

# COMERCIO ELECTRÓNICO Y GRAVAMEN DE LAS RENTAS EMPRESARIALES DE LOS NO RESIDENTES (1)

**Salvador Montesinos Oltra**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat de València

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y COMERCIO ELECTRÓNICO: DE LA INTERPRETACIÓN POSIBLE A LA MODIFICACIÓN DESEABLE. 3. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES: PRINCIPIO Y CONCEPTO. 4. EFECTOS JURÍDICOS DE LA EXISTENCIA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IVA Y EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES. 4.1. La Directiva 2002/38/CEE: las prestaciones de servicios por vía electrónica en el IVA. 4.2. Relevancia de la Directiva 2002/38/CE en relación con el debate sobre el establecimiento permanente en la imposición directa. 5. DEL GRAVAMEN SOBRE EL CONSUMO DE SERVICIOS ELECTRÓNICOS AL GRAVAMEN SOBRE LA RENTA OBTENIDA POR EL PRESTADOR NO RESIDENTE: LA SUPERACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES. 6. LA ATRIBUCIÓN DE RENTAS EMPRESARIALES AL NO RESIDENTE. 7. EL CRITERIO (¿PRINCIPIO?) DE NEUTRALIDAD. 8. CONCLUSIONES.

## 1. INTRODUCCIÓN

El desarrollo de la aplicación conjunta de la informática y de las telecomunicaciones, una de cuyas derivaciones más significativas es el denominado «comercio electrónico», sitúa de nuevo al Derecho internacional tributario ante sus dos principales desafíos: la distribución equitativa del poder tributario de los Estados, evitando

las situaciones de doble imposición, y la lucha contra la evasión fiscal.

En tal sentido, de poco serviría adecuar el concepto de establecimiento permanente a la nueva realidad, lo que pasa por su ampliación o, quizás, por su superación, si no puede posteriormente sujetarse a gravamen la renta obtenida en un entorno telemático (2). Así, considerar como tal a

(1) Este trabajo se enmarca en el proyecto de investigación «Innovació tecnològica i Dret tributari» (GV00-067-8) financiado por la Oficina de Ciencia y Tecnología de la Presidencia de la Generalitat Valenciana.

(2) LÓPEZ ESPADAFOR distingue, en relación con el poder tributario, un doble aspecto de la territorialidad, en sentido material y formal. Así, en el plano de la territorialidad material el poder tributario se ve limitado a la hora de definir los vínculos con el territorio presentes en la ley, mientras que en el plano formal se ve limitado en sus posibilidades para hacer efectivo el crédito tributario; *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, pag. 77.

una simple página *web* –alojada o no en un servidor propio– puede convertirse en una vana pretensión desprovista en la práctica de toda viabilidad si resulta imposible su control al Estado de la fuente o si puede eludirse fácilmente tal calificación.

En cualquier caso, no es éste un tema que admita juicios ni soluciones rotundos, sino el análisis de las posibles alternativas. Un significativo campo de pruebas al respecto lo vamos a encontrar en la futura aplicación del régimen de los servicios de radiodifusión y de televisión y de algunos servicios prestados por vía electrónica en el IVA, recientemente aprobado en el seno de la UE (3). El régimen instaurado en el IVA para los servicios electrónicos ofrece, a nuestro juicio, interesantes elementos de juicio acerca del debate abierto en torno al concepto de establecimiento permanente en la imposición sobre la renta de los no residentes.

## **2. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y COMERCIO ELECTRÓNICO: DE LA INTERPRETACIÓN POSIBLE A LA MODIFICACIÓN DESEABLE**

La problemática incidencia del comercio electrónico sobre el concepto de establecimiento permanente puede abordarse desde dos planteamientos que, siendo complementarios, deben diferenciarse si

se quiere evitar el riesgo de incurrir en reduccionismos formalistas.

Es evidente, por una parte, la necesidad de una tarea inmediata, a saber: elucidar el régimen aplicable a esta nueva operatoria comercial atendiendo al marco jurídico vigente, tarea a la que ya se han dedicado ímprobos esfuerzos por parte de la doctrina y de organizaciones internacionales como la OCDE o la UE. Y, en este sentido, el comercio electrónico, más que lagunas, provoca disfunciones, pues no alcanza su rabioso carácter innovador a generar nuevas manifestaciones de capacidad económica, sino problemas para calificar o sujetar a gravamen la renta generada o dudas en cuanto a su localización de acuerdo con los principios vigentes en el orden internacional. Procede por ello, en segundo lugar, plantearse la conveniencia de modificar las normas vigentes en un futuro más o menos inmediato (4). Y, aunque es cierto que la respuesta que se dé a la primera cuestión condiciona la que debe darse a la segunda, ambas se distinguen del mismo modo que cabe diferenciar siempre, si se nos permite, entre el *ser* y el *deber ser* del Derecho de acuerdo con sus fines (5).

Por otra parte, a la hora de analizar el deber ser del Derecho internacional tributario en el que se enmarca en gran medida la cuestión, caben, al menos, dos enfoques analíticos: el que parte de los intereses estatales concurrentes, –que no es, en fin, si-

---

En tal sentido, es obvio que la inmaterialización de las relaciones económicas y, por tanto, la difuminación de los vínculos territoriales de la riqueza plantea importantes obstáculos a la eficacia de las potestades tributarias de aplicación del tributo.

(3) Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión ya algunos servicios prestados por vía electrónica.

(4) En tal sentido, *vid.* las recomendaciones del *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, Ministerio de Hacienda, 2000, p. 410.

(5) Así, como señala HINNEKENS, «La clarificación y la correcta aplicación de la definición tal como se mantiene actualmente (*de lege lata*) es una cosa, la cuestión sobre si debe adaptarse o revisarse y de qué manera para hacer frente a las incertidumbres e insuficiencias (*de lege ferenda*) es otra cosa completamente distinta», y añade que, «mientras no nos ocupemos de la última cuestión, es difícil a menudo separar ambos aspectos donde tanto espacio para la incertidumbre existe»; *vid.* «The Uneasy Application of the Current Concepts of Permanent Establishment and Corporate Residence to Cross-Border Electronic Commerce», *Tax Planning International e-commerce*, nº 6/1999, p. 8.

no político- (6), y el estrictamente jurídico-técnico y dogmático. Y resulta cuando menos aconsejable evitar cualquier riesgo de confusión entre ambas perspectivas si se aspira a un cierto rigor analítico, probablemente incompatible con la premura que, al menos pretendidamente, imprime al debate tributario la rápida evolución del actual entorno socio-económico y tecnológico.

Ciertamente, el cambio cualitativo que implica la inmaterialización de las relaciones comerciales, merced al uso de redes telemáticas, no puede conducir por sí mismo a maximalismos en cuanto a la necesidad de modificar el concepto de establecimiento permanente (7). En la actualidad, este concepto requiere, tanto en la normativa interna como en los convenios internacionales, un mínimo sustrato físico o personal que difícilmente puede identificarse en el uso de una simple página *web*, por lo que la primera conclusión que debe alcanzarse *de lege lata* es que sólo si con-

curre algún vínculo de tal naturaleza con el Estado de la fuente nos encontraremos ante un establecimiento permanente. Y esta es, como se sabe, la posición mantenida por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en los trabajos que han conducido a la modificación de los comentarios al artículo 5 de su Modelo de Convenio (en adelante MCOCDE), cuyo limitado planteamiento parece poco discutible si tenemos en cuenta que no rebasa las fronteras del mero análisis jurídico positivo (8).

Ahora bien, desde un punto de vista funcional no se aprecia mucha diferencia entre la simple existencia de una página *web* hospedada en un servidor situado en cualquier Estado y la disponibilidad de un servidor en un Estado distinto del de residencia, aunque éste ya supone un cierto nexo físico con el territorio de ese Estado indicativo de un mayor grado de implantación, de «establecimiento». He aquí una sutil diferencia que es objeto de consideración por parte de la OCDE, para lo cual

(6) Como señala CUESTA MAESTRO, «Dadas las diferencias existentes en términos de grado de desarrollo económico entre países, y la diferente forma y magnitud que de ello se deriva en cuanto a la participación en el comercio electrónico, existe el riesgo de que las reglas que se establezcan puedan restringir la jurisdicción tributaria de los países de menor desarrollo relativo, por ejemplo, al definir la caracterización o no de un «servidor» como establecimiento permanente»; *vid.* «Impacto de la era digital en el sistema tributario», *Quincena Fiscal*, nº 9/2002, p. 17. Las referencias a la contraposición de intereses entre Estados importadores y exportadores es una constante en la doctrina que se ha dedicado a la cuestión, lo que resulta de todo punto lógico.

(7) Bien puede diferenciarse, a nuestro entender, entre un aspecto cuantitativo y un aspecto cualitativo de la incidencia de las redes telemáticas. Y aunque sean marcadas en ambos sentidos las diferencias con otros medios de comunicación o, mejor, de telecomunicación, el supuesto que realmente las agudiza es el denominado comercio *on line* que permite, –diferencia cualitativa, por tanto–, la transmisión electrónica de «bienes» y servicios.

(8) *OECD Committee on Fiscal Affairs: Clarification on the Application of Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*, 22 de diciembre de 2000 (<http://www.oecd.org>). Al respecto, *vid.* FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Reflexiones sobre aspectos de la imposición sobre la renta de no residentes y las «tiendas virtuales», *Impuestos*, nº 9/2002, pp. 15-16, donde puede encontrarse ya una amplia referencia doctrinal al respecto. Como señala este autor, la conclusión a la que se ha llegado es que las páginas electrónicas «no pueden ser consideradas por sí mismas el punto de conexión territorial que se requiere ya que, a fin de cuentas, no es otra cosa que un programa informático más o menos sofisticado que no reúne la condición fundamental de la fijeza». Y así, «se opta por realizar una extensión del actual concepto de establecimiento permanente incluyendo, no la página *web* en sí misma, sino el ordenador o servidor en la que esté almacenada y a través del cual dicha página es accesible por los consumidores a través de sus ordenadores ya que éste sí es posible considerarlo como algo físico y de carácter fijo», aclarando también los Comentarios al MCOCDE «que el ordenador utilizado como servidor ha de estar a disposición del no residente bien sea por ser de su propiedad, bien sea por tener sólo su posesión y disfrute directo». *Vid.* también VV.AA.: *Fiscalidad del Comercio Electrónico*, Francis Lefebvre, Madrid, 2001, p. 99, marginal 1521.

tiene en cuenta los criterios ya existentes en los comentarios al modelo de Convenio en torno a la expedición de productos mediante máquinas automáticas.

Es obvio, por tanto, que el planteamiento de la OCDE es cauto y que reside todavía en aquel primer plano de encaje interpretativo del comercio electrónico en el marco jurídico vigente y, en particular, en el actual concepto de establecimiento permanente. Y, aunque podría pensarse que se trata de un planteamiento formalista, lo cierto es que es coherente con el propio concepto de establecimiento permanente como resultante de un proceso de abstracción a partir de las características comunes de los concretos supuestos de hecho considerados tradicionalmente como tales (9), antes que como deducción axiológica de un principio de justa distribución de la soberanía fiscal de los Estados, por más que se quiera ver en éste el trasfondo material del régimen del establecimiento permanente o el objetivo al que se tiende.

Con todo, la precaución mostrada, lógica y necesaria siendo el comercio electrónico un fenómeno todavía en ciernes y sujeto a notables incertidumbres en cuanto a su evolución en términos cuantitativos, no deja de mostrar una evidente fragilidad, pues bastará al sujeto pasivo, para evitar el gravamen en la fuente, con evitar el uso

de servidores a su disposición en Estados distintos del de residencia a los que dirija la actividad comercial (10).

Es más, una vez adoptada la cautela como estandarte, quizás lo más prudente sea, simple y llanamente, rechazar la posibilidad de que, no sólo una página *web*, sino incluso un mero servidor –excepto, si se quiere, para el proveedor de servicios de *Internet*–, puedan erigirse por sí mismos en establecimiento permanente si no van acompañados de una clara vinculación con un Estado distinto del de residencia de acuerdo con los criterios tradicionales. Y ello, por una poderosa razón: la clara posibilidad que ofrece para ubicar a conveniencia las rentas internacionales de las empresas que operan a través de la red, sobre todo en el mercado de productos digitalizados.

En tal sentido, resulta casi una obviedad que, dentro del proceloso mar de la fiscalidad del comercio electrónico, podemos y debemos deslindar, todavía, otras dos cuestiones. Por una parte, los problemas de orden conceptual y jurídico-técnico que suscita, tal y como acaece en relación con el concepto de establecimiento permanente; por otra, los riesgos de evasión que entraña, sobre todo si se tiene en cuenta la dificultad del control administrativo de los hechos imposables que se generan (11).

(9) Así, señala GARCÍA PRATS que «Del análisis de la evolución histórica del concepto de establecimiento permanente se infiere que la cláusula general se ha desarrollado a partir de la abstracción de las características comunes concurrentes en la enumeración de supuestos considerados tradicionalmente como establecimiento permanente»; *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996, p. 99.

(10) Véase, además de las citas anteriores en el mismo sentido, HINNEKENS, L.: «How OECD Proposes to Apply Existing Criteria of Jurisdiction to Tax Profits Arising from Cross-border Electronic Commerce», *Intertax*, Vol. 29, Issue 10, 2001, p. 328. Señala este autor que «el hecho es que la interpretación de la OCDE sobre las condiciones de aplicación tiene el efecto de limitar el número de casos en los que un servidor constituirá establecimiento permanente facilitando a las empresas la manipulación de su aplicación a este efecto. La planificación fiscal de la empresa –prosigue el autor– puede reubicar el equipo informático en otra jurisdicción, alcanzar un acuerdo de hospedaje de una página de Internet con un ISP independiente, o limitando las actividades de su servidor a funciones preparatorias o auxiliares». De manera que «el carácter maleable de la aplicación limita la efectividad del paradigma del establecimiento permanente y el derecho a gravamen del Estado de la fuente».

(11) Como señala PORTNER, los Estados temen pérdidas de recaudación en dos frentes. Desde el punto de vista de las operaciones realizadas desde el extranjero no es en general necesario mantener un establecimiento permanente en el Estado de la fuente y, a la inversa, en transacciones hacia el exterior es fácil situar un establecimiento permanente en el exterior; *vid.* «The Inter-

Sin embargo, la conexión entre ambas cuestiones también resulta evidente, pues la ampliación del concepto de establecimiento permanente o una reinterpretación que permita dar cabida en él, en mayor o menor medida, a la operatoria relacionada con el comercio electrónico, puede propiciar una mayor facilidad para canalizar bases imponibles hacia el territorio deseado, particularmente hacia los denominados «paraísos fiscales» (12).

Así las cosas, y en tanto no se idee remedio para los efectos contraproducentes que puede generar la precipitación, no resultan sorprendentes las recomendaciones de prudencia. A fin de cuentas, una red telemática no es más que un conducto

técnico que, en sí mismo considerado, no genera otro valor añadido que el derivado de la tecnología que requiere su funcionamiento. Desde esta óptica, no parece implicar problemas de distribución territorial del poder tributario que no conozcamos ya, es decir, los relativos a la tensión entre países importadores y exportadores de tecnología. Aunque, eso sí, podría inducir ubicaciones territoriales más atentas a los costes de los servicios de Internet –aunque esto es ciertamente dudoso–, y, sobre todo, al aprovechamiento de ventajas fiscales, que a la propia necesidad de implantación en un determinado mercado, lo que reforzaría la tesis contraria a ampliar el concepto de establecimiento permanente para abarcar el uso de páginas web.

---

net Server as a Permanent Establishment-Some Further Thoughts», *Tax Planning International e-commerce*, nº 9/99, pág. 20. En tal sentido, la solución adoptada por la OCDE, aunque técnicamente lógica, ha sido criticada por ser susceptible de generar enormes dificultades para atajar las prácticas elusivas, pues tratándose del comercio electrónico resulta fácil eludir la condición de la fijeza. En consecuencia, el resultado alcanzado hasta el momento por la OCDE no es demasiado relevante si la finalidad perseguida es evitar la exención *de facto* de la renta derivada del comercio electrónico; *vid.* MUKADI NGOY, Jeff: «E-commerce Permanent Establishment», *Tax Planning International e-commerce*, nº 8/01, pp. 18 y ss. Este autor va, por ello, mucho más allá, y plantea la posibilidad de extender el concepto de establecimiento permanente a los servidores de Internet, aunque no sean fijos, e incluso, bajo ciertas circunstancias, a los sitios web. Para ello recurre a la doctrina del *substance over form*, postulando la aplicación a las infraestructuras del comercio electrónico del «PE function test» con el objetivo de determinar si tienen sustancialmente las funciones de un establecimiento permanente tradicional en el ámbito de los negocios internacionales. *Vid.* también las consideraciones de OLIVER CUELLO, R.: *Tributación del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pág. 62. En cambio, existen otros autores, como BARON, que ponen de manifiesto lo infundado de tales temores. En su opinión la reubicación de equipos o los cambios de proveedor de servicios de Internet no resulta tan sencilla, pues pueden suponer interrupción de los servicios al consumidor y penalizaciones por la terminación anticipada de contratos; *vid.* «Permanent Establishment», *Tax Planning International e-commerce*, nº 3/01, pág. 4.

(12) *Vid.* HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIA, F. y VALENTE, P.: *La fiscalidad del comercio electrónico*, CISS Praxis, Valencia, 2000, pág. 170. Como señala HURTADO GONZÁLEZ, «La posibilidad de que estas empresas se ubiquen en paraísos fiscales, ofreciendo desde éstos sus productos al resto del mundo y cobrando su precio en una cuenta situada en ese mismo paraíso fiscal o en otro, ha desencadenado la polémica a nivel internacional, pues los conceptos actuales de residencia y de establecimiento permanente no son suficientes para someter a tributación a estas empresas en el lugar donde se producen las rentas o se consumen los bienes y servicios»; *vid.* «La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 107/2000, págs. 380-381. La constitución de entes instrumentales, que no implican vínculos económicos auténticos con el Estado que los acoge, se ha convertido en un medio de elusión que se combate mediante diversas técnicas cuyo objetivo es evitar traslaciones ficticias de base imponible, hasta el punto de adoptarse medidas, inspiradas en la doctrina del «levantamiento del velo», como la transparencia fiscal internacional. Pues bien, la experiencia en este terreno debe poner sobre aviso a la hora de modular de algún modo el concepto de establecimiento permanente para dar entrada en él a un instrumento que bien puede contribuir a la deslocalización de rentas y cuya utilización, por eso mismo, no siempre responderá a decisiones basadas preponderantemente en criterios de racionalidad económica, sino puramente tributarios.

Situando el análisis ya no en la relevancia económica del instrumento en sí mismo considerado, sino en su potencial como medio técnico al servicio del comercio internacional de bienes y servicios, sobre todo de los digitalizados, el incremento de transacciones que Internet puede inducir –que es, a fin de cuentas, lo que importa desde la óptica de los intereses de los Estados a la hora de distribuir su poder tributario y, probablemente, desde la perspectiva misma de su equitativa distribución–, mantiene el debate, en gran medida, en torno a las tensiones entre países exportadores e importadores (13), donde no varía, en términos generales, la correlación de fuerzas preexistente a este fenómeno.

Desde dicha perspectiva también resultan más o menos obvias las razones que subyacen a la timidez o la cautela de la OCDE hasta el momento presente, habida cuenta del estado de cosas actual en el orden internacional. Pero es evidente que el problema presenta mucho mayor calado –al menos en potencia– desde el momento en que lo que importa es, precisamente, determinar si entre los vínculos considerados tradicionalmente y los que se entablan a distancia merced a las redes telemáticas existe, desde un punto de vista funcional (14), una relación de sustituibilidad que deba ser objeto de consideración; o, en general, si a través de las redes telemáticas pueden alcanzarse resultados idénticos a los que permiten variar actual-

mente el esquema de tributación de un no residente en el Estado de la fuente cuando opera mediante un establecimiento permanente.

Parece, por tanto, que deberían superarse los planteamientos más o menos formalistas que, bajo el pretexto de las enormes dificultades que entraña enfrentarse a lo desconocido (15) o, lo que sería peor, dando por demostrado tendenciosamente lo que se debe demostrar, se limiten a elucidar el encaje o no de la operatoria comercial a través de redes telemáticas en el actual concepto de establecimiento permanente. Sin desdeñar el valor de tales planteamientos, por necesarios en un primer momento, es evidente que el insatisfactorio resultado obtenido obliga a avanzar en el estudio de posibles líneas de evolución, aun a sabiendas de que ésta es difícil y de que no se producirá ni en el corto ni tampoco, probablemente, en el medio plazo.

### **3. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES: PRINCIPIO Y CONCEPTO**

Como señala GARCÍA PRATS, «La asunción del concepto de establecimiento permanente en el ámbito internacional como parte integrante y decisiva de los CDI responde al deseo de limitar la jurisdicción fiscal del Estado de generación de

(13) Como señala CUESTA MAESTRO, «Cabe destacar, en particular, que las transacciones por Internet alteraron el ciclo de distribución al modificar fundamentalmente la relación entre productores y consumidores, poniendo en contacto a los unos con los otros sobre una escala universal, sin barreras territoriales, con lo cual se promueve una inédita «expansión horizontal» y, al mismo tiempo, con la supresión de los intermediarios que ello propicia, se verifica una suerte de «contracción vertical» en aquel ciclo»; *vid.* «Impacto de la era digital en el sistema tributario», *op. cit.*, p. 10.

(14) *Vid.*, en este sentido, MUKADI NGOY, Jeff: «E-commerce Permanent Establishment», *Tax Planning International e-commerce*, nº 8/01, págs. 19 y ss.

(15) A fin de cuentas, «en relación a la situación de hecho que puede favorecer una mayor evasión tributaria cuando las transacciones son realizadas a través de la modalidad de comercio electrónico, el problema y por lo tanto lo que afecta la observancia de la capacidad contributiva, no lo constituye ese comercio y sí la falta de previsión legal y de instrumentos administrativos que permitan hacer más efectiva su tributación»; *vid.* CUESTA MAESTRO, «Impacto de la era digital en el sistema tributario», *op. cit.*, p. 18.

los rendimientos empresariales, justificado por la conveniente expansión del comercio y las relaciones económicas y empresariales internacionales». Según el citado autor, «Este efecto se plasma con la instauración del *principio del establecimiento permanente* en los MC [modelos de convenio] y en los CDI [convenios de doble imposición], que limita las facultades impositivas del Estado donde se llevan a cabo estas actividades de carácter empresarial exigiendo un nexo económico significativo con el Estado que merezca la consideración de establecimiento permanente» (16).

Pues bien, la exigencia del establecimiento permanente como límite al poder tributario del Estado de la fuente no puede entenderse como derivación lógica del principio de residencia, sino como criterio que ha prevalecido históricamente y que, por ello mismo, puede ser relativizado. En tal sentido, el denominado *principio del establecimiento permanente* no permite prejuzgar cuál es la amplitud que debe darse al correlativo concepto en un momento dado, lo cual explica su evolución y adaptación, tanto en las normas internas como en las internacionales, a las nuevas operatorias comerciales que han ido surgiendo con el paulatino incremento de las relaciones económicas internacionales, dando lugar, a su vez, a «nexos económicos» de nuevo cuño (17). Y es obvio que el comercio electrónico, con independencia de la importancia cuantitativa que presente actualmente dentro del comercio internacional en su conjunto, implica ya un importante salto cualitativo en tal sentido.

No se trata, desde luego, de proponer cambios presuponiendo que el comercio

electrónico, por su especial fisonomía, obliga necesariamente a ello, sino precisamente de elucidar si es así analizando la *ratio* del concepto de establecimiento permanente, el auténtico principio en el que se sustenta este concepto, so pena de confundir principio y plasmación técnica del mismo. Salvo que debamos concluir, eso sí, que el Derecho internacional tributario no se asienta sobre principio alguno, sino sobre un simple positivismo voluntarista decantado a base de transacciones entre los diversos intereses estatales. Y, aunque no ignoramos que, por la propia idiosincrasia del Derecho internacional, esto es así en buena medida, entendemos que esto no es óbice para que las propuestas de modificación de los Convenios y, sobre todo, la reforma de las normas internas de los Estados, se elaboren a partir de principios, aunque su plasmación técnica exija la elaboración de conceptos o, al menos, de definiciones o meras delimitaciones fácticas. Indagar en la génesis y evolución del concepto de establecimiento permanente para tratar de atisbar su razón de ser es, por ello, imprescindible.

Téngase en cuenta que, precisamente por sus características, es probable que resulte indiferente cuál sea la ubicación territorial e incluso la titularidad jurídica del soporte físico –*hardware*– a través del que se realiza el comercio electrónico de bienes y servicios, por lo que seguir afeerrados a criterios tradicionales que implican *ex necesse* una conexión física con un ámbito territorial determinado, desde el que se realiza la actividad económica desarrollada, parece perder buena parte de su sentido. Incluso la referencia analógica a las máquinas automáticas de venta parece improcedente, pues éstas exigen, por regla general, una relación territorial di-

(16) *El establecimiento permanente...*, *op. cit.*, p. 397.

(17) GARCÍA PRATS señala como factores de evolución del concepto de establecimiento permanente la pugna de los Estados por minimizar la pérdida de soberanía fiscal y la constante evolución de las relaciones económicas internacionales, por lo que «puede afirmarse que el concepto de establecimiento permanente, aunque fundado en unas premisas aceptadas con carácter general, no responde a unos elementos fijos e invariables, sino que se encuentra sujeto a la normal evolución de los institutos jurídico tributarios»; vid. *El establecimiento permanente*, *op. cit.*, pp.85-86.

recta entre establecimiento permanente y consumidor que no tiene por qué darse en el caso del comercio electrónico (18).

En tal sentido, la presencia en un determinado mercado de una empresa puede que requiera o haga recomendable la ubicación en su territorio de un establecimiento permanente o de una filial, pero resulta dudoso que operando a través de un servidor ubicado en otro Estado se consigan resultados diversos a los que se obtendrían si tal servidor se encontrase en el Estado de residencia de la empresa o en cualquier otro lugar (19). Y, si esto es así, no resultaría comprensible que se hablase de establecimiento permanente en el primer caso y no en los otros. De ahí que llegue a plantearse incluso que, desde este punto de vista, podría existir un establecimiento permanente allí donde un cliente pueda adquirir bienes o servicios a través de una página *web*, con independencia de la ubicación del servidor, lo que ha permitido ya hablar del surgi-

miento del «establecimiento permanente virtual» (20).

Podría pensarse que este planteamiento aboca de nuevo a la conclusión de que el comercio electrónico no afectaría en nada a la esencia del concepto de establecimiento permanente, sino que plantearía un problema netamente distinto. Sin embargo, y muy al contrario, lo que indica es que ya no resulta imprescindible un establecimiento permanente de acuerdo con el concepto tradicional para alcanzar similares objetivos económicos a los que pueden lograrse mediante él en el ámbito del comercio tradicional (21). Por lo que, sólo si se postula una correspondencia inmarcesible entre el actual concepto y el principio que lo sustenta, lo que nos parece cuando menos discutible, puede alcanzarse tal conclusión.

La esencia del concepto de establecimiento permanente no radica tanto en la existencia de cierta intensidad en la relación material o personal y temporal de un

(18) *Vid.* al respecto, BARON, Richard: «Permanent Establishment», *Tax Planning International e-commerce*, nº 3/01, pág. 4. Según este autor, la analogía con máquinas físicas tienen un limitado alcance, pues este tipo de máquinas permite concluir contratos con los consumidores en el lugar donde están ubicadas. Y, si bien «algunas máquinas más sofisticadas deben estar constantemente en contacto con la estación base» (expendedores de lotería), esta última es la norma en el caso de los sitios *web* a través de los cuales se efectúan ventas, lo que «socava la relevancia del comentario existente, parágrafo 10, al comercio electrónico». En idénticos términos TARZEY señala que la ubicación de los servidores es enteramente independiente de la localización de sus usuarios; *vid.* «VAT and the Internet: a Journey into the Unknown», *Tax Planning International e-commerce*, nº 8/2001, pág. 14.

(19) «Por lo tanto, si consideramos que la presencia física no es un elemento necesario en el comercio electrónico, y el concepto de establecimiento permanente se fundamenta en el concepto de permanencia, no parece que este concepto, tal cual está concebido en el momento actual, sea operativo a los efectos de esta nueva forma de comercio»; *vid. Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, Ministerio de Hacienda, 2000, pág. 408.

(20) Cuya aceptación, como señala HINNEKENS, exigiría un cambio en el texto del artículo 5.1 del MCOCDE, «aun cuando históricamente esta definición haya representado una regla de gravamen extenso en la fuente de acuerdo con los amplios conceptos de la *economic allegiance*»; *vid.* «The Uneasy Application of the Current Concepts of Permanent Establishment and Corporate Residence to Cross-Border Electronic Commerce», *Tax Planning International e-commerce*, nº 6/1999, págs. 3 y ss.

(21) Y, por eso mismo, el problema, todavía en ciernes, no parece admitir a medio o largo plazo soluciones puramente técnicas o de encaje interpretativo, sino de principio, pues son éstas, a fin de cuentas, las únicas que servirán para asentar los cambios necesarios sobre bases sólidas y exentas del riesgo de inmediatas contradicciones. La necesidad o no de adecuar el concepto de establecimiento permanente sólo dependerá, en este sentido, de que lo exija o no una distribución equitativa de poder tributario entre Estados de acuerdo, al menos, con los parámetros actualmente vigentes. Y, la adecuación de los conceptos desde un punto de vista puramente técnico o la viabilidad administrativa de las propuestas no puede ser, por ello, un *prius*.

sujeto no residente con el territorio de un Estado, como en el hecho de que dicha intensidad permite suponer un grado relevante de vinculación económica. Y lo que evidencia el fenómeno analizado es, precisamente, que las relaciones comerciales con Estados distintos del de la residencia pueden alcanzar ahora, merced a los avances tecnológicos, una intensidad equiparable a la que se presume en los supuestos claramente incluidos en el concepto, pero sin requerir que la relación con el territorio de esos otros Estados se verifique a través de los vínculos tradicionalmente considerados. No de otro modo se explica la propia evolución del concepto, que ha tenido que ir ampliándose hasta el punto de calificarse como tal la mera existencia de un agente dependiente en el Estado de la fuente, por lo que resulta engañoso, incluso, hablar de un concepto tradicional. Lo que habría de considerarse tradicional, si acaso, es el principio subyacente al concepto.

Este es, precisamente, el planteamiento, de la Administración española. Así, como señala el *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, «La clave de la cuestión radicaría no en la permanencia física continuada de la actividad en un Estado, sino en que se opera económicamente en ese Estado de forma continuada», añadiéndose que «Hasta ahora prácticamente la única manera de hacerlo era a través de la presencia física continuada pero, sin embargo, con la aparición de *Internet* y el desarrollo del comercio a través suyo, surge un nuevo medio para estar presente de manera estable, regular y continuada en la economía de un Estado, el comercio electrónico» (22).

El párrafo reproducido nos advierte de que lo realmente importante no es el instrumento utilizado en sí mismo, sino en

cuanto que procura un resultado económico inalcanzable sin su mediación, es decir una mayor intensidad de las relaciones comerciales con otro Estado, lo que podría legitimar, de acuerdo con la *economic allegiance*, que éste ejerza su poder tributario sobre la actividad económica en cuestión. Y obsérvese que todo ello podría alcanzarse sin tener que entablar vínculo alguno material o personal con el territorio de dicho Estado, al menos si se trata del denominado comercio electrónico *on line*, que es, quizás, el único supuesto en el que cabe aislar diferencias cualitativas lo suficientemente significativas como para diferenciar el comercio electrónico de otros supuestos como la venta por catálogo.

El citado informe propone a continuación lo siguiente: «A mayor abundamiento, para determinar cuándo se realiza una actividad económica continuada, regular y estable en un Estado podría utilizarse un volumen mínimo de operaciones durante un año, entendiendo el exceso de dicho umbral como indicativo de una actividad continuada y estable y, por ende, de la existencia de un establecimiento permanente» (23). Planteamiento este que, sin embargo, no está exento de problemas, y no sólo los derivados de las dificultades de control. Así, podrían generarse nuevas discriminaciones, pues no debe olvidarse la posible existencia de situaciones equiparables en términos económicos a las que no se aplicaría dicho régimen por el simple hecho de desarrollarse en un mercado convencional (p.e. actividad continuada de exportación a un Estado mediante agente independiente o venta por catálogo). Es decir, ¿no exigiría el principio de neutralidad hacer extensible dicho criterio a cualquier otro tipo de relaciones comerciales que puedan reputarse continuadas, con independencia de los medios utilizados? (24).

(22) *Informe sobre el impacto...*, *op. cit.*, pág. 419.

(23) *Informe sobre el impacto...*, *op. cit.*, pág. 419.

(24) Como señala FERNÁNDEZ AMOR, «el Estado español no debería establecer nuevos gravámenes ni aplicar la regulación vigente de forma diferente a cómo la aplicaría a otro no residente que realiza una actividad económica similar en su territorio pero sin contar con las nuevas tecnologías»; *vid.* «Reflexiones sobre aspectos de la imposición sobre la renta de no residentes y las «tiendas virtuales», *Impuestos*, nº 9/2002, pág. 14.

Desde este punto de vista, el comercio electrónico parece mostrarse más como un detonante de posibles cambios de concepción en la tributación de las rentas empresariales de los no residentes que como un fenómeno que exija, de manera aislada, una reinterpretación o un mero ajuste técnico de la definición de establecimiento permanente. En realidad, lo que pone de manifiesto es la relativa arbitrariedad –debidamente al formalismo de la propia definición de establecimiento permanente– de los actuales criterios determinantes de su existencia, por lo que la continuidad significativa de relaciones comerciales debería elevarse, por esta vía, a la categoría de criterio genérico y, por tanto, ser considerada como núcleo del concepto. La concurrencia en cada caso de los criterios particulares, incluidos los relacionados con el comercio electrónico, sólo constituirían meros indicios o bases de una presunción.

En definitiva, lo que se plantearía sería la necesidad misma de superar el actual concepto de establecimiento permanente relegándolo a subcategoría dentro de una categoría más amplia que englobaría, además del comercio electrónico, cualquier supuesto que implicase cierta intensidad económica determinada a partir de parámetros cuantitativos y de otro orden como los que señalamos a continuación (25). Ello, al menos, si se reputa necesario un mínimo de equidad y de coherencia en el tratamiento de las rentas transnaciona-

les, es decir, la tan cacareada neutralidad de las normas tributarias que vuelve a encumbrarse ahora como principio informador de las soluciones que se den al comercio electrónico.

Sin alcanzar tamaña conclusión, el citado informe propone, en relación con el comercio electrónico, el establecimiento de una miríada de criterios que acrediten la «continuidad», pero que podrían hacerse extensibles, como decimos, a otros supuestos. Así, la posibilidad de cerrar la operación en la Red (perfeccionamiento del contrato) (26), la utilización de publicidad específicamente dirigida a un público objetivo que sólo pueda residir en un país concreto, la contratación de servicios postventa con carácter de permanencia, la aceptación o pertenencia a movimientos institucionales de carácter nacional, la tenencia o alquiler de depósitos de mercancías, la vinculación estable con entidades financieras o la operatoria financiera nacional y la vinculación estable con empresas de mensajería o paquetería nacional (27), criterios todos ellos que no otorgan actualmente, por sí mismos, la condición de establecimiento permanente. Y se añade: «Todos ellos, considerados de una forma aislada, no deben suponer una vinculación suficiente, pero, debidamente evaluados y ponderados en su conjunto, unidos a los dos criterios ya mencionados (actividad económica continuada, regular y estable y volumen de operaciones) pueden ser una

(25) Véanse las reflexiones al respecto de YEE MAN TSANG, A. y BELDER, N.: «E-Commerce and the Permanent Establishment», *Tax Planning International e-commerce*, 2/99, pág. 30. Según estos autores un criterio cuantitativo podría arrojar resultados arbitrarios, pero también señalan que su importancia podría ser más evidente en el contexto del comercio electrónico, dado que la empresa no necesita ninguna presencia física en un Estado, más allá de la existencia de un sitio *web*, para realizar un volumen sustancial de negocios con los consumidores del mismo, señalando al respecto el supuesto del régimen de ventas a distancia en el IVA comunitario.

(26) La OCDE no considera que este criterio sea determinante de la existencia de un establecimiento permanente de acuerdo con la cláusula de la agencia. Por una parte el prestador de servicios de Internet (ISP) que aloja la página *web* de una empresa no puede ser considerado agente porque no tendrá autoridad para concluir contratos en nombre de las empresas o porque será un agente independiente actuando en el curso ordinario de su negocio. Por otra, un sitio *web* a través del cual se realizan negocios no es en sí mismo una persona en el sentido del artículo 3.5 MCOC-DE, por lo que no puede tener la consideración de agente. *Vid. Clarification on the Application...*, op. cit.

(27) *Informe sobre el impacto...*, op. cit., pág. 421.

buena referencia teórica para configurar un establecimiento permanente» (28).

Se trata, en muchos casos, de criterios sólo imaginables en relación con el comercio electrónico; en otros, principalmente relacionados con él; y, en algún caso, aplicables en idéntica medida a otro tipo de operatorias comerciales actualmente excluidas del concepto de establecimiento permanente. Y, por lo demás, abarcaría supuestos que excluye el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE pero que resultan perfectamente equiparables a los supuestos incluidos en los términos de nuestras anteriores disquisiciones (comercio a través de páginas *web* ubicadas en servidores del Estado de residencia o en otros Estados distintos del de la fuente efectiva de la renta).

#### **4. EFECTOS JURÍDICOS DE LA EXISTENCIA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL IVA Y EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES**

Los atendibles argumentos que subyacen a la posición mantenida por la Admi-

nistración española, lógica en el caso de un Estado importador neto de tecnología y, a buen seguro, de los productos digitales que ya circulan por *Internet*, exigen, a nuestro juicio, una fundamentación suficiente en términos dogmáticos, terreno este en el que se suscitan, además de las ya comentadas, otras muchas dudas.

En realidad, lo que se propugna es la implantación de un régimen de localización del gravamen similar al establecido en el ámbito del IVA para las ventas a distancia de bienes corporales (29), ubicando en el territorio de consumo el gravamen de la renta obtenida correlativamente a través de medios telemáticos, con independencia de la vinculación física de la empresa con dicho territorio.

Como vamos a ver, algo similar ocurre ya en el IVA en relación con las prestaciones de servicios electrónicos efectuadas por operadores no comunitarios con destino a consumidores finales de la UE tras la entrada en vigor de la Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo de 2002 y de la correlativa modificación de la Ley de dicho impuesto por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Parece interesante, por ello,

(28) *Informe sobre el impacto...*, *op. cit.*, pág. 421. De forma similar, HINNEKENS señala que «En ausencia de un establecimiento permanente tradicional, el nexos podría relacionarse con la presencia organizada y concentrada de la empresa extranjera en el mercado nacional y revelada por un conjunto de índices tales como la presencia del servidor con *website* comercial e ISP, la valorización y la gestión de sus marcas, el suministro a los clientes potenciales de un programa de *software* para la selección de las mercancías compradas en la tienda electrónica del vendedor, las visitas frecuentes de representantes de los vendedores y de camiones encargados de la entrega de las mercancías seleccionadas, demandadas y pagadas vía *Internet*, etc.»; *vid.* «De la notion de l'allégeance économique à la cyber-fiscalité. Quelques réflexions sur l'opportunité d'une révision de la notion traditionnelle d'établissement stable ou d'une adaptation de son interprétation», *Journal de Droit Fiscal*, Juillet-Août, 1998, 72ème année, n° 7-8/1998, pág. 218.

(29) Si es posible la aplicación de este régimen a efectos del IVA comunitario, es razonable preguntarse por qué no va a serlo a efectos de la imposición sobre la renta. Claro está, sin embargo, que la aplicación de este régimen se basa en un régimen de información que sólo se da en el ámbito de la Unión Europea y, por otra parte, que irrumpen aquí serias dificultades de control. Así, como señala HURTADO GONZÁLEZ, «...aquellos países europeos donde existe un mayor desarrollo de esta especial venta por catálogo virtual el IVA no ha llegado a aplicarse a las adquisiciones efectuadas por particulares desde otros Estados, disminuyendo la recaudación, por lo que las autoridades han empezado a tomar medidas. Valga como ejemplo el caso de Holanda, donde la adquisición de *compact disk* a través de internet desde sociedades extranjeras obligó al gobierno a ordenar a los empleados de correos a que abriesen los paquetes que por su aspecto podían contener estos bienes»; *vid.* «La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico», *op. cit.*, pág. 401.

traer a colación el nuevo régimen de los servicios electrónicos en el IVA, en la medida en que podría arrojar alguna luz sobre el debate en torno al concepto de establecimiento permanente en el ámbito de la imposición sobre la renta de los no residentes.

#### **4.1. La Directiva 2002/38/CEE: las prestaciones de servicios por vía electrónica en el IVA**

La modificación de la Sexta Directiva del IVA (30) respecto del régimen aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica parte del principio, –claramente establecido ya, según la Comisión, en el artículo 6 de dicha Directiva–, de que se trata de prestaciones de servicios (31).

En algunos casos no cabe duda de que así es. Para el resto, el carácter residual de la definición de prestación de servicios (artículo 6) y la inexistencia en estos casos de transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal (artículo 5 de la Di-

rectiva) avalan tal criterio, que no está exento, por lo demás, de algún serio inconveniente.

No nos detendremos aquí a analizar los problemas que genera dicha calificación teniendo en cuenta, además, que el objeto de la transmisión electrónica, sea una grabación musical, una imagen, un programa de ordenador o cualquier otro bien susceptible de digitalización, es idéntico al de las transmisiones en soporte físico. Dichos problemas, si bien exigen la adopción de medidas complementarias, sobre todo en relación con los tipos impositivos aplicables (32), no permiten reputar errónea la calificación de la transmisión electrónica de bienes digitalizados como prestaciones de servicios, ni desde el punto de vista positivo ni desde una perspectiva *de lege ferenda*, pues, aunque cabría postular su expresa calificación como entregas de bienes mediante el recurso a una ficción, tal y como ocurre en relación con determinados bienes incorpóreos –gas, electrici-

(30) Directiva del Consejo 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios –Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme– (en adelante, Sexta Directiva).

(31) *Vid.* Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía telemática (COM(2000)349final), p. 15. Este principio ya fue adoptado en el Consejo ECOFIN en su reunión de 6 de julio de 1998, como se señala en dicha propuesta. Dicha propuesta a dado lugar, finalmente a la aprobación de la Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo de 2002, que incorpora un anexo L a la Sexta Directiva del IVA en el que se recoge una lista «ilustrativa» de servicios por vía electrónica. En ella se incluyen tanto prestaciones de servicios que sin duda lo son como supuestos de suministro de bienes digitalizados que de suministrarse en soporte físico constituirían entregas de bienes. Se enumeran los siguientes:

1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
2. El suministro de programas y su actualización.
3. El suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos.
4. El suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, científicas o de ocio.
5. El suministro de enseñanza a distancia.

A ello se añade que «En caso de que el suministrador de un servicio y su cliente se comuniquen por medio de correo electrónico, esta circunstancia no implica por sí misma que el servicio prestado sea un servicio electrónico con arreglo a lo dispuesto en el último guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 92.

(32) *Vid.* el Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, *op. cit.*, págs. 475-476. Sin embargo, la nueva Directiva excluye la aplicación de los tipos reducidos a las prestaciones de servicios por vía electrónica, por lo que determinados bienes que gozan del tipo reducido del 4%, como los libros (art. 91.Dos.1.2º LIVA), quedarán gravados al tipo general si se transmiten por vía electrónica.

dad,...-, su encaje dentro del hecho imponible de las operaciones transnacionales, al menos tratándose de importaciones, resultaría harto complicado o imposible, lo que obligaría de todos modos a arbitrar distinta solución para dichas operaciones cuando tuviesen origen y destino en distintos Estados (33).

Pues bien, partiendo de tal calificación, la Directiva 2002/38/CEE aborda las lagunas de la Sexta Directiva del IVA en cuanto al lugar de realización de estas prestaciones de servicios con el fin de procurar el gravamen del consumo en el territorio comunitario en el que se produce el mismo.

Desde el punto de vista recaudatorio, –una de las principales inquietudes generadas por la irrupción del comercio electrónico–, el objetivo es sujetar al IVA comunitario las prestaciones de servicios por operadores no comunitarios a consumidores establecidos, domiciliados o con residencia habitual en la UE, es decir, las denominadas transacciones *business to consumer* (B2C) cuando se realicen desde un país tercero. Y, como es sabido, esta es la solución que se adoptó, en términos similares, respecto de los servicios de telecomunicaciones, lo que dio lugar, finalmente, a la introducción en la LIVA de la regla especial de localización del artículo 70.Úno. 8º.

Tras esta última modificación, el artículo 9.2.f) de la Sexta Directiva del IVA establece que el lugar de las prestaciones de servicios enunciadas en el último guión de la letra e) –prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica–, cuando sean prestadas a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, que estén establecidas o que tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que se preste el servicio fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el establecimiento mencionados tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual, será el lugar en que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o tenga su domicilio o residencia.

Paralelamente, se modifica el apartado 3 del artículo 9 excluyendo en tal supuesto la posibilidad de que los Estados miembros alteren el lugar de prestación de los servicios para evitar casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia cuando no coincida el lugar de prestación con el lugar en el que se produce la utilización y la explotación efectiva de la prestación de servicios.

---

(33) Valga como ejemplo el que señala CASADEI: «Dado que la adquisición de *software* estandarizado es considerada como cesión de bienes el sujeto que actúa a través de Internet, después de haber descargado un programa de un sitio, tendría que presentarse en la aduana para regularizar la adquisición según las leyes actuales»; *vid.* «La imposición internacional del comercio electrónico», *Impuestos*, nº 14/2002, pág. 27. Por lo demás, la calificación en el ámbito del IVA no altera, a nuestro juicio, la que debe otorgarse a efectos de la imposición sobre la renta. Así, no albergamos ninguna duda de que, en relación con la imposición sobre la renta de los no residentes, la transmisión por vía electrónica de un programa informático estándar no merece una calificación distinta a la que corresponde a su transmisión en soporte físico, es decir, la de renta empresarial. Sobre la fiscalidad de los programas informáticos, ejemplo paradigmático de los problemas de calificación que pueden suscitarse en torno al comercio electrónico, puede verse PÉREZ RODILLA, G.: «La fiscalidad de los cánones en el Nuevo Modelo de Convenio de la O.C.D.E. de 1992. La posición española», *Tribuna Fiscal*, nº 32/1993, págs. 61-63 y CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «De la fiscalidad del software», *Tribuna Fiscal*, nº 91/1998, págs. 77 y ss. Señala este autor que «En presencia de transmisiones «minoristas» de P.O. (programas de ordenador) manifiestamente estandarizados, en que el componente «tangible» de mercancía o producto prime claramente sobre el derecho de autor latente, la renta obtenida por un no residente «exportador» debiera escapar a tributación en España, a no ser que opere a través de un establecimiento permanente»; *op. cit.*, pág. 89. En un entorno telemático lo relevante no sería ya tanto la primacía del componente «tangible» como el carácter estandarizado del producto, que excluiría la calificación de la renta obtenida como canon.

Finalmente, la Directiva crea un régimen especial al que pueden acogerse los prestadores de servicios electrónicos no establecidos en la UE que no tengan la obligación de identificarse a efectos fiscales conforme al artículo 22 de la Sexta Directiva. Dicho régimen permite el cumplimiento de sus obligaciones mediante la identificación en un único Estado y la presentación de una declaración única ante el mismo, sin que ello altere, lógicamente, la regla de localización ya expuesta.

Pues bien, este régimen se enfrenta, sin duda, al reto de su efectiva aplicación. A nadie se le escapan las dificultades que entraña el control de las transacciones comerciales susceptibles de desenvolverse íntegramente en un entorno telemático, empezando por la identificación de los sujetos que intervienen y acabando por el control de los pagos realizados mediante tarjetas de crédito o con medios más sofisticados como el denominado «dinero electrónico» (34). Se trata, en definitiva, de un régimen cuya efectiva aplicación depende, en mayor medida si cabe que en el ámbito

del comercio tradicional, del espontáneo cumplimiento de los sujetos pasivos, que se encuentra condicionado, además, por las dificultades de identificación del lugar de consumo y la condición de consumidor del destinatario.

En ello confían, quizás con excesivo optimismo, las instituciones comunitarias (35). Así, más allá de la eficacia preventiva del control administrativo y de la disciplina sancionadora, se espera un elevado nivel de cumplimiento voluntario alentado por las ventajas que ofrece éste, frente al incumplimiento, desde la perspectiva de la protección jurídica de los derechos de autor o de otros derechos de propiedad intelectual sobre los que recaen mayoritariamente los servicios electrónicos (36). Según la Propuesta de Directiva, «Este enfoque se integra en el trabajo de las administraciones fiscales en ámbitos del comercio tradicional, donde su intervención garantiza a menudo una protección considerable a otros participantes contra los operadores infractores», siendo un buen ejemplo, «la protección ofrecida a las empresas que ac-

(34) Una de las principales preocupaciones que suscita el comercio electrónico es el empleo de medios de pago anónimos. Así, HARDESTY señala que «uno de los asuntos principales es el esperado uso de medios de pago anónimos, y su potencial para la evasión fiscal», a lo que añade que «no hay duda de que la capacidad para vender productos digitales de forma completamente automática a través de sitios a distancia, junto con el dinero anónