

<http://idp.uoc.edu>

ARTÍCULO

Fiscalidad internacional y comercio electrónico

Rafael Oliver Cuello

Fecha de presentación: agosto de 2009

Fecha de aceptación: octubre de 2009

Fecha de publicación: diciembre de 2009

Resumen

Las cuestiones tributarias más importantes relativas al comercio electrónico están relacionadas con la fiscalidad internacional. Los principales temas que se suscitan en relación con la imposición directa sobre el comercio electrónico son, en primer lugar, la calificación de las rentas obtenidas; en segundo lugar, la determinación de la residencia de los sujetos intervinientes, y, en tercer lugar, la controvertida aplicación del concepto de establecimiento permanente en las operaciones comerciales electrónicas.

Palabras clave

fiscalidad internacional, comercio electrónico

Tema

Fiscalidad

International Taxation and Electronic Commerce

Abstract

The major tax questions related to electronic commerce have to do with international taxation. The main topics which arise in relation to direct taxation of electronic commerce are, firstly, the nature of the income obtained, secondly, determining the place of residence of the subjects involved, and thirdly, the controversial application of the concept of a permanent establishment for electronic commerce operations.

Keywords

international taxation, electronic commerce

Subject

Taxation

1. Introducción

El comercio electrónico facilita la realización de transacciones entre partes que se encuentran distantes, a menudo situadas en diferentes países, lo que provoca que tales operaciones comerciales electrónicas posean un marcado carácter internacional. Desde un punto de vista tributario, por consiguiente, los aspectos más remarcables del comercio electrónico están relacionados con cuestiones de fiscalidad internacional.

Como tendremos ocasión de comprobar, las fuentes normativas en esta materia se encuentran en unas normas tributarias que, en algunos casos, no estaban pensadas para contemplar la nueva realidad del comercio electrónico, lo que requiere una importante labor de interpretación; mientras que en otros supuestos las normas específicas que se están empezando a dictar sobre esta cuestión aún deben demostrar su eficacia en la práctica.

Las principales cuestiones que se suscitan en relación con la imposición directa sobre el comercio electrónico son, en primer lugar, la calificación de las rentas obtenidas; en segundo lugar, la determinación de la residencia de los sujetos intervinientes, y, en tercer lugar, la controvertida aplicación del concepto de establecimiento permanente en las operaciones comerciales electrónicas.¹

2. La calificación de las rentas obtenidas

Es preciso diferenciar los problemas tributarios que se pueden dar cuando el objeto de la contratación por vía

telemática son bienes o servicios que no se adquieren o se prestan a través de la Red (suministros fuera de línea) de los que se pueden dar cuando son bienes o servicios que circulan por la Red y se adquieren a través de ésta (suministros en línea).

La razón de esta diferenciación es que, en el primer caso, nos hallamos, en la mayoría de las ocasiones, ante bienes o servicios que no se derivan de la propiedad intelectual. Se trata, fundamentalmente, de la contratación de bienes materiales, que o bien se transportan por los medios convencionales desde el lugar en el que se encuentre el proveedor hasta el del adquirente, o bien se trata de la prestación de algún servicio profesional, en sentido estricto, y contratado a través de la Red. Por el contrario, en el segundo caso mencionado (bienes o servicios que circulan por la Red y se adquieren a través de ésta), estamos siempre en presencia de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual.

Los problemas de mayor entidad que obligan a efectuar una considerable labor interpretativa y de calificación se producen en los suministros en línea. Esto es así porque es en este campo donde las tecnologías de la información han originado las novedades más relevantes: la utilización de la vía telemática para «transportar» las mercancías, es decir, para transmitir los bienes o servicios directamente desde el proveedor al adquirente, gracias a la posibilidad de digitalizar determinados productos o servicios. En cambio, en la contratación electrónica en la que no se da tal circunstancia (suministros fuera de línea), las soluciones tributarias resultan menos complicadas de aplicar, sin necesidad de efectuar complejas operaciones de calificación. Aunque no por ello deja de ser interesante analizar la fiscalidad de dichos contratos electrónicos.²

