

**FELICIANO CASANOVA GUASCH***Abogado y socio del despacho Casanova & Landa Abogados*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Juan FERREIRO LAPATZA, don Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, doña María Dolores ARIAS ABELLÁN, don Valentín PICH ROSELL, don Iu PIJOAN I FONT y doña Susana SARTORIO ALBALAT.

**Extracto:**

El comercio electrónico es un fenómeno que presenta numerables incidencias sobre la fiscalidad internacional. Una de las más significativas tiene relación con el concepto de establecimiento permanente. Este concepto, edificado e interpretado sobre un modelo socio-económico muy diferente al actual, se encuentra hoy día ante la dificultad de dar respuesta segura y eficaz a las actividades de comercio electrónico. Las tecnologías de la información y comunicación han conseguido potenciar la globalización de la economía a cotas prácticamente infinitas. Este nuevo escenario incide y altera los principios en los que se formuló la figura del establecimiento permanente cuyo origen se remonta al siglo XIX.

La permanencia del concepto es fundamento de la propia soberanía fiscal, de ahí la necesidad de preservar su vigencia. La aparición de elementos tales como la página web y el servidor no tienen fácil cobijo en la vigente formulación del establecimiento permanente. En este trabajo se analizan los problemas más comunes a los que tiene que enfrentarse el indicado concepto sobre la base de los trabajos seguidos a nivel de la OCDE y, asimismo, se proponen algunas alternativas a los problemas suscitados.

---

## Sumario:

---

- A. Revolución tecnológica e Internet.
- B. Definición del comercio electrónico.
- C. Papel del concepto de establecimiento permanente dentro de la imposición internacional.
- D. Breve síntesis histórica del nacimiento y evolución del concepto de establecimiento permanente.
- E. ¿Incide el comercio electrónico en la aplicación del concepto de establecimiento permanente?
- F. Significado y funciones desarrolladas por las páginas web y los servidores.
- G. ¿Es posible la identificación de la página web y el servidor como un lugar de negocios?
  - 1. La función medial del lugar de negocios: extensión de dicha función a la página web y al servidor.
  - 2. El requisito de la presencia humana en el lugar de negocios.
  - 3. Los requisitos de fijeza y permanencia del lugar de negocios y su relación con la página web y el servidor.
- H. La superación del requisito de fijeza: hacia la búsqueda de un nuevo enfoque en la formulación del concepto de establecimiento permanente.

## A. REVOLUCIÓN TECNOLÓGICA E INTERNET

Desde el último tercio del siglo XX se han ido produciendo grandes avances tecnológicos, cuya incidencia fundamental se ha dejado sentir particularmente en el ámbito de la economía impulsándola hacia un espectacular crecimiento. Pero no sólo la economía se ha visto influenciada por los avances tecnológicos, sino que todos los espacios sociales de cualquier naturaleza –cultura, ocio, medicina, ingeniería, mercado de trabajo, relaciones internacionales, etc.– también se han visto influidos por esta revolución tecnológica.

Esta revolución, escribe MUÑOZ MACHADO, «será como todas, un proceso muy desglosado en múltiples etapas y tendrá manifestaciones muy diversas. Seguramente puede decirse también de ésta, como se dijo de la anterior revolución industrial, que estamos ante un largo, un interminable proceso, no de una revolución, sino de revoluciones sucesivas, de mutaciones, de evoluciones, de rupturas, de reequilibrios... en cadena <sup>1</sup>».

Esta silenciosa, pero continúa y colosal revolución tecnológica, trae causa de la utilización de las Tecnologías de la Información y Comunicación (en adelante, TICs), y es tanta su influencia en todos los órdenes sociales que ha dado origen a un nuevo modelo de sociedad, la sociedad de la información, caracterizada por las técnicas de tratamiento y procesamiento de la información y tener en el conocimiento uno de sus activos más cotizados.

La denominada como nueva economía, pues, se basa en el conocimiento y el tratamiento de la información. El conocimiento, por consiguiente, es la fuente que nutre a la nueva economía, hasta el punto que los activos inmateriales como el *know-how*, las patentes industriales, o la propiedad intelectual, se han convertido en los activos más valiosos de la nueva economía, produciéndose un desplazamiento de lo tangible a lo intangible, para pasar de una economía basada en los recursos materiales a otra economía fundamentada en la información y en el conocimiento, los cuales posibilitan la generación y sostén de la ventaja competitiva empresarial. Estamos en una economía en la que la única fuente de ventaja competitiva verdadera es el conocimiento <sup>2</sup>.

Esta nueva situación está generando una nueva forma de creación de valor en la empresa, en la que los activos intangibles se han convertido en recursos críticos de los que depende el éxito

<sup>1</sup> MUÑOZ MACHADO, S. *La regulación de la red. Poder y derecho en Internet*. Taurus. Madrid, 2000, pág. 12.

<sup>2</sup> Cfr. TERCEIRO, J.B.; MATÍAS, G. *Digitalismo. El nuevo horizonte sociocultural*. Taurusdigital. Madrid, 2000, pág. 67.

de la empresa. De ahí que desde el concepto de capital humano se haya pasado en la actualidad al concepto de capital intelectual o intangible <sup>3</sup>.

La gestión del conocimiento, en su significado de gestión de los flujos de la información, es una noción que debe ser asumida de manera prioritaria por la dirección de las empresas, so pena de ver fracasar las inversiones más importantes en gestión del conocimiento y perder uno de los principales activos que potencian el desarrollo de las empresas en el mercado digital <sup>4</sup>.

Así, pues, y siguiendo a CASTELLS, «la primera característica del nuevo paradigma es que la información es su materia prima: son tecnologías para actuar sobre la información, no sólo información para actuar sobre la tecnología, como era el caso en las revoluciones tecnológicas previas <sup>5</sup>».

Y, dentro de toda esta revolución, un nombre surge reclamando especial protagonismo, Internet. El origen de este sistema está en el trabajo de una de las instituciones de apoyo a la investigación más innovadoras del mundo, la Agencia de Proyectos de Investigación Avanzada del Departamento de Defensa de los Estados Unidos de América (*Advanced Research Project Agency* –ARPA–), la cual se puso en funcionamiento en 1969 con la primera red llamada ARPANET y, en un momento determinado, se hizo difícil separar la investigación de orientación militar de la comunicación científica y las charlas personales, pero, con el tiempo, fue extendiéndose primero a tareas científicas y después a todos los sectores de la sociedad, aglutinándose en ella todo tipo de datos e informaciones que van incorporándose a la red hasta tejer una telaraña cuya confección se efectúa desde todos los rincones del planeta <sup>6</sup>.

Internet es todo o nada. La palabra Internet es como decir sistema telefónico. Un aparato de teléfono no sirve absolutamente para nada si no está conectado a la red pública, es decir, al sistema telefónico internacional. En forma semejante, la palabra Internet es como indicar el conjunto de computadoras que se encuentran conectadas alrededor del mundo con acceso a las fuentes de información albergada en los distintos ordenadores situados alrededor del mundo. Es un concepto más que un producto o servicio <sup>7</sup>.

<sup>3</sup> La inmaterialidad es un rasgo característico en todo este nuevo proceso tecnológico. Esta circunstancia también ha sido reconocida en el ámbito contable y tributario. «Se pueda concebir la página web como un elemento patrimonial intangible al servicio de la empresa, de forma similar a la de los diferentes programas informáticos existentes en la actualidad» (ICAC, BOICAC núm. 44, diciembre, 2000). «Los gastos que se produzcan con anterioridad y para la puesta en marcha del nuevo "sitio web" han de incorporarse al activo de la entidad como inmovilizado inmaterial» (Consulta de la DGT núm. 0137-01, de 29 de enero de 2001).

<sup>4</sup> Cfr., GATES, B. *Los negocios en la era digital. Cómo adaptar la tecnología informática para obtener el mayor beneficio*. Plaza & Janes. Barcelona, 1999, págs. 277 y ss.

<sup>5</sup> Cfr. CASTELLS, M. *La era de la información. Economía, sociedad y cultura. Volumen I, la sociedad red*. Alianza Editorial. Madrid, 1997, pág. 88.

<sup>6</sup> Sobre los orígenes de Internet pueden consultarse las siguientes obras: CASTELLS, M. *La era de la información. [...]*, ob. citada *supra*, págs. 984 y ss. LLANEZA GONZÁLEZ, P. *Internet y comunicaciones digitales*. Bosch, Barcelona, 2000, págs. 37 y ss. MERCADO IDOETA, C. *Banca en Internet: Marketing y nuevas tecnologías*. Dykinson, S.L., Madrid, 1999, págs. 83 y ss. TREJO DELARBRE, R. *La nueva alfombra mágica. Usos y mitos de Internet, la red de redes*. Los libros de Fundesco. Colección Impactos, 1996, págs. 53 y ss.

<sup>7</sup> Cfr. TREJO DELARBRE, R. *La nueva alfombra mágica. [...]*. Ob. citada *supra* pág. 56.

Internet, pues, es un sistema, que no un medio, de comunicación transnacional que, gracias a unos estándares comunes y usando tecnologías y redes de telecomunicación, permite el intercambio y la obtención de información mediante el uso de diversas modalidades de comunicación en línea (listas de correo, *world wide web*, chats, etc.). Internet, en cuya organización no encontramos ningún rasgo que permita su identificación con alguna forma de gobierno convencional, no es una entidad física o tangible sino más bien una red gigante que interconecta innumerables pequeños grupos de redes de ordenadores conectados a su vez entre sí. Es, por tanto, una red de redes <sup>8</sup>.

## B. DEFINICIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Son diversas las definiciones, más o menos afortunadas, propuestas para concretar el concepto de comercio electrónico.

Comenzando por los autores que se han acercado al estudio de la cuestión, una parte ha optado por ofrecer una definición genérica, identificando el comercio electrónico con el desarrollo de actividades económicas a través de las redes de telecomunicaciones y en la transmisión electrónica de datos, incluyendo textos, sonidos e imágenes <sup>9</sup>, mientras que otros han preferido acotar más la definición, concretándolo a la compraventa e intercambio de bienes y servicios a través de Internet, habitualmente con el soporte de plataformas y protocolos estandarizados, sin necesidad de que exista contacto presencial entre ambas partes <sup>10</sup>.

Desde los EE.UU., territorio donde comenzó a gestarse toda esta nueva era digital, la Administración norteamericana, ha definido esta nueva modalidad de comerciar como la habilidad para realizar el intercambio de bienes y servicios entre dos o más partes mediante la utilización de instrumentos y técnicas electrónicas <sup>11</sup>.

En el ámbito comunitario se ha optado por identificar al comercio electrónico con la realización electrónica de transacciones comerciales, cuyo fundamento se basa en el tratamiento y transmisión electrónica de datos, incluidos texto, imágenes y vídeo. El comercio electrónico comprende actividades muy diversas, como comercio electrónico de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, transferencia electrónica de fondos, compraventa electrónica de acciones, conocimientos de embarque electrónicos, subastas, diseños y proyectos conjuntos, prestación de servicios en línea (*on line sourcing*), contratación pública, comercialización directa al consumidor y servicios posventa. Por otra parte, abarca a la vez productos (*v. gr.*, bienes de consumo, equipo médico especializado) y

<sup>8</sup> Cfr. LLANEZA GONZÁLEZ, P. *Internet y comunicaciones digitales*. Ob. citada *supra* pág. 36.

<sup>9</sup> Cfr. DEL ÁGUILA, A.R. *Comercio electrónico y estrategia empresarial. Hacia la economía digital*. Ra-Ma, Madrid, 2000, pág. 35.

<sup>10</sup> Cfr. TERCEIRO, J.B.; MATÍAS, G. *Digitalismo [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 22.

<sup>11</sup> DEPARTMENT OF THE TREASURY. Office of Tax Policy. November, 1996. *Selected tax policy implications of global electronic commerce*. Consultado en la siguiente dirección de Internet: <http://www.ustreas.gov/taxpolicy/internet.html>

servicios (v. gr., servicios de información, financieros y jurídicos), actividades tradicionales (v. gr., asistencia sanitaria, educación) y nuevas actividades (v. gr., centros comerciales virtuales) <sup>12</sup>.

En cualquier caso, las definiciones expuestas nos transmiten la idea de que el comercio electrónico es un nuevo modelo en las relaciones comerciales que viene a sustituir la presencia física de las partes y haciendo de las TICs su herramienta básica en todo el proceso comercial, desde la fase promocional de las actividades comerciales, su distribución, pago y servicio posventa, llegando incluso a la propia transformación de los bienes y servicios suministrados en nuevos productos digitales, de tal manera que pueda hablarse de la creación de un valor añadido en la cadena productiva, pues en este nuevo proceso productivo la información es tomada como materia prima y, a partir del tratamiento realizado sobre la misma, producir productos o servicios de valor añadido.

Teniendo en cuenta las anteriores propuestas, un concepto genérico de comercio electrónico sería aquel que indique a todas aquellas actividades comerciales que se sirven y hacen uso de las técnicas y herramientas electrónicas con independencia de la forma de cómo se realiza la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

Pretendiendo afinar más en la definición del concepto, se ha impuesto una clasificación en función de la forma en la que se genera y desarrolla todo el proceso comercial, debiendo distinguir entre *comercio electrónico directo*, que es aquel en el que todo el proceso comercial (promoción, venta, entrega y prestación de los bienes y servicios, y pago) se produce haciendo uso exclusivo de las técnicas electrónicas (v. gr., compra de música en formato digital), y *comercio electrónico indirecto*, que es aquel en el que alguna de las partes del proceso comercial se realiza haciendo uso de las técnicas electrónicas (promoción, venta y, en su caso, pago), pero la entrega y prestación de los bienes y servicios se realiza en formato material o mediante la presencia física del prestador (v. gr., compra a través de una página web de un disco compacto cuya entrega al cliente se hace en formato material).

Gracias al comercio electrónico, el mercado ensancha el área y horario de intercambio y producción de bienes y servicios, se imponen nuevas técnicas y formas tanto en la producción como en la distribución de los bienes y servicios, en definitiva, se impone un nuevo modelo de hacer negocios con fundamento en las TICs. Ante esta situación los impuestos tan ligados a la actividad económica ¿pueden verse afectados por toda esta corriente de acontecimientos en el orden socio-económico? ¿En qué medida afecta al sistema impositivo esta nueva forma de comerciar? ¿Cuáles son las áreas o figuras jurídico-tributarias que más se ven afectadas por este proceso? ¿Son válidos los actuales sistemas impositivos? ¿Qué actuaciones se están llevando a cabo para paliar los efectos de las TICs en los sistemas fiscales?

Muchas son las preguntas planteadas, si bien, por cuestiones obvias de espacio, el propósito del presente trabajo es resumir los aspectos más fundamentales que plantea la utilización de dos herramientas básicas en el desarrollo de las actividades de comercio electrónico, como son la página web y el servidor, y su implicación sobre el concepto de establecimiento permanente según la enunciación dada por el MCDI de la OCDE.

<sup>12</sup> Cfr. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. COM(97) 157 final, de 16 de abril de 1997. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, *Iniciativa europea de comercio electrónico*.

### C. PAPEL DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DENTRO DE LA IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Al hablar del concepto de establecimiento permanente desde el ámbito jurídico-tributario, implícitamente estamos haciendo referencia a los principios de territorialidad y de soberanía fiscal, por cuanto, en el contenido de tales principios, se viene a reconocer la existencia de un ente que obtiene rentas en un territorio concreto y sobre el que se despliega la potestad financiera del Estado de ese territorio. Dicho ente no debe identificarse con la existencia de un sujeto con personalidad jurídica, sino que se trata de una unidad económica o conjunto de medios instrumentales titularidad de otra persona física o jurídica, residente en otro Estado que realiza, por medio de ese ente, determinadas actividades que manifiestan índices de capacidad económica de la persona física o jurídica de que trae causa dicho ente<sup>13</sup>. En otras palabras, el establecimiento permanente viene a ser un apéndice o extensión en forma de oficina, sucursal, taller, tienda, etc., de la persona física o entidad a la que pertenece a modo de consecuencia necesaria de la dispersión internacional de la actividad empresarial<sup>14</sup>.

La figura del establecimiento permanente es utilizada por los distintos ordenamientos tributarios como modelo para repartir la potestad financiera entre el Estado residente de la persona física o entidad titular del establecimiento permanente y el Estado fuente donde aquél obtiene rentas por medio de algún elemento que presente algún punto de conexión con dicho Estado de la fuente. Viene a ser un reconocimiento a la soberanía fiscal del Estado de la fuente, pues en ese juego de reparto de la soberanía fiscal entre los Estados que pueden ejercer su derecho a la exacción del tributo sobre las rentas obtenidas por un establecimiento permanente es donde se origina dicha figura como modelo de reparto de la potestad financiera<sup>15</sup>. Es el concepto que dota de unidad objetiva al hecho imponible de una de las modalidades de la obligación real de contribuir<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> La carencia de personalidad jurídica en la figura del establecimiento permanente no ha pasado desapercibida por la doctrina. Así, BAENA AGUILAR expone que «el establecimiento permanente es, sustancialmente, un conjunto de medios materiales y personales, sin capacidad jurídica propia, que sirve de base fija a los negocios que un empresario o profesional no residente en España realiza en nuestro país». BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Editorial Aranzadi, S.A., Pamplona, 1994, pág. 129. Por su parte, DE LA VILLA nos habla de que el establecimiento permanente «carece de personalidad jurídica, atributo exclusivo de las personas físicas o jurídicas». DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Tomo XIV. Convenios fiscales de doble imposición, arts. 1 a 30*. Edersa, Madrid, 1982, pág. 102.

<sup>14</sup> En palabras de URÍA, «salvo supuestos de excepción, el empresario no puede desarrollar su actividad sin el auxilio instrumental de un conjunto de bienes y de servicios por él coordinados y dispuestos del modo más adecuado a la finalidad peculiar de su empresa». Seguidamente, tras dar cuenta histórica de todo este conjunto organizado y dispuesto para ser instrumento de la actividad empresarial, el indicado autor nos manifiesta que «no faltan preceptos, en nuestro Código, demostrativos de que ya el legislador de 1885 tenía presente esa función instrumental del establecimiento», y, en referencia a la posible diferencia existente entre establecimiento principal y las sucursales, nos aclara que, «jurídicamente, no existen diferencias entre uno y otros». URÍA, R. *Derecho Mercantil*. 20.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 39-45.

<sup>15</sup> La idea del reparto de las potestades financieras no ha pasado desapercibida por la jurisprudencia del TJCE, indicando que los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales celebrados para evitar la doble imposición, para fijar los criterios de sujeción a efectos del reparto de la competencia fiscal (Asunto C-336/96, STJCE de 12 de mayo de 1998, Esposos Robert Gilly, apartados 24 y 30; Asunto C-336/96, STJCE de 21 de noviembre de 1999, Compagnie de Saint-Gobain, apartado 57). Concretamente con la figura del establecimiento permanente el TJCE ha manifestado que aquél es resultante de la soberanía limitada del Estado de origen de la renta en relación con la del Estado de domicilio del sujeto que obtiene la renta (Asunto C-311/97, STJCE de 29 de abril de 1999, Royal Bank of Scotland plc., apartado 29).

<sup>16</sup> Cfr. BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 131.

Gracias al concepto del establecimiento permanente se ha podido encontrar un punto de conexión a los efectos de poder someter a imposición los ingresos obtenidos por un ente en un determinado territorio, si bien las potestades del Estado de la fuente quedan limitadas a aquellas rentas que efectivamente puedan ser atribuidas al establecimiento permanente radicado en el Estado de la fuente<sup>17</sup>. Y, asimismo, los ordenamientos jurídico-tributarios consiguen encontrar una figura que aunque se halle alejada de cualquiera de los modelos de asociación que podríamos calificar de tradicionales (sociedades civiles, sociedades comanditarias, sociedades mercantiles, etc.), no obstante se le otorga el suficiente reconocimiento para que dicha figura pueda ser receptora de obligaciones tributarias –aspecto jurídico del concepto– y, de esta manera, poder llegar a individualizar y separar las actividades realizadas por medio de un establecimiento permanente de las realizadas por la persona física o entidad que trae causa a la mencionada figura –aspecto económico–<sup>18</sup>.

Llegados a este punto, podemos comprender que el concepto de establecimiento permanente sea un concepto básico creado por y desde el derecho tributario destinado a la eliminación de la doble imposición internacional<sup>19</sup>. Incluso de él se ha llegado a afirmar que es el concepto más importante dentro de la fiscalidad con trascendencia tributaria<sup>20</sup>.

Igualmente, con la indicada figura se consigue dar cumplida satisfacción al principio de generalidad expresado en el artículo 31.1 de la CE, en el sentido de que *todos* contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos. La interpretación de este principio en sus términos actuales no pretende ser otra que la de que el constituyente ha querido referirse no sólo a los ciudadanos españoles, sino también a los extranjeros, así como a las personas jurídicas, españolas y extranjeras que obtengan ingresos en territorio español, incluso aunque dicha obtención se produzca por medio de un ente sin personalidad jurídica, lo que supone que el principio mantenga inalterable su vigencia al gravar mediante la fórmula propuesta cualquier índice de capacidad económica con independencia de quién y cualquiera que sea la manera que se obtengan rentas en territorio español.

<sup>17</sup> Cfr. VOGEL, K. *On Double Taxation Conventions*. Kluwer Law International, Deventer, The Netherlands, 1996, pág. 391.

<sup>18</sup> Como expone ÓSCAR DÍAZ, «el establecimiento permanente comprende sobre un solo nombre dos fenómenos distintos, uno económico y otro jurídico. Dentro del concepto económico se encuentra el concepto de materialidad, es decir, el ejercicio en el exterior de una actividad bajo una serie de medios materiales organizados directamente por el operador económico. Por el contrario, el criterio jurídico parte del principio de una presencia de un ente en el mercado externo sin el ejercicio directo de la actividad en el mismo, pero con la existencia de un representante en el mercado foráneo, formando una figura jurídica diversa con una actividad material menos intensa que la anterior». ÓSCAR DÍAZ, V. *El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales. La reformulación del concepto de establecimiento permanente*. Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2001, pág. 88.

<sup>19</sup> Cfr. BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 123. BARNADAS MOLINS, F. *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*. 2.ª edición. Ediciones Gestión 2000, S.A., Barcelona, 1997, pág. 81. CHECA GONZÁLEZ, C. *Impuesto sobre la renta de no residentes*. 2.ª edición. Editorial Aranzadi, S.A., Cizur Menor (Navarra), 2002, pág. 225. DE ARESPOCHAGA, J. *Planificación fiscal internacional*. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 144. DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 101. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*. Tecnos, Madrid, 1996, pág. 40. MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Notas sobre la tributación de los no residentes*. Impuestos, T. I, La Ley, S.A., Madrid, 1986, pág. 105. TOVILLAS MORÁN, J.M. *Estudio del Modelo de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 83.

<sup>20</sup> Cfr. DE JUAN PEÑALOSCA, J.L. *El modelo de la OCDE y su influencia en la legislación fiscal española*. De la obra colectiva *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. IEF, Madrid, 1979, pág. 238.

Esto, en definitiva, viene a ser consecuencia lógica del principio de territorialidad en la eficacia de las normas <sup>21</sup>.

La principal consecuencia de la tenencia de un establecimiento permanente por parte de una persona física o entidad será la atribución de la competencia al Estado de la fuente para gravar las rentas obtenidas a través de dicho establecimiento con motivo de la realización de una actividad económica, criterio económico que permite establecer una vinculación o *vis* atractiva con dicho Estado de la fuente <sup>22</sup>. De esta manera, las normas tributarias nacidas del poder financiero de ese Estado se proyectarán sobre el establecimiento permanente al ser dicha figura el nexo jurídico sobre el que la soberanía fiscal de ese Estado desplegará su poder, lo que en la legislación de los EE.UU. ha venido a ser identificado bajo el criterio *income effectively connected with a trade or business in USA*, lo cual viene a significar que cada Estado puede configurar su sistema fiscal tanto *ad intra* como *ad extra* de forma soberana <sup>23</sup>.

La situación descrita puede producir la lógica tensión entre los distintos países para llegar a un acuerdo unánime de lo que se considera establecimiento permanente <sup>24</sup>, pues los intereses del Estado de la fuente y los del de la residencia no estarán en la misma sintonía al pretender proyectar sobre el mismo ente sus respectivas potestades financieras, con la finalidad de evitar la pérdida de recaudación fiscal e incluso que se pueda llegar a pretender una extensión del concepto, en aras a evitar la pérdida de recaudación impositiva. Si a tal situación le sumamos la circunstancia de la constante evolución en la forma de comerciar, especialmente presente en la actualidad como consecuencia de los avances tecnológicos conseguidos en el campo de las telecomunicaciones que han propiciado la aparición del comercio electrónico y la utilización de nuevos elementos en las actividades comerciales, tales como las páginas web y los servidores, nos encontramos ante un concepto de establecimiento permanente en constante evolución y fuente de debate <sup>25</sup>.

