecedentes.
- II. Internet y comercio electrónico.
- III. La transmisión de bienes y servicios por medio de Internet.
- IV. Las implicaciones fiscales del comercio electrónico.
- V. Las rentas producidas por el comercio electrónico: su «calificación».
- VI. Los sujetos de la transacción comercial en Internet: el problema de su residencia. El concepto de establecimiento permanente en el comercio electrónico.
 - 1. Residencia.
 - 2. Establecimiento permanente.
- VII. Los servicios y las actividades de I+D a través de Internet.
- VIII. La gestión de los tributos en la era Internet.
- IX. Conclusiones.

I. ANTECEDENTES

La frenética sobreproducción legislativa en materia fiscal es a menudo objeto de feroces críticas. Gran parte de la producción normativa afecta al Derecho financiero, y más concretamente al fiscal. Y sin embargo, aunque parezca inverosímil, las divergencias entre los agentes económicos y los responsables de la efectiva aplicación de los tributos son más frecuentes, en gran medida debido a los cada vez más numerosos vacíos legales.

El Derecho financiero se fundamenta esencialmente en el principio de seguridad jurídica que demandan todos los sujetos que llevan a cabo actividades susceptibles de constituir el objeto imponible de algún impuesto. La evolución tecnológica requiere de nuevos instrumentos que permitan a los contribuyentes obtener de la Hacienda Pública la seguridad jurídica suficiente para permitir calcular el coste fiscal que lleva aparejada una determinada operación o actividad. La capacidad de adaptación de nuestro sistema jurídico es, en contraposición con el anglosajón, mucho más reducida, y ello pese a que ciertas instituciones de nuestro Derecho tributario, como la consulta tributaria, no disten demasiado, aunque con matices muy importantes, de otras instituciones, como los *rulings* ofrecidas por el Derecho neerlandés o británico, que tanto han favorecido la internacionalización de esas economías.

Los sectores tecnológicamente punteros, como las telecomunicaciones y la informática, se han desarrollado a tal velocidad en la última década que ni las legislaciones más ágiles del planeta han logrado ofrecer una regulación adecuada en plazo. En estos momentos nos hallamos ante un nuevo paso de la revolución tecnológica que puede ser muy relevante en el ámbito fiscal al poner en jaque la seguridad jurídica, así como los principios esenciales sobre los que se asienta la fiscalidad interna, y más intensamente, si cabe, sobre los de la internacional, lo que puede conducir a que el paisaje que nos ha acompañado durante los últimos cuarenta años sufra un cambio radical.

Sin duda, el ejemplo más típico de esta nueva fase de la revolución tecnológica lo constituye Internet, la red internacional de comunicación telemática.

II. INTERNET Y COMERCIO ELECTRÓNICO

Si pretendemos analizar los problemas que surgen o presumiblemente van a surgir como consecuencia de esta nueva forma de desarrollo del comercio internacional, va a ser necesario que en primer lugar entendamos cuál es el modo de funcionamiento de esta nueva mecánica, teniendo en cuenta cuál es el segmento de la población que en la actualidad está en contacto con esta red de redes, esto es especialmente, estudiantes e investigadores universitarios (1).

Internet es un conjunto de redes informáticas independientes que, utilizando un sistema de telecomunicaciones preexistente (ya sea cable o satélite) permite a un usuario potencial, a partir de su terminal o de su ordenador personal, ponerse en contacto electrónico con una serie de servicios públicos o comerciales o con diversas fuentes de información. Por su propia filosofía de desarrollo, y la ausencia de un control central de comunicaciones, Internet no puede ser entendido de otra forma que como un ente en sí mismo, por ello puede afirmarse que cuando el usuario se conecta, se convierte en parte integrante del sistema (2).

III. LA TRANSMISIÓN DE BIENES Y SERVICIOS POR MEDIO DE INTERNET

Cualquier bien que sea susceptible de ser digitalizado (3), puede ser fácil y rápidamente objeto de transporte por vía telemática utilizando Internet. Ciertos bienes inmateriales como el software disponen de esta característica por sí mismos, por lo que fueron los primeros en transmitirse por la red telemática. Con posterioridad, el enorme progreso tecnológico ha permitido la digitalización de muchos bienes que tradicionalmente han sido considerados mercancías, debido a la confusión que habitualmente tiene lugar entre un bien inmaterial y su soporte, es el caso de la música y los discos, las películas y las cintas de video o la información y los periódicos.

En la *Web* (4), los servicios viajan aun mejor que los productos: las diferencias de usos horarios, o el costo de la mano de obra pueden aprovecharse para disponer de una contabilidad actualizada 24 horas al día, para desde cualquier lugar del globo abrir una cuenta corriente en un paraíso fiscal o, naturalmente para efectuar movimientos, sin moverse de casa, y para un sinnúmero de otras posibilidades.