1. En relación con la fiscalidad directa del comercio electrónico, se puede consultar CALVO VÉRGEZ, Juan (2009), «Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 3; CAZORLA PRIETO, Luis M.; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (2001), *Los impuestos en el comercio electrónico*, Pamplona: Aranzadi; DELGADO GARCÍA, Ana M.ª; OLIVER CUELLO, Rafael (2002), «La fiscalidad en el comercio electrónico», *Revista de Información Fiscal*, n.º 49; OLIVER CUELLO, Rafael (1999), *Tributación del comercio electrónico*, Valencia: Tirant Lo Blanch; y VV. AA. (2001), *Fiscalidad del comercio electrónico*, Madrid: Francis Lefebvre.
2. No obstante, debe advertirse que también el objeto de la contratación de suministros fuera de línea puede consistir en bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual. Por ejemplo, la adquisición en una página web de un programa de ordenador contenido en un CD-ROM y no mediante descarga de la información en el ordenador del adquirente. Ahora bien, lo habitual en el ámbito del comercio electrónico es que, cuando estamos en presencia de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual (programas de ordenador, obras literarias, musicales, etc.), la transmisión de éstos se realice de manera telemática entre los ordenadores del proveedor y del adquirente.

La venta de bienes materiales en Internet no plantea graves problemas desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica, por lo que se refiere a la imposición directa. Se trata, en definitiva, de aplicar a las rentas obtenidas la normativa general del impuesto sobre sociedades (IS), del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) o del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), que grava los beneficios de las ventas realizadas o los servicios prestados.

Es decir, en este caso no se plantean problemas de calificación de las rentas obtenidas: está claro que no nos hallamos ante bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual y, por lo tanto, no hay razón para cuestionar si nos encontramos o no ante cesiones de uso, que dan lugar a cánones. Salvo que el objeto de la contratación electrónica esté constituido por bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual que no se transmitan a través de la Red. En tal caso, habrá que tener en cuenta el régimen aplicable a la contratación electrónica de bienes y servicios que circulan por la Red.

Se puede concluir que, en este tipo de contratos de suministros fuera de línea, es nula la incidencia de la utilización de la vía telemática, desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica. Es decir, por lo que se refiere a este aspecto objetivo, resulta indiferente la utilización del tradicional soporte de papel o de la vía telemática para la conclusión de estos contratos.³

No sucede lo mismo con los suministros en línea. Uno de los problemas tributarios más importantes en relación con el comercio electrónico está relacionado con la calificación de las rentas obtenidas cuando se produce la transmisión del bien o servicio a través de la Red, es decir, cuando circulan por ésta. En este caso, las condiciones de adquisición del producto digitalizado pueden consistir o bien en la adquisición de un derecho de explotación de la propiedad intelectual del producto (que, a efectos fiscales, se denomina «cesión de uso»), o bien en la adquisición de un simple derecho de uso (que supone una compraventa de productos en soporte electrónico).

Las consecuencias tributarias de la diferente calificación de estas rentas son muy relevantes cuando el comercio electrónico se realiza entre sujetos residentes en diferentes Estados sin mediación de establecimiento permanente.

Si se entiende que se trata de una cesión de uso, genera un canon que, según el artículo 13.1.f.3º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRLIRNR), se considera renta obtenida en España y, por lo tanto, sujeta a tributación en nuestro territorio. Como veremos más adelante, si existe un convenio para evitar la doble imposición (CDI) aplicable, el método que se debe seguir es el de tributación compartida entre el Estado de residencia y el de la fuente.

Si, por el contrario, se entiende que las rentas que se abonan a los no residentes derivan de la realización de compraventas mercantiles internacionales, éstas se consideran como rentas no obtenidas en territorio español, en virtud del artículo 13.2.a TRLIRNR, y, en consecuencia, no sujetas a tributación en España. Igualmente, los CDI establecen la tributación en el país de residencia del vendedor.

Por consiguiente, la calificación tributaria de las rentas procedentes de la transmisión de la propiedad de programas de ordenador requerirá la revisión de cada contrato para distinguir la «cesión del mero uso» del programa de los supuestos en los que se transmiten los derechos de la propiedad intelectual sobre éste. En el primer caso, con la cesión del mero uso tendrá lugar una compraventa cuyo objeto es la adquisición de un producto constituido por el soporte y el derecho al uso de éste con las únicas limitaciones impuestas por la ley. Y sólo en el segundo caso se produce la transmisión de la propiedad de los derechos de la explotación, de los derechos de la propiedad intelectual, que genera un canon.