<sup>21</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *Curso de derecho financiero y tributario*. Octava edición, Tecnos, Madrid, pág. 135. El Tribunal Constitucional también ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre la materia. Es significativa, a los efectos que estamos comentando, la STC 96/2002 en la que viene a manifestar que «la expresión "todos" absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario» (STC 96/2002, de 25 de abril. La Ley Juris.: 4498/2002).

<sup>22</sup> La realización de una actividad económica en un determinado Estado ha sido uno de los ejes sobre el que siempre ha pivotado el concepto. La finalidad de llevar a cabo una actividad económica ha sido considerada como elemento principal del concepto. Para ello han sido formuladas dos opciones: *la teoría de la realización*, según la cual cualquier instalación que permita la realización de un beneficio constituiría un establecimiento permanente, lo cual excluiría de la definición determinadas instalaciones fijas (oficinas de compras, de información, etc.) que si bien contribuyen indirectamente a la productividad general de la empresa, es difícil imputarles un determinado beneficio, y *la teoría de la pertenencia económica*, que formula el principio de que un establecimiento permanente ha sido concebido como cualquier instalación permanente que se integre en la economía del país, aunque no contribuya más que indirectamente a la obtención del resultado empresarial en su conjunto. Cfr. CARBAJO VASCO, D. «El concepto de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE: consideraciones y crítica». *Crónica Tributaria*, núm. 52, Madrid, 1985, pág. 43. GONZÁLEZ PÓVEDA, V. *Tributación de no residentes*. 2.ª edición actualizada. Distribuciones La Ley, S.A., Madrid, 1993, págs. 117-118.

<sup>23</sup> Cfr. ÓSCAR DÍAZ, V. *El comercio electrónico y sus efectos [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 52.

<sup>24</sup> Cfr. SERRANO ANTÓN, F. «Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes». De la obra, *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001, pág. 179.

<sup>25</sup> En el mismo sentido, SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes*. Ob. citada *supra*, pág. 179.

Es importante hacer referencia a que el análisis del concepto de establecimiento permanente se hace desde la óptica de la definición dada en la cláusula general del MCDI de la OCDE, por ser el modelo que directamente más influye en la elaboración de los Convenios de Doble Imposición para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio que España tiene suscritos con los diversos países y, aunque quepa pensar que de cada uno de los convenios suscritos pueda derivarse una redacción distinta, lo cierto es que, con algunos matices, todos siguen la estructura y contenido del modelo propuesto por la OCDE <sup>26</sup>.

#### D. BREVE SÍNTESIS HISTÓRICA DEL NACIMIENTO Y EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Tomando como referente los estudios de la doctrina <sup>27</sup> que se han acercado a la síntesis histórica del concepto de establecimiento permanente, éste comenzó a desarrollarse, si bien de forma muy genérica, en el derecho alemán de la segunda mitad del siglo XIX, en relación con el Código Industrial Prusiano, y fue adoptado sucesivamente en la legislación de comercio de los Estados del norte de Alemania y del Imperio Alemán. Así pues, el concepto tiene su génesis en el derecho mercantil prusiano que utiliza el término *betriebsstätt*, con el cual se hacía referencia al ámbito o unidad utilizada para realizar una actividad empresarial, previendo, asimismo, la necesidad de evitar la doble imposición que ya se había verificado en las municipalidades prusianas y, sucesivamente, en los Estados alemanes.

En la configuración inicial del concepto se apunta ya la necesidad de identificar una locación física «fija» que dé soporte suficiente para la realización de una actividad de negocios «visible» en

<sup>26</sup> Existe otro importante Modelo de Convenio de Doble Imposición, el propuesto por la ONU del año 1979 (revisado en 2001). Sobre dicho convenio, especialmente preparado para las economías en vías de desarrollo, puede atestiguiarse que tanto su estructura como una buena parte de su contenido es muy similar al MCDI de la OCDE. La relevancia adquirida por el MCDI ha sido reconocida por los propios tribunales españoles como fuente interpretativa y antecedente de los convenios suscritos por España (cfr. STS Sala 3.ª, de 13 de noviembre de 1998, La Ley, 1999, 99). También la doctrina reconoce ese importante valor interpretativo del MCDI y sus comentarios. Cfr. BORRÁS, A. «Los Convenios para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los Tratados Internacionales». De la obra, *Estudios de doble imposición internacional*. IEF, Madrid, 1979, pág. 36. BUSTOS BUIZA, J.A. «El papel de los convenios en la fiscalidad internacional española». De la obra, *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pág. 193. CARBAJO VASCO, D. «El concepto de establecimiento permanente [...]». Ob. citada *supra*, pág. 44. CHICO DE LA CÁMARA, P. «Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional». De la obra, *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001, pág. 132. VOGEL, K. *On Double Taxation Conventions*. Ob. citada *supra*, pág. 33 y ss. Siguiendo los comentarios de FARRÉ ESPAÑOL, «en la práctica, los Estados miembros de la OCDE siguen de forma bastante fiel el modelo de convenio siendo escasas aquellas derogaciones del mismo que puedan considerarse significativas». FARRÉ ESPAÑOL, J.M. *La doble imposición. Modelo OCDE 1992*. Einia, Barcelona, 1994, pág. 57.

<sup>27</sup> Cfr. CHARLES E. MCLURE, JR., CORABI, G. *La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*. DEPALMA, Buenos Aires, 2000, pág. 137. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 39. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes*. Ob. citada *supra*, pág. 173. SKAAR, A. *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*. Kluwer, Series on International Taxation, n.º 13, Deventer, The Netherlands, 1991, pág. 83. VOGEL, K. *On Double Taxation Conventions*. Ob. citada *supra*, pág. 205.

el país de la fuente. Estos dos requisitos –fijeza y visibilidad– resultaron ser los puntos centrales del nuevo concepto de establecimiento permanente en el primer tratado para evitar la doble imposición internacional, firmado en 1899 entre Prusia y el Imperio Austro-Húngaro <sup>28</sup>.

El derecho tributario prusiano adoptó el término citado –*betriebsstätt*– para definir la sujeción tributaria sobre las utilidades derivadas de la realización de una actividad empresarial por sujetos que residían en municipios distintos.

A partir de ese momento, el concepto de establecimiento permanente se construyó lentamente. A comienzos de los años veinte del pasado siglo XX, la extinta Sociedad de Naciones comenzó a ocuparse de la problemática tributaria, especialmente en el campo de fijar criterios para conseguir una reglamentación uniforme sobre la tributación de las empresas que desarrollaban actividades en el exterior.

El origen de tales estudios, por consiguiente, trae causa del conflicto de intereses tributarios entre los Estados. La revisión a tales problemas fue realizada por un grupo de economistas escogidos por la Sociedad de Naciones a los que se encargó el estudio sobre la problemática de la doble imposición internacional <sup>29</sup>. El resultado a dichos trabajos fue el informe conocido como *the 1923 Economists Report*, según el cual la fiscalidad debería sustentarse en la doctrina de la *economic allegiance* como método para superar la mera territorialidad de los sistemas tributarios al conseguir refundir en un solo criterio los criterios de la fuente y de la residencia mediante la utilización de una óptica global, observando el sistema de la tributación internacional como si fuera gobernado por reglas uniformes <sup>30</sup>.

Aun cuando los economistas que redactaron en 1923 el precitado informe identificaron cuatro fases en la formación de la riqueza, en general, el precitado grupo de expertos concluyó que los factores que incidían en la determinación de la capacidad económica se reducían a dos: (i) el origen de la riqueza (la fuente) y (ii) donde la riqueza era gastada (la residencia), si bien todavía se decantaba por dar mayor prevalencia al criterio de la residencia en perjuicio del lugar donde las rentas se entendían obtenidas.

<sup>28</sup> En el párrafo 1 del artículo 2 del tratado firmado en 1899 entre Prusia y el Imperio Austro-Húngaro puede leerse: «El término lugar fijo de conducción de los negocios incluye una sucursal organizada, una fábrica, un depósito, oficinas, o sea, un lugar donde los propietarios, los socios, los administradores u otros representantes desarrollan, en forma habitual, su actividad empresarial normal, comprando y vendiendo mercancías o realizando otros negocios». Cfr. CHARLES E. McLURE, JR., CORABI, G. *La tributación sobre el comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 138.

<sup>29</sup> LEAGUE OF NATIONS. Economic and Financial Commission. *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bivens, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp (the «1923 Economists Report»)*. Ginebra, 1923.

<sup>30</sup> La doctrina de la *economic allegiance* representaba una teoría para reconstruir la atribución de la potestad tributaria mediante la identificación de cuatro fases en la formación de la riqueza: producción, destino, posesión y consumo. El informe redactado en 1923 analiza, pues, la dicotomía entre los criterios de la fuente y la residencia, relacionándola con aquéllas entre beneficio y capacidad contributiva, entre territorialidad y personalidad. La conclusión fue que la solución al reparto de la potestad tributaria se podía conseguir por la formulación de teorías que conjugasen tanto criterios personales como territoriales. Así, la idea nuclear de la doctrina de la *economic allegiance* se halla en buscar la fórmula que permita evitar la doble imposición, de tal manera que la renta global del individuo sea sometida a imposición sólo una vez, y la base imponible sea dividida entre las jurisdicciones fiscales conforme a los intereses del individuo en cada una de tales jurisdicciones. Cfr. LEAGUE OF NATIONS. «Economic and Financial Commission». *Report on Double Taxation*. Ob. citada *supra*, pág. 20.

Estos trabajos de la Sociedad de Naciones fueron continuados por el denominado Comité de Técnicos formado por expertos de las administraciones tributarias de diversos Estados y es cuando el criterio de la fuente va adquiriendo el carácter de principio básico en los diferentes trabajos de los comités auspiciados por la Sociedad de Naciones<sup>31</sup>, hasta el punto de que la propia OCDE también ha venido a reconocer, como principio generalmente aceptado, que los Estados de la fuente tienen derecho a gravar los ingresos originados dentro de sus fronteras como resultado de los beneficios que los inversores extranjeros obtienen por la utilización de los servicios públicos y la protección de la propiedad privada que proporciona el Estado de la fuente<sup>32</sup>.

Como derivación de estos estudios y formulación de principios, en el Modelo de Convenio Bilateral sobre Doble Imposición de 1927, en su artículo 5, se ofrece ya una definición del concepto de establecimiento permanente. La primera parte del precitado artículo establece que las rentas sometidas a imposición en el Estado donde radique un establecimiento permanente son las que derivan de «cualquier actividad industrial, comercial y agrícola o de cualquier otro comercio y profesión», exponiendo seguidamente una lista de ejemplos que pueden incluirse dentro de la figura de establecimiento permanente: las sedes de dirección efectiva, las sociedades afiliadas, las sucursales, las fábricas, las agencias, los almacenes, las oficinas y los depósitos<sup>33</sup>.

En este primer modelo, la figura del corredor todavía está solamente esbozada y se refiere a un corredor *bonafide* o independiente que actúa por cuenta de una empresa extranjera; además, se subraya el hecho de que el lugar de su actividad no puede ser considerado establecimiento permanente de la empresa mandataria, pues, para ello, se exige el cumplimiento de determinados requisitos, los cuales, por primera vez, se recogen en el Informe sobre los Trabajos de la Primera Sesión del Comité de 1929 y se mantienen inalterados hasta el último modelo de convenio de la Sociedad de las Naciones, dado en Londres en 1946<sup>34</sup>.

Todavía en los modelos de convenio de México (1943) y de Londres (1946) no existe un concepto definitivo de establecimiento permanente. En cambio, en los protocolos sucesivos se afirma la necesidad del carácter «productivo» de las sedes fijas de negocios que, de hecho, deben ser utilizadas para proveer de rentas a la empresa de la que tales sedes traen causa. Además, se introduce la *construction clause*, al considerar establecimiento permanente también una obra en construcción que dure al menos doce meses y, asimismo, se especifican los criterios que determinan la existencia de un establecimiento permanente cuando media un contrato o una relación de agencia<sup>35</sup>.

<sup>31</sup> Podemos citar, entre otros, los siguientes trabajos preparados bajo el auspicio de la Sociedad de Naciones: *Double Taxation and Tax Evasion, Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee*. February 1925. *Draft of a Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation and Tax Evasion, Report presented by de Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion*. April 1927. *Double Taxation and Tax Evasion, Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion*. October 1928. *Report to the Council on the Fifth Session of the Committee, Purposes of Taxation*. June 1935. *The Elimination of Double Taxation, The First Report of the Fiscal Committee of the O.E.E.C.* September 1958.

<sup>32</sup> Cfr. OECD. *Taxing profits in a global economy-Domestic and International Issues*. París, 1991, págs. 36-37.

<sup>33</sup> Cfr. CHARLES E. MCLURE, JR., CORABI, G. *La tributación sobre el comercio electrónico [...] Ob. citada supra*, pág. 138.

<sup>34</sup> Véase nota anterior.

<sup>35</sup> Cfr. CHARLES E. MCLURE, JR., CORABI, G. *La tributación sobre el comercio electrónico [...] Ob. citada supra*, pág. 139, GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente [...] Ob. citada supra*, pág. 5.

Tras la Segunda Guerra Mundial surge la OCDE, si bien, en materia fiscal, no comenzó a desarrollar actividad alguna hasta el año 1956 en el que se crea el Comité Fiscal. Consecuencia de la actividad desplegada por el referido Comité fue la elaboración en 1963 del proyecto de convenio en materia de doble imposición sobre la renta y el patrimonio que, si bien, se califica de proyecto, en realidad constituyó un modelo de convenio, en tanto que sirvió a los Estados de modelo y fuente en sus negociaciones bilaterales para evitar la doble imposición internacional, y en el cual, por vez primera, se ofrece una definición general al concepto de establecimiento permanente (art. 5):

«A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad»<sup>36</sup>.

Sobre la base del modelo de 1963, la estructura de la figura en sus tres categorías de establecimiento permanente (*fixed place of business, construction clause and agency clause*) se mantiene invariable en las redacciones dadas al modelo en 1977 y 1992, si bien en el MCDI de 1977 (y así perdura en la actualización del modelo operada en 1992) la definición general sufrió un pequeño cambio, quedando la redacción de la siguiente manera:

«A 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».

En palabras de GARCÍA PRATS, «la única diferencia apreciable consiste en el cambio de redacción de la expresión "lugar fijo de negocios *en el que* una empresa [...]" por el de "lugar fijo de negocios *mediante el cual* una empresa". Con la primera redacción quiere destacarse más la función del lugar fijo de negocios en el que se realiza la actividad, mientras que en la nueva redacción, el lugar fijo de negocios pasa a un segundo lugar para acentuar la realización de una actividad empresarial a través del mismo»<sup>37</sup>.

El MCDI incluye, igualmente, unos comentarios que constituyen un valioso instrumento de interpretación al articulado del modelo, y si bien dichos comentarios –al igual que los propios artículos del MCDI– no tienen fuerza vinculante ni obligan a los Estados, tales comentarios sirven a los Estados a modo de orientación en aras a una correcta interpretación de los tratados bilaterales que son firmados entre ellos.

La definición que ha llegado hasta nuestros días ubicada en el artículo 5 del MCDI nos revela que la estructura del precitado artículo se divide en una enumeración de supuestos y actividades que permiten ir delimitando la definición del concepto de establecimiento permanente. El análisis de la glosa del texto del MCDI nos permite descubrir que la definición del concepto se estructura en dos listas, una de carácter positivo y otra de carácter negativo. La primera de ellas podría merecer

<sup>36</sup> A partir de ese momento todos los sucesivos MCDI contemplaron la figura y elaboraron un concepto general de establecimiento permanente lo cual es muestra suficiente de la enorme importancia que tiene la institución dentro de la fiscalidad internacional. En el mismo sentido se expresa TOVILLAS MORÁN, J.M. *Estudio del Modelo de Convenio [...]*. Ob. citada *supra*, págs. 83 y 84.

<sup>37</sup> GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 96.

el calificativo de general, si tenemos en cuenta que en ella se enumeran una serie de supuestos y actividades a los que la norma les otorga el carácter de establecimiento permanente. Así, después de que el precitado artículo establezca los presupuestos requeridos para la existencia de la figura (fijeza y el carácter finalista del lugar de negocios de tal manera que éste sirva para realizar una actividad económica), seguidamente enumera una serie de supuestos y situaciones de hecho merecedoras de la calificación de establecimiento permanente.

De esta manera, nos encontramos con una lista abierta de supuestos y actividades variadas lo cual nos hace dudar si la pretendida definición general ciertamente sea tal, por cuanto el carácter abierto de la lista es ya síntoma de que la redacción del artículo sólo muestra determinados aspectos parciales en la elaboración del concepto<sup>38</sup>. Dentro de la lista de carácter positivo también aparece la figura conocida como «cláusula de agencia» a modo de supuesto especial de la pretendida cláusula general, todo lo cual nos sitúa en la idea de que, ante el aluvión de supuestos y situaciones de hecho que pueden darse en la práctica, será necesario analizar caso por caso qué situaciones y actividades pueden merecer la calificación de establecimiento permanente<sup>39</sup>.

No es de extrañar, pues, que ante la amalgama de supuestos que podemos encontrar algunos autores consideren que, junto a la cláusula general, existen otros supuestos a los que atribuyen cierto carácter ficticio, denominándolos ficciones de establecimiento permanente<sup>40</sup>.

Junto a la lista de carácter positivo, el artículo 5 del MCDI se estructura también con una lista de carácter negativo que incluye una serie de supuestos que merecen ser excluidos de la definición de establecimiento permanente, por lo que el análisis de la figura comentada deberá realizarse atendiendo a ambos aspectos. Cabe decir que esta delimitación negativa, cuya justificación se encuentra en el hecho de que a tales actividades no cabe imputarles una rentabilidad valuable económicamente<sup>41</sup>, se hace con

<sup>38</sup> En el mismo sentido se expresa GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 93.

<sup>39</sup> A esta realidad no es ajena la propia jurisprudencia. En este sentido ha manifestado que «es obvio que, en ciertas rentas, resulta facilísimo determinar el Estado de donde proceden o se producen, mejor dicho se obtienen, un ejemplo paradigmático es de los rendimientos de los inmuebles, pero en otros casos resulta muy difícil, como por ejemplo, en el arrendamiento de un buque por una empresa española, propiedad de una sociedad residente en el extranjero, siendo así que dicho buque puede no tocar puerto ni en un Estado, ni en otro» (STS Sala 3.ª, de 15 de marzo de 2002, La Ley, 2002, 5047). También las resoluciones del TEAC se han hecho eco de la variedad de supuestos que pueden darse en la vida real, reconociendo que una instalación de negocios puede estar constituida de muy diversas maneras, ya sea en un lugar dentro de un mercado o por un determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero, en los locales de otra empresa, etc. (*vide*, resoluciones del TEAC, Vocalía 2.ª, de 6 y 28 de mayo de 1988). Estas resoluciones pueden consultarse en la obra patrocinada por la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. *Fiscalidad internacional, convenios de doble imposición. Doctrina y jurisprudencia de los Tribunales españoles*. Editorial Aranzadi, S.A., Pamplona, 1998, págs. 134 y 137.

<sup>40</sup> Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 94. SKAAR, A. *Permanent Establishment*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 106. No obstante, nos aparece más acertada la opinión de DE LA VILLA cuando manifiesta que «el criterio seguido por el Modelo para definir positivamente el establecimiento permanente se caracteriza por su generalidad y abstracción, criterio que se completa con la descripción, a título de ejemplo, de determinadas situaciones fácticas y jurídicas a las que se otorga carácter de establecimiento». DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 107.

<sup>41</sup> En el mismo sentido se expresa DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 108. DE ARESPOCHAGA, por su parte, opina que las razones para la exclusión de tales supuestos de la categoría de establecimiento permanente son tanto económicas como técnicas. DE ARESPOCHAGA. *Planificación Fiscal* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 157.

un marcado carácter cerrado, si bien la casuística de la relación indicada en el número 4 del artículo 5 del MCDI también puede ser muy variada, pues dentro de la frase «cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio» pueden tener cabida un variadísimo número de situaciones de hecho <sup>42</sup>.

## E. ¿INCIDE EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE?

Como hemos visto, la figura del establecimiento permanente trae causa del reconocimiento de la soberanía fiscal del Estado de la fuente, como consecuencia de la realización en su territorio de actividades económicas realizadas por no residentes, identificándose el punto de conexión que crea la relación con un determinado territorio con algún elemento físico, propio de un contexto comercial basado en la entrega física de mercaderías. De este planteamiento se deriva la situación de que, cuando el rendimiento no se halle ligado a una instalación fija de negocios, a un bien corporal situado en un determinado territorio o se relacione con determinada persona que actúe con poderes en nombre y representación de un sujeto no residente, será complicado que pueda afirmarse que tal rendimiento se ha obtenido a través de un establecimiento permanente.

Así pues, esa base física sobre la que se sustenta el concepto de establecimiento permanente es la que es desafiada por las nuevas tecnologías de la información que permiten crear una especie de mundo virtual o ciberespacio en el cual tiene lugar una actividad económica <sup>43</sup>.

Gracias a las TICs muchos de los trabajos y actividades económicas que, hasta hace bien poco, debían ser desarrolladas en un determinado territorio, hoy pueden fácilmente ser prestadas desde cualquier parte del planeta <sup>44</sup>.

En el contexto económico actual, las fronteras físicas ya no condicionan los procesos económicos <sup>45</sup>, permitiendo a las empresas reorganizarse y disponer de redes propias de telecomunicaciones,

<sup>42</sup> En palabras de SERRANO ANTÓN, «con la delimitación negativa del concepto de establecimiento permanente [...] se está excluyendo un amplio número de organizaciones comerciales que no deben considerarse contribuyentes, y ello aunque sean explotadas a través de una instalación fija de negocios». SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes*. Ob. citada *supra*, pág. 191.

<sup>43</sup> La Administración norteamericana califica al ciberespacio donde tienen lugar las actividades de comercio electrónico de mundo nebuloso. «From a certain perspective, electronic commerce doesn't seem to occur in any physical location but instead takes place in the nebulous world of cyberspace». DEPARTMENT OF THE TREASURY. *Selected tax policy implications [...]*, ob. citada *supra*.

<sup>44</sup> Como expone OWENS, «un equipo de arquitectos o redactores de programas o abogados podría trabajar tan fácilmente desde sus oficinas en Tokio, Palo Alto y Singapur, como lo hacen de las oficinas núm. 128, 129 y 130. Una empresa puede, por tanto, llevar a cabo negocios sustanciales en un país sin jamás tener que fundar un "establecimiento permanente" allí, negando así al país cualesquiera derechos de tributación bajo los tratados tributarios». OWENS, J. «¿Se necesita la armonización en los procesos de integración económica?» de la obra, *La tributación en un contexto de globalización económica*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2000, págs. 120 y 121.

<sup>45</sup> Cfr. DEL GIUDICE, M. «La Cooperación internacional entre las administraciones tributarias en el contexto de la globalización económica». De la obra, *La tributación en un contexto de globalización económica*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2000, pág. 224.

tales como los sistemas denominados INTRANET <sup>46</sup>, las cuales consiguen que las empresas puedan crear estructuras empresariales y métodos de trabajo totalmente diferentes a los tradicionales <sup>47</sup>. También la tecnología cada día provee al mercado de nuevos mecanismos e inventos que facilitan el acceso a redes de telecomunicación dentro de las cuales pueden tener lugar todo tipo de actividades comerciales, como es el caso de la generación de teléfonos móviles dotados con sistema WAP <sup>48</sup> u otras nuevas aplicaciones que constantemente van apareciendo en el mercado.

Esta versatilidad de los cambios tecnológicos, sin duda, coadyuva a que la localización física y el control de las transacciones virtuales se haga cada día más compleja hasta el punto de que podamos extrapolar esa complejidad al ámbito de la aplicación de la norma fiscal que debe someter a tributación a toda esa serie de transacciones <sup>49</sup>.

Los principios que sostienen y son fundamento de los vigentes sistemas tributarios se gestaron y desarrollaron cuando el comercio entre países todavía se hallaba muy controlado y limitado por las fronteras físicas. En dicho contexto, la aplicación del principio de territorialidad no venía a ocasionar grandes conflictos o dificultades, al poder los Estados aplicar su política tributaria sin apenas preocuparse por la forma en que tales medidas podían afectar a otros países. Además, a partir de la aparición del MCDI, los Estados pudieron disponer de un modelo para regular las relaciones tributarias internacionales, lo cual permitió dotar de una mayor seguridad jurídica al tráfico comercial internacional.