- (1) De acuerdo con un estudio estadístico llevado a cabo a principios de este año en los Estados Unidos (*Matrix Information and Directory Service*, Austin, Texas), y teniendo en cuenta el desarrollo exponencial del fenómeno, los usuarios de Internet en todo el mundo, alcanzarán en la actualidad cerca de 70 millones.
- (2) La definición está tomada, con alguna modificación, de *ITAA-Information Technology Association of America «Straight Talk: Internet, Tax & Interstate Commerce»*, Washington, 1997, págs. 1-2.
- (3) Digitalizar es la transformación de una señal analógica o continua en un formato digital, esto es, en un formato binario (cero - uno) expresado por medio de una serie numérica.
- (4) También llamada *World Wide Web*, o su abreviatura *WWW*, es una de las aplicaciones de Internet. Se trata de un sistema multimedia de información y servicios, en formato gráfico y de hipertexto. En definitiva, una especie de páginas amarillas interactivas.

IV. LAS IMPLICACIONES FISCALES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Los modernos instrumentos de comunicación como Internet permiten, a quienes los utilizan, multiplicar su propia actividad comercial y, en definitiva, sus beneficios. En consecuencia, debería esperarse un incremento de los ingresos fiscales del Estado que pueda gravar esas rentas. Sin embargo, dada la facilidad con la que los bienes inmateriales son intercambiados en Internet, las operaciones transfronterizas pueden llevarse a cabo, sin control alguno por parte de ninguna de las autoridades de los Estados implicados. En estas circunstancias, las posibilidades de efectuar planificaciones internacionales no hacen sino ensancharse, en gran parte debido al vacío legal existente, y en otra a la falta de acuerdo entre las Administraciones fiscales acerca del tratamiento que debe darse al comercio electrónico, llegándose a menudo a soluciones fiscales distintas en función del soporte del comercio, ya sea éste tradicional o telemático.

El problema no se produce de forma intensa en España, dado el número de usuarios (5). Sin embargo, en Estados Unidos, donde los usuarios potenciales superan los 30 millones, el *Departamento del Tesoro*, y su brazo operativo en materia fiscal, el *Internal Revenue Service*, se ocupan, y preocupan, desde hace un par de años, de este fenómeno y de las cuestiones fiscales que de él derivan, por lo que ha sido incluido en el plan de acción prioritario para este año (6), afirmando que el desarrollo de este comercio puede comportar una severa reducción de los ingresos del erario público.

La movilidad de los capitales debería aumentar debido a la revolución de las telecomunicaciones, con lo que los riesgos de fugas de capitales a efectos de evitar su imposición no harán sino aumentar. El aumento de la movilidad provoca un aumento en la sensibilidad a las diferencias de tratamiento fiscal, en particular de los tipos impositivos, lo que en definitiva puede llevar a que la elección del lugar desde el que se prestan los servicios sea elegido en función de las disparidades en la presión fiscal (7). Todo ello, al final no repercutirá sino en las bases menos móviles, en particular el trabajo que verá aumentar su presión fiscal que permita mantener el nivel de ingresos fiscales pese a las reducciones en la fiscalidad del capital.

La falta de implantación física del sistema, el desconocimiento de los caminos seguidos por la información que se busca o se ofrece en la red, la falta de control por parte de los intermediarios del tipo de información que circula a través de los mismos y que simplemente ofrecen una interconectividad al sistema que le permite seguir desarrollándose, impiden que en la práctica pueda establecerse ningún tipo de control acerca de la información que circula por la red.

(5) En el pasado mes de mayo 919.000 personas accedieron desde España a Internet de 1.342.000 que tienen la posibilidad de hacerlo (fuente: Estudio EGM, *El País*, 15-7-1997).

(6) Department of the Treasury, Office of Tax Policy, «Selected Tax Policy Implications of Global Economic Commerce», Washington, 22 noviembre 1996 (<http://www.ustreas.gov>).

(7) La proliferación de regímenes fiscales especiales para las entidades bancarias extraterritoriales es sin duda una manifestación de la adaptación a esta movilidad. Asimismo, la competencia que se ha desarrollado para atraer las sedes regionales de las empresas multinacionales puede constituir otro ejemplo.

La facilidad para la deslocalización de las actividades es enorme, así por ejemplo, un usuario que vive en Australia, y que gestiona una página *Web* comercial en Internet para sus clientes en Estados Unidos a través de un ordenador efectivamente situado en Francia, puede controlar este ordenador situado en Francia a partir del suyo localizado en Australia, a través de una serie de programas informáticos que pueden configurarse de modo que no dejen ningún rastro de su utilización.

Como es fácilmente imaginable, las cuestiones que el comercio electrónico plantea van mucho más allá del Derecho tributario, abarcando prácticamente al conjunto del Ordenamiento Jurídico, en especial, el Derecho mercantil, el Derecho administrativo, el Derecho bancario, o principios esenciales reconocidos por nuestra Constitución como la intimidad o la confidencialidad de ciertos documentos o informaciones. En el ámbito puramente fiscal, el comercio electrónico afecta a la imposición directa, tanto de personas físicas como de sociedades, al IVA, a los impuestos locales, y obviamente a los impuestos aduaneros. En los apartados siguientes trataremos de centrar alguna de las cuestiones básicas de la fiscalidad directa.