La transacción que genera cánones debe consistir en la cesión del uso de un bien o un derecho (no inmobiliario).

3. Por ejemplo, una empresa española adquiere, a través la web de una empresa alemana, material informático (pantallas, impresoras, etc.) que se transporta por los métodos convencionales. No se trata de rentas obtenidas en España. Y dado que estamos ante una compraventa internacional, se aplica el art. 7 del Convenio para evitar la doble imposición (CDI) hispano-alemana, que somete los beneficios empresariales a tributación en el Estado de residencia del contribuyente, a no ser que exista establecimiento permanente en el país de la fuente, cosa que no ocurre en este caso.

Ante la falta de una definición del canon en la normativa interna, hay que recurrir a los convenios de doble imposición para extraer tal definición: es decir, los rendimientos derivados de la cesión o arrendamiento de bienes muebles (en especial, bienes de equipo empresarial), derechos de propiedad intelectual o industrial, e intangibles similares no protegidos registralmente (las técnicas operativas o *know how*), así como otros bienes o derechos, negocios, minas e incluso la denominada asistencia técnica.

El concepto de canon siempre va referido a la transmisión parcial de derechos de autor (el autor conserva la propiedad del derecho y cede parte de éste), puesto que la transmisión plena de éstos se califica como beneficio empresarial. El tratamiento tributario de los cánones es sencillo: si España no tiene firmado un CDI con el país del no residente, tributan en España al tipo general previsto del 24% (art. 25.1.a TRLIRNR). En el caso de que el contribuyente sea residente en un país con el que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, habrá que estar a lo que se disponga en él, ya que la tributación es siempre inferior a la mencionada anteriormente.⁴

El art. 12.1 del Modelo de convenio para evitar la doble imposición (MCDI) de la OCDE establece el criterio general de exención en el Estado de la fuente de pago de los cánones. Es decir, establece como norma general la tributación en el Estado de residencia del vendedor, aunque permite, excepcionalmente, que los Estados firmantes graven parcialmente los cánones en el Estado de la fuente. Muchos CDI, desmarcándose del citado principio general, establecen el régimen de tributación compartida, con reconocimiento de un derecho de gravamen limitado al Estado de la fuente. Así lo ha venido haciendo España en la negociación de sus tratados, movida por la necesidad de salvaguardar sus intereses al ser un país importador neto de tecnología.

Ninguno de los convenios para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio suscritos por España ni de los acuerdos internacionales no específicamente fiscales incluyen disposiciones específicas sobre comercio electrónico. Salvo los tratados con Bulgaria y Hungría, todos los CDI suscritos por España reconocen el derecho de gravamen al Estado de la fuente. Igual que en el caso de dividendos e intereses, tratándose de cánones, la aplicación del régimen de tributación compartida implica que la imposición en la fuente se arbitra como un máximo de imposición y no como un tipo de gravamen en sí mismo. Dicho límite de imposición no puede ser excedido, aunque cabe aplicar un tipo inferior. Los tipos aplicables en los vigentes convenios suscritos por España van desde el 5 al 20%, aunque la media gira en torno al 10%.⁵

Ante la falta de normas específicas sobre comercio electrónico en los CDI firmados por España, resulta interesante conocer la interpretación de la OCDE en los Comentarios al Modelo de convenio, sin olvidar que no estamos ante una norma directamente aplicable, sino ante una opinión relevante que puede ser tenida en cuenta por el intérprete. En la Conferencia Ministerial de la OCDE celebrada en Ottawa en 1998, se dio una nueva redacción a los Comentarios números 12 a 17, del art. 12 MCDI. La nueva redacción omite las referencias polémicas al «uso personal o comercial» y pretende clarificar la línea divisoria entre la «adquisición parcial de derechos» de propiedad intelectual (cánones) y la adquisición de una copia del programa de ordenador (beneficio empresarial por compraventa internacional).

Según estos comentarios, nos encontramos ante cánones cuando la adquisición del programa suponga obtener el derecho a «usar» los derechos de propiedad intelectual de carácter económico, manteniendo el cedente su propiedad. Por lo tanto, cuando se adquiere el derecho o la licencia para reproducir y distribuir software o para

4. Los problemas de calificación tributaria de las rentas obtenidas por la comercialización de los bienes derivados de la propiedad intelectual, fundamentalmente los programas de ordenador, se dan en el ámbito del comercio internacional. La tendencia comparada es la eliminación de la tributación de los cánones en origen, esto es, en el Estado de la fuente o de su generación. La posición dominante entre los Estados miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) consiste en excluir del área de los cánones las rentas derivadas de la transmisión no ya plena (lo que es evidente), sino también parcial de los derechos.
5. España, como otros países deficitarios en tecnología, viene manteniendo expresas reservas al Modelo de convenio de la OCDE de doble imposición en orden a preservar su soberanía fiscal parcial sobre dichas rentas obtenidas por no residentes. Es decir, en el momento de firmar un CDI con otro Estado, España se reserva el derecho de gravar los cánones en la fuente.

modificarlo y exhibirlo públicamente, se está pagando por «usar» derechos de propiedad intelectual, y, en consecuencia, estamos ante cánones. Estaremos también ante cánones cuando lo que se transmita al comprador sea información sobre lenguajes de programación que pueda equipararse al *know-how*. En tales casos, lo que se está retribuyendo realmente es el derecho a utilizar información relativa a experiencia de carácter industrial comercial o científico, que tiene un tratamiento similar a las transferencias de tecnología.

En cambio, cuando el objeto de la cesión sea el uso de un programa de ordenador sin ninguna intención de comercialización del programa, situación bastante frecuente que se produce mediante la mera adquisición de una copia de éste, ya sea en formato físico o gracias a la descarga en línea del producto, nos encontraremos ante una compraventa, que para el vendedor genera beneficios empresariales.⁶

Por último, también puede ser de utilidad el documento de la OCDE «Caracterización de las transacciones en el comercio electrónico», de 1 de febrero del 2001, en el que se realiza un análisis de varias categorías (un total de 28 categorías) referidas a transacciones típicas de comercio electrónico. La inmensa mayoría de dichas transacciones se califican como beneficios empresariales y caen, por lo tanto, bajo la órbita del art. 7 MCDI, que implica la tributación en el Estado de residencia del prestador de servicios o vendedor, salvo que éste disponga de un establecimiento permanente en el Estado de la fuente.

Las categorías de transacciones electrónicas que se califican como beneficios empresariales (art. 7 MCDI) son las siguientes: adquisición electrónica de productos tangibles (es decir, bienes que no circulan por la Red o suministros fuera de línea); adquisición electrónica de productos digitales (es decir, bienes que circulan por la Red o suministros en línea); actualizaciones y mejoras

(*updates and addons*) de productos digitales; licencias temporales de software; software de un sólo uso; alojamiento (*application hosting*) en licencia separada o en un contrato conjunto (en este tipo de contratos el cliente adquiere el derecho a acceder a uno o más programas de *software house*).

También se califican como beneficios empresariales los servicios ASP (*Application Service Provider*) o pagos de licencia ASP. En ellos se pone a disposición del cliente el acceso a un software memorizado, que no puede copiar ni usar para finalidades distintas a las estipuladas en el contrato. Igualmente, es calificado como beneficio empresarial el alojamiento de una página web (*hosting*), que consiste en que el proveedor ofrece espacio en su ordenador para que el cliente pueda fijar su web. También se califican como beneficio empresarial el mantenimiento de software; el almacenamiento de información (*data warehousing*), en el que el proveedor facilita al cliente espacio en un servidor para memorizar información; el soporte técnico en línea; el acceso a información en base de datos (*data retrieval*); el envío de información exclusiva; la publicidad; el acceso electrónico a asesoría profesional; el envío periódico de información; los portales de centro comercial virtual (*on line shopping portals*); las subastas en la Red (*on line auctions*); las comisiones por tráfico comercial inferido; la difusión en webs de contenido audiovisual; las tarifas para exhibición de contenidos (*carriage fees*), y la suscripción a una web para descarga en red.

Únicamente se califican como cánones, y por lo tanto se aplica el art. 12 MCDI, los casos adquisición electrónica de la explotación económica de los derechos de autor, en la que el cliente se descarga directamente el producto. También la información técnica. En estos casos, el cliente adquiere información técnica no divulgada sobre un producto o un proceso de fabricación. En realidad, se trata del pago de un *know how*.