La globalización, sin embargo, ha cambiado el escenario expuesto y, a consecuencia de ello, los principios de soberanía y de territorialidad han venido a resentirse. En el actual contexto socio-económico la soberanía estatal se ve atacada al tener que enfrentarse a problemas con un marcado carácter planetario, como la ecología, la pobreza, el cambio climático o la propia internacionalización de la economía. En esta misma línea, la deslocalización de las actividades comerciales, la desregulación de los mercados de capitales, el anonimato de proveedores y clientes, la eliminación de fases intermedias en la cadena productiva y con ello la de muchos intermediarios, la práctica instantaneidad de las transacciones, la transformación de los bienes en formato digital, la transformación del dinero en electrónico, o la aparición del comercio electrónico, paradigma del fenómeno de la globalización, plantea, cuanto menos, la revisión de los principios de la soberanía estatal en materia económica y de territorialidad, pues tales principios se concibieron atendiendo a un contexto comercial basado en lo físico y ahora observamos cómo el fenómeno de la globalización económica con la tecnología

<sup>46</sup> Una INTRANET puede ser definida como una red concebida para organizar y compartir la información así como para efectuar transacciones digitales dentro de una empresa. Técnicamente es un *site* privado al que se accede por medio de claves por aquellos miembros que forman parte de la organización, y utiliza aplicaciones asociadas a Internet como páginas web, exploradores, correo electrónico, grupos telemáticos y listas de correos.

<sup>47</sup> Como expone SANZ GADEA, «progresivamente están apareciendo las denominadas estructuras verticales que son aquellas en las que las diversas etapas del proceso productivo se realizan en diferente países a través de sociedades filiales, para así aprovechar las ventajas comparativas: mano de obra cualificada, mano de obra barata, recursos naturales, fácil transporte...». SANZ GADEA, E. «Aspectos internacionales de la política fiscal (I)». *Impuestos*, núm. 13, 1 de julio de 2001, La Ley, S.A. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.laley.net>

<sup>48</sup> WAP es el acrónimo de la expresión inglesa *Wireless Application Protocol* que es un mecanismo que permite a los teléfonos móviles el acceso a Internet.

<sup>49</sup> Cfr. DEL GIUDICE, M. «La Cooperación internacional entre las administraciones tributarias [...]». Ob. citada *supra*, pág. 234.

como principal activo modula ese contexto convirtiendo la materia en algo etéreo dotado de valor comercial, situación ésta que limita, o cuanto menos, transforma el poder de los Estados a la hora de aplicar sus políticas fiscales<sup>50</sup>.

Nos encontramos, pues, ante un nuevo escenario de profundos cambios políticos, sociales y económicos, si bien, los conceptos e ideologías fiscales que sustentan el sistema fiscal internacional nos vienen dados desde hace años. Haciéndonos eco de las reflexiones de CARBAJO VASCO, «una primera conclusión que podemos exponer sobre la Hacienda Pública del siglo XXI es la creciente contradicción entre el paradigma de Haciendas nacionales con sistemas y Administraciones Tributarias totalmente autónomas, capaces de modificar unilateralmente las Políticas Fiscales nacionales, y unos sujetos pasivos y bases imponibles con crecientes capacidades y grandes oportunidades para eludir el control nacional<sup>51</sup>».

Sin embargo, esta situación no supone que la ley haya perdido su imperio y carezca de coactividad o que la eficacia de la norma (en este caso, tributaria) en el espacio no pueda extenderse a otros ámbitos distintos de los hasta ahora concebidos. La doctrina ha distinguido entre eficacia y

<sup>50</sup> La pérdida de autonomía de los gobiernos nacionales en el ámbito económico es puesta de manifiesto por los autores que se ha acercado a la problemática de la globalización de la economía. A estos efectos, BECK opina que «la soberanía en materia fiscal debe estar ligada al concepto de control de las actividades económicas en el interior de un territorio concreto, premisa que, considerando las verdaderas posibilidades de comercio existentes a nivel global, aquélla resulta cada vez más ficticia». BECK, U. *¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización*. Ediciones Paidós Ibérica, S.A., Barcelona, 1998, pág. 19. En el mismo sentido se expresa GLAIZE, A. «La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico». De la obra, *La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de las nuevas tecnologías*. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2000, pág. 60. HELD, según el cual «las "disyuntivas" revelan un conjunto de fuerzas que se combinan para restringir la libertad de acción de los gobiernos y los Estados, diluyendo las fronteras de la política doméstica [...]. Estos procesos bastan para respaldar la siguiente afirmación: la operación de los Estados en un sistema internacional cada vez más complejo limita su autonomía (en ciertas esferas de forma radical) y menoscaba progresivamente su soberanía». HELD, D. *La democracia y el orden global. Del Estado moderno al gobierno cosmopolita*. Ediciones Paidós Ibérica, S.A., Barcelona, 1997, pág. 169. HINOJOSA expone que «en la medida en que ha desaparecido una parte sustancial de los obstáculos para la circulación transnacional de mercancías y capitales, que los medios de comunicación y transporte han reducido las distancias, y que la información circula en tiempo real a lo largo de todo el planeta, se difuminan las fronteras entre los Estados». HINOJOSA MARTÍNEZ, L.M. *Comercio justo y derechos sociales*. Tecnos, Madrid, 2002, págs. 155 y 156. También MUÑOZ MACHADO se acerca a esa línea de pensamiento en el sentido de que «la globalización transforma, sin duda, el poder del Estado. No es que haya perdido sus competencias tradicionales, porque, en algunos extremos, el Estado actual es tan poderoso como sus predecesores, tiene la misma posibilidad de elevar los impuestos o de emplear la fuerza militar. No se trata, por tanto, de una verdadera decadencia, sino de una transformación». MUÑOZ MACHADO, S. *La regulación de la red*. [...], ob. citada *supra*, pág. 96. OWENS se hace eco de la «capacidad decreciente» de cada uno de los gobiernos para sustentar los impuestos internos como consecuencia de la «mayor integración de las economías nacionales mediante la creación de mercados globales de capitales, del trabajo, de out-puts». OWENS, J. *Nuevos temas en materia de reforma fiscal. El punto de vista de un administrador internacional*. Hacienda Pública Española, núm. 43. 1997, págs. 71-106. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.minhac.es/ief/Publicaciones/publicaciones.htm>. TANZI pone el énfasis en la limitación de las acciones de los gobiernos las cuales «se ven notablemente limitadas por las de otros gobiernos». TANZI, V. «¿Se necesita una organización mundial de tributación?». De la obra, *La tributación en un contexto de globalización económica*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2000, págs. 71 y 72. TERCEIRO y MATÍAS, por su parte, exponen que «la globalización ha reducido su capacidad histórica para regular la economía y las políticas sociales nacionales. Los Estados se ven obligados a competir por atraer las inversiones de las multinacionales, lo que condiciona a un país, para ser competitivo, a sacrificar sus actuales niveles de cohesión social, independencia, libertad política y bienestar social». TERCEIRO, J.B.; MATÍAS, G. *Digitalismo* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 135.

<sup>51</sup> Cfr. CARBAJO VASCO, D. «Temática actual de la fiscalidad internacional». De la obra *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pág. 69.

extensión de la ley en el espacio. De esta manera, por eficacia territorial se entiende el espacio físico en el que la ley produce efectos jurídicos en cuanto norma obligatoria, mientras que la extensión de la ley no se circunscribe a ese territorio, sino que va más allá de los límites naturales sobre los que quien detente el poder tributario pueda normalmente hacerlo efectivo mediante el establecimiento de normas de carácter general, puesto que la ley puede regular y afectar a hechos realizados total o parcialmente fuera del territorio o por personas que son ciudadanos de otro Estado <sup>52</sup>.

Por consiguiente, los criterios de territorialidad van ligados al reconocimiento del poder del Estado para dictar normas cuyo imperio se identifica con un determinado espacio en el que la ley extiende su eficacia. De esta manera, la concepción tradicional del poder financiero se ha basado en el concepto de soberanía cuyo fundamento teórico es el mismo que el de los restantes poderes del Estado, a saber, el poder supremo del Estado para hacer que el Derecho reine en la sociedad <sup>53</sup>.

La soberanía, por consiguiente y siguiendo la línea de pensamiento de BÜHLER, es la facultad total y exclusiva de un Estado de establecer y ordenar a través de su propia voluntad, manifestada frente a los demás Estados, en la competencia única que le asiste para efectuar actos legislativos coactivos dentro de un ámbito de poder territorial <sup>54</sup>.

La aplicación en el espacio del Derecho Tributario en los países desarrollados ha sido, en general, favorable al criterio de la nacionalidad o la residencia, y éste último se impone en el MCDI de la OCDE <sup>55</sup>. Con el primero de ellos la norma tributaria se aplicará sobre los ciudadanos que ostentaren una determinada nacionalidad –españoles, alemanes, estadounidenses, italianos...–, con independencia del lugar en el que tales ciudadanos residan. En cambio, el criterio de la residencia se sustenta en un vínculo personal de un ciudadano con un determinado Estado de tal manera que, en función de determinados criterios legales utilizados por la norma (en nuestro derecho interno, determinado número de días de permanencia en el Estado, localización del conjunto de las actividades e intereses económicos del contribuyente), se adquirirá la residencia a efectos fiscales (con independencia de la nacionalidad del contribuyente) y vendrá obligado a tributar por su renta mundial.

No obstante, es preciso puntualizar, como ya expusiera SAINZ DE BUJANDA, que el concepto de residencia no se contrapone al de territorialidad, y el principio de la fuente no es sino una afirmación del criterio de territorialidad, de tal manera que pudiera llegarse al error de que los conceptos de

<sup>52</sup> Cfr. BERLIRI, A. *Principios de derecho tributario. Volumen I*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, págs. 151 y ss. GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Tomo I, Ley General Tributaria, arts. 1 a 89*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1982, págs. 157 y ss. MARTÍN QUERALT, J. «La aplicación de las normas tributarias. Ámbito temporal. Ámbito espacial. La doble imposición internacional. El derecho tributario interregional». De la obra *Compendio de derecho financiero y sistema fiscal. Tomo I*. Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 1990, pág. 46. MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *Curso de derecho financiero y tributario*. Obra citada *supra*, págs. 206 y ss. SOPENA GIL, J. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Volumen I*. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 325 y ss.

<sup>53</sup> Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de derecho financiero*. Novena Edición, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1991, pág. 89.

<sup>54</sup> BÜHLER, O. *Principios de derecho internacional tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, págs. 173 y ss.

<sup>55</sup> Cfr. FALCÓN Y TELLA, R. *Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad*. Crónica Tributaria, núm. 100, Madrid, 2001, págs. 53-60.

territorialidad, fuente y residencia sean todos ellos contrapuestos, cuando, en realidad, estamos ante simples opciones en la forma de manifestarse el criterio de territorialidad<sup>56</sup>. La confusión histórica, al menos en nuestro país, viene dada por la redacción del artículo 21 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria<sup>57</sup>, pues la misma contrapone, como si fueran distintos y opuestos, dos principios, a saber: (i) el de residencia efectiva; (ii) el de territorialidad. Mas semejante distinción carece por entero de sentido jurídico porque el principio de la residencia, lejos de ser distinto al de territorialidad, constituye una confirmación expresa e inequívoca de este último, reflexión que también quepa extenderla respecto del principio de la fuente<sup>58</sup>.

Por consiguiente, la diferencia entre unos y otros criterios no se halla en el principio de territorialidad, que es base común a todos ellos, sino en el carácter subjetivo u objetivo de los criterios de vinculación utilizados por el legislador<sup>59</sup>.

A pesar del paso de los años, no obstante, la doctrina continúa debatiendo los mismos problemas, si bien mutados a medida que la sociedad también ha ido cambiando su propia fisonomía. Así, SOLER ROCH<sup>60</sup> vuelve a retomar el mismo discurso exponiendo que «se ha iniciado en nuestros días un proceso de crisis o revisión de la configuración actual de los criterios de sujeción al poder tributario estatal. Este proceso parece inevitable en el marco de las integraciones supranacionales, pero va más allá y en el momento histórico actual, caracterizado por una creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones en el sector servicios, se alzan voces, dentro y fuera del ámbito europeo, planteando la exigencia de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos, propugnando abiertamente la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad»<sup>61</sup>.

No es de extrañar, pues, que el concepto de soberanía territorial viene siendo desde hace tiempo acusado de padecer una apremiante crisis debido especialmente a la cada vez mayor internalización

<sup>56</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho IV*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 405. En el mismo sentido, MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *Curso de derecho financiero y tributario*. Ob. citada *supra* págs. 207 y ss.

<sup>57</sup> La Ley 50/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que viene a sustituir a la de 1963 continúa contraponiendo, como si fueran distintos, los criterios de residencia y territorialidad, lo cual consigue perpetuar la confusión en nuestro ordenamiento jurídico (v. *gr.*, art. 11 de la nueva LGT).

<sup>58</sup> Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y Derecho I*. Ob. citada *supra*, pág. 407, expone, «es, pues, incontrovertible que la residencia no es sino una de las manifestaciones a través de las cuales se actúa técnicamente el principio de territorialidad dentro, a su vez, de las relaciones de carácter personal en que dicho principio puede ganar efectividad».

<sup>59</sup> Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Ob. citada *supra*, pág. 166.

<sup>60</sup> SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T. «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en la obra, *Presente y futuro de la imposición directa en España*. AEDAF, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 77.

<sup>61</sup> Fiel reflejo de la reflexión expuesta, lo que nos confirma el enquistamiento del problema en el sistema fiscal, podemos también encontrarla en la ponencia efectuada por PADILLA SERRA, en la que, tras hacerse eco de las teorías que gravitan alrededor de la crisis y expiración de la soberanía estatal, con un perfecto análisis de la realidad, el precitado autor venía a exponer que la internacionalización de la economía, o la existencia de organizaciones internacionales de mayor o menor alcance, ello no significaba otra cosa que la necesaria adaptación del concepto de soberanía a nuevas circunstancias muy distintas, discurso aquel que, a pesar del transcurso de los años, es perfectamente aplicable al presente tiempo dominado por las TICs. PADILLA SERRA, A. *Ponencia general en la XX semana de estudios de derecho financiero dedicada a las Relaciones Fiscales Internacionales*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 79 a 107.

de la economía, hasta el punto de que, para algún autor, la noción de soberanía del Estado debe rechazarse por su inactualidad<sup>62</sup>, mientras otros previenen de los problemas que la globalización trae consigo, en particular, relativizando uno de los principales elementos del ejercicio del poder del Estado, y, por ende, de la formación de órdenes jurídicos internos<sup>63</sup>.

Estas tensiones sobre los principios de soberanía fiscal y de territorialidad consecuencia de la internacionalización de la economía, se aprecian mucho mejor cuando se analizan determinadas figuras que traen causa de los indicados principios, como es el caso del concepto de establecimiento permanente, figura esta afectada por los cambios en el modelo de comercio que trae consigo el comercio electrónico<sup>64</sup>.

Y, paralelamente a la aparición de este nuevo modelo de comercio, surgen una serie de nuevos elementos que permiten la existencia de este comercio interplanetario, principalmente los servidores y las páginas web que, gracias a su facilidad de instalación y uso, traspasan las fronteras de los Estados permitiendo el desarrollo del comercio sin necesidad de mantener una estructura más o menos estable en los Estados hacia donde se destinan las transacciones comerciales<sup>65</sup>.

En este sentido, la doctrina viene poniendo de manifiesto este tipo de circunstancias, planteando la disyuntiva de si los conceptos y mecanismos tradicionales de gravamen sirven para hacer frente a la nueva realidad tecnológica o si, por el contrario, es necesario buscar nuevas soluciones a los problemas planteados, de tal manera que finalmente todo parece resumirse en una sola frase: nuevas tecnologías, viejos problemas<sup>66</sup>.

<sup>62</sup> Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO, A. *Introducción al estudio del derecho financiero*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pág. 227. Por su parte, UCKMAR viene a sostener que el gran obstáculo en la evolución del Derecho Tributario sea, esencialmente, la resistencia de los Estados a perder parte de su soberanía. «Il grande ostacolo alle evoluzioni del diritto tributario internazionale è consistito essenzialmente nella resistenza politica degli Stati-Nazioni [...] di considerare la imposizione fiscale un attributo essenziale della sovranità con una libertà assoluta». UCKMAR, V. «Introduzione». De la obra, *Corso di diritto tributario internazionale*. CEDAM, 2002, Padova, pág. 2.

<sup>63</sup> Cfr. GARCÍA NOVOA, C. *Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (I)*. Quincena Fiscal, núm. 15, 2001, Aranzadi, Elcano (Navarra), pág. 13.

<sup>64</sup> Algún autor ha llegado a manifestar que «probablemente, en lo que más profundamente está afectando el comercio electrónico sea en la señalada categoría de establecimiento permanente creada a finales del siglo XIX». Cfr. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. «Derecho tributario e informática». De la obra colectiva, *Derecho tributario e informática*. Tirant lo Blanc, Valencia, 2000, pág. 37.

<sup>65</sup> En parecidos términos se expresa HELLERSTEIN en relación con los servidores indicando que para las Administraciones fiscales el principal cambio es como poner en práctica límites geográficos en los sistemas fiscales en un contexto tecnológico en el poco importancia tienen esos límites. «Servers can be located anywhere in the world without affecting the substance of an Internet-based business transaction. From the standpoint of tax administration, the principal challenge is to determine geographically limited taxing systems in a technological environment that renders geographical borders essentially irrelevant». HELLERSTEIN, W. *Electronic commerce and the challenge for tax administration*. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: [http://wto.org/english/tratop\\_e/devel\\_e/sem05\\_e/hellerstein.doc](http://wto.org/english/tratop_e/devel_e/sem05_e/hellerstein.doc)

<sup>66</sup> Expresión utilizada por HORNER y OWENS y de la que se ha hecho eco buena parte de la doctrina para hacer referencia a la disyuntiva apuntada. HORNER, F.M y OWENS, J. *Tax and the web: new technology, old problems*. Bulletin for international fiscal documentation, num. 11-12, 1996, págs. 516 y ss. CAZORLA PRIETO, L.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. *Los impuestos en el comercio electrónico*. Editorial Aranzadi, S.A., Elcano (Navarra), 2001, pág. 14. DE JUAN LEDESMA, A. *Internet y las nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional*. Impuestos, tomo II, Madrid, 1998, pág. 115. FALCÓN Y TELLA, R. «Tributación e Internet: aplicación de las reglas generales, con adaptación, en su caso, como alternativa al bit tax». *Quincena Fiscal*, Editorial Aranzadi, S.A., núm. 10, Elcano (Navarra), 1998, pág. 6. LÓPEZ DÍAZ, A. «Fiscalidad del comercio electrónico: principios de Derecho Comunitario». De la obra, *Derecho Tributario e*

Esta situación ha merecido que la reflexión por cierta parte de la doctrina a la que también nos sumamos, en el sentido de que la idea del concepto de establecimiento permanente no recoge la problemática derivada de las nuevas formas de hacer negocios y, por ello, su aplicación se hace cada vez más compleja <sup>67</sup>.

Toda esta serie de reflexiones ponen de manifiesto que la figura del establecimiento permanente, como imagen vinculada a la realización de una actividad económica en el territorio de un Estado, no puede dar la espalda al comercio electrónico, pues éste es un fenómeno que es expresión de la capacidad económica del contribuyente no residente, planteando una serie de cuestiones tributarias de claras repercusiones en el ámbito de la fiscalidad internacional <sup>68</sup>, si bien, el núcleo central de toda la cuestión pivota en torno a si la normativa vigente sigue siendo válida para dar respuesta a los problemas que se planteen <sup>69</sup>.

Ejemplos sobre las dificultades en la aplicación del MCDI en relación con la figura del establecimiento permanente son múltiples. En este orden de cosas, podemos ofrecer los siguientes, a modo de lista no exhaustiva:

- Si una página web, titularidad de la entidad X, radicada en el Estado A se instala en un servidor de un Estado B, la primera cuestión a tener en cuenta será conocer cuál es la configuración y los requisitos técnicos y humanos de funcionamiento del indicado elemento. El primer problema al que tendremos que dar respuesta será si la página web es un elemento que, de acuerdo con la normativa vigente y atendiendo a su configuración, puede ser incluido dentro de la categoría de establecimiento permanente.
- Otra importante cuestión será conocer el tipo de actividades que lleva a cabo la página web. Si la página web situada en el Estado B sólo realiza actividades publicitarias de sus

---

*informática*. Tirant lo Blanc, Valencia, 2000, pág. 248. MARTÍNEZ LAGO, M.A. *Fiscalidad del comercio electrónico: los impuestos de la «nueva economía»*. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.abdf.com.br/doc/Fiscalidad%del%20comercio%20Electrónico.doc> OLIVER CUELLO, R. *Tributación del comercio electrónico*. Tirant lo Blanc, Valencia, 1999, págs. 26 y 27.

<sup>67</sup> En este sentido véase, CALLEJA CRESPO, A. «La fiscalidad de los no residentes en España: rentas obtenidas a través de establecimiento permanente». De la obra, *Manual de fiscalidad internacional*, dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 152. CASERO BARRÓN, R. «El comercio electrónico y la tributación internacional». De la obra, *Derecho Tributario e informática*. Tirant lo Blanc, Valencia, 2000, pág. 76. OWENS, J. *Nuevos temas en materia de reforma fiscal*. [...], ob. citada *supra*. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos internacionales de los establecimientos permanentes*. Ob. citada *supra*, pág. 194. Debe destacarse especialmente el trabajo llevado a cabo por la OCDE sobre la aplicación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico y que pretende clarificar determinados aspectos sobre esta situación mediante la adición de nuevos párrafos a los comentarios del artículo 5 del MCDI. OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention tax convention on article 5*. 22 December 2000. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.oecd.org/pdf/M000015000/M00015535.pdf>

<sup>68</sup> En el mismo sentido, AGULLÓ AGÜERO, A. *El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico*. Actualidad Informática Aranzadi, núm. 33, octubre 1999, Madrid, pág. 1.

<sup>69</sup> Reflexión perfectamente resumida por LOUISOLO cuando nos expone que «data la natura specifica di questo tipo di commercio, si impone una riflessione sulle norme vigenti e [...] una verifica dell'applicabilità del concetto di stabile organizzazione e, ove necessario, il suo adattamento o il suo abbandono». LOUISOLO, A. «La stabile organizzazione». De la obra *Corso di diritto tributario internazionale*. CEDAM, 2002, Padova, pág. 324.

productos y servicios, tales actividades, ¿serían aptas para considerar que la entidad X tiene un establecimiento permanente en el Estado B?

- Si, en cambio, la página web no se limita a realizar actividades de promoción de sus productos sino que, gracias al software utilizado permite la contratación de sus productos, descarga digital de los mismos, pago electrónico del precio e incluso ofrece servicios de postventa, en tal caso, ¿podría considerarse que las actividades realizadas por la página web sobrepasan el carácter de preparatorias y auxiliares siendo más correcta su calificación como tienda virtual?
- ¿Cuáles serían los elementos que identificarían la presencia virtual de una empresa en un determinado territorio? La permanencia en un espacio virtual como Internet, ¿sería suficiente para que la web mereciera la consideración de establecimiento permanente?
- En otro orden de consideraciones, si la página web para poder funcionar utiliza las infraestructuras existentes en ese Estado B, tales como el propio servidor que alberga la web y toda la infraestructura de redes y cables de telecomunicaciones por los que se transmite la información, ¿cabe que pueda establecerse que como consecuencia de toda la cobertura técnica e infraestructura utilizada por la web, así como de la protección jurídica dispensada por el Estado B se han creado vínculos suficientes que permitan establecer que la empresa X está obteniendo rendimientos en ese Estado B por medio de un establecimiento permanente?
- El servidor que alberga y proporciona su funcionamiento ¿podría ser considerado como un agente de la entidad X en el Estado B?
- En la hipótesis de poder atribuir a la página web capacidad suficiente para identificarla con un establecimiento permanente, ¿qué ingresos podrían serle imputados por la realización de determinadas actividades en el Estado B?
- Una de las características del comercio electrónico es la eliminación de intermediarios. Siguiendo con el ejemplo propuesto sobre la página web, la empresa X a través del indicado elemento puede evitar tener que crear una sucursal en el Estado B y realizar todas las actividades digitalmente por medio de su página web (suministro digital de bienes, pago electrónico...). El Estado B, con el fin de conocer las actividades realizadas en su territorio por la empresa X y evitar la evasión fiscal, ¿podría establecer sobre la figura del servidor o sobre cualquier otro prestador de servicios que dé cobertura a la web obligaciones de suministro de información?
- Con el fin de atajar los problemas que plantea el comercio electrónico sobre el concepto de establecimiento permanente, ¿es necesario y viable instaurar un régimen especial sobre el gravamen de las actividades de comercio electrónico?
- Enlazando con la última de las cuestiones planteadas y teniendo en cuenta la internacionalización de la economía, ¿son viables aquellas medidas unilaterales, tales como una nueva formulación del concepto de establecimiento permanente, al margen de la negociación con el resto de Estados para alcanzar un consenso internacional sobre la materia?