V. LAS RENTAS PRODUCIDAS POR EL COMERCIO ELECTRÓNICO: SU «CALIFICACIÓN»

A efectos de poder someter a tributación las rentas derivadas de las actividades económicas que tienen lugar a través de la red, habrá que proceder a su calificación jurídica en el marco de las categorías de renta que tradicionalmente han sido establecidas por el Derecho fiscal internacional.

La venta de bienes materiales a través de Internet no plantea graves problemas, pues en cierto modo resulta equivalente a las «ventas por catálogo» o «teletienda», en definitiva ventas a distancia. Por ello las rentas derivadas de esta actividad deberán tributar del modo que se ha prescrito para las ventas a distancia en general. Dado que la mercancía será objeto de transporte mediante un método tradicional u ordinario, la legislación sobre libre circulación de bienes y mercancías en el Interior de la Unión Europea le resultará, en su caso, de aplicación, así como la legislación aduanera común para los productos procedentes de terceros países. La renta derivada de la operación comercial del producto, normalmente se someterá a imposición a la empresa suministradora y en el Estado en el que ésta tenga su residencia, salvo que disponga en el otro Estado, el del adquirente u otro cualquiera, de un establecimiento permanente, y la operación de venta quepa imputarla al mismo (8).

Mucho más compleja resulta la venta de los «bienes inmateriales» a través de Internet, especialmente si dicho bien es objeto de transmisión por vía telemática, esto es, directamente al ordenador personal del adquirente. Como ya se ha indicado, no sólo las aplicaciones informáticas (softwa-

(8) Los criterios de sujeción a imposición en España de las rentas obtenidas por un establecimiento permanente se hallan reguladas en los artículos 45 y 48 a 55 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS (BOE 28-12-1995) y el artículo 16.2.1.º de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante LIRPF (BOE 7-6-1991).

re) pueden ser objeto de transmisión, sino también cualquier otro producto susceptible de ser digitalizado, por lo que en la actualidad se transmiten sonidos e imágenes. Aunque este sector aún no se ha desarrollado plenamente, se puede adquirir directamente de las compañías discográficas canciones, fotografías y videoclips y transferirlas a su propio soporte (disco duro o CD-ROM).

La legislación interna y los Convenios para evitar la doble imposición suelen emplear como criterio discriminador de los hechos sometidos a imposición que éstos consistan en la adquisición de bienes, la prestación de servicios o la utilización de una obra única o exclusiva (patentes, marcas, etc.) (9). Examinando el caso más habitual de operaciones realizadas en Internet, esto es, la adquisición de software, se percibe una zona de escasa claridad en materia de calificación jurídica de las rentas obtenidas desde el punto de vista de la fiscalidad internacional. Un Informe de la OCDE de 1992 (10) cuyo criterio ha sido compartido por parte de la Administración tributaria española (11), sugiere que deben calificarse como cánones (*royalties*) (12) los pagos efectuados en contrapartida a la adquisición de programas informáticos, salvo en los casos en que se limita la transferencia de derechos -esto es, que no comporta la plena transferencia de la propiedad- en materia de explotación comercial o uso del citado software (13). La adquisición de una aplicación informática estandarizada para su uso personal debe considerarse como la transmisión de un bien. En efecto, no existen diferencias sustanciales entre la compra de un libro y la adquisición de un paquete informático (14), un

(9) Como ya se ha indicado en la nota a pie de página anterior, la LIRPF y LIS someten a imposición las rentas obtenidas por un no residente cuando éste opera en España mediante un establecimiento permanente (siempre que dichas rentas sean atribuibles al citado establecimiento). Los importes satisfechos en concepto de utilización de marcas, patentes, derechos de autor, planos fórmulas, *know-how*, etc., por un residente a un no residente también son sometidos a imposición aun cuando el no residente no disponga de un establecimiento permanente. En este caso, como en los dividendos o intereses obtenidos por no residentes, la imposición se fundamenta en una retención en origen (que no a cuenta) efectuada por el sujeto pagador (conocida a menudo como *withholding tax*) que tiene carácter definitivo. Si bien, en caso de mediar un Convenio de doble imposición entre los Estados de fuente y residencia, los tipos impositivos aplicados suelen reducirse notablemente, y en algunos casos, se alcanza la exoneración en el Estado de la fuente.

(10) OECD, *Model Tax Convention: For related Studies*, París, 1992, págs. 65-101.

(11) En las negociaciones para la obtención de Convenios de doble imposición posteriores a la publicación del Informe de la OCDE señalado, se ha tratado de incorporar en los Protocolos una cláusula estableciendo que se entiende comprendido en la definición de canon el software, lo que en definitiva no implica que en los Convenios donde no existe una cláusula equivalente el software deba entenderse excluido del ámbito de los cánones, sino todo lo contrario, en la medida en que el contenido de la cláusula no es dispositivo sino interpretativo.

(12) El artículo 12, apartado 2, del Modelo de Convenio de la OCDE define los cánones como:

«los pagos de cualquier clase que retribuyan el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.»

Véanse los Comentarios al artículo 12, en particular los párrafos 8 al 19, y el 45 donde España reserva su posición en materia de definición de cánones, incluyendo «el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos».

(13) La propia OCDE recoge su documento citado en el *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 1996, París, efectuando en los Comentarios al Artículo 12, párrafos 12 al 17, un análisis de los distintos tratamientos que el software debe tener en función de los derechos efectivamente transmitidos.

(14) La propiedad intelectual de la obra literaria no es objeto de transmisión cuando se adquiere un determinado libro, del mismo modo que la adquisición de un programa de software estandarizado sólo otorga el derecho a instalarlo en el propio ordenador, sin que sea posible su explotación comercial.

tratamiento fiscal distinto carecería por tanto de cualquier justificación. El hecho de que la mercancía provenga de forma telemática y desmaterializada, no debe cambiar la esencia del problema. Sin embargo, el fisco estadounidense es aún muy cauto al considerar los pagos efectuados por la adquisición de software como derivados de la cesión de un bien, prefiriendo en general considerarlos como compensaciones por la utilización de una obra original pese a la importancia de las restricciones en el uso o las limitaciones temporales. Cuando el producto informático se ha diseñado a la medida del cliente puede llegar a considerarse la existencia de una prestación de servicios de carácter intelectual (15).

Existen otros problemas correlacionados como son la venta de servicios, a los que en el mercado tradicional se presentaba bajo forma de algún soporte físico, cuya venta reportaba beneficios, no sólo por el servicio en sí mismo, sino también en concepto de margen comercial del soporte. Piénsese en el valor de las cubiertas, la tinta, la impresión y la encuadernación, frente al valor final del libro. La transmisión telemática genera rentas exclusivamente en lo que se refiere al servicio, pues no existe ningún soporte. La opción que adopten en esta cuestión las Administraciones tributarias puede tener consecuencias importantes no sólo en el ámbito de la fiscalidad directa, sino también en el de la indirecta.

Si la adquisición del software suscita perplejidad independientemente de cuál sea su modalidad de adquisición, la calificación jurídica de las operaciones que tenían lugar con otros productos no planteaba, al menos hasta la llegada de la telemática, ninguna duda. Si se piensa en los periódicos o en las revistas, la primera valoración lleva a catalogarlos entre los bienes materiales, sin embargo en la actualidad su distribución también tiene lugar por vía telemática, materializándose entonces en la impresora del usuario, surgiendo de este modo ciertas dudas. Las Administraciones fiscales que se han planteado esta cuestión tienden a considerar la adquisición de publicaciones por vía telemática como uso de *know-how*, calificación que alcanza posteriormente a las prestaciones accesorias que este nuevo sistema de entrega puerta-a-puerta ofrece como la posibilidad de seleccionar las noticias según los intereses propios o de efectuar la búsqueda *on-line* en los números atrasados. Tanto este caso, como el del software, la distinta calificación trae importantes consecuencias en el plano fiscal internacional, pues otorga, o no, al Estado de residencia del beneficiario del servicio la posibilidad de exigir una imposición en la fuente sobre la base de los pagos que ha efectuado el usuario. El diferente tratamiento fiscal, cuyo fundamento se halla en la distinta forma de distribuir el producto, ha suscitado varias críticas. Críticas como la de CIGLER, BURRITT y STINNETT (16) quienes temen que la aplicación de una política fiscal de este tipo no termine por penalizar los métodos más eficientes de distribución, y en último término, el mercado.

(15) Éste es, al menos, el criterio mantenido por las autoridades aduaneras británicas a los efectos de la aplicación del IVA en la importación del software. HM Customs and Excise, *Imposing computer software*, Notice 702/4/94, del 1 de septiembre de 1994.

(16) J. CIGLER, H. BURRITT y S. STINNETT, «Cyberspace: the Final Frontier for International Tax Concepts?», *Journal of International Taxation*, Agosto 1996, pág. 6.

VI. LOS SUJETOS DE LA TRANSACCIÓN COMERCIAL EN INTERNET: EL PROBLEMA DE SU RESIDENCIA. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. Residencia.

Identificar las características de la renta obtenida de una actividad comercial desarrollada en Internet es uno de los aspectos a considerar en la fiscalidad de la misma, sin embargo no es suficiente. A efectos de aplicar las disposiciones de la legislación interna, y en su caso modificar o restringir la potestad tributaria de ese Estado debido a la aplicación de un Convenio de doble imposición, es preceptivo conocer cuál es el Estado en el que se genera la renta o Estado fuente y cuál el de residencia del beneficiario de dicha renta.