6. Sería el caso, por ejemplo, de una empresa española que adquiere, a través de la web de una empresa norteamericana, un programa de ordenador para gestionar su almacén, en formato digitalizado, que se descarga en Internet. No se trata de rentas obtenidas en España. No tiene incidencia la digitalización del producto: no estamos ante una transmisión de un derecho de explotación de la propiedad intelectual (canon), sino ante una compraventa internacional (beneficio empresarial). Por ello, se aplica el art. 7 del CDI hispano-norteamericano, que somete los beneficios empresariales a tributación en el Estado de residencia del contribuyente, a no ser que exista establecimiento permanente en el país de la fuente, circunstancia que no se da en este supuesto.

Asimismo, se califica como canon la suscripción a webs interactivas. Aquí conviene distinguir dos tipos de transacciones: la cuota de suscripción constituye el pago de un servicio (art. 7 MCDI). Pero el pago del proveedor al propietario de los derechos de autor de los contenidos ofrecidos constituye evidentemente un canon (art. 12 MCDI). Por último, también es calificada como canon la adquisición de contenidos. Constituye el pago de derechos parciales de propiedad intelectual (art. 12 MCDI). No obstante, si la adquisición de los derechos de autor es plena, se califica como un beneficio empresarial (art. 7 MCDI).⁷

3. La determinación de la residencia de los sujetos que intervienen

Los ordenamientos positivos suelen reconocer dos posibles modalidades de vinculación de la riqueza al poder tributario de los Estados: por un lado, la sujeción personal (territorio de residencia efectiva), basada en circunstancias que relacionan al titular de la riqueza con el Estado; y, por otro lado, la sujeción territorial (territorio de la fuente de la renta), con base en la conexión de dicha riqueza con el territorio del Estado.

En realidad, los principios de residencia efectiva y territorialidad no son conceptos contrapuestos, ya que el criterio de residencia, lejos de ser distinto al de territorialidad, es una manifestación de este último. Los criterios de sujeción personal, en sentido estricto, son aquellos que se vinculan con alguna circunstancia de la persona, como la nacionalidad. Sin embargo, dicho criterio de nacionalidad está reservado en el derecho moderno a las normas referentes a la condición de las personas, y es extraño a las exigencias del derecho tributario, según las cuales el reparto de las cargas derivadas de los gastos públicos debe establecerse en función del presumible disfrute de éstas, sin acepción de personas.

Por esta razón, según el principio de generalidad establecido en el artículo 31 de la Constitución Española, «todos» deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Por lo tanto, el deber de contribuir afecta no sólo a los nacionales, sino también a los no nacionales. De manera que es el criterio de territorialidad (en sentido amplio) el que decide la ley aplicable. Este criterio prima en el caso de las leyes penales, las de policía y las de seguridad pública, así como también en el caso de las leyes tributarias, a pesar de que algunos pocos países (como Estados Unidos) siguen utilizando el criterio de nacionalidad a la hora de determinar el ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias.

El conflicto más importante y frecuente de doble imposición internacional es el que provoca la concurrencia del criterio de sujeción personal (territorio de residencia efectiva) y territorial (territorio de la fuente de la renta). La utilización combinada de los dos criterios puede producir la sujeción de un mismo contribuyente, por una misma renta al poder tributario de dos o, eventualmente, más Estados.

Sin duda, es la residencia el elemento de vinculación entre el Estado y el contribuyente más comúnmente utilizado por los ordenamientos tributarios. La vinculación como residente al poder tributario del Estado se refiere, en el caso de las personas físicas, a la permanencia temporal en su territorio, al centro de intereses económicos o al hogar familiar. Y en el caso de las personas jurídicas, al domicilio social o a la sede de dirección efectiva, entre otras circunstancias.