Toda esta serie de preguntas en cascada son sólo una muestra de las cuestiones que pueden plantearse alrededor de la figura del establecimiento permanente en relación con el comercio electrónico. Las cuestiones que han sido expuestas anuncian, pues, que las dificultades son de variado signo y pueden afectar a una serie de supuestos de distinto signo. A modo de simple muestra, pueden citarse, entre otros, los siguientes problemas: (i) la falta de un sustrato físico que proporcione un punto de conexión con el Estado de la fuente <sup>70</sup>; (ii) la posibilidad de considerar como establecimientos permanentes a nuevos elementos (página web, servidor) <sup>71</sup>; (iii) la dificultad de imputación de rentas sobre las actividades desarrolladas a través de los nuevos elementos <sup>72</sup>; (iv) la desaparición de las fuentes tradicionales en la obtención de información (falta de intermediarios) <sup>73</sup>; (v) la presión sobre los principios de neutralidad y equidad impositiva <sup>74</sup>; (vi) la carencia de seguridad jurídica para los operadores ante la potencial disparidad entre las legislaciones de los distintos Estados <sup>75</sup>.

Frente a esta situación, la Administración española ha entendido que se pueden adoptar tres soluciones: 1.<sup>a</sup>) abandonar la utilización del concepto de establecimiento permanente en el caso de actividades realizadas a través de redes informáticas; 2.<sup>a</sup>) elaborar un nuevo concepto de

<sup>70</sup> CAZORLA PRIETO y CHICO DE LA CÁMARA advierten que «actualmente la aplicación del punto de conexión de la residencia presupone la identificación de los sujetos afectados. Sin embargo, el comercio desarrollado a través de Internet puede llevarse a cabo de forma absolutamente anónima. Así las cosas, la dirección del correo electrónico (e-mail) y el dominio (*domain name*) no colaboran demasiado en la localización de la residencia del sujeto pasivo, pudiendo incluso no corresponder con el lugar en el que tiene fijada su residencia, ni con el lugar en el que tiene asignado su domicilio fiscal, ni con el sitio en el que se desarrolla efectivamente su actividad económica». CAZORLA PRIETO, L.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. *Los impuestos [...]*, ob. citada *supra*, pág. 38.

<sup>71</sup> Siguiendo a RODRÍGUEZ ONDARZA, «en este sentido, cabe destacar, como cuestión fundamental, el debate suscitado en torno a la fiscalidad aplicable a los elementos constitutivos por el servidor y la página web. El problema es hasta qué punto un servidor o una página web pueden considerarse un establecimiento permanente, o, [...] pueden considerarse un "lugar fijo de actividad" a través del que se desarrolla la actividad de la empresa». RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. *La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa*. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.minhac.es/ief/Publicaciones/publicaciones.htm>

<sup>72</sup> HORTALÀ y ROCCATAGLIATA nos exponen que «este problema de imputación de rentas puede extenderse aún más, si se considera la posibilidad de que empresas manufactureras pueden encargar a distancia, por medio de 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». HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIATA, F. *Cuestiones fiscales ligadas al uso comercial de Internet*. Ob. citada *supra*, pág. 57.

<sup>73</sup> En este sentido, DE JUAN LEDESMA viene a afirmar que «la falta de puntos de tributación identificables (intermediarios, bancos, etc.) a los que pueda imponerse la obligación de informar y retener impuestos en Internet, al igual que la utilización de nombre de dominio, los cuales no necesariamente tienen por qué vincular una dirección de Internet con una localización física, constituyen un grave problema para las Administraciones fiscales». DE JUAN LEDESMA, A. *Internet y las nuevas tecnologías en telecomunicaciones [...]*, ob. citada *supra*, pág. 109.

<sup>74</sup> Según GLAIZE, «el comercio electrónico hace más sensibles las cuestiones relacionadas con la existencia de la competencia fiscal perjudicial (neutralidad de los sistemas tributarios por lo que atañe a los operadores) y aquéllas relacionadas con la repartición de las bases imponibles (equidad en la asignación de los recursos fiscales entre los Estados)». GLAIZE, A. *La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico*. Ob. citada *supra*, pág. 59.

<sup>75</sup> El Comité Económico y Social ha mostrado su preocupación ante el hecho de que la legislación de los distintos países miembros no consiga un alto grado de armonización y que ello pueda distorsionar la competencia del mercado único. En este sentido subraya que «con el fin de evitar diferencias de regulación entre los Estados miembros que distorsionen la competencia en el mercado único, deben existir un alto nivel de armonización entre los instrumentos legislativos en vigor en los diversos Estados miembros». COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL. *Dictamen sobre el tema «Simplificación»*. Bruselas, 29 de noviembre de 2001.

establecimiento permanente a los efectos de las operaciones realizadas a través de las citadas redes; 3.<sup>a</sup>) adaptar el actual concepto hasta conseguir que se adapte a las necesidades señaladas <sup>76</sup>.

Y es que, al final, no se nos oculta que en el fondo de todo este complejo debate subyace la preocupación creciente en los Estados en el mantenimiento de la recaudación impositiva. Este temor no se deriva tanto de que se produzca un aumento de la doble imposición internacional, cuanto que, al menos, los Estados puedan tener capacidad de gravar, aunque sólo sea una vez, el hecho imponible resultante de las actividades de comercio electrónico <sup>77</sup>.

Atendiendo a esta deslocalización y movilidad de los factores de renta y aunque todavía no existen pruebas concluyentes que anuncien la pérdida de recaudación fiscal y el colapso de los sistemas tributarios en los países industrializados, autores como TANZI <sup>78</sup> apuntan hacia la probabilidad de que la globalización facilitada por el acelerado progreso tecnológico vaya en detrimento de la capacidad de los países de recaudar impuestos y señala la existencia de una serie de «termitas» fiscales, como la creciente utilización del comercio electrónico observándose la sustitución de transacciones que deben documentarse en papel por transacciones virtuales, cuyas trazas son más difíciles de trazar o la creciente importancia tecnológica de la producción y venta de productos digitales, en contraposición con los productos físicos.

El cierre de este epígrafe nos sirve para dar respuesta positiva a la pregunta planteada en su encabezamiento. Los cambios habidos en materia tecnológica están modificando de tal manera el comportamiento de todos los agentes económicos que el mantenimiento del principio de la soberanía fiscal sobre determinadas categorías jurídicas, como es el caso del establecimiento permanente, parece cada día más difícil. La interpretación dada por los Comentarios al MCDI, basados en un contexto económico diferente al actual, pone en duda la validez de los mismos en la centuria recién estrenada.

## F. SIGNIFICADO Y FUNCIONES DESARROLLADAS POR LAS PÁGINAS WEB Y LOS SERVIDORES

La página web, archivo con información de diverso contenido que se encuentra presente dentro de la world wide web, es un elemento intangible cuya constitución se basa en una combinación de datos electrónicos y software.

<sup>76</sup> INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2000. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.minhac.es/Comfisc/informe.htm>

<sup>77</sup> Volviendo a recordar la solución propuesta en 1923 por el Grupo de Economistas de la Sociedad de Naciones en la formulación de la doctrina de la *economic allegiance*, en el sentido de que la renta global del individuo debía ser sometida a imposición una sola vez, CORABI ha venido a manifestar en relación con el debate sobre la fiscalidad del comercio electrónico que «la expresión "sólo una vez" ha sido cambiada por "por lo menos una vez", pero la cuestión en 1923 era actual como hoy». CORABI, G. *Consecuencias tributarias del comercio electrónico*. Criterios Tributarios, años XIV, núm. 132/133, Buenos Aires, 1999. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.uca.edu.ar/facultades/economicas/valores/valdigit/num049/corabi.pdf>

<sup>78</sup> TANZI, V. «La adaptación de los sistemas tributarios». De la obra, *Una administración tributaria para el nuevo milenio. Escenarios y estrategias*. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, págs. 171-191.

La importancia adquirida por las páginas web ha sido extraordinaria por cuanto a través de las mismas hoy día se ofrece la más vasta información. A modo de enorme escaparate, biblioteca o base de datos, los usuarios de Internet pueden tener acceso a múltiples servicios e información. Desde el acceso a los contenidos de la prensa digital, la descarga de productos y servicios *on-line*, el mantenimiento de diálogos en tiempo real a través del sistema Internet Relay Chat (IRC), popularmente conocido como «chat», acceso a bolsas de trabajo, presentación de declaraciones fiscales, solicitud de becas, etc., casi cualquier tipo de información puede ser hallada y utilizada en alguna de las innumerables páginas web que se encuentran dispersas por toda la red de Internet.

Por medio de la página web las empresas, instituciones, administraciones públicas, sindicatos, universidades, en definitiva, cualquier persona natural o jurídica puede cumplir su propósito de ofrecer información sobre sus actividades, productos, servicios, pensamiento, vida particular, etc.<sup>79</sup>.

Producto de la variada y vasta información existente en las páginas web las funciones que desarrollan también pueden ser de diverso contenido. Con todo, proponemos dividir en dos grupos generales a las páginas web, según la finalidad para la que han sido creadas:

- (i) Páginas web meramente informativas. Dentro de este grupo estarían todas aquellas páginas personales (generalmente ofreciendo información particular sobre una persona natural –estudios, profesión, situación personal, aficiones, etc.– quedando fuera del propósito de este tipo de páginas cualquier actividad económica) y las páginas web con información comercial o institucional cuyo propósito es dar a conocer al público en general sus actividades, productos, servicios o fines sociales (caso de partidos políticos, sindicatos, órdenes religiosas, etc.), si bien quedan fuera de las funciones desarrolladas por este tipo de web aquellas que habiliten para llevar a cabo actividades comerciales, a lo sumo, se facilita al usuario –generalmente por medio del correo electrónico– el contacto con la empresa para solicitar información adicional sobre la empresa o sus productos y servicios.
- (ii) Páginas web a modo de tienda virtual. Además de la información sobre la empresa, también están diseñadas para recibir órdenes de los usuarios para llevar a cabo operaciones comerciales. En este tipo de páginas web las funciones pueden, asimismo, variar. Encontramos páginas que sólo permiten la recepción de órdenes de compra para después el cliente recibir el producto en formato material (comercio electrónico indirecto); otras permiten además suministrar el producto en formato digital (comercio electrónico directo); en algunas se permite el pago de los productos y servicios mediante tarjeta de crédito u otro instrumento de pago, mientras que en otras el pago se realiza fuera de la propia página web. El acceso a dichas páginas puede ser gratuito (*v. gr.*, tienda de venta *on-line* de discos, libros, ropa, electrodomésticos, etc.) o a través de *password* y, en su caso, pago de una cuota de suscripción (*v. gr.*, suscripción a un determinado periódico, banca electrónica, intermediación en el mercado de valores, etc.).

<sup>79</sup> «Una página web proporciona un conjunto de links y está diseñada para representar a la organización o al individuo que la ha creado, o sus intereses, y, a través de los links, guía al usuario directa o indirectamente a la información relativa a la organización o particular». LLANEZA GONZÁLEZ, P. *Internet [...] Ob. citada supra*, pág. 46.

Por su parte, los servidores facilitan a los usuarios acceder a la información y demás servicios que se ofrecen en Internet. Los servidores son, en definitiva, las vías de acceso a Internet, las cuales permiten al usuario acceder a la información, contenidos y demás servicios existentes en la red de Internet. Siguiendo a DEL ÁGUILA <sup>80</sup>, «en Internet se considera *ordenador local* aquel que el usuario utiliza para entrar en la red. Desde ese ordenador se establecen conexiones con otros ordenadores, denominados *ordenadores remotos*, a los que solicita algún servicio, y que reciben también el nombre de *servidores* o *host*. La utilización de las diferentes aplicaciones o servicios de Internet se lleva a cabo respondiendo al llamado modelo *cliente-servidor*. Cuando se utiliza un servicio en Internet, como por ejemplo consultar una base de datos, transferir un fichero o participar en un foro de discusión, se establece un proceso en el que entran en juego dos partes. Por un lado, el usuario, quien ejecuta una aplicación en el ordenador local: el denominado *programa cliente*, que se pone en contacto con el ordenador remoto para solicitar el servicio deseado. El ordenador remoto, por su parte, responderá a los requerimientos del programa cliente mediante otro programa o aplicación capaz de proporcionar el servicio solicitado. Este último se denomina *programa servidor*».

La conexión más habitual a Internet se realiza a través de un operador o proveedor de servicios de Internet (*Internet Service Provider –ISP–*), el cual se encarga del direccionamiento del tráfico procedente de innumerables ordenadores de otros tantos usuarios, los cuales, a su vez, consiguen la conexión a través de la red telefónica, la utilización de un módem y del software adecuado. Un ISP, por consiguiente, es una entidad que proporciona el acceso a Internet.

Siguiendo a LLANEZA GONZÁLEZ <sup>81</sup>, los agentes que intervienen o pueden intervenir en la interconexión de redes, máquinas y en la provisión de servicios y contenidos son:

- Proveedor de acceso a Internet o «IAP» (*Internet Access Provider*), que proporciona la red de acceso que conecta a los usuarios lineales con los «ISP» a través de redes públicas.
- Proveedor de Servicios de Internet o «ISP» que conecta con Internet a los usuarios a través de la red de acceso del IAP.
- Proveedor de contenidos que genera información en forma de páginas web, vídeo, audio, noticias, para su puesta a disposición del público en un servidor Internet.
- Prestador de servicios de alojamiento de distintos servicios u *hosting* (correo electrónico, www, canales de noticias, etc.), mediante el alquiler de la capacidad de servidores y de las comunicaciones.
- Proveedor de circuitos alquilados que suministra de la infraestructura de transporte para la conexión de la red Internet de los ISP y de los grandes usuarios de la misma.
- Concentradores del Tráfico Internet u operadores de *backbone*.

<sup>80</sup> DEL ÁGUILA, A.R. *Comercio electrónico y estrategia empresarial [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 6.

<sup>81</sup> LLANEZA GONZÁLEZ, P. *Internet [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 82.

La complejidad del sistema, de la que es ajeno el usuario, requiere, necesariamente, la intervención de un ISP y de un IAP. El ISP no dispone de una red de acceso siendo ésta suministrada por el IAP. El IAP se encarga de instalar los denominados puntos de presencia (*Points of Presence –POP–*), los cuales se ubican estratégicamente, allí donde la demanda sea fuerte, con el fin de que los usuarios paguen tarifas telefónicas metropolitanas. Cada uno de los POP dispone de un conjunto de modems que soporta las comunicaciones de los usuarios finales a través de la red telefónica conmutada mediante la marcación del número de teléfono.

Así pues, mientras que el ISP proporciona la conexión a Internet a los usuarios dispersos por distintos lugares de la red, el IAP provee a los usuarios de una red de acceso. Por tanto, el ISP requiere previamente recoger en algún punto de la red del IAP las llamadas de sus clientes. Dicho punto es conocido como punto de acceso a la Red, el cual conecta a múltiples ISP y éstos, a su vez y una vez que reconocen a sus clientes, les permiten el acceso a Internet.

De esta manera, podemos establecer una diferencia fundamental en el sistema de conexión a Internet, cual es la separación entre redes y servicios. Mientras los IAP proporcionan la infraestructura básica a través de la cual fluye la información, los ISP, sirviéndose de dicha infraestructura, conectan los ordenadores situados en distintas latitudes del planeta, pudiendo prestar a los usuarios otros servicios tales como la búsqueda de contenidos, alojamiento de distintos servicios o *hosting*, albergue de páginas web, etc.

A diferencia de la página web, los servidores se configuran con elementos físicos tales como máquinas, cables y ordenadores, estando tales elementos, por lo general, situados en un territorio concreto, si bien, no hay obstáculos técnicos para que también pueden ser móviles. De esta manera, podemos concluir que los servidores y las empresas que los gestionan –ISP– son la infraestructura material que permite el funcionamiento y existencia de las páginas web y de otros servicios que se ofrecen en la red de Internet, desarrollando, de esta manera, una actividad económica plenamente diferenciada.

## G. ¿ES POSIBLE LA IDENTIFICACIÓN DE LA PÁGINA WEB Y EL SERVIDOR COMO UN LUGAR DE NEGOCIOS?

La exigencia de un lugar de negocios es la piedra angular sobre la que se construye el concepto del establecimiento permanente<sup>82</sup>. Es el presupuesto necesario de la propia existencia del concepto y el nexo sobre el que el Estado de la fuente despliega su potestad financiera. El MCDI no establece una definición sobre qué es un lugar de negocios. Tan sólo se limita a identificarlo con determinados ejemplos. Tampoco en los Comentarios se ofrece una definición, puesto que en los mismos, una vez más, se identifica tal expresión con una serie de supuestos<sup>83</sup>. El lugar de negocios existirá incluso

<sup>82</sup> En el mismo sentido, GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 105. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 191. SKAAR, A. *Permanent Establishment* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 126.

<sup>83</sup> Los Comentarios al MCDI establecen que un lugar de negocios «cubre cualquier local, instalación o medios materiales, utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin».

aunque no se disponga de local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y ésta simplemente dispone de cierto espacio o emplazamiento. Es indiferente, asimismo, el título en virtud del cual una persona o entidad disponga de un lugar de negocios (propiedad, alquiler, otros), pudiéndose encontrar en las instalaciones de otra empresa.

La idea sobre la que gira la definición de un lugar de negocios en el MCDI es totalmente abstracta y general, tomando como base un criterio de idoneidad del sitio para que sirva al desarrollo de las actividades de una empresa no importando cómo sea ese lugar. Se trata de un vínculo material el cual se identifica a modo de apéndice de la entidad de la que trae causa<sup>84</sup>. Situación, ésta, que deja muy abierta la definición de este elemento básico en la configuración de un establecimiento permanente.

Ante este escenario, se han buscado una serie de requisitos que permitan una mayor concreción de la definición. Estos requisitos se concretan en dos: que la utilización del lugar de negocios sea para la realización de una actividad económica y que el lugar sea fijo.

### **1. La función medial del lugar de negocios: extensión de dicha función a la página web y al servidor.**

Aceptando que las actividades de comercio electrónico son constitutivas de una actividad económica, por cuanto la propia expresión ya condiciona el contenido del concepto en el sentido de identificar el comercio electrónico con el desarrollo de actividades económicas a través de las redes de telecomunicaciones, siendo tales actividades expresión de hechos económicos que presumen la manifestación de índices de capacidad económica susceptibles de imposición fiscal, el lugar de negocios debe servir como instrumento para la realización de toda o parte de la actividad económica de una persona o entidad. Se trata de un requisito con una clara vocación de medio o fin. La utilización de un lugar de negocios a los fines indicados cualifica y condiciona a aquél de tal manera que quedan fuera de la definición de establecimiento permanente aquellos lugares que no se utilicen para las actividades de la empresa<sup>85</sup>.

Esta función medial que da soporte y sirve de sede para el ejercicio de la actividad económica desplegada por la entidad que la lleva a cabo es lo que va a llenar de contenido a la definición lugar de negocios<sup>86</sup>. No obstante, hay que diferenciar según que el lugar o bien sirva al ejercicio de la

<sup>84</sup> Para DE LA VILLA el «lugar de negocios» hace referencia a un elemento físico, substrato de la actividad empresarial (vínculo material). DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 102. GARCÍA PRATS acentúa más la idea de la existencia de una empresa en ese territorio. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 108. De la misma manera se expresa SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 192.

<sup>85</sup> Como indica SERRANO ANTÓN, «se está descartando considerar a un establecimiento permanente a aquél lugar de negocios en potencia, ya que se precisa su utilización efectiva para el desarrollo de una actividad empresarial». SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 192.

<sup>86</sup> Esta función instrumental o medial también ha sido destacada por la doctrina. Así, BAENA cita entre los elementos que se conjugan en la configuración de un establecimiento los «finalistas» a modo de ordenación de los medios –lugar de

empresa o que el bien se convierta en el objeto mismo del ejercicio empresarial<sup>87</sup>. Esto excluye a los bienes inmuebles que son objeto de tráfico empresarial –v. gr. arrendamientos– ya que en estos casos estaremos en presencia de rentas inmobiliarias calificadas como tales por el artículo 6 del MCDI.

Los Comentarios al MCDI también reconocen esa función medial exigiendo que el lugar de negocios «debe servir» a la realización de las actividades de la empresa<sup>88</sup>. En esta afirmación queda subrayada la exigencia de la idoneidad del lugar como medio para el ejercicio de actividades económicas, excluyéndose aquellos lugares o bienes que, considerados en sí mismos, no son aptos para tal ejercicio<sup>89</sup>.

De la anterior afirmación podemos extraer la conexión existente entre el lugar y la actividad desarrollada en el mismo. Nada impide a una entidad no residente realizar negocios en el Estado de la fuente sin disponer en el mismo de un lugar apto a estos efectos. Ahora bien, supuesta la existencia de una determinada actividad habrá que analizar si la misma se desarrolla a través o por medio de un lugar apto, siendo esta tarea una cuestión de prueba, como ya hemos tenido ocasión de indicar.

La interpretación de la actual definición del concepto de establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico trae consigo diversas cuestiones, entre las que se encuentra la posibilidad de encuadrar como lugar de negocios a la página web y al servidor.

Una de las primeras observaciones en la que cabe detenerse es en la enumeración de ejemplos que sobre potenciales lugares de negocio hace el artículo 5.2 del MCDI. La primera consideración es la de que se trata de una lista abierta teniendo cabida, por consiguiente, cualquier otro supuesto que pueda servir a los fines indicados<sup>90</sup>. Supuesta la novedad de las herramientas que son utilizadas en las actividades de comercio electrónico, la cuestión que cabe trasladar es si es posible calificar a aquéllas como un *distinct situs* o medio para la realización de una actividad económica.

---

negocios– a la consecución de un fin de empresa. BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 130. GARCÍA PRATS, para quien «es necesario que la utilización del lugar de negocios se destine precisamente al ejercicio de esta actividad, calificada como empresarial». GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 109. VOGEL, para quien las actividades empresariales deben ser llevadas a cabo en o a través del lugar fijo de negocios, «the enterprise's business must be carried on in or through or by the fixed place of business». VOGEL, K. *On Double Taxation Conventions*. Ob. citada *supra*, pág. 207.

<sup>87</sup> Cfr. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 192.

<sup>88</sup> Además de en los propios Comentarios al MCDI, la OCDE siempre ha destacado esa función medial del lugar de negocios de tal manera que en todo caso, la parte o la totalidad de ese lugar debe estar a la disposición de las actividades comerciales de la empresa. «In order to be able to conclude that part or the whole of the business of an enterprise is carried on through a particular place, that place must be at the disposal of that enterprise for purposes of these business activities». OECD. *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?* 26 November 2003. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.oecd.org/dataoecd/2/38/20655083.pdf>

<sup>89</sup> En este sentido, SKAAR lleva a cabo una selección de elementos que no pueden merecer la calificación para ser sede de una actividad. Tras indicar que los inmuebles, las máquinas, los computadores, los barcos y aviones pueden ser lugares de negocios, sin embargo, las garantías, las cuentas corrientes, las patentes o el software no pueden considerarse como lugares de negocios. SKAAR, A. *Permanent Establishment. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 123.

<sup>90</sup> El carácter enunciativo de la lista del artículo 5.2 del MCDI es ampliamente aceptado por la doctrina. Cfr. FARRÉ ESPAÑOL, J.M. *La doble imposición. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 97. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 106. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 190. SKAAR, A. *Permanent Establishment. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 114

Antes de comenzar con el análisis sobre si los elementos básicos utilizados para las actividades de comercio electrónico –página web y servidor– pueden ser considerados como lugares de negocio, es preciso indicar que el MCDI<sup>91</sup> excluye, a modo de delimitación negativa, a determinadas actividades calificadas como auxiliares o preparatorias. El significado de la expresión «auxiliar o preparatoria» no es fácil de establecer, por cuanto como se indica en los Comentarios «es difícil a menudo distinguir entre las actividades que tienen carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen»<sup>92</sup>. El dato de interés que hay que tomar de esta delimitación negativa es que se excluyen determinadas instalaciones como supuestos de establecimientos permanentes<sup>93</sup> y, consecuentemente con dicha exclusión, el Estado de la fuente no puede hacer una estimación subjetiva de la parte de beneficios obtenidos por la persona o entidad no residente<sup>94</sup>.