Un análisis subjetivo de la transacción electrónica permite una mejor comprensión del problema con el que se enfrenta la fiscalidad internacional debido a las nuevas tecnologías. Así un suministrador de bienes o servicios que pretenda operar en Internet debe en primer lugar disponer de un «espacio publicitario» de carácter interactivo (o lo que es lo mismo una página *Web*) instalada en un servidor (17). El usuario, que previamente ha suscrito un contrato con una sociedad que le permite acceder a Internet y a sus servicios, contacta por vía telefónica, con la ayuda de un módem, con el servidor de dicha sociedad y obtiene así acceso al *World Wide Web*, «navegando» libremente, visitando los «espacios publicitarios» que se hallan en cualquier lugar del globo, y adquiriendo así, los bienes materiales o inmateriales que desee.

Si todos los sujetos de la operación residieran en el mismo Estado, no habría grandes cuestiones a resolver, puesto que, desde un punto de vista tributario, no habría diferencias con las operaciones de carácter tradicional (dejando a salvo eventuales diferencias en impuestos locales que gravan una misma actividad). Las dudas surgen cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes son distintas. En primer lugar, no está claro cuál debe ser el elemento que permita determinar la residencia del proveedor o suministrador, pues puede atenderse:

- al lugar indicado en la página *Web*,
- a la sede social de la casa matriz, si es que es conocida,
- a su filial en el país del cliente, siempre que exista alguna,

(17) Servidor: ordenadores que almacenan la información que permita el acceso por parte de los usuarios a una red, incluida Internet.

- si el servidor está situado en un tercer país, a ese lugar si es que es relevante a efectos de la aplicación de las disposiciones fiscales internacionales (pues cabría la posibilidad de considerar al servidor como un establecimiento permanente del sujeto no residente),
- la eventual presencia de un establecimiento permanente de la sociedad suministradora en el país del cliente puede atraer las rentas derivadas de la ventas por Internet en ese país, a efectos de ser sometidas a imposición, pero es necesario entonces identificar el nivel de vinculación que permita imputar esas rentas al establecimiento permanente.

Ante la falta de una legislación específica y de una jurisprudencia en la materia, no puede ofrecerse una respuesta clara a ninguno de estos interrogantes, aunque sí pueden efectuarse ciertas observaciones.

De conformidad con los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición (18), se considera que una sociedad tiene su residencia donde se sitúe su domicilio, residencia, sede de dirección, o lugar de naturaleza análoga, empleándose preferentemente el criterio de sede de dirección efectiva pues es el que determina la residencia en los casos en que ambos Estados consideren residente a una misma sociedad (19). Sin embargo las actuales posibilidades de Internet permitirían que una sede de dirección efectiva se sitúe simultáneamente en distintos lugares, si a efectos de esa sede se tiene en cuenta el lugar de reunión del Consejo de Administración y ésta tiene lugar por medio de una video-conferencia.

El lugar indicado en Internet puede ser un elemento útil, sin embargo puede situarse en el país en el que el Convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable limite en mayor medida la potestad tributaria del Estado de la fuente, lo que no resulta en modo alguno adecuado pues facilitaría en gran medida las opciones de planificación fiscal internacional.

Por otra parte, las posibilidades de anonimato de los usuarios facilita que Internet pueda emplearse como medio de desarrollar actividades extraterritoriales que generen rentas difícilmente imponibles o imposibles de imputar a sus usuarios. Ello se agrava en la medida en que permite el acceso a estas operaciones a personas físicas y pequeñas y medianas empresas alcanzando un ámbito que hasta la fecha estaba reservado a las grandes multinacionales, lo que restringía los sujetos que debían ser controlados, a estos efectos, por parte de la Administración tributaria.

(18) OCDE, *Model Tax Convention ...*, *op. cit.*, artículo 4, y NACIONES UNIDAS, *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, Nueva York, 1980, artículo 4.

(19) Éste es también el criterio empleado por la totalidad de Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, si bien en el de Canadá (23-11-1976), el criterio de sede de dirección efectiva en los supuestos de doble residencia tiene un carácter subsidiario, siendo preferente el de nacionalidad; en el de Estados Unidos (22-2-1990), se incluye el lugar de constitución, y a efectos de resolver la doble nacionalidad se acude al procedimiento amistoso entre autoridades competentes, y en su defecto se estima que es no residente en ambos Estados; y los de Japón (13-2-1974) y Filipinas (14-3-1989), que solucionan el criterio de doble residencia mediante un acuerdo amistoso entre Autoridades competentes.

2. Establecimiento permanente.

El concepto de establecimiento permanente requiere normalmente que exista «un lugar fijo de negocios» (20), y su finalidad no es otra que permitir al Estado de la fuente someter a imposición las rentas generadas por ese lugar fijo de trabajo. Este concepto que descansa en la presencia física en el país en el que se ejerce la actividad económica se encuentra en jaque debido a las posibilidades de operar en un país que ofrece las nuevas tecnologías.