El consenso mayoritariamente alcanzado en su día en el seno de las organizaciones internacionales, especialmente en la OCDE, establece como principio general la primacía del criterio personal de sujeción y, en consecuencia, la preferencia del Estado de residencia sobre el Estado de la fuente. Desde esta perspectiva, la técnica jurídica de los convenios de doble imposición consiste, esencialmente, en que sobre la base de la primacía del Estado de residencia el convenio va estableciendo en qué

7. Por ejemplo, una empresa española adquiere, en la web de una empresa francesa, la última versión de una base de datos para su comercialización en España. Igualmente, se la descarga en Internet. Se trata de rendimientos sometidos al IRNR, en concepto de rentas obtenidas por un no residente sin mediación de establecimiento permanente. Dado que estamos ante una transmisión de derechos de propiedad intelectual para su explotación comercial, se aplica el art. 12 del CDI hispano-francés (cánones), que somete este tipo de rentas a tributación compartida: se gravan en el Estado de residencia (Francia), pero también parcialmente en el Estado de la fuente (España). Según el CDI hispano-francés, el tipo impositivo es del 5%.

supuestos el Estado de la fuente puede someter a gravamen las rentas obtenidas en su territorio por residentes de aquel Estado.

No obstante, como pone de manifiesto cierta doctrina, 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. La deslocalización física de las transacciones que provoca el comercio electrónico plantea, según esta opinión, la exigencia de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos, abiertamente la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad (en sentido estricto). De manera que se postula que la única vía posible para seguir gravando la correspondiente renta empresarial es acudir a criterios de territorialidad, como la residencia del pagador. Incluso ciertos autores pronostican la sustitución del principio de residencia por el sistema de fuente territorial en el futuro de los sistemas fiscales.

En la contratación electrónica, los conflictos relevantes surgen cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes corresponden a Estados diferentes. Especialmente, cuando las personas jurídicas son consideradas por la normativa interna de cada Estado como residentes de ambos Estados. En tales casos, surgen problemas de localización de los sujetos intervinientes en el comercio electrónico y se crean dudas, sobre todo acerca del elemento que permita determinar la residencia del proveedor o suministrador.

Los CDI firmados por España emplean preferentemente el criterio de sede de dirección efectiva en los casos en los que la normativa interna de ambos Estados considera residentes en los dos a las personas jurídicas. No obstante, con las tecnologías telemáticas es posible que una sede de dirección efectiva se sitúe simultáneamente en distintos lugares del planeta, si a efectos de esta sede se tiene en cuenta el lugar de reunión del consejo de administración y ésta tiene lugar por medio de una videoconferencia. Ahora bien, se puede argumentar en contra que quizá la «revolución» no sea tanta, y lo que se soluciona hoy en el ámbito del comercio electrónico mediante una videoconferencia, se resolvía anteriormente mediante una llamada de teléfono.

Por otra parte, tampoco es fiable guiarse a la hora de localizar los sujetos intervinientes en una contratación

electrónica por el criterio del lugar indicado en la página web como residencia de la entidad proveedora, puesto que ésta puede ser fácilmente manipulable por aquellas entidades que lo sitúen en el país en el que el CDI que resulte aplicable limite en mayor medida la potestad tributaria del Estado de la fuente.

Asimismo, hay que mencionar las complicaciones para conocer quién está detrás de una página web y dónde se encuentra físicamente localizado, debido a que los nombres de dominio que poseen los proveedores en Internet no necesariamente se corresponden con una ubicación física conocida.

Además, no sólo existen problemas para localizar la residencia del vendedor o proveedor que utiliza la Red para transmitir bienes o servicios, sino que también son destacables los que se producen para localizar al adquirente de tales bienes o servicios, teniendo en cuenta las posibilidades de anonimato de los usuarios de Internet, que facilitan que éste pueda emplearse como medio para desarrollar actividades extraterritoriales que generen rentas difícilmente imponibles por la dificultad en imputarlas a los sujetos tributarios de éstas.

4. La aplicación del concepto de establecimiento permanente

El establecimiento permanente (EP) es la explotación económica vinculada al territorio de un Estado (Estado de la fuente), pero jurídicamente no autónoma y dependiente de una persona o entidad residente en otro Estado (Estado de residencia).

El establecimiento permanente constituye un ente autónomo a efectos de imposición en el Estado de la fuente (principio de tributación separada) y esta condición de centro independiente de imputación de rentas provoca que dicho Estado globalice en el establecimiento las rentas obtenidas por éste en su territorio, con lo que se configura, de este modo, una modalidad de sujeción específica, más parecida en su alcance a la obligación personal. Éste es el fenómeno conocido como «personalización del establecimiento permanente».

La tributación de los no residentes en España varía notablemente en función de la existencia o no de un EP en territorio español, por lo que su concepto tiene especial trascendencia. Se considera que el no residente actúa en España por medio de establecimiento permanente cuando el no residente disponga en España, por cualquier título, de manera continuada o habitual de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en las que se realice toda o parte de su actividad. O bien cuando actúe en España por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la persona o entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes.

Las rentas obtenidas mediante EP en España tributan por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención. La base imponible del EP se determinará de acuerdo con las disposiciones del régimen general de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo aplicable el régimen de compensación de bases imponibles negativas con algunas especialidades.

En cambio, las rentas obtenidas sin mediación de EP deben tributar de manera separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen. La tributación debe realizarse operación por operación, por lo que no cabe la compensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales. Con carácter general, la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, es decir, sin deducción de gasto alguno.

La determinación de la existencia o no de un establecimiento permanente tiene una especial trascendencia en las operaciones de comercio electrónico, puesto que los CDI firmados por España (de acuerdo con el Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE), en su art. 7, establecen que los beneficios empresariales sólo pueden ser sometidos a imposición en el país de residencia del contribuyente, salvo que sean obtenidos en un establecimiento permanente, en cuyo caso se gravan en el país de la fuente de la renta.

El concepto de establecimiento permanente requiere normalmente que exista un lugar fijo de negocios, según dispone el artículo 13.1.a TRLIRNR, y su finalidad no es otra que permitir al Estado de la fuente someter a imposición las rentas generadas por ese lugar fijo de trabajo. Este concepto, que descansa en la presencia física en el país en el que se ejerce la actividad económica, se encuentra

en jaque debido a las posibilidades de operar en otro país que ofrecen las nuevas tecnologías.

El art. 5 MCDI dispone, en su apartado 1.º, que «a los efectos del presente convenio, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». Una lectura detenida del citado art. 5 MCDI, a la luz de los comentarios a éste, tendería a excluir de su ámbito la mera instalación de aparatos electrónicos, sin una presencia física que pueda representar, por sí misma, un elemento constitutivo de establecimiento permanente.

En este sentido, resulta particularmente interesante analizar si la página web instalada en un servidor situado en el país del cliente puede ser constitutiva o no de establecimiento permanente. El Estado de la fuente podría tratar de someter a imposición la renta obtenida partiendo de la base de que o bien la página web constituye «un lugar fijo de negocios» o bien el hecho de que dicha página web acepte encargos de clientes equivale a un agente de carácter dependiente, cuya actividad habitual consiste en cerrar contratos por cuenta de su comitente.

Sin embargo, es difícil, a nuestro juicio, considerar a un servidor o la página web de un vendedor incorporada en un servidor localizado en el país del comprador como un establecimiento permanente, por configurarse como «un lugar fijo de negocios». El servidor únicamente está posibilitando que la empresa establezca una conexión a Internet, y realiza este servicio para la empresa del vendedor (además de facilitar las actividades comerciales de otros clientes y no sólo de dicha empresa) sin tener ningún control sobre las transacciones que ésta realiza mediante ese servidor.

Otra cuestión debatida es si se considera que el propio proveedor de servicios de Internet tiene un establecimiento permanente en otro país, debido al acceso a la Red que posee en tal país. Parece difícil, igualmente por las mismas razones, sostener la existencia de un establecimiento permanente en tal caso. Ahora bien, si existe personal en el otro país, cuya finalidad sea el atraer clientes que se conecten mediante dicho acceso, podría resultar más fácil la calificación de éste como establecimiento permanente.

Y por lo que se refiere a si se puede considerar un servidor o la página web de un vendedor incorporada en un

servidor localizado en el país del comprador como un establecimiento permanente –por configurarse como un agente que actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en otro Estado poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de dicha empresa, hay que señalar que en Internet, aparentemente, no existen agentes, puesto que los contratos se cierran entre la empresa y el cliente por vía telemática. Por otra parte, conviene subrayar que el Modelo de convenio de doble imposición de la OCDE habla de «persona» a la hora de definir al agente, por lo que, en principio, y de acuerdo con una interpretación estricta, no cabe que un equipo informático *per se* constituya un establecimiento permanente.

En el Informe de la OCDE «Clarificación en la aplicación de la definición de establecimiento permanente en el comercio electrónico: Cambios en los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición» (22 de diciembre del 2000), se añaden los párrafos 42.1 a 42.10, inmediatamente después del párrafo 42 de los Comentarios al art. 5 MCDI, bajo la rúbrica «Comercio electrónico».

Según estos nuevos Comentarios, «debe distinguirse entre un equipo informático, que puede constituirse en un lugar determinado como un establecimiento permanente bajo ciertas circunstancias, y los datos y software utilizados o almacenados en ese equipo».

De acuerdo con esta interpretación, la página web alojada en un servidor, en sí misma, no constituye un establecimiento permanente, pues se encuadra en el segundo caso. Mientras que un equipo informático (por ejemplo, un servidor) sí que puede constituir un establecimiento permanente en el país del comprador, siempre que sea de propiedad de la empresa vendedora. Sin embargo, el mero alojamiento (*hosting*) en un servidor de un provee-

dor de servicios de Internet o *Internet Service Provider* (ISP) no se considera establecimiento permanente.⁸

Los Comentarios al art. 5 MCDI dejan clara la necesidad de analizar caso por caso si las operaciones de las empresas se realizan íntegra o parcialmente en un determinado servidor. También se decantan los Comentarios por la irrelevancia de la intervención humana en dichos equipos informáticos para averiguar si estamos o no en presencia de un establecimiento permanente; de manera que se asimilan a determinadas actividades automáticas en las que tampoco constituye un requisito la intervención humana.

No se considera que exista establecimiento permanente cuando la actividad que se desarrolla mediante el equipo informático es meramente «preparatoria o auxiliar». Siempre que tales actividades no sean las principales de la empresa. Por ejemplo, enlaces (*links*), publicidad, disposición de información por servidores espejo (*mirror servers*), estudios de mercado o suministro de información. Por otro lado, se señala que la empresa proveedora de servicios de Internet (ISP) en sí misma no constituye, por regla general, un establecimiento permanente de la empresa que tiene la página web, puesto que la primera no tiene autoridad para concluir contratos en su nombre. En definitiva, no puede entenderse que sea un agente de ésta.

España y Portugal mantienen ciertas reservas a los Comentarios del Modelo de CDI, ya que no consideran que la presencia física sea un requisito para la existencia de un establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico; y, por lo tanto, consideran que en determinadas circunstancias una empresa que lleva a cabo operaciones en otro Estado mediante una web podría ser tratada como establecimiento permanente en dicho Estado.

8. Por ejemplo, una empresa española adquiere en Internet un programa de ordenador que se descarga desde la web de una empresa norteamericana. La empresa norteamericana emplea una empresa de servicios de Internet española para alojar su página. No obstante, no posee ningún local en territorio español. El CDI hispano-norteamericano (art. 5) no contiene ninguna mención específica sobre el establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico. Se remite al concepto de lugar fijo de negocios. Como criterio interpretativo, cabe acudir a los comentarios al art. 5 MCDI. Según los criterios de la OCDE, el contrato de *hosting* no determina un establecimiento permanente. Por lo tanto, si no existe EP, no estamos ante rentas obtenidas en España. Se trata de una compraventa internacional, y se aplica el art. 7 del CDI hispano-norteamericano, que somete los beneficios empresariales a tributación en el Estado de residencia del contribuyente.

Cita recomendada

OLIVER, Rafael (2009). «Fiscalidad internacional y comercio electrónico» [artículo en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 9. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].

<http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n9_oliver/n9_oliver_esp>

ISSN 1699-8154



Esta obra está bajo la licencia Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 3.0 España de Creative Commons. Así pues, se permite la copia, distribución y comunicación pública siempre y cuando se cite el autor de esta obra y la fuente (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*) y el uso concreto no tenga finalidad comercial. No se pueden hacer usos comerciales ni obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en: <<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/deed.es>>

Sobre el autor

Rafael Oliver Cuello

rafael.oliver@upf.edu

www.upf.edu/pdi/dret/rafael.oliver

Licenciado en Derecho (Universidad de Barcelona, 1989). Máster en Derecho tributario (Universidad de Barcelona, 1991). Doctor en Derecho (Universidad de Barcelona, 1997). Profesor de Derecho financiero y tributario de la Universidad Pompeu Fabra. Consultor de Derecho financiero y tributario de la UOC.

Universitat Pompeu Fabra
 Departamento de Derecho
 Ramon Trias Fargas, 25-27
 08005 Barcelona, España