Por consiguiente, deberá analizarse en cada caso, especialmente en relación con la página web, qué tipo de actividades realiza con el fin de establecer si pueden ser o no identificadas como preparatorias o auxiliares. En este orden de cosas, y de acuerdo con la clasificación que sobre las páginas web hemos realizado en el epígrafe precedente, las páginas web meramente informativas prestan un servicio de carácter preparatorio o auxiliar del prestado por la casa central sin ánimo de cerrar el ciclo mercantil, o como expresamente se dice en los Comentarios al MCDI, «los servicios que presta están tan lejos de la realización del beneficio que sería difícil determinar la parte de los beneficios imputables al mismo»<sup>95</sup>.

La lista indicada en el número 4 del artículo 5 del MCDI es, como también se indicó en otro epígrafe, enunciativa, por lo que pueden darse en la práctica innumerables supuestos, muchos de ellos recubiertos de grandes dificultades interpretativas. De manera especial para las funciones desarrolladas por una página web, deberá analizarse caso por caso para poder determinar si una determinada página web pueda caer dentro de la exclusión que se hace en el MCDI<sup>96</sup> y, como acertadamente expone algún autor<sup>97</sup>, en el caso de que 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, existirá un caso de establecimiento permanente.

Mayor importancia presentan las páginas web que hemos calificado de tiendas virtuales (en adelante, toda referencia a página web tendrá esta significación) y los servidores en relación con el concepto de establecimiento permanente. Ambos son elementos conectados con una determinada actividad económica: el servidor, como infraestructura y soporte técnico para el acceso a la información

<sup>91</sup> MCDI, artículo 5.4.

<sup>92</sup> Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 4, punto 24.

<sup>93</sup> Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 164.

<sup>94</sup> Cfr. FARRÉ ESPAÑOL, J.M. *La doble imposición [...]*. Ob. citada *supra*, págs. 99-100.

<sup>95</sup> Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 4, punto 23.

<sup>96</sup> Los Comentarios al MCDI destacan la conveniencia de estudiar caso por caso, poniendo la atención en el hecho de analizar si las actividades realizadas por medio del lugar de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Cfr. Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 4, punto 24.

<sup>97</sup> Cfr. RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. *La fiscalidad del comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*.

contenida en Internet y la página web, a modo de tienda virtual. Si como venimos exponiendo, el lugar de negocios «debe servir» a la realización de las actividades de la empresa, en su totalidad o parte, las funciones desarrolladas por la página web o el servidor cumplen con la finalidad indicada, acorde con la interpretación que la propia OCDE ha realizado sobre el concepto de lugar de negocios, en el sentido de que el *situs* esté a disposición de la empresa para la realización de los negocios propios de aquella<sup>98</sup>. Las funciones de la página web y el servidor se hallan dentro de la propia organización de una empresa contribuyendo al conjunto de la actividad de la misma<sup>99</sup>.

Desde la interpretación que venimos realizando sobre la extensión de un lugar de negocios a otros supuestos, no existe limitación en el MCDI que impida que no pueda extenderse a otros supuestos, incluidos aquellos de naturaleza inmaterial, para que también puedan ser considerados como lugares de negocios. Tampoco es obstáculo a la anterior afirmación que la página web se encuentre en el espacio de un servidor que no sea propiedad de la empresa titular de la página web, por cuanto el título en virtud del cual se disfruta de un determinado *situs* es cuestión accesoria a la propia esencia del concepto<sup>100</sup>.

Sin duda, al llegar a este punto, el lector habrá apreciado la diferencia entre un servidor y una página web en conexión con su posible encaje dentro del concepto de establecimiento permanente. Si el servidor está identificado con elementos materiales, no cabe duda de que tendrá mayor facilidad para poder encajar dentro del concepto lugar de negocios, por cuanto aquel elemento es perceptible por los sentidos y claramente identificable. Por el contrario, una página web no presenta la misma configuración y de ahí la mayor dificultad a la hora de su anclaje dentro de la figura estudiada.

Sin embargo, lo que se está analizando en el presente epígrafe no es la estructura que condiciona la existencia de un lugar de negocios, sino la función medial que debe desempeñar un determinado *situs*. Cuando el MCDI utiliza la expresión cualquier local, instalación o medios materiales, ello parece dar a entender que se está haciendo referencia a un elemento de naturaleza material. A esta interpretación contribuiría la letra del artículo 3.1 del Código Civil que nos ilustra en el sentido de que las normas se interpretarán en relación con los antecedentes históricos y legislativos. Tales antecedentes nos indican que el MCDI fue redactado dentro de un determinado contexto socio-económico en el que todavía el comercio electrónico no había irrumpido. Pero continuando con el indicado artículo de nuestro Código Civil, también nos informa que las normas han de ser interpretadas de acuerdo con la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.

¿Cuál es el espíritu y finalidad de las normas dictadas en relación con el concepto de establecimiento permanente? El fundamento básico de la utilización del concepto del establecimiento permanente en el

<sup>98</sup> «At the disposal of that enterprise for purposes of these business activities». Cfr. OECD. *Are the current treaty rules [...]*. Ob. citada *supra*.

<sup>99</sup> «En el marco de una organización empresarial es ciertamente axiomático que cada parte contribuye a la productividad del conjunto». Cfr. Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 1, punto 3.

<sup>100</sup> «No importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalación o medios, o disponga por otra causa de ellos [...] El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa». Cfr. Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 1, punto 4.

ámbito de la fiscalidad internacional ha sido y es proveer al Estado de la fuente de un nexo o regla básica que le permite gravar y recaudar los beneficios obtenidos por un no residente <sup>101</sup>. Es lo que la doctrina ha venido a identificar con la teoría de la «pertenencia económica» la cual considera establecimiento permanente a toda estructura económica que constituya una unidad situada e integrada en el economía de un país, aunque no contribuya más que indirectamente a la obtención del resultado empresarial en su conjunto <sup>102</sup>.

Si el concepto de establecimiento permanente parte de la idea de una empresa que residiendo en un determinado país realiza operaciones económicas en otro por medio de un lugar que le sirve de medio, un servidor instalado dentro del territorio de otro país en el cual desarrolla las funciones que le son propias, podrá ser considerado como lugar de negocios y, por extensión, establecimiento permanente, por cuanto a través de tal servidor, se realiza en el territorio de la fuente una actividad económica. Asimismo, una página web puede considerarse como medio hábil a estos fines, pues en su equiparación a tienda virtual, a través de tal elemento una empresa también despliega sus actividades económicas.

Si el servidor tiene, por su naturaleza material, mejor encaje dentro de la figura comentada, la razón para negar a la página web la consideración de lugar de negocios, básicamente, se halla en la consideración de que la página web no constituye una propiedad tangible al ser el resultado de una combinación de software y datos electrónicos <sup>103</sup>. Sin embargo, la propia OCDE reconoce que han existido discusiones sobre si el mero uso de equipos informáticos en un país para realizar operaciones de comercio electrónico podría servir para constituir un establecimiento permanente, lo que permite colegir que el debate no está cerrado <sup>104</sup>.

La principal dificultad tal vez sea la de afirmar que la página web se encuentra en alguna parte del país de la fuente. En el comercio tradicional puede ser fácil identificar ese lugar pues se encontrará en algún punto geográfico dentro de las fronteras políticas del país en cuestión. Identificado el lugar deberá analizarse si en ese lugar se desarrolla una actividad económica que sirve para que la persona o entidad no residente realice parte o la totalidad de sus actividades en ese Estado.

<sup>101</sup> «Treaty rules for taxing business profits use the concept of permanent establishment as a basic nexus/threshold rule for determining whether or not a country has taxing rights with respect to the business profits of a non-resident taxpayer». OECD. *Are the current treaty rules [...]*. Ob. citada *supra*.

<sup>102</sup> Cfr. CARBAJO VASCO, D. «El concepto de establecimiento permanente [...]». Ob. citada *supra*, pág. 43. GONZÁLEZ PÓVEDA, V. *Tributación de no residentes*. Ob. citada *supra*, pág. 117.

<sup>103</sup> «An Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property». OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce [...]*. Ob. citada *supra*.

<sup>104</sup> Precisamente, han sido España y Portugal los países que más observaciones han realizado en sentido contrario a la línea mantenida por la OCDE. En este sentido, han manifestado que no debe considerarse que la presencia física deba ser un requisito para que exista un establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico. Por ello, ambos Estados sostienen que en determinadas circunstancias, una empresa que mantenga un negocio en un Estado a través de una página web podría considerarse poseedora de un establecimiento permanente en ese Estado. OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce [...]*. Ob. citada *supra*, punto 6.

Ahora bien, una página web no es un activo tangible y la información que de ella puede obtenerse se halla ubicada en algún lugar dentro del sistema de la world wide web. Este sistema no se identifica con ningún país. Hoy por hoy, el precitado sistema es un espacio abierto sobre el que ningún país ejerce algún poder que permita identificarla como parte del territorio de un determinado país. Por otra parte, el indicado sistema hipertexto es etéreo lo cual dificulta de manera extraordinaria qué parte del mismo puede ser atribuido a una determinada jurisdicción fiscal. Desde una concepción estrictamente material, la página web ubicada dentro de la world wide web difícilmente podría ser equiparada con un lugar de negocios.

No obstante, la aparición de Internet supone que determinado comercio se traslade a un espacio incorpóreo en el cual se manifiesta un grado de riqueza que es índice de la capacidad económica de los operadores electrónicos. En Internet no hay calles, bares, restaurantes, tiendas, oficinas, almacenes, de acuerdo con la concepción material que tenemos de esos elementos. Es un sistema en el que se combinan textos, imágenes, sonidos, etc. Las avenidas y calles que nos conducen por ese espacio etéreo a los lugares donde se halla la información que estamos buscando (página web) son cables de fibra óptica, satélites, etc. Pero la idea que intentamos transmitir a los efectos del presente epígrafe es que si concebimos ese espacio a modo de territorio infinito que da soporte técnico para que puedan tener lugar actividades comerciales (conocidas con el nombre «comercio electrónico»), el medio, instrumento, o dicho de otra manera, el lugar de negocios en este ámbito electrónico será la página web.

Construyéndonos a la función medial de un lugar de negocios, una página web y, por supuesto, un servidor, sí pueden tener esa consideración si concurren en tales elementos el resto de requisitos contenidos en la cláusula general, por cuanto a través de ellos las personas y entidades llevan a cabo actividades económicas que manifiestan índices de su capacidad económica. La cuestión, no obstante, es colegir si la letra del MCDI se limita sólo a lugares materiales o, por el contrario, puede también extenderse a elementos de naturaleza inmaterial.

HORTALÀ, ROCCATAGLIA Y VALENTE <sup>105</sup> nos proponen que, para determinar si una determinada renta obtenida por una empresa no residente a través de la utilización de una red telemática se halla sometida al Estado de la fuente, debería procederse del siguiente modo: (i) primero debería identificarse el Estado de residencia del sujeto que desarrolla la actividad comercial en Internet; (ii) seguidamente, habría que identificar la existencia de un establecimiento permanente de dicho sujeto no residente en el Estado de la fuente; (iii) por último, debería verificarse si la actividad productiva desarrollada en el Estado de la fuente se ha efectuado a través de un establecimiento permanente, es decir, si dicho establecimiento ha desarrollado algún tipo de actividad o función relacionada con las rentas del comercio electrónico que pretenden gravarse, pues si dicho establecimiento permanente no ha participado en su obtención no podría emplearse como centro de imputación.

Si bien nos parece acertado el procedimiento seguido por los precitados autores, éstos no indican cómo puede identificarse un establecimiento permanente «virtual», aunque lo más destacado del anterior proceso sea el implícito reconocimiento a la posible identificación de una página web con un lugar de negocios. En efecto, parece existir bastante unanimidad a la hora de considerar que a través

<sup>105</sup> HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIA, F. y VALENTE, P. *La fiscalidad del comercio electrónico*. Ob. citada *supra*, pág. 157.

de una página web se realizan actos de comercio (y por extensión, a través del servidor) <sup>106</sup>. Por este motivo, el cual trae fundamento de la propia existencia de la figura de establecimiento permanente, esto es, la necesidad de atribuir potestad financiera al Estado de la fuente como consecuencia de la realización en su territorio de actividades comerciales que presentan índices de capacidad económica, acotar el concepto de lugar de negocios a la existencia de elementos de naturaleza material nos parece inapropiado en el presente contexto socio-económico donde cada día se van imponiendo, sin solución de continuidad, los avances tecnológicos basados en el tratamiento de la información sin necesidad de la existencia, en muchos casos, de un sustrato físico.

Esta afirmación se fundamenta en dos argumentos de base. El primero está relacionado con la falta de exigencia de que dicho lugar deba presentar un determinado formato o deba tener unos rasgos o caracteres de índole material determinados. Nada de eso se exige en los textos indicados. El carácter enumerativo de la lista de supuestos que se indican en el MCDI es cuestión pacíficamente aceptada por la doctrina, como ya hemos tenido ocasión de exponer. Es más, de la enumeración de supuestos que se hace en el artículo 5.2 del MCDI no puede deducirse que estemos en presencia de un establecimiento permanente y que sobre tales ejemplos siempre cabrá prueba en contrario <sup>107</sup>.

El segundo de los argumentos tiene que ver con la necesidad de la función a la que está llamado a desempeñar el lugar de negocios. Esa función debe servir para el ejercicio de las actividades económicas de una persona o entidad no residente. «A través de» o «mediante ese lugar» son expresiones que indican una finalidad, un propósito, la del no residente a realizar una parte o la totalidad de su actividad.

La conexión de ambos argumentos nos pone sobre la pista de la extensión que puede llegar a tener el concepto lugar de negocios, pues de él sólo se exige que sea válido y apto. No se exigen otros requisitos como, por ejemplo, disponer de un determinado título para poseer el lugar, la necesidad de disponer de personal en ese lugar y, avanzando un peldaño más, entendemos que tampoco es necesaria una presencia física en el Estado de la fuente, sino tan sólo que el medio utilizado a través del cual se realiza la actividad cumpla con la condición de aptitud del medio para realizar dicha actividad, sin perjuicio de que, con carácter previo a esa condición, se habrá tenido que constatar la existencia de una actividad económica <sup>108</sup>. Constatada la existencia de una nueva forma o modelo de hacer negocios,

<sup>106</sup> «La página web desde la que se efectúa realmente el intercambio comercial». CAZORLA PRIETO, L.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. *Los impuestos* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 42. «La página web es el instrumento a través del que la empresa ofrece sus productos al cliente y éste formaliza el contrato y da la orden de pago por la compra realizada». HURTADO GONZÁLEZ, J.F. *La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico*. Civitas Ediciones, S.L., Madrid, núm. 107, julio-septiembre 2000, pág. 394. «Página web [...] desde la que su titular lleva a cabo operaciones comerciales». RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. *La fiscalidad del comercio electrónico* [...]. Ob. citada *supra*.

<sup>107</sup> Sobre la consideración de presunción *iuris tantum* en relación con los supuestos enumerados en el MCDI y, por extrapolación, a los citados por la LIRNR se han manifestado, entre otros, VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 101. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...]. Ob. citada *supra*, pág. 102. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 190.

<sup>108</sup> «Tradicionalmente, la constatación de la presencia física de la empresa no residente concretada en sus instalaciones en este Estado se ha considerado el elemento decisivo de la definición. Pero el propio devenir y desarrollo de las relaciones económicas y empresariales internacionales pone de manifiesto que la concesión de la jurisdicción fiscal a un Estado para el gravamen de los rendimientos empresariales debe incidir primordialmente en la realización de una actividad empresarial que dé lugar a esos rendimientos, demostrando el lugar de negocios la existencia del nexo entre el territorio y la actividad». Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente* [...]. Ob. citada *supra*, pág. 111.

tanto a nivel nacional como internacional, un servidor y una página web son elementos que pueden servir como medio para realizar una actividad económica en el Estado de la fuente.

Los argumentos expuestos son un trasunto de la teoría de la «pertenencia económica» a la que antes nos hemos referido y que sirve al Estado de la fuente para proporcionar un nexo que le permita gravar los rendimientos obtenidos por un no residente.

No se nos escapa, por consiguiente, que la principal dificultad viene a la hora de establecer el punto de conexión o nexo que permita identificar al servidor y a la página web con una determinada jurisdicción tributaria. La movilidad que puede tener un servidor, la intangibilidad de la página web, la fácil alteración de los datos que configuran a la web, la carencia de personal estable en ambos elementos son dificultades a la que el Estado de la fuente se enfrenta para hacer uso de su soberanía fiscal. Pero tales circunstancias son accidentes a los que continuamente deben enfrentarse los Estados a la hora de constatar la existencia de un establecimiento permanente. La diferencia está en que ahora esas circunstancias se ven incrementadas con motivo de la aparición de los servidores y las páginas web, pero que la realidad muestra que a través de esos elementos se realizan actividades comerciales y que pueden ser aptos para ser considerados como un lugar de negocios.

Si el concepto de establecimiento permanente ya venía adoleciendo de dudas interpretativas incluso antes de que se manifestaran las actividades de comercio electrónico, la aparición de las nuevas herramientas sobre los que se sustentan las nuevas tecnologías no hacen sino ampliar el elenco de problemas, dudas e inseguridad en la aplicación del concepto <sup>109</sup>.

Esta situación provoca la necesidad de revisar el nexo o punto de conexión existente entre un servidor o una página web y un determinado Estado, con el fin de determinar qué parte de los rendimientos que un no residente pueda llegar a obtener en otro Estado con motivo de la utilización de los indicados elementos son atribuidos al Estado de la fuente. De lo contrario, quedará desnaturalizado y obsoleto el concepto de establecimiento permanente para las actividades de comercio electrónico.

No obstante, antes de buscar las posibles soluciones, es preciso que analicemos otros requisitos o elementos que coadyuvan a la determinación de un establecimiento permanente.

## 2. El requisito de la presencia humana en el lugar de negocios.

El MCDI no ha establecido cómo debe ser un establecimiento permanente ni tampoco si es necesaria la existencia de presencia humana en el lugar de negocios. En una primera aproximación, podríamos pensar que la actividad que se desarrolla a través de ese lugar de negocios debe ser llevada a cabo por medio del propio personal que tenga contratado la empresa en cuestión, siendo indiferente, a estos efectos, que el personal contratado tenga carácter mercantil o laboral. Sin embargo, los Comentarios al MCDI nos informan que puede existir un establecimiento permanente incluso si las

<sup>109</sup> En el mismo sentido se expresan, HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIA, F. y VALENTE, P. *La fiscalidad del comercio electrónico*. Ob. citada *supra*, pág. 158.

actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos informáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, el manejo, control y mantenimiento de tales equipos <sup>110</sup>.

Los estudios realizados por la OCDE han indicado esta circunstancia, en primer lugar, haciéndose eco de que no existen referencias específicas a la presencia humana en el apartado 1 del artículo 5 del MCDI y, en segundo lugar, concluyendo que puede que se dé un establecimiento permanente aunque no se necesite personal para desarrollar la actividad. La presencia de personal no es necesaria para que una empresa pueda llevar a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar cuando no se necesita de hecho ese personal para realizar las actividades comerciales en ese lugar, cuestión que tiene especial incidencia en las actividades de comercio electrónico <sup>111</sup>.

Es necesario traer a colación algunas decisiones jurisprudenciales interesantes que, aunque no fueron dictadas con cuestiones relacionadas con el comercio electrónico, sí pueden aportar algún dato interesante al tema.

En primer lugar, comenzaremos citando las resoluciones originadas en sede comunitaria. La primera de las sentencias destacables es el caso *Günter Berkhoz* <sup>112</sup>, el cual traía causa sobre si unas máquinas tragaperras –*slot machines*–, instaladas en un ferry que cubría la ruta entre Alemania y Dinamarca, debían merecer la calificación de establecimiento permanente. El TJCE negó tal carácter al no existir una presencia permanente de elementos humanos y técnicos necesarios para la prestación del servicio y, además, no considerar dicha prestación suficientemente vinculada con el lugar de la actividad económica del prestatario. Aunque dicha sentencia toma como referencia el concepto de establecimiento permanente a efectos de la VI Directiva del IVA, extrapolando dicho resultado a las actividades de comercio electrónico en el ámbito de la imposición directa, daría como resultado la exclusión de la página web como elemento válido para configurar un lugar de negocios.

Estos mismos argumentos –necesidad de que el establecimiento permanente ofrezca una consistencia mínima mediante la reunión de modo permanente de medios humanos y técnicos para la prestación de determinados servicios– han sido mantenidos por el TJCE en resoluciones posteriores <sup>113</sup>, lo cual prueba, a efectos del IVA, que el establecimiento permanente requiere la reunión de un mínimo sustrato de medios. Ahora bien, en ninguna de las resoluciones comentadas se indica cuál debe ser el grado

<sup>110</sup> Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 1, punto 10. No debe interpretarse la indicada aclaración en el sentido de que el MCDI rechaza cualquier presencia humana en el lugar de negocios, sino en el sentido de que no es imprescindible que exista de manera permanente el sustrato humano en dicho lugar, lo que mostraría, a nuestro entender, que se trataría de un requisito accidental de la figura.

<sup>111</sup> «Where an enterprise operates computer equipment at a particular location, a permanent establishment may exist even though no personnel of that enterprise is required at that location for the operation of the equipment. [...] This conclusion applies to electronic commerce to the same extent that it applies with respect to other activities in which equipment operates automatically». OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce* [...]. Ob. citada *supra*.

<sup>112</sup> Asunto 168/84, STJCE de 4 de julio de 1985, Günter Berkhoz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt. Rec. 1985, págs. 2.251 y ss., apartados 17 y 18.

<sup>113</sup> Asunto C-190/95, STJCE de 17 de julio de 1997, ARO Lease BV v. Inspecteur van der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam, apartados 15 y 16. Asunto C-390/96, de 7 de mayo de 1998, Lease Plan Luxembourg, SA, apartado 26.

mínimo exigible, dejando, a nuestro entender, un amplio margen a la interpretación. Y en esta línea, esa flexibilidad permite interpretar que en el establecimiento permanente tampoco sería necesario que los medios humanos tuvieran que estar presentes de manera permanente si la actividad en cuestión no requiriere de una presencia humana constante, como sería el caso de la prestación de servicios por medio de un servidor o de una página web. Esto nos permitiría acercar a efectos del IVA la interpretación que en los Comentarios al MCDI se hace en relación con el grado de la intervención humana que no precisa de una presencia de carácter permanente, reduciendo tal presencia a la mínima expresión.

La extrapolación de los requisitos indicados, a efectos del IVA, sin embargo, implicaba que los prestadores de servicios por vía electrónica no comunitarios no realizaban el hecho imponible en el ámbito comunitario. La solución ideada para evitar que este tipo de operaciones electrónicas dejaran de tributar dentro del Comunidad, ha sido superar la discusión sobre si existe o no un establecimiento permanente como consecuencia de la utilización de elementos tales como un servidor o una página web, en el sentido de admitir que los operadores electrónicos no comunitarios no disponen de un establecimiento permanente dentro de la Comunidad, sin embargo, se arbitra un sistema, a modo de régimen especial, que permite localizar la tributación en destino. Mediante esta solución se supera el criterio mantenido en las citadas resoluciones del TJCE en las que se requería la existencia de un sustrato mínimo (elementos humanos y técnicos) para poder vincular y localizar la actividad desarrollada por el prestador con un lugar dentro de la Comunidad <sup>114</sup>.