Una lectura detenida del artículo 5 de los Convenios de doble imposición en general y del Modelo de la OCDE, en particular, a la luz de los Comentarios a dicho artículo (21), tendería a excluir de su ámbito la mera instalación de aparatos electrónicos, sin una presencia física que pueda constituir, por sí misma, un elemento constitutivo de establecimiento permanente. Así, un residente de un Estado que gestiona una base de datos informáticos podría instalar un servidor en otro Estado, que sería empleado por los residentes de este Estado. Puede tratarse o bien de un ordenador destinado a tal fin, o bien de un acuerdo mediante el cual una parte de la memoria informática se alquila a un tercero. Para una empresa que vende información y mercancías, el citado servidor podría considerarse como «la utilización de instalación con el sólo fin de almacenar, exponer o entregar mercancías pertenecientes a la empresa», que de conformidad con el Modelo de Convenio de la OCDE (22) no constituye un establecimiento permanente. Sin embargo, un acuerdo de este tipo también podría considerarse como un establecimiento permanente en la medida en que el servidor constituye «un lugar

(20) Dispone el artículo 45, apartado 1, letra a) segundo párrafo de la LIS que:

«Se entenderá que una 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 toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.»

El Modelo de Convenio de la OCDE lo define en su artículo 5, *Model Tax Convention ..., op. cit.*, como:

«A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.»

(21) En particular el párrafo 10 (cuya redacción era en esencia la misma, ya en el Modelo de 1977), donde se afirma *in fine* que:

«El montaje de distribuidores automáticos, aparatos de azar y otros similares por una empresa de un Estado en otro Estado, constituirá establecimiento permanente o no, en función de si la empresa ejerce además una actividad comercial aparte del montaje inicial de los aparatos. No hay establecimiento permanente si la empresa se dedica únicamente a instalar los aparatos y los alquila a continuación a otras empresas. Sin embargo, podrá existir un establecimiento permanente si la empresa que instala los aparatos además los explota y los mantiene por cuenta propia. El resultado es el mismo si los aparatos son explotados y mantenidos por un agente dependiente de la empresa.»

(22) Artículo 5, apartado 4, letra a). Los convenios suscritos por España siguen en líneas generales esta expresión, si bien existe alguna excepción como Argentina (21-7-1992) e India (8-2-1993) que no incluyen el concepto de entrega a efectos de la exclusión del concepto de establecimiento permanente.

fijo de negocios mediante el cual una empresa realice toda o parte de su actividad» (23). Ningún requisito, no obstante, se requiere en cuanto a la presencia de un elemento personal en la delimitación del concepto. El problema desaparecería si el servidor estuviera situado en el Estado en el que reside el gestor, puesto que el segundo Estado carecería de criterio alguno (conforme al Modelo de Convenio de la OCDE) que le permitiera someter a imposición dichas rentas. El caso sería también distinto si la empresa prestara esencialmente servicios de telecomunicaciones en lugar de suministrar información (24).

La tesis en favor de la no existencia de establecimiento permanente ha sido confirmada por la mayor parte de la Jurisprudencia internacional, en particular por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (25) que ha dictado que no puede considerarse establecimiento permanente (a los efectos de la Sexta Directiva IVA (26)) una *slot machine* situada en una nave que ejerce su actividad en un Estado distinto del de la residencia del gestor. Afirma el Tribunal que la asignación de una prestación de servicios a un centro de actividad distinto de la sede social, sólo se toma en consideración si dicho centro dispone de una mínima consistencia, derivada de la presencia permanente de medios humanos y técnicos necesarios. Continúa afirmando el Tribunal que la mera instalación de una máquina tragaperras, que da lugar a posteriores gastos de mantenimiento, no puede considerarse constitutiva de un centro de actividad (27).

Resulta particularmente interesante analizar si la página *Web* instalada en un servidor situado en el país del cliente puede ser constitutiva de establecimiento permanente. El Estado de la fuente podría tratar de someter a imposición esa renta, partiendo de la base de que una página *Web* que acepta encargos de clientes equivale a un agente de carácter dependiente, cuya actividad habitual consiste en cerrar contratos por cuenta de su comitente (28). Sería pues quizás conveniente modificar los principios de los Convenios a fin de tomar en consideración este tipo de operaciones.

(23) Artículo 5, apartado 1 del Modelo de Convenio de la OCDE. Los Convenios suscritos por España siguen en líneas generales esta expresión, si bien existe alguna excepción como Ecuador (20-5-1991) y Filipinas (14-3-1989) que obvian el término «fijo».

(24) Considerar que la empresa de telecomunicaciones instalada que ofrece el soporte material para que las informaciones lleguen hasta el ordenador del usuario pueda constituir un establecimiento permanente está fuera de toda duda, sería tanto como considerar establecimiento permanente a un Estado por suministrar las autopistas en las que cobra un peaje.

(25) *Berkholz c. Finanzamt Hmaburg*, TJCE, C-168/84 del 4 de julio de 1985.

(26) Si bien debe recordarse que las definiciones que de establecimiento permanente ofrecen la LIRPF, la LIS y los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, en definitiva del ámbito de la imposición directa por un lado, y de la Sexta Directiva IVA y de su transposición al ámbito interno, por el otro, no son idénticas, a efectos de este análisis los matices que las diferencian no resultan relevantes.

(27) La tesis contraria ha sido defendida con posterioridad por el Tribunal Supremo alemán que ha llegado a la conclusión de que un oleoducto que atraviesa Alemania es constitutivo de establecimiento permanente aun cuando carezca de presencia humana (*Bundesfinanzhof*, II, R 12/92, del 30 de octubre de 1996, en *Betriebs-Berater*, 1997, pág. 138).

(28) A efectos de la consideración que como establecimiento permanente merecen los agentes dependientes e independientes, véanse los apartados 5 y 6 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, y sus Comentarios respectivos.

En materia de imputación de rentas al establecimiento permanente, el comercio electrónico dificulta, sin duda, la aplicación de los principios que en esta materia se han desarrollado fundándose en la fuente de las rentas en un contexto de transacciones físicas y no electrónicas. Como se indica en el epígrafe siguiente las rentas procedentes de servicios personales independientes sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente, si son susceptibles de ser imputadas a un establecimiento permanente o a una base fija. Las telecomunicaciones han ampliado de forma notable la posibilidad de prestar servicios de forma transfronteriza. Por ello, será necesario establecer una serie de principios que permitan imputar rentas de una prestación de servicios personales independientes de un Estado a un establecimiento permanente o base fija situados en otro Estado.

Este problema de imputación de rentas puede extenderse aún más, si se considera la posibilidad de que empresas manufactureras puedan encargar a distancia, por medio de un ordenador, por supuesto, una determinada producción industrial, bastando para ello que las instrucciones introducidas en un ordenador se ejecuten a través de equipos de producción situados en otro Estado. Ello demandaría la repartición de las rentas generadas entre los dos Estados, suprimiendo la virtualidad del principio de precio de libre concurrencia o *arm's length* en el que basa la fiscalidad de las multinacionales a nivel internacional, sustituyéndolo por un pseudosistema de distribución global, que se emplea a efectos de distribuir las rentas entre los Estados de los Estados Unidos, y que ha sido históricamente rechazado por la OCDE como criterio de imputación de rentas a nivel internacional (29).

VII. LOS SERVICIOS Y LAS ACTIVIDADES DE I+D A TRAVÉS DE INTERNET

No sólo las operaciones comerciales realizadas por vía telemática plantean dudas acerca del modo en que deben someterse a imposición. Cada vez resultan más habituales la prestación de servicios y las actividades de I+D que no se hallan centralizados en un lugar fijo, sino que el prestador y su destinatario se comunican a distancia, del mismo modo que cada uno de los participantes en un programa de I+D aportan sus experiencias, conocimientos y trabajos desde su lugar habitual de residencia. En estos casos surgen dudas acerca de si cabe alguna tributación en la fuente o del modo en que deberá someterse a imposición las rentas derivadas de los resultados de los trabajos, ya sean patentes, modelos de utilidad, *know-how*, etc.

(29) Véase OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, París, 1995, párrafos 3.58 a 3.74. Véase también Hammer, RM. (1996): *Will the Arm's Length Standard stand the Test of Time? The Specter of Apportionment*, Intertax 1996/1, págs. 2-11.

Tratándose de participantes de distintos países se plantea si las rentas derivadas del alquiler o venta de esa patente o modelo de utilidad que habitualmente está sometida a imposición en el Estado de la fuente en concepto de cánones debe tributar, y en caso de respuesta afirmativa habrá que fijar los criterios de reparto entre los Estados de residencia de los participantes en el proyecto (30).

Por otra parte, quizá la revolución no sea tanta y lo que se soluciona hoy día mediante una tele-conferencia se resolvía anteriormente mediante una llamada de teléfono. Por ello una alteración de los principios que rigen la fiscalidad internacional en materia de residencia debe ser cauta, y deberá estudiar la relación entre la implantación física de prestatarios de servicios y otros índices potenciales que permitan gravar en la fuente, como la implantación de un servidor.

Los criterios de imputación, a los que ya hemos aludido plantean otra cuestión. El nivel de colaboración global, que permite a las empresas operar 24 horas al día dificulta los criterios de imputación de ingresos y gastos, ya que los métodos tradicionales empleados en materia de precios de transferencia se basan en las mercancías, y plantean dificultades en el ámbito de los servicios, los bienes intangibles, etc.

VIII. LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS EN LA ERA INTERNET

Las consecuencias derivadas de Internet en el ámbito de la gestión de los tributos son, en términos generales, por un lado la pérdida de capacidad de la Administración de aplicar el sistema fiscal tal y como hoy se encuentra diseñado, y por otro, el reparto de la materia imponible entre los Estados derivará en una mayor competencia entre ellos para tratar de atraer las bases derivadas del comercio electrónico.

Vistas estas consideraciones generales, surgen también una multiplicidad de cuestiones de carácter algo más particular pero no menos relevante, así, la inspección tributaria que en la actualidad se basa en la posibilidad de obtener de oficio ciertos datos, informaciones y pruebas en manos de contribuyentes y de terceros que mantengan relaciones económicas o comerciales con relevancia fiscal con esos contribuyentes, va a ver cómo estos métodos resultan poco o nada operativos cuando se trate de verificar operaciones electrónicas basadas en el anonimato y que no

(30) Véase el Capítulo sobre Acuerdos de distribución de costes (*Cost Contribution Arrangements*) del *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, París, 1995 (update 1997).

dejan rastro alguno. La intervención del dinero electrónico, las actividades bancarias extraterritoriales y descentralizadas y el acceso por parte de un número de sujetos pasivos mucho mayor a las operaciones transnacionales, son una muestra de las dificultades ante las que se encontrará la Inspección.

Para el potencial defraudador, el banco ideal es el que es tan accesible como cualquier otro establecimiento local, pero se encuentra fuera de la jurisdicción de las autoridades fiscales de su país de residencia. Hoy en día ya es sencillo abrir una cuenta corriente en el extranjero, si ahora para llevar a cabo las habituales gestiones bancarias tampoco se precisa acudir personalmente a la oficina correspondiente, ya no hay ninguna razón para privilegiar a un establecimiento local en detrimento de otro extranjero. Hoy por hoy Internet ya ofrece esa posibilidad, que sin duda se incrementará en el futuro, pues a diferencia de lo que ocurre en el sistema tradicional, el anonimato está garantizado y los gastos de apertura, mantenimiento, etc., son mucho más reducidos.

Una de las consecuencias escapa ya al ámbito fiscal y se sitúa en el plano de las autoridades monetarias que verán que a medida que se facilita la gestión eficiente y fiable de las actividades bancarias desde países de baja o nula fiscalidad, el interés de los bancos por instalar sus actividades rentables en los países de elevada presión fiscal donde residen la mayor parte de sus clientes, se reducirá.

IX. CONCLUSIONES

Éstos son sólo algunos de los interrogantes que plantea el uso de la telemática en las modernas transacciones internacionales, pero sin duda no son los únicos.

Al afrontar esta cuestión no debe olvidarse que los principios de fiscalidad internacional fueron creados y diseñados en un ámbito tecnológico radicalmente distinto del actual, por lo que de admitir su vigencia, no hay duda que su interpretación, aplicación y eventual adaptación debe efectuarse a la luz de las nuevas tecnologías.

El acceso a las operaciones internacionales por parte de contribuyentes que hasta la fecha, normalmente por razones de dimensión, las tenían vedadas, conlleva un fenómeno de desintermediación que puede provocar dificultades en la obtención de datos y en la gestión de las retenciones en la fuente (o *withholding tax*) que derive en pérdidas de recaudación, ante la dificultad de someter a inspección a todos los que lleven a cabo estas operaciones. Piénsese en el editor de una revista local que obtiene de un no residente una fotografía en Internet y la correspondiente

autorización para insertarla en su publicación; probablemente esos cánones nunca lleguen a tributar en la fuente. Contribuyentes poco avezados en la fiscalidad internacional se verán aturridos ante las obligaciones que la fiscalidad internacional, concebida para unos destinatarios de mayor dimensión, les impone.

Por otra parte, los actuales mecanismos de control empleados por las Administraciones tributarias corren el riesgo de dejar de ser operativos, los intercambios de información, o las cláusulas de transparencia fiscal internacional deberán dejar paso a otros sistemas más complejos que ya se vislumbran como la asistencia en la recaudación, las comprobaciones fiscales simultáneas, o los acuerdos previos de precios de transferencia.

La moneda electrónica, el anonimato, los paraísos fiscales ofrecen al ciber-evasor fiscal tales posibilidades que la regularización de su situación tributaria deviene una ardua tarea. Por ello quizás, algunas Administraciones tributarias se están planteando la posibilidad de gravar de forma forfetaria los intercambios informáticos, con independencia del contenido comercial de la conexión. La sombra de un *bit-tax* (31) se cierne sobre los ordenadores domésticos.

(31) L. SOETE y K. KAMP, *The «bit-tax»: the case for further research*, MERIT Universiteit, Maastricht, 1996 (<http://www.ispo.cec.be/hleg/bittax.html>). El Comisario europeo M. Monti, en la conferencia «A Global Marketplace for Small and Medium Enterprises», Bonn, 7 de abril de 1997, ha desmentido oficialmente que la Comisión esté planteando la posibilidad de introducir una forma extraordinaria de gravar el comercio electrónico.