En el ámbito doméstico, el Tribunal Supremo también ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre la existencia de un establecimiento permanente dentro del territorio español. Es de destacar la STS de la Sala 3.<sup>a</sup>, de 13 de noviembre de 1998 (La Ley, 1999/99), en la cual se hace especial referencia a la necesidad de desarrollar a través del establecimiento permanente una actividad empresarial o de negocio, no considerando que se dé tal circunstancia mediante el control del mantenimiento, supervisión y cumplimiento del contrato de arrendamiento de un Club Hípico (FJ 3), argumento que

<sup>114</sup> La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, sobre tributación en el IVA de determinadas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica y servicios de radiodifusión, ha establecido un régimen especial a efectos del IVA aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, que son los definidos en la letra B) del número 4.º del apartado uno del artículo 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. Esta Directiva ha sido traspuesta a la legislación española mediante la Ley 53/2002, de 30 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. El fundamento de la incorporación de este régimen especial ha sido someter a tributación en la Comunidad aquellos servicios prestados por operadores no comunitarios a destinatarios comunitarios y, de esta manera, evitar distorsiones en el mercado interior. La principal consecuencia de este régimen especial es que por vez primera los Estados miembros van a encargarse de recaudar y transferir fondos correspondientes a transacciones realizadas por vía electrónica que se han efectuado en otros Estados miembros. La singularidad de este régimen especial es conseguir hacer tributar en destino (esto es, en sede comunitaria) a los servicios prestados por vía electrónica por los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, sin necesidad de discutir si por medio de las herramientas utilizadas en este tipo de servicios los prestadores disponen o no de un establecimiento permanente, si bien, también sea necesario indicar que este sistema no es nuevo por cuanto sigue los mismos criterios mantenidos con motivo de la localización de los servicios de telecomunicación según la modificación que sobre la Ley 37/1992 realizó la Ley 9/1998, de 21 de abril. Aunque no sea este el lugar adecuado para analizar el régimen de la tributación indirecta de las actividades de comercio electrónico, sí nos parece interesante la opción adoptada desde las instancias comunitarias para procurar que los impuestos indirectos devengados como consecuencia de la realización de este tipo de actividades electrónicas con destino a consumidores privados y a empresarios o profesionales radicados dentro de la Comunidad se entiendan prestadas dentro del precitado espacio económico, lo que, a nuestro juicio, es un claro juicio de valor tendente a mantener el reconocimiento de la soberanía fiscal del Estado de la fuente, si bien, en este caso, tal reconocimiento se lo irroga un ente supra estatal.

pone el acento en la falta de una verdadera actividad económica y no en los medios utilizados para el desarrollo de la misma, situación que es coherente con la interpretación dada en los Comentarios al MCDI.

También merecen ser destacados determinados casos pronunciados por la jurisprudencia norteamericana. Ésta opta por vincular la existencia de un establecimiento permanente a la presencia de elementos físicos, entre los que se pueden encuadrar los medios humanos. Nos referimos al caso «National Bellas Hess»<sup>115</sup>. En esta resolución, el Tribunal Supremo norteamericano basó su fallo de no otorgar potestad recaudatoria a los Estados de la fuente por la falta de existencia de un nexo físico suficiente. Sin embargo, veinticinco años después, el precitado Tribunal tuvo que enfrentarse de nuevo a una situación de similares características en el caso conocido como «Quill Corporation vs. Department of Revenue of the State of North Dakota», de 26 de mayo de 1992<sup>116</sup>, el cual versaba sobre una empresa –*Quill corp.*– residente en el Estado de Delaware con oficinas en Illinois, California y Georgia, sin que ninguno de sus empleados trabajara o residiera en el Estado de Dakota del Norte, y sin que existiera tampoco en dicho Estado ningún tipo de bien tangible propiedad de la empresa. La empresa vendía material y equipos para oficinas y llevaba a cabo actividades de promoción de sus productos en el Estado de Dakota del Norte por medio de catálogos publicitarios, a través de publicidad inserta en los periódicos locales de dicho Estado, así como a través de llamadas por teléfono. De nuevo el Tribunal Supremo de los EE.UU. rechazó la existencia de un nexo objeto de gravamen en el Estado de Dakota del Norte.

El Estado de Dakota del Norte había exigido la exacción de impuestos sobre la empresa *Quill* por el almacenaje, uso y consumo de sus bienes dentro de su Estado, pero finalmente el Tribunal Supremo norteamericano falló que la imposición establecida por el precitado Estado violaba la cláusula constitucional sobre el comercio de los EE.UU. (conocida como *The Commerce Clause of the Federal Constitution*), al carecer la empresa en dicho territorio de un nexo o conexión física que permitiera al Estado de la fuente someter a gravamen las actividades de la empresa *Quill*. No obstante, como dato significativo, el alto tribunal norteamericano reconoció los cambios producidos en los últimos veinticinco años en el sector de la venta por correspondencia, pasando desde un nicho de mercado de escasa relevancia en 1967 a un gigante con un volumen extraordinario de ventas anual. A pesar de que en sustancia se venía a dar la razón al Tribunal Supremo de Dakota del Norte, en el sentido de que la presencia económica de la empresa *Quill* en Dakota del Norte dependía de los servicios y de los beneficios ofrecidos por dicho Estado, lo cual hacía generar un nexo constitucionalmente suficiente para justificar la obligación puramente administrativa de cobrar y remitir los impuestos sobre el uso, finalmente se revocó la sentencia del Tribunal Supremo de Dakota del Norte por la carencia de ese principio de conexión física.

Como afirman McLURE Y CORABI<sup>117</sup>, comentando dicha sentencia, «podemos afirmar que en los EE.UU., en el ámbito de los impuestos indirectos, el nexo no incluye exclusivamente

<sup>115</sup> «National Bellas Hess vs. Department of Revenue of the State of Illinois», emitida el 8 de mayo de 1967 [386 US 753, 756 (1967)].

<sup>116</sup> [504 US 298 (1992)]. Pueden consultarse todas estas resoluciones en la siguiente dirección de Internet: <http://caselaw.findlaw.com>.

<sup>117</sup> CHARLES E. McLURE, JR. y CORABI, G. *La tributación sobre el comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 165.

«criterios geográficos o personales, sino más bien la participación recíproca y complementaria de los sujetos económicos en la manipulación de la realidad, es decir, la prestación de servicios públicos y la contribución a los gastos del estado por la utilización de esos mismos servicios por los particulares».

Por último debemos traer a colación otra resolución de especial interés. Se trata de la Sentencia del Tribunal Supremo alemán de 30 de octubre de 1996 <sup>118</sup>, en virtud de la cual consideró como establecimiento permanente un oleoducto propiedad de una empresa holandesa y que servía para abastecer a clientes en el territorio alemán. El oleoducto era controlado desde Holanda mediante sistemas informáticos y sin que se diera una presencia física permanente de operarios o personal en Alemania. El Tribunal Supremo alemán califica de establecimiento permanente a dicho oleoducto no tanto por la presencia física de personal sino por la existencia de una actividad comercial desarrollada en territorio alemán como consecuencia de la actividad ejercida remotamente por medio del equipo informático.

Las resoluciones comentadas muestran la disparidad de criterios adoptados y las dificultades existentes a la hora de evaluar situaciones de una complejidad considerable. Pero, asimismo, muestran una evolución de la figura del establecimiento permanente. Aunque todavía predomina ese sustrato físico, va ganando terreno la idea de que el concepto de establecimiento permanente debe sustentarse sobre la base de la existencia de una actividad económica desarrollada a través de aquél y la vinculación de esa actividad con el territorio hacia el que está enfocada y no tanto en el hecho de la necesidad de que el establecimiento permanente requiera de una presencia permanente de medios humanos en el desarrollo de la actividad económica. Esta dualidad de caracteres hacia los que la configuración del concepto parece evolucionar se hace especialmente interesante en el desarrollo del modelo de comercio internacional, el cual demanda y acusa la presencia de las nuevas TICs. Estas nuevas tecnologías permiten que las actividades comerciales puedan prestarse sin necesidad de que exista una presencia humana permanente en el país donde se obtienen las rentas, es decir, el territorio hacia donde van dirigidas las actividades comerciales, limitando aquella presencia a meros actos de supervisión, control o mantenimiento de los equipos.

Los trabajos de la OCDE en aras a la clarificación del concepto del establecimiento permanente, al manifestar que la presencia de personal no es necesaria para tener en cuenta que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un determinado lugar, muestran esa tendencia hacia una mayor flexibilización del concepto, hacia un reconocimiento implícito de la nueva situación de hecho creada por las TICs, en las que no se hace necesaria esa presencia humana, pero sin desprenderse todavía de ese sustrato físico que tanto impregna la figura del establecimiento permanente.

Ante la situación descrita, tanto el servidor (elemento de naturaleza material, pero sin necesidad de una presencia humana constante para su funcionamiento), como la página web (elemento de naturaleza inmaterial) seguirían encajando dentro de la definición lugar de negocios, por cuanto dicho elemento no precisa de una presencia humana constante, sino limitada a actividades de control, mantenimiento y actualización de los elementos indicados. La equiparación de esta herramienta con lo indicado en los Comentarios al MCDI parece evidente y permite que sigamos amparando, en este

<sup>118</sup> Bundesfinanzhof, II, R 12/92, Betriesberater 1997, pág. 138.

recorrido que estamos haciendo sobre los requisitos exigibles en la conformación de un lugar de negocios, al servidor y a la página web como elemento apto para conformar un lugar de negocios.

### 3. Los requisitos de fijeza y permanencia del lugar de negocios y su relación con la página web y el servidor.

La fijeza es otro de los requisitos exigidos en el MCDI. Este elemento permite identificar el lugar de negocios como un lugar con sustancia propia y diferenciado –*distinct situs*–<sup>119</sup>, el cual establece el nexa que permite a los Estados de la fuente fundamentar sus aspiraciones tributarias sobre aquellas rentas generadas a través de un establecimiento permanente<sup>120</sup>.

Este elemento agudiza la conexión entre la actividad desplegada por medio del lugar de negocios y el Estado donde se ejecutan tales actos de comercio. Consecuencia de esa vinculación, los Comentarios al MCDI identifican a un lugar de negocios con un punto geográfico determinado<sup>121</sup>, de tal manera que la figura del lugar de negocios queda ligada a un elemento físico a modo de substrato de la actividad empresarial desarrollada a través del mismo y que presupone la existencia de un vínculo geográfico entre la actividad ejercitada y el lugar donde se desarrolla<sup>122</sup>.

Esta relación entre lugar de negocios y fijeza trajo consigo la idea de establecer la conexión del lugar de negocios con el suelo. Esta postura, que inicialmente fuera mantenida por cierta doctrina norteamericana y alemana, fue bautizada por SKAAR con el nombre de *base approach* o *base theory*<sup>123</sup>. Sin embargo, esta postura se mostró excesivamente rígida con la evolución de las formas de comercio y de la propia implantación de las empresas en otros territorios. Con el tiempo se avanzó hacia una interpretación más laxa del concepto de fijeza al admitir el MCDI que ello no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo, siendo suficiente que el equipo permanezca en un lugar determinado<sup>124</sup>.

La indicada evolución del término incluso ha quedado también plasmada en algunas Resoluciones del TEAC. Este órgano administrativo ha indicado que una instalación de negocios puede estar constituida de muy diversas maneras, ya sea en un lugar dentro de un mercado o por un determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero, en los locales de otra empresa, no siendo incompatible en ciertos supuestos con la existencia de establecimientos permanentes situados en instalaciones móviles montadas en elementos de transporte<sup>125</sup>.

<sup>119</sup> En el mismo sentido, GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 111.

<sup>120</sup> Cfr. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 193.

<sup>121</sup> Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 1, punto 5.

<sup>122</sup> Cfr. BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 129.

<sup>123</sup> Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente. [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 112.

<sup>124</sup> Véase nota 121.

<sup>125</sup> Resoluciones TEAC, de 6 y 28 de mayo de 1988 y 28 de noviembre de 1988. Cfr. ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. *Fiscalidad internacional [...]*. Ob. citada *supra*.

Corolario de todo lo anterior resulta el vínculo del requisito de la fijeza con el de permanencia. Este último requisito conecta la vinculación geográfica o material del lugar de negocios con un criterio temporal, lo cual se traduce en la necesidad de que el titular de un concreto lugar de negocios mantenga una conducta habitual, regular y continúa en el ejercicio de la actividad <sup>126</sup>.

De esta manera, la permanencia debe servir para resolver aquellas dudas planteadas por el criterio de fijeza, rechazando aquellos emplazamientos ocasionales hasta el punto que no puede llegar a entenderse el concepto de lugar de negocios sin la concurrencia de ambos requisitos (geográfico y temporal) que permitan demostrar la suficiente vinculación de ese lugar con el Estado de la fuente <sup>127</sup>.

Con tales presupuestos, y teniendo presente la naturaleza del servidor y de la página web, deben albergarse dudas, especialmente en relación con la web, acerca de si el precitado activo cumple con los requisitos estudiados.

Efectivamente, tanto el servidor como la página web presentan cuestiones en este sentido que complican la aplicación de los requisitos a tales elementos <sup>128</sup>.

El servidor, como ya hemos tenido ocasión de exponer, es un elemento compuesto con elementos físicos –cables, ordenadores...–, lo cual permite albergar la idea de que le son de aplicación los criterios de fijeza y su vinculación a un determinado punto geográfico. No obstante, también hemos indicado la posibilidad de que sean móviles, circunstancia que podría interpretarse como contrario al criterio de permanencia. Por su parte, la aplicación de los indicados criterios a la página web todavía se hace más compleja, como es lógico pensar <sup>129</sup>.

Sin embargo, el concepto de fijeza ha ido modulándose con el fin de poder acoger nuevas formas de comercio y evitar su obsolescencia. Algo similar parece estar ocurriendo ahora con motivo

<sup>126</sup> En el mismo sentido se expresan, BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 129. DE LA VILLA, J.M. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 103. SERRANO ANTÓN, F. *Los aspectos fiscales internacionales [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 195.

<sup>127</sup> En el mismo sentido, GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 120.

<sup>128</sup> Como exponen YUNGER y SÁNCHEZ SETTEMBRINI, «con el surgimiento del comercio electrónico, se ponen en duda conceptos clásicos como el de establecimiento permanente, ya que las ideas de permanencia o fijeza, las cuales constituyen la base para configurar, en mayor o menor medida, la existencia de un operador económico con propósitos de permanencia en un país, entra en crisis, debido a la modalidad propia de esta forma comercial». YUNGER, H. y SÁNCHEZ SETTEMBRINI, A. *El establecimiento permanente en el comercio electrónico*. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.econtableys.com.ar/publicaciones/TrabajoInvestigacion1.htm#edn1>

<sup>129</sup> Existe una abundante línea doctrinal que rechaza, de acuerdo con la actual letra del MCDI, la consideración como establecimiento permanente de una página web. Pueden consultarse a este respecto, entre otras, las opiniones de ADELCHI ROSSI, A. *Applicabilità dei principi di tassazione internazionale al commerce elettronico*. II Fisco, núm. 1, 1998, pág. 71 y ss. CASADEI, M. *La imposición internacional del comercio electrónico*. Impuestos, núm. 14, 2002, Madrid. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.laley.net> CASERO BARRÓN, R. *El comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 76. FALCÓN Y TELLA, R. *Tributación e Internet [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 8. GARCÍA NOVOA, C. *Consideraciones sobre la tributación [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 21. LARA PÉREZ, A. *Un apunte sobre la fiscalidad del comercio electrónico*. Crónica Tributaria núm. 105, 2002, Madrid, págs. 33-44. LOUISOLO, A. *La stabile organizzazione*. Ob. citada *supra*, pág. 329. LUKAS, A. *Tax Bytes: a primer on the taxation of electronic commerce*. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.cato.org> MARTÍNEZ LAGO, M.A. *Fiscalidad del comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*. OLIVER CUELLO, R. *Tributación del [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 63.

de las actividades de comercio electrónico. El reto planteado por esta nueva modalidad de comercio precisamente se encuentra en el hecho de que el texto del actual MCDI que regula la materia objeto de estudio no ofrece respuesta adecuada a la situación fáctica planteada por el comercio electrónico <sup>130</sup>.

La superación de la *base theory* es un ejemplo de cómo puede ir adaptándose el texto del modelo por medio de interpretaciones más acordes con la realidad vigente. De ahí que al término fijeza haya sido necesario dotarle de un significado que le separe de la idea de estar unido a un determinado espacio físico. Para ello se ha venido a requerir que el lugar fijo debe tener un carácter de permanencia, en el sentido de que no sea un lugar temporal, casual o esporádico <sup>131</sup>, lo cual prueba una vez más la función medial del lugar de negocios para desarrollar a través de ese lugar una actividad comercial, circunstancia esta sobre la que pivota el concepto.

La permanencia, por consiguiente, permite ampliar la gama de supuestos que pueden tener cabida dentro del concepto de lugar de negocios. Esta reformulación de la precitada figura nos permite analizar los casos del servidor y de la página web desde una perspectiva también temporal. Partiendo de la obviedad de que la página web es un elemento inmaterial y de que el servidor puede ser móvil, no es menos cierto que ambos elementos también pueden tener vocación de permanencia. La inversión (mayor o menor) en elementos de esta naturaleza no se realiza para su utilización de manera temporal. La web y el servidor se conciben como algo permanente, con el fin de que la persona o entidad que los financian y mantienen puedan aprovecharse de sus funciones. El servidor cumple la función básica de permitir el acceso a Internet y, entendemos, que esa función se desarrolla con carácter permanente desde un determinado punto geográfico. La página web, por su parte, puede ser accesible en cualquier momento y desde cualquier parte, siendo su finalidad básica la de mostrar permanentemente al usuario de Internet sus contenidos. La modificación de los contenidos, el cambio de diseño, o la incorporación de nuevas funciones, no supone alterar el carácter de permanencia de una web, sino su actualización. Por otra parte, una misma página web puede estar albergada en distintos servidores con el fin de facilitar su accesibilidad, pero, en cualquier caso, su ubicación será la misma, la red de Internet, con independencia del lugar desde el que accedan los usuarios, lo que muestra la vocación de permanencia de una página web, aunque sea en un espacio virtual.

Los Comentarios al MCDI han aclarado (y tal aclaración también sirve a lo que ahora se comenta) que un lugar de negocios que no se ha establecido con carácter temporal, no obstante desaparece al poco tiempo como consecuencia de la especial naturaleza de la actividad o porque, a causas de circunstancias particulares (muerte del contribuyente o el fracaso de la inversión), se haya liquidado prematuramente, ello no es obstáculo para considerar que en ese breve espacio de tiempo ha existido un establecimiento permanente <sup>132</sup>.

<sup>130</sup> «Debido a las peculiaridades propias de la actividad desarrollada a través de *Internet*, el requisito de la "física" de la sede, ya sea en la acepción temporal o espacial, tiende a difuminarse dificultando su constatación y consiguiente demostración en caso de pretensiones impositivas». HORTALÁ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIATA, F. *Cuestiones fiscales ligadas al uso comercial de Internet*. Ob. citada *supra*, págs. 158 y 159.

<sup>131</sup> El lugar de negocios, de acuerdo con la teoría de VOGEL, debe haber sido elegido para desarrollar un negocio con un cierto grado de permanencia, cuyo significado es que no sea temporal. Cfr. VOGEL, K. *On Double Taxation Conventions*. Ob. citada *supra*, pág. 287.

<sup>132</sup> Comentarios al MCDI, artículo 5, apartado 1, punto 6.

De acuerdo con las circunstancias expuestas, tanto el servidor como la página web también pueden merecer el carácter de permanencia que se exige para la existencia de un lugar de negocios, pues el indicado carácter no está indicado para un determinado elemento o se exige que deba ser de una determinada forma, pudiéndose cumplir este requisito mediante una permanencia «electrónica»<sup>133</sup>. Precisamente, la incorporación de este requisito temporal ha servido para dotar al concepto de lugar de negocios de mayor flexibilidad y, a su vez, permitirle establecer su vinculación con el Estado de la fuente. Todo ello facilita la incorporación de mayores supuestos que pueden conformar un lugar de negocios y esos mismos argumentos servirían ahora para incorporar nuevos elementos como una página web o un servidor.

Ahora bien, la permanencia es un complemento que necesariamente debe interpretarse junto con el requisito territorial –geográfico– de la fijeza. Como ha expresado algún autor<sup>134</sup>, fijeza y permanencia deben considerarse dos aspectos diferentes que determinan una interacción adecuada la existencia de un lugar fijo de negocios, sin que dicho concepto pueda entenderse sin la presencia de ambos elementos.

Y es sobre la base teórica expuesta, obtenida tras la lectura y exégesis de la letra del MCDI, donde deben encajar el servidor y la página web. El test que se exige a un elemento para que sea apto como lugar de negocios debe encajar tanto dentro del requisito geográfico como dentro del requisito de la temporalidad. El segundo de ellos ya hemos visto cómo efectivamente se producía.

La fijeza, sin embargo, debe identificarse con un territorio, o dicho de otra manera, el elemento debe poder distinguirse en el espacio con un lugar determinado<sup>135</sup>. Tomando en consideración el momento histórico en el que aparece el concepto del establecimiento permanente, así como su posterior evolución, y lo ponemos en relación con el contexto socio-económico imperante, resulta obvia la disparidad de ambos contextos, si bien, la interpretación más acorde del concepto, supuesta la vigente letra del MCDI y en tanto no se produzca una modificación a dicho texto sea la de identificar un lugar de negocios con un elemento material, el cual se halla ubicado en un determinado territorio, de manera estable y no temporal.

Identificar a la página web con un determinado territorio, sin embargo, es complejo. Este elemento conformado por una combinación de datos electrónicos y software que hacen posible que a través del mismo se ofrezca una determinada información, se halla ubicado en el etéreo espacio de Internet, el cual no se identifica como parte de un determinado territorio. Internet no está sometido a ninguna soberanía estatal y aunque los hechos que ocurren dentro de ese particular espacio son objeto de regulación por parte de los Estados, lo cierto es que cuando tales hechos son realizados a

<sup>133</sup> En el mismo sentido se expresa GONZÁLEZ CARCEDO. «Lo que debe exigir el umbral del establecimiento permanente es que éste sea directamente accesible, sin intermediarios, y que tenga una cierta estabilidad en el tiempo. Ambas cosas pueden darse en una página web y, en consecuencia, el que la presencia sea electrónica y no física es algo circunstancial y no puede dar lugar a un tratamiento fiscal sustancialmente diferente». GONZÁLEZ CARCEDO, J. *El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.º 28/02, Madrid, pág. 11.

<sup>134</sup> Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *El establecimiento permanente*. [...] Ob. citada *supra*, pág. 120.

<sup>135</sup> «La localización (elemento objetivo) implica por su parte una conexión entre el lugar de ejercicio de la actividad y un determinado punto geográfico». HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIATA, F. *Cuestiones fiscales ligadas al uso comercial de Internet*. Ob. citada *supra*, pág. 158.

través de un elemento intangible que no puede distinguirse dentro de un determinado espacio sobre el que un Estado pueda ejercer su soberanía, ¿cómo poder atribuir a un determinado Estado la potestad para que grave los hechos impositivos realizados a través de la página web?

Sin embargo, sí pueden ser regulados los hechos que ocurren en Internet. Efectivamente, los sujetos que realicen tales hechos tendrán que cumplir y, en su caso, responder de acuerdo con el marco regulador establecido sobre estos hechos. Y también ocurre en relación con los hechos económicos realizados por una página web. El sujeto titular de esa página web deberá tributar por tales hechos. El problema lo encontramos cuando queremos identificar el Estado que puede irrogarse el derecho a gravar los hechos económicos que se realizan por medio del indicado elemento y, por supuesto, de un servidor, si bien, este último elemento, por el hecho de estar ubicado en un determinado lugar, podrá ser más fácil identificar el Estado que puede exigirle la tributación de los hechos económicos que realice. Identificado el Estado, unos sujetos responderán del cumplimiento de las obligaciones tributarias nacidas como consecuencia de la realización de tales hechos. Pero el problema, cuando tomamos como base de estudio al establecimiento permanente, es que en esta figura concebida por el Derecho Tributario se somete a gravamen a un ente sin personalidad jurídica que no al agente –contribuyente no residente– del que trae causa.

El nexos, por consiguiente, que sirve al Estado de la fuente para identificar que en su territorio se están realizando hechos de trascendencia tributaria es el establecimiento permanente, el cual se concibe como un lugar de negocios que se identifica por ser fijo, esto es, por estar ubicado (no necesariamente unido a la tierra) en un determinado territorio, y por tener un grado de permanencia en dicho territorio.

La página web no supera el test en relación con el requisito geográfico, pues su existencia se manifiesta dentro del espacio Internet y no dentro de un territorio identificado con un Estado, lo cual representa la exclusión de tal elemento de acuerdo con la formulación actual del concepto de establecimiento permanente.

La definición general del establecimiento permanente exige que el lugar de negocios sea fijo y, como ha destacado algún autor <sup>136</sup>, éste es un elemento crucial en la definición de la indicada figura. La interpretación de este elemento geográfico ha quedado expuesta en los párrafos precedentes y también la imposibilidad de anclaje de la página web dentro de un espacio geográfico concreto, aunque sí es posible asimilar a un servidor como un establecimiento permanente. La dependencia del concepto del establecimiento permanente con una concepción material del lugar de negocios impide que, por el momento, y en tanto no pueda superarse tal dependencia, pueda ampliarse el concepto analizado a nuevos espacios de naturaleza inmaterial, no obstante, realizarse actividades comerciales a través de esos nuevos espacios.

La propia OCDE así lo ha manifestado al ampliar los comentarios al artículo 5 de su MCDI con motivo de la aplicación de la definición del establecimiento permanente en el comercio electrónico, negando a la página web tal carácter por cuanto «la empresa no posee ni siquiera presencia física en esa ubicación ya que la página web no se considera tangible <sup>137</sup>».

<sup>136</sup> Cfr. SKAAR, A. *Permanent Establishment [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 125.

<sup>137</sup> OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce [...]*. Ob. citada *supra*.

Surgen así dos espacios, el tangible y el intangible, en los cuales tienen lugar actividades de comercio, unas calificadas como tradicionales, otras como electrónicas. Sin embargo, no merecen el mismo tratamiento en el ordenamiento fiscal internacional. La diferencia entre lo tangible y lo intangible, o lo que es lo mismo, la rigidez con la que se interpreta el concepto de fijeza, indisolublemente unido a un elemento geográfico, es lo que permite rechazar como lugar de negocios a la página web, situación que apunta la necesidad de redefinición del concepto, debido a que las ideas de permanencia y fijeza entran en crisis <sup>138</sup>.

Si el concepto de establecimiento permanente fue una creación originada desde las estancias del Derecho Tributario con el fin de que aquellos Estados donde tenía lugar la actividad comercial se dotaran de una figura sobre la que pudieran ejercer su potestad financiera como motivo de la vinculación económica existente entre la actividad desplegada dentro de un determinado territorio, hoy día, con el advenimiento de la revolución tecnológica, las empresas pueden estar presentes en cualquier parte del planeta y obtener ingresos en cualquier Estado, manifestándose en su máxima expresión la vinculación existente entre actividad y territorio.

Nuestro planteamiento, al cierre del análisis acerca del posible encuadramiento del servidor y la página web como lugar de negocios es que, de acuerdo con la reinterpretación que la OCDE ha hecho respecto del artículo 5 del MCDI <sup>139</sup>, siguen siendo únicamente elementos tangibles los que impiden configurar la página web como lugar de negocios apto para ser considerado como establecimiento permanente. No se tiene en cuenta tanto la actividad desplegada a través de la página web como la forma a través de la cual se manifiesta esa actividad en un determinado territorio. Esta situación nos hace reflexionar acerca de si es o no acertada la reinterpretación efectuada por la OCDE, por cuanto no podemos dejar de considerar la importancia que tienen los Comentarios en el marco de la interpretación de la letra contenida en el MCDI que tanta importancia asume por ser la cual después los Estados se sirven de fuente en la regulación de las relaciones fiscales interestatales para evitar la doble imposición.

## H. LA SUPERACIÓN DEL REQUISITO DE FIJEZA: HACIA LA BÚSQUEDA DE UN NUEVO ENFOQUE EN LA FORMULACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Concluimos el epígrafe anterior tras un análisis de los elementos que conforman el concepto del establecimiento permanente evidenciando que el único requisito que impide la aptitud de la página

<sup>138</sup> Cfr. CARBAJO VASCO, D. *La fiscalidad del comercio electrónico: problemas y oportunidades*. Carta Tributaria (Monografías), núm. 334, Madrid, 2000, pág. 7.

<sup>139</sup> Cfr. OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce [...]*. Ob. citada *supra*, nuevos párrafos 42.1 a 42.10. La posición de la Administración española sobre esta cuestión ha quedado expuesta en el Informe emitido sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad, reconociendo la necesidad de buscar otros elementos que permitan establecer de una forma más definitiva la mayor vinculación o nexo entre la empresa que realiza una actividad comercial o de servicios mediante un sitio web y un territorio donde se venden esos productos y servicios. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. Ob. citada *supra*.

web para su encaje dentro del concepto de lugar de negocios es su configuración como elemento de naturaleza inmaterial, por cuanto el concepto de fijeza necesariamente se vincula a elementos de naturaleza material (no así para el caso del servidor que sí puede ser considerado con mayor facilidad como establecimiento permanente).

Con este planteamiento, las empresas pueden realizar actividades en cualquier territorio sin verse constreñidas por las normas tributarias que gravan de manera directa las actividades realizadas por contribuyentes foráneos. Efectivamente, cuando una empresa no residente suministra un bien digitalizado (v. gr., música, suscripción digital a un periódico extranjero, etc.), e incluso de manera tradicional, pero el pedido ha sido realizado a través de una página web (modalidad que hemos denominado comercio electrónico indirecto), está obteniendo ingresos procedentes de otros territorios que pueden no tributar en el territorio de la fuente al carecer la ley de una respuesta precisa al respecto. Esta situación no es nueva. Los empresarios siempre han buscado expandir el territorio de realización de sus actividades, necesitando proveerse de instalaciones y lugares físicos desde donde poder ejecutar las actividades de negocios. La diferencia es que ahora se facilita el contacto con esos clientes lejanos gracias a las nuevas herramientas tecnológicas. Pero el sustrato es el mismo. Por una u otra vía se están realizando actividades comerciales que proporcionan ingresos con origen en otras jurisdicciones fiscales, es decir, la actividad económica se desarrolla a través de un sistema –la página web– que tiene una presencia en la vida económica de ese país.

Cuando el derecho mercantil prusiano utilizó el término *betriebsstätt*, lo hizo para reconocer la unidad o elemento utilizado a través del cual se realizaba una actividad empresarial dentro de un territorio. En ese momento, en el siglo XIX, no existían los avances tecnológicos conocidos hoy y, en este sentido, no se podía hacer otra referencia que no fuera a aquellos elementos disponibles en ese momento, todos ellos de naturaleza material.

Hoy el fundamento sigue siendo el mismo, es decir, el concepto del establecimiento permanente sirve para reconocer la soberanía fiscal del Estado de la fuente que se irroga el derecho a gravar la base imponible generada por una actividad realizada en su territorio. En el siglo XXI sigue siendo válido el fundamento que dio origen al concepto en el siglo XIX. La diferencia, sin embargo, se halla en la forma en la que se produce la actividad. Es decir, el elemento –lugar de negocios– a través del cual se desarrolla la actividad ha variado sustancialmente, no siendo ya necesaria la presencia física de medios técnicos ni humanos en el Estado de la fuente<sup>140</sup>.

La interpretación realizada por la OCDE de excluir una página web como lugar de negocios no nos parece que proporcione una respuesta correcta conforme a la realidad existente que venimos analizando, por cuanto supone desconocer una realidad socio-económica plenamente influida por las TICs, pero que, en esencia, sólo se diferencia en el medio utilizado, desconociendo que un determinado operador residente en un determinado Estado está obteniendo una renta generada con motivo de las operaciones realizadas con personas y entidades residentes en otro Estado.

<sup>140</sup> «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». GONZÁLEZ CARCEDO, J. *El comercio electrónico internacional*. Ob. citada *supra*, pág. 11.

Ahora bien, la tendencia a no considerar a la página web como elemento no válido para configurar un establecimiento permanente no es pacífica. Como se pone de manifiesto en el documento, tantas veces traído a colación, publicado por la OCDE de noviembre de 2003 <sup>141</sup>, en el seno de la indicada organización se produce un importante debate sobre la vigencia de las actuales reglas que conforman el concepto de establecimiento permanente. El núcleo de la discusión se centra sobre un aspecto muy concreto, cual es si el uso del software, o lo que es lo mismo, si el uso de elementos intangibles, como es el caso de una página web, pueden ser o no válidos para conformar un establecimiento permanente.

En las diversas situaciones de hecho que se plantean en el precitado documento, los módulos de comparación a los efectos de buscar la respuesta acertada, son los principios ya expresados por la OCDE en otro de sus importantes documentos emitidos con motivo de la reunión mantenida en Ottawa sobre la fiscalidad del comercio electrónico <sup>142</sup>, y que son los de neutralidad, eficiencia, certeza y seguridad, justicia y flexibilidad.

Los precitados principios propuestos por la OCDE como directamente aplicables a las operaciones de comercio electrónico traen causa de la mesa redonda celebrada en Turku (Finlandia) en el año 1997 <sup>143</sup> y posteriormente a la reunión de Ottawa nuevamente ratificados <sup>144</sup>, indican la dirección que debe seguirse en cualquier modificación que, con motivo de la fiscalidad del comercio electrónico, se haga sobre la fiscalidad directa. Un dato importante que debe ser destacado es la declaración efectuada por la OCDE en el sentido de reconocer que la tributación de los impuestos indirectos debe efectuarse en la jurisdicción fiscal donde el consumo tenga lugar, regla que ensalza el criterio de territorialidad y el reconocimiento de la potestad financiera del Estado de la fuente.

Ha sido en el ámbito de los impuestos indirectos donde más ha calado la idea de mantener la tributación en destino para aquellas operaciones realizadas a través de páginas web. El ejemplo de la Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, a la que ya hemos tenido ocasión de referirnos, por medio de la cual se establece un régimen especial a fin de que los servicios prestados por vía electrónica tributen en el espacio comunitario. Sin duda, es un ejemplo válido que viene a reconocer la relación existente entre un operador electrónico con la vida económica del Estado de la fuente <sup>145</sup>.

<sup>141</sup> OECD. *Are the current treaty rules [...]*. Ob. citada *supra*.

<sup>142</sup> OECD. *Electronic commerce: taxation framework conditions. Ottawa (Canada), October 8, 1998*. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: [http://www.oecd.org/daff/ea\\_com/framework.pdf](http://www.oecd.org/daff/ea_com/framework.pdf)

<sup>143</sup> *Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*. Turku (Finland), November 18, 1997. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.oecd.org>

<sup>144</sup> *Implementing the Ottawa taxation framework conditions*. June 2000. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: [http://www.oecd.org/daff/ea\\_com/ecom\\_english.PDF](http://www.oecd.org/daff/ea_com/ecom_english.PDF)

<sup>145</sup> McLURE ha expresado su disconformidad con la opción de tributación en origen en el ámbito de los impuestos indirectos por cuanto ello significaría no hacer tributar a los bienes y servicios utilizados o consumidos derivados de las operaciones electrónicas, situación que supondría la destrucción de las ventas estatales y de todas las clases de impuesto, en referencia a los tributos norteamericanos. Cfr. CHARLES E. McLURE, JR. *Achieving neutrality between electronic and non-electronic commerce*. Presentation to the Advisory Commission on Electronic Commerce. Williamsburg, Virginia, June 22, 1999. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: [http://www.cns.state.va.us/e\\_commerce/williams/agenda.htm](http://www.cns.state.va.us/e_commerce/williams/agenda.htm)

La indicada Directiva tiene una importante fuente a través de la Comunicación COM(98) 374, de 17 de junio de 1998, en virtud del cual se establecen una serie de directrices entre las que cabe destacar la tercera que pretende garantizar el principio de neutralidad <sup>146</sup>. En dicha Comunicación se expresaba la preocupación de que el aumento previsto de los servicios *on-line* prestados por empresas no radicadas en la Comunidad a consumidores particulares, no sujetos en aquel momento a IVA, pudiera alcanzar un nivel económicamente significativo, lo cual podría originar una competencia desleal para los agentes comunitarios. Por este motivo, y con el objetivo de garantizar la neutralidad del sistema impositivo, la Comisión proponía (como finalmente ha ocurrido) que el comercio electrónico destinado al consumo dentro de la Comunidad, fuera gravado con el IVA.

Pues bien, si en el ámbito de la imposición indirecta ha existido un importante consenso en el mantenimiento de la tributación en destino para las operaciones derivadas de comercio electrónico, arbitrándose incluso un régimen especial para este tipo de operaciones, el discurso cambia cuando se trata de analizar la imposición directa. El resultado es cierto conservadurismo de la OCDE por mantener inalterada la letra del MCDI que está escrita sobre unos requisitos decimonónicos, hoy totalmente superados por las nuevas tecnologías <sup>147</sup>.

La situación descrita en los epígrafes precedentes nos ha puesto de relieve que si una página web y un servidor no se consideran establecimientos permanentes, tal situación puede suponer que las actividades de comercio electrónico dejen de ser gravadas en destino, no obstante, la existencia de una estructura económica (aunque sea virtual) situada e integrada en la economía del país en el cual se generan las rentas.

Cuando la OCDE indica que la fiscalidad debe conseguir ser neutral y equitativa entre las formas de comercio electrónico y el comercio tradicional, con el fin de que las decisiones de los operadores no estén motivadas por consideraciones fiscales, sino simplemente económicas (principio de neutralidad), nos preguntamos si precisamente no se está vulnerando el principio que pretende preservarse. Del principio de neutralidad se dice que garantiza, por regla general, una aproximación a la asignación óptima de los recursos <sup>148</sup>, que hace referencia a la relación entre los impuestos y el objetivo de la eficiencia económica <sup>149</sup> que supone que el impuesto ha de perjudicar lo menos posible la eficiencia en la asignación de los recursos <sup>150</sup>, o que los impuestos deberán establecerse de modo que impliquen el mínimo gravamen sobre cualquiera que haya de estar sometido al impuesto <sup>151</sup>.

<sup>146</sup> COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. COM(98) 374, de 17 de junio de 1998. Comunicación de la Comisión al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. *Comercio electrónico y fiscalidad indirecta*.

<sup>147</sup> Y ello a pesar de que la propia OCDE reconoce que las actuales reglas que regulan la fiscalidad internacional presentan algunos defectos y que es necesario continuar analizando los efectos que los nuevos modelos de negocios producen sobre la fiscalidad directa, sin embargo, concluye que no sería apropiado embarcarse en la realización de cambios en este momento. Conclusiones del documento OECD. *Are the current treaty rules [...]*. Ob. citada *supra*.

<sup>148</sup> NEUMARK, F. *Principios de la imposición*. 2.ª edición. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1994, pág. 281.

<sup>149</sup> RUBIO GUERRERO, J.J. «Los principios de la fiscalidad internacional y doble imposición internacional». De la obra *Manual de fiscalidad internacional*, dirigida por Teodoro Cordon Ezquerro. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 58.

<sup>150</sup> RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. «La importancia de la fiscalidad internacional en un escenario económico globalizado». De la obra *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2003, pág. 40.

<sup>151</sup> MUSGRAVE, R. *Teoría de la Hacienda Pública*. Aguilar, Madrid, 1969, pág. 146.

No puede extrañarnos, pues, que en el ámbito del comercio electrónico, los operadores favorecidos por el fenómeno de la globalización y las nuevas tecnologías, sin verse constreñidos a la necesidad de establecerse físicamente en los países donde pretendan ofrecer y desarrollar sus actividades económicas, buscarán refugio en aquellas jurisdicciones que les proporcionen una menor carga fiscal, algo especialmente relevante y fácil de conseguir en las prestaciones de servicios y en aquellas actividades en las que puedan suministrarse los bienes en formato digital. Esta situación puede trasladarnos a una situación de competencia imperfecta, al ser precisamente criterios fiscales los que condicionan el comportamiento de los contribuyentes y contraponerse estos resultados a los postulados político-económicos y sociales considerados de rango superior <sup>152</sup>.

Todo ello puede conducir a los Estados a establecer estrategias competitivas en la articulación del sistema impositivo <sup>153</sup>, convirtiéndose en un serio problema tributario internacional <sup>154</sup>. Como acertadamente apunta FORGET, «la competencia fiscal perjudicial o desleal [...] consiste en poner en práctica un régimen fiscal específico para ciertas actividades que no necesitan más que un nivel reducido de inversión y que podrían ser realizadas en cualquier parte. Se trata en particular de la localización de ciertas actividades de servicio como las actividades de dirección o de gestión de grupos multinacionales, o de ciertas prestaciones de carácter financiero o "inmaterial"» <sup>155</sup>. Y es que, dicho sea de paso, en el fondo de esta situación se entrevé el conflicto entre quienes defienden el reconocimiento de la tributación en destino y los que optan más por una tributación en origen <sup>156</sup>.

Pero no sólo puede verse afectado el principio de neutralidad. También pueden quedar perjudicados otros importantes principios preconizados por la OCDE, cual es el caso del principio de seguridad jurídica. Si el marco jurídico-tributario actual no proporciona respuesta clara a los contribuyentes, en parte motivada por discrepancias en el seno de la propia OCDE, esta situación puede provocar que determinados países opten por aplicar medidas de manera unilateral que intenten minimizar los riesgos que potencialmente pueden sufrir sobre los ingresos públicos. Una fragmentación de la legislación en materia de fiscalidad internacional dentro de un mercado globalizado no es una solución que precisamente coadyuve al cumplimiento del principio de seguridad jurídica.

Toda esta discusión nos traslada a un punto muy concreto: al problema del reparto de la base imponible internacional entre diversos países. Es ésta una cuestión históricamente acusada, pero que con la aparición del fenómeno de la globalización de la economía se observa en mayor medida. Entre otras instituciones, la del establecimiento permanente se ve afectada de manera muy particular por

<sup>152</sup> Cfr. NEUMARK, F. *Principios [...]*. Ob. citada supra, pág. 282.

<sup>153</sup> Cfr. PEÑA ÁLVAREZ, F. «La fiscalidad internacional desde la perspectiva de la teoría de la Hacienda Pública». De la obra *Manual de fiscalidad internacional*, dirigida por Teodoro CORDÓN EZQUERRO. Ministerio de Hacienda, Madrid, 2001, pág. 30.

<sup>154</sup> Cfr. OWENS, J. «¿Se necesita la armonización [...]». Ob. citada supra, pág. 118.

<sup>155</sup> FORGET, P. *La competencia tributaria*. Ministerio de Economía y Hacienda, 2000, pág. 103.

<sup>156</sup> El problema no es nuevo y se manifiesta de manera constante en el tiempo. Como apunta DEL GIUDICE, «en el período entre las dos guerras mundiales por ejemplo, la Sociedad de las Naciones se encontró frente al conflicto entre el principio de residencia (imposición en el lugar en que la sociedad se constituye legalmente), principio apoyado por las naciones ricas y el principio de la operación efectiva (imposición en el lugar donde se encuentran las instalaciones productivas), principio apoyado por las naciones pobres». DEL GIUDICE, M. *La Cooperación internacional entre las administraciones tributarias [...]*. Ob. citada supra, pág. 227.

esta situación. Una revisión de los principios y fundamentos que sustentan a la indicada institución debe realizarse en aras a la vigencia de la misma.

Por consiguiente, cabe buscar la fórmula que permita un cambio en las reglas establecidas con el objetivo de que, efectivamente, el comercio electrónico se vea sometido a tributación en igualdad de condiciones que el comercio tradicional y que, de la misma manera, por el hecho de utilizar un determinado medio o sistema, unas operaciones no se vean obligadas a tributar en el Estado de la fuente, mientras el resto de operadores convencionales deban soportar una tributación en el Estado de la fuente. Un ejemplo nos hará ver con mayor claridad la situación descrita. Una multinacional dedicada a la venta de productos discográficos y videográficos con sede en el Estado A, decide abrir delegaciones en los Estados B y C. Para ello alquila unos locales y contrata personal en los Estados B y C para proceder a la venta al público de sus productos. En este caso, podríamos concluir que la empresa dispone en los Estados B y C de un establecimiento permanente. Por el contrario, si la misma empresa decide ahorrarse los costes de establecimiento en los Estados B y C y decide cambiar su modelo de negocio creando una página web que le permita operar a través de ella y llegar a los consumidores de B y C, en este caso, y de acuerdo con los Comentarios emitidos por la OCDE en relación con la clarificación de la aplicación de la definición del establecimiento permanente en el comercio electrónico, los rendimientos que la empresa obtenga en los Estados B y C consecuencia de la venta y suministro en formato digital de sus productos, no se verán sometidos a tributación en dichos territorios, lo cual supone favorecer la competitividad de las actividades desarrolladas vía tienda virtual en relación con las desarrolladas vía tienda tradicional.

El cambio que proponemos, pues, es un nuevo enfoque del espíritu e interpretación del MCDI que consiga mantener la vigencia del concepto de establecimiento en el siglo XXI e, implícitamente, suponga una reafirmación de la potestad financiera del Estado de la fuente con el fin de que pueda seguir manteniendo su autoridad respecto de los ingresos que se generan en su territorio consecuencia de las actividades de comercio electrónico. El núcleo del cambio sugerido parte de la existencia de unas actividades que se generan de manera virtual en el Estado de la fuente y de la superación de los elementos materiales que tanto dificultan la reinterpretación del concepto de establecimiento permanente. Constante un nuevo modelo de hacer negocios mediante la utilización de nuevas tecnologías, la letra del MCDI debe adaptarse y reconocer la existencia de un establecimiento permanente virtual. Cómo y cuál será la forma en que quede ese reconocimiento se trata de una fase posterior. La primera piedra del cambio está en la superación del empecinamiento en interpretar el concepto de acuerdo con la redacción actual, por cuanto ya sabemos que el MCDI está redactado conforme a un determinado modelo socio-económico que siempre nos conducirá a la misma solución. Pasa por admitir que, con la vigente letra, difícilmente se podrá hacer tributar a aquellas actividades realizadas a través de una página web.

El ordenamiento jurídico debe procurar adaptarse a los cambios sociales, pues el Derecho, como técnica específica de organización social, y de acuerdo con la concepción *kelseniana*, tiene como función provocar cierta conducta recíproca de los seres humanos de tal manera que se abstengan de determinados actos que por alguna razón se consideran perjudiciales a la sociedad, y que realicen otros que por alguna razón repútanse útiles a la misma <sup>157</sup>. Esa misión organizativa del Derecho

<sup>157</sup> KELSEN, H. *Teoría general del Derecho y del Estado*. Universidad Nacional Autónoma de México. México, quinta reimpresión, 1995, pág. 17.

debe servir para provocar los cambios en la conducta de las personas y entidades que operan en un entorno digital. No puede ser válida la formulación que nada ha cambiado en la forma de cómo se llevan a cabo hoy los negocios. El modelo no es el mismo que en el siglo XIX, momento en el cual se comienza a poner las bases del concepto de establecimiento permanente. La realidad social y económica actual, no obstante, es totalmente diferente.

Las personas y entidades actúan en el mercado de acuerdo con criterios económicos con el fin de rentabilizar al máximo sus recursos y esta situación trae consigo que se extienda el uso de las nuevas herramientas electrónicas con el fin de optimizar los recursos. La situación nos conduce a que el uso progresivo de las TICs elimina en muchos sectores de la economía la necesidad de mantener una presencia física en el Estado de la fuente.

Atendiendo al ordenamiento vigente sobre la cuestión del establecimiento permanente y a las nuevas herramientas tecnológicas utilizadas, la conducta de las personas y entidades procurará evitar pagar impuestos en los países donde generan una actividad, pues, de esta manera, conseguirán mayor competitividad en la venta de sus productos y prestación de sus servicios.

Aunque la imagen que pueda tenerse de que el mercado en este contexto electrónico funciona con tal grado de libertad que escapa a todo tipo de regulación, tal argumento no debe ser admitido. Las normas regulan la conducta en el ciberespacio. Como expone LESSIG, «no obstante la perorata acerca del "mercado libre", no existe un aspecto de nuestra vida más férreamente regulado que éste. El mercado está regulado por la ley no sólo en sus elementos [...], sino también en sus efectos. La ley utiliza los impuestos para aumentar las restricciones que el mercado libre ejerce sobre ciertas conductas, y las subvenciones para reducir estas restricciones sobre otras conductas <sup>158</sup>».

Otra cuestión será hasta qué punto consiguen las normas regular bien o la eficiencia de esta regulación <sup>159</sup>. Esto es lo sustantivo. La arquitectura del ciberespacio presenta unas determinadas características que necesariamente deben tenerse en cuenta a la hora de establecer la regulación que busque un resultado eficaz.

El ciberespacio configura una arquitectura inmaterial gracias al *hardware* y *software*. Esa arquitectura, singularmente, encierra una conducta, un *modus operandi* de las personas y entidades que actúan en ese espacio y que el regulador debe aceptar como válida y después de analizar la arquitectura del objeto a regular se determina si el marco regulador es eficaz o no.

Éste es el punto de partida: reconocer el cambio y buscar soluciones para adaptarse a él. La aparición en el Derecho Tributario del concepto de establecimiento permanente permitió a los Estados dotarse de una figura jurídica capaz de regular una realidad social que presentaba una determinada arquitectura. No obstante, el modelo económico ha cambiado y también lo ha hecho su arquitectura. Lo primero que cabe preguntarse es si sigue siendo válido el fundamento que posibilitó el nacimiento del concepto de establecimiento permanente. Entendemos que sigue siendo válida y actual la tesis de

<sup>158</sup> LESSIG, L. *El código y otras leyes del ciberespacio*. Grupo Santillana Ediciones, S.A., Madrid, 2001, pág. 173.

<sup>159</sup> Siguiendo a KELSEN, «decir que un orden jurídico es "eficaz" significa simplemente que la conducta de la gente se ajusta a dicho orden». KELSEN, H. *Teoría general [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 28.

base que originó el concepto y que se concreta en el reparto de la potestad financiera entre el Estado de la fuente y el de la residencia con el fin de mantener el equilibrio entre los intereses de los Estados implicados. Validada la vigencia del principio, ¿son válidas las normas que regulan el concepto y que permiten dar cobertura al cumplimiento del principio? O lo que es lo mismo, ¿la arquitectura del ciberespacio altera el mantenimiento del principio según las normas actuales?

Atendiendo a las nuevas formas de comercio, a la arquitectura que el *hardware* y *software* proporciona a las actividades de comercio electrónico, se altera el *statu quo* creado por el concepto de establecimiento permanente, dificultando el reparto de la potestad financiera entre los Estados. Si las personas y entidades no residentes pueden realizar operaciones sin necesidad de mantener una presencia física en un determinado Estado de manera que pueden participar en la vida económica de ese Estado, se mantiene inalterable el principio que dio origen al concepto, pero se ve alterado el nexo que permite dar cobertura al principio con motivo de la utilización de las TICs.

¿Es entonces eficaz la norma jurídica que pretende dar cobertura al indicado principio? Si se acepta que la norma que regula el concepto necesariamente requiere que aquél debe configurarse con elementos tangibles, esta situación no impediría que el servidor pudiera ser considerado como un establecimiento permanente, pero impide que una página web pueda tener cobijo dentro de esa categoría. Esta interpretación supone no tener en cuenta la actividad económica desarrollada a través de la página web y cuyo destino y objetivo es participar en la vida económica del país de la fuente. La norma, por consiguiente, no conserva, en relación con las actividades desarrolladas a través de una página web, su significado original.

Para entender mejor esta reflexión, nos parece muy apropiado utilizar el ejemplo del cual se sirve LESSIG sobre la *traducción* de las normas<sup>160</sup>. La más famosa intervención en el primer tercio del siglo XX de los teléfonos por parte del gobierno central de los EE.UU. sin previa petición de órdenes judiciales originó el caso *Olmstead contra los Estados Unidos*, que pasó por el Tribunal Supremo norteamericano durante el año 1928. Con motivo de una investigación de importación, distribución y venta de productos alcohólicos, el gobierno estadounidense «pinchó» los teléfonos siempre en lugares en los que el Estado poseía derecho de acceso a las líneas telefónicas, sin necesidad de traspasar los límites de las propiedades privadas de las personas que fueron objeto de la intervención de las comunicaciones.

Los abogados de los acusados cuestionaron el uso de dichas grabaciones por considerar que el gobierno había violado la Constitución del país, en particular, de su cuarta enmienda que conllevaba que ciertos lugares (personas, casas, papeles y efectos) estaban protegidos por la necesidad de obtener una orden judicial para invadir tales lugares. Según las leyes en vigor por entonces, quedaba meridianamente claro que, si los investigadores estatales hubiesen deseado penetrar en las viviendas del señor *Olmstead* y sus cómplices, habrían necesitado una orden judicial, pero en el caso indicado no se había emitido ninguna orden judicial.

Sin embargo, la argumentación del Estado era que no se había vulnerado la cuarta enmienda dado que la intervención de teléfonos constituía una invasión de la privacidad sin invasión de la propiedad. El Estado era capaz de intervenir los teléfonos de los acusados sin llegar a cometer el

<sup>160</sup> Cfr. LESSIG, L. *El código* [...]. Ob. citada *supra*, págs. 209 y ss.

delito de allanamiento, puesto que la indicada enmienda no alcanzaba a proteger las invasiones que no conllevaran invasión de la propiedad. El Tribunal Supremo dio la razón al Estado.

El fallo fue recibido con cierta sorpresa. Por aquella época, una buena parte de la vida se había trasladado ya a los cables telefónicos. La gente estaba comenzando a comprender el significado de mantener contactos íntimos *on-line*, y contaban con que el sistema telefónico protegiera sus secretos personales. Sin embargo, el juez Louis Brandeis emitió un voto personal que se oponía a las tesis de la sentencia. El argumento del juez Brandeis era que en el momento en que se concibió el texto constitucional, la invasión de la propiedad era la única tecnología disponible para efectuar un registro. Ello constituía una presuposición de los redactores de la enmienda, aunque una presuposición que ya había cambiado. Teniendo en cuenta dicho cambio, afirmaba el juez Brandeis, era responsabilidad del Tribunal leer la enmienda de modo que se conservase su significado, independientemente de que las circunstancias hubiesen variado. Su finalidad había de ser la de *traducir* las protecciones que originalmente garantizaba ésta a un contexto en que la tecnología para invadir la privacidad había cambiado.

El método del juez Brandeis tomaba en cuenta el cambio en la presuposición. Ofrecía una lectura que modificaba el alcance de la enmienda con el fin de mantener el alcance de su protección de la privacidad.

El ejemplo expuesto nos sirve para mostrar que la interpretación que hace la OCDE del artículo 5 del MCDI sigue tomando como referencia el contexto socio-económico en el que se fundamentó la redacción del indicado artículo, sin tener en cuenta los cambios habidos en la situación fáctica que da origen a la norma. No ha *traducido* al estado tecnológico actual los requisitos que se exigen para la aceptación de un establecimiento permanente, dejando como válidos los principios que originariamente sirvieron para dar origen al indicado concepto y que hoy sólo sirven para aquellas actividades que utilicen medios tradicionales.

No se tiene en cuenta, por consiguiente, ni la realidad socio-económica ni la arquitectura del ciberespacio. Esto debería servir, por sí mismo, de argumento para superar la vinculación del concepto de fijeza en la configuración del establecimiento permanente y la necesidad de *traducir* la norma con el fin de que sirva a los principios que inspiraron el concepto.

Sin obviar las dificultades existentes en la aplicación del concepto de establecimiento permanente a la página web y al servidor, lo que se propone para superar el enfoque tradicional del término fijeza con su identificación con algo material, es que los comentaristas de la OCDE, promuevan un cambio en el sentido de reorientar el concepto de establecimiento permanente para que también tengan cabida elementos tales como la página web y el servidor. No se trata de modificar el texto del MCDI, sino de aclarar que el concepto de lugar de negocios y, consecuentemente, de establecimiento permanente, acoge también a otros elementos. En definitiva, *traducir* el indicado modelo a la realidad vigente del nuevo siglo y, de esta manera, adecuar un concepto tan crucial dentro del sistema de la fiscalidad internacional para que pueda seguir manteniendo su vigencia.

Aun cuando, según hemos indicado, existe una abundante doctrina que insiste en excluir especialmente a la página web del concepto de establecimiento permanente, entendemos que esta postura está muy influida por la línea seguida en los Comentarios al MCDI, en la dirección de

mantener un criterio que podríamos calificar de clásico y continuista en la concepción de la figura en cuestión. Aceptando esa línea clásica y continuista, sin embargo, lo que aquí pretendemos llamar la atención es que tal doctrina no ofrece una respuesta acertada a las situaciones de hecho planteadas por el comercio electrónico.

No todas las opiniones siguen la dirección apuntada y plantean ciertos interrogantes o alumbran otras posibles alternativas.

En este orden de cosas, se reconoce la existencia de la vinculación económica con el Estado de la fuente por el hecho de que una empresa opere en el territorio de un Estado mediante una página web vendiendo sus productos y obteniendo beneficios, situación suficiente para que se revise el concepto de establecimiento permanente y que, además, puede resolver muchos de los problemas como el de deslocalización de las rentas empresariales a favor de los países exportadores de bienes y servicios <sup>161</sup>. Este escenario, además, deja obsoletos los esquemas tributarios de atribución de la capacidad económica basados en la localización física de factores de producción (personas, máquinas y capital) <sup>162</sup>.

Siguiendo con esta línea de reflexión, en el sentido de entender que, a través de estos nuevos elementos (web y servidor), se realiza una actividad económica de igualdad sustancial a las del comercio tradicional que sólo se diferencia por la adopción de distintos modelos de producción<sup>163</sup>, también se apunta que las funciones de una página web no se centran sólo en la oferta de los productos, sino también en la provisión al consumidor del artículo demandado incorporándolo a su ordenador como un fichero más, previa satisfacción del precio a través de un pago efectuado electrónicamente<sup>164</sup>, cabiendo, por consiguiente, la posibilidad de clasificar la mayor parte de las transacciones de comercio electrónico conforme a principios idénticos a los aplicados a las transacciones convencionales aunque el pedido se efectúe por Internet o el producto se reciba de forma electrónica <sup>165</sup>, y si tomamos a la red de Internet como un espacio a efectos de ubicación, la página web se hallará de manera fija y permanente en dicho espacio virtual, lo que cabría concluir que la página web, en relación con la red de Internet, sí cumple las condiciones de permanencia y fijeza <sup>166</sup>.

Ahora bien, las anteriores afirmaciones no deben radicar en convertir cualquier cosa, incluso intangible e imposible de controlar, en un establecimiento permanente, siendo más recomendable el gravamen de las rentas empresariales con criterios territoriales, como la residencia del pagador,

<sup>161</sup> Cf. HURTADO GONZÁLEZ, J.F. *La aplicación [...] Ob. citada supra*, págs. 406-407.

<sup>162</sup> Cf. FERNÁNDEZ AMOR, J.A. *Reflexiones sobre aspectos de la imposición sobre la renta de no residentes y las «tiendas virtuales»*. Impuestos, núm. 9, 1 de mayo de 2002. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.laley.net>

<sup>163</sup> Cf. ADONNINO, P. «El establecimiento permanente como garantía del equilibrio de la fiscalidad internacional considerando los nuevos modelos de actividades de empresa». De la obra, *Impuestos sobre el comercio internacional*. DEPALMA, Buenos Aires, 2003, pág. 510.

<sup>164</sup> Cf. FERNÁNDEZ AMOR, J.A. *Reflexiones sobre aspectos de la imposición*. Ob. citada supra.

<sup>165</sup> Cf. TANZI, V. *La adaptación de los sistemas tributarios*. Ob. citada supra, pág. 187.

<sup>166</sup> Cf. ELVIRA BENITO, D. *El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico*. Impuestos, núm. 23/2000. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.laley.net>

aunque evitando que se genere una indeseable presión fiscal indirecta sobre este último <sup>167</sup>. Por este motivo, la solución debe venir por adoptar nuevos nexos que interpreten la realidad vigente <sup>168</sup>.

¿Y cuáles son esos nuevos nexos? La respuesta a esa pregunta es la esencia de todo el nudo gordiano, si bien, el razonamiento básico a la cuestión planteada pase por el reconocimiento de la evolución hacia una mayor movilidad de los factores generativos de renta que haga revalorizar el principio de la fuente, puesto que si el desplazamiento de un factor generativo de renta resulta cada vez menos difícil, es evidente que el principio de la residencia es cada vez menos adecuado y aplicable a la realidad económica <sup>169</sup>.

Para hacer efectivo el cumplimiento del precitado principio de base, deberían articularse aquellas medidas que estuvieran relacionadas con el reconocimiento a la opción por la tributación en la fuente de una parte de las rentas generadas en ese otro país. Aceptando que la cooperación entre las Administraciones fiscales de los países no funciona con la eficacia que sería deseable <sup>170</sup>, lo cual nos aclara la imposibilidad práctica de conseguir una armonización de la tributación directa debido a los recelos entre los países y, por otra parte, a la necesidad de los propios Estados a mantener un instrumento propio tan importante para su propia política económica como son los impuestos directos que gravan la renta tanto de las personas físicas como jurídicas <sup>171</sup>.

Reconociendo la existencia de una actividad económica realizada a través de una página web y de un servidor, el parámetro que mejor puede atribuir que el Estado de la fuente se irrogue una parte de las rentas obtenidas por tales elementos en su territorio es el establecimiento de un umbral mínimo de operaciones realizadas en dicho Estado, solución ya adoptada en el ámbito de la Unión Europea a los efectos de la tributación en destino de los operadores de servicios electrónicos. El nexo

<sup>167</sup> Esta línea ha sido acertadamente mantenida por FALCÓN y TELLA, R. *Tributación e Internet [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 8; MARTÍNEZ LAGO, M.A. *Fiscalidad del comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. *La fiscalidad del comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*.

<sup>168</sup> Cfr. CHARLES E. MCLURE, JR. y CORABI, G. *La tributación sobre el comercio electrónico [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 183.

<sup>169</sup> Cfr. CORABI, G. *La calificación jurídica de la renta producida por el comercio electrónico*. Diario La Ley, núm. 5561, viernes, 7 de junio de 2002. Obra consultada en la siguiente dirección de Internet: <http://www.laley.net>

<sup>170</sup> Como expone DEL GIUDICE, «a pesar de la importancia de la cooperación entre las Administraciones y el creciente interés hacia la misma, no se puede afirmar que hasta ahora hayan sido alcanzados resultados muy satisfactorios. [...] Ello se debe a los obstáculos representados por las diferencias entre los ordenamientos jurídicos, a la falta de una adecuada coordinación entre las diferentes Administraciones Tributarias y a la poco clara determinación de las modalidades de los intercambios». DEL GIUDICE, M. «La cooperación internacional entre las administraciones tributarias [...]». Ob. citada *supra*, págs. 240-241.

<sup>171</sup> «La alternativa de la celebración de acuerdos internacionales en materia tributaria probablemente no resulte productiva, como lo muestra la experiencia de la Comunidad Europea en las últimas dos décadas. Es difícil que los países abandonen sus objetivos nacionales y celebren acuerdos que pueden percibir como menos beneficiosos que la alternativa de seguir cada uno su propia política. Además, los países con diferentes agendas políticas encontrarán dificultades para ponerse de acuerdo sobre una determinada estructura tributaria». TANZI, V. «¿Se necesita una organización mundial de tributación?». Ob. citada *supra*, pág. 79. «La armonización formal requeriría una estandarización del sistema tributario que iría más allá de los impuestos al consumo, para cubrir los impuestos sobre la renta y el capital. Considero que actualmente esta no es una opción realista, ni a nivel global ni a nivel de ninguno de los grupos regionales existentes. Hasta los países miembros de la Unión Europea no están preparados para ceder una parte sustancial de su soberanía en asuntos tributarios. La armonización iría en contra del principio de soberanía fiscal y para ser efectiva, requeriría la armonización no sólo del impuesto sobre la renta de sociedades, sino de todos los otros impuestos sobre la renta y el capital». OWENS, J. «¿Se necesita la armonización [...]». Ob. citada *supra*, pág. 122.

o vínculo de conexión con el Estado de la fuente estaría comprendido por la manifestación de un número mínimo de ingresos obtenidos en dicho Estado, lo cual probaría esa vinculación económica entre el operador electrónico y el Estado de la fuente.

En cuanto al servidor, este elemento sería considerado como establecimiento permanente en tanto se hallare ubicado de manera permanente en el Estado de la fuente haciéndole tributar por las operaciones realizadas en dicho territorio a través del indicado elemento, imputando aquellos ingresos que se deriven como consecuencia de la utilización del servidor ubicado en un determinado territorio <sup>172</sup>.

Al optar por un método que mantiene el reconocimiento de la potestad financiera al Estado de la fuente en función de un determinado volumen de operaciones, con ello se está haciendo referencia a que a través de la página web y del servidor se realicen operaciones que den como resultado la efectiva realización de una actividad económica en ese país, descartando aquellas actividades que pudieran encajar dentro de la categoría de preparatorias y auxiliares, como podría ser el caso de las páginas web meramente informativas sin que a través de ellas se pudiera llevar a cabo un pedido o la prestación de un servicio. De este modo, se intenta respetar y encajar las propuestas dentro de la estructura vigente del MCDI. A estos efectos, podría optarse por adaptar dentro del indicado modelo el concepto de establecimiento permanente o incluso establecer una categoría independiente de establecimiento permanente «electrónico», pero respetando siempre la estructura y presupuestos establecidos para el establecimiento permanente convencional, con el fin de no establecer ningún tipo de discriminación, positiva o negativa, entre ambos tipos de establecimientos y, así, dar cumplimiento al principio de neutralidad preconizado por la OCDE.

No se nos escapa la complejidad del método. Uno de los más importantes es el propio control en el Estado de la fuente de las operaciones electrónicas <sup>173</sup>, sin dejar de indicar el no menos desdeñable problema que supone para el operador electrónico (y para la propia Administración) la identificación del lugar de residencia del adquirente de los bienes y servicios <sup>174</sup>.

No obstante los problemas prácticos en la utilización de un criterio cuantitativo, nos parece una opción adecuada que deberá ir acompañada de medidas que permitan su cumplimiento. Es inevitable que cualquier alternativa que se proponga sea objeto de críticas y dudas, pues estamos ante unos hechos muy complejos de regular y cualquier medida que se plantee tendrá los mismos inconvenientes de control y verificación de las operaciones electrónicas. Sin embargo, al optar por la opción de requerir un umbral mínimo de operaciones realizadas en el territorio de la fuente, con tal opción se

<sup>172</sup> «Una vez se ha calificado a una instalación o un servidor como un establecimiento permanente, es necesario atribuirle un resultado que se traducirá en una base imponible. Para ello, tanto desde una perspectiva interna como internacional es utilizado el principio de competencia según el cual se ha de imputar aquel resultado que produciría el establecimiento permanente de ser una empresa independiente del no residente». FERNÁNDEZ AMOR, J.A. *Reflexiones sobre aspectos de la imposición*. Ob. citada *supra*. «Es necesario también que se identifiquen de forma clara qué rentas cabe atribuir a ese establecimiento permanente a efectos de determinar la base de imposición sobre la que cabe ejercer una potestad tributaria». HORTALÁ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIA, F. y VALENTE, P. *La fiscalidad del comercio electrónico*. Ob. citada *supra*, pág. 170.

<sup>173</sup> Como apunta GONZÁLEZ CARCEDO, «la administración no tendría muchos medios para forzar la recaudación de una deuda tributaria ante sujetos pasivos sin ninguna presencia física en esa jurisdicción». GONZÁLEZ CARCEDO, J. *El comercio electrónico internacional*. Ob. citada *supra*, pág. 13.

<sup>174</sup> «[...] delimitar las ventas de un sitio "web" por territorios, lo que conlleva la dificultad de averiguar desde qué terminal se ha producido la adquisición del bien o producto digital». GARCÍA NOVOA, C. *Consideraciones sobre la tributación [...]*. Ob. citada *supra*, pág. 24.

busca evitar a las pequeñas empresas costes de cumplimiento que se derivarían en una mayor presión fiscal indirecta. De esta manera, con el establecimiento del límite cuantitativo se evitaría que muchas empresas que operan a través de Internet y que realizan un volumen pequeño de operaciones en un determinado país, o incluso, sólo lleguen a realizarlas de manera ocasional, tuvieran que hacer frente a obligaciones de registro, presentación de declaraciones, etc., en el país de la fuente.

La adopción de este tipo de medidas, junto con otras que pudieran implantarse, deberían estar enfocadas a favorecer el cumplimiento de las mismas por parte de los contribuyentes, rechazándose aquellas medidas que, aprovechando la regulación del comercio electrónico, sirvieran a los Estados para incrementar la carga fiscal –directa o indirecta– de los contribuyentes. Es cierto, por un lado que los contribuyentes gracias a las nuevas TICs disponen de más medios para conseguir el anonimato y evitar el pago de los impuestos, pero no es menos cierto que también la Administración tiene a su alcance esos mismos medios y tiene, asimismo, la obligación de adaptarse a los nuevos tiempos para proveerse de la tecnología precisa para actuar en dos direcciones: por un lado, facilitar al contribuyente no residente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, permitiéndole su registro electrónico, liquidación de los impuestos que se devenguen con motivo de sus actividades, obtención de certificados digitales acreditativos del pago de los mismos, verificación de determinados datos fiscales de aquellos contribuyentes con los que un no residente mantiene o va a mantener relaciones comerciales (v. gr., comprobación de la residencia fiscal, dirección, si es un empresario o profesional, etc.), presentación de consultas a través de Internet, etc. En definitiva, facilitar la actuación y relación *on-line* del contribuyente no residente con la Administración del territorio de la fuente. Por otro, aprovechar los medios tecnológicos en la lucha contra el fraude fiscal.

Asimismo, las medidas adoptadas deberían estar precedidas por un amplio consenso de la comunidad fiscal internacional, y, por supuesto, no contravengan los principios de neutralidad, eficiencia, certeza y seguridad, justicia y flexibilidad ya indicados por la OCDE para la tributación del comercio electrónico. También, específicamente para el ámbito de la Unión Europea, deberán respetar los principios establecidos en el Tratado CE y después precisados en su contenido por la jurisprudencia del TJCE, especialmente en relación con el principio de libertad de establecimiento, que implica, entre otras cosas, que las empresas tengan el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una filial, sucursal o agencia y aunque el ejercicio del poder tributario en materia fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no lo es menos que estos últimos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario <sup>175</sup>.

La dimensión planetaria del comercio electrónico expone la dificultad de aplicar medidas legislativas de carácter unilateral. De ahí que sea preciso establecer como objetivo la consecución de un consenso que, de no ser posible a nivel mundial, sí pueda lograrse en espacios económicos que comprendan una pluralidad de países, como puede ser el caso de la Unión Europea <sup>176</sup>. Desde la

<sup>175</sup> Asunto C-246/96, STJCE de 16 de julio de 1998, ICI (RJ 1998, I-4695); Asunto C-307/97, STJCE de 21 de septiembre de 1999, Compagnie de Saint-Gobain (RJ 1999, pág. I-06161); Asunto C-141/99, STJCE de 14 de diciembre de 2000, AMID (RJ 2000, pág. 0000), entre otras.

<sup>176</sup> «El comercio electrónico es un proceso verdaderamente planetario y ninguna jurisdicción fiscal, de forma aislada, estaría en condiciones de solucionar todos los problemas del planeta. La gestión y administración eficaz de los impuestos dependerán en gran parte, entre otras cosas, de que se llegue a un consenso internacional sobre las medidas que deben adoptarse para evitar la doble imposición o exenciones de impuestos no deliberadas y, al mismo tiempo, de que se ofrezca a las empresas una seguridad y certeza suficientes en cuanto a sus obligaciones». COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL. *Dictamen*

creación de la Comunidad Europea, se han venido presentando una serie de informes para aproximar las legislaciones de los Estados miembros para el logro de los objetivos políticos y económicos y, de esta manera, conseguir una mayor homogenización e integración de los sistemas fiscales. Los informes Tinbergen (1953), Neumark (1962), Segré (1966), Van den Tempel (1969), Werner (1970), Burke (1980), son ejemplos de este tipo de iniciativas y que en algunos casos han servido de base de trabajo para la adopción de determinadas medidas sobre la fiscalidad directa que han emanado desde las instancias comunitarias <sup>177</sup>.

No obstante, como ya se ha apuntado, la armonización fiscal, como límite de las competencias tributarias nacionales, es de difícil consecución en la práctica, debido especialmente a los recelos entre los propios Estados a hacer una cesión de su soberanía fiscal a otros entes supraestatales, si bien no debe rechazarse esta opción de acercamiento de las legislaciones, mas al contrario, fomentarse, para evitar la fragmentación de la legislación que debe ser aplicada sobre unas actividades de carácter planetario. No se trataría, en primera instancia, de conseguir que las empresas fijaran una base imponible a nivel mundial para después repartir dicha base en función de los territorios que han contribuido a generarla, sino de alcanzar acuerdos sobre materias específicas (como el caso de la adaptación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico) cuyo ámbito de negociación y aplicación comprendería determinados espacios económicos (v. gr., Unión Europea), y después, en una segunda fase, serían esos espacios económicos, previamente investidos de un poder derivado desde los propios Estados miembros, los que buscarían ampliar las normas aprobadas a otros espacios económicos. Sin duda, la OCDE puede, a estos efectos, tener un protagonismo muy singular, siendo el MCDI uno de los instrumentos que mejor pueden servir para conseguir los propósitos indicados.

A modo de cierre, tal vez la reflexión que más y mejor se ajuste a la realidad vigente sea la de que no será fácil sacar adelante las propuestas que se promuevan para conseguir la adaptación del concepto de establecimiento permanente a la realidad socio-económica del presente siglo, pues el escenario sobre el que se van a discutir todas las propuestas es un escenario que presenta serios y complejos obstáculos. La competencia fiscal entre las Administraciones, los recelos entre países para evitar la pérdida de parte de su soberanía, la acuciante presión de los mercados de capitales en la búsqueda del mejor ratio financiero-fiscal, la movilidad de las rentas del capital y demás factores de producción, son ejemplos de las circunstancias que siembran de obstáculos el camino que conduce a la búsqueda de nuevas fórmulas que adapten y permitan la vigencia del concepto de establecimiento permanente a los nuevos tiempos.

En definitiva, un campo abierto al debate en esta centuria recién estrenada.

---

*sobre la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 218/92 del Consejo sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) y sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica. DOCE C-116/59, de 20 de abril de 2001.*

<sup>177</sup> Entre otras, Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros; Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes; Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses; Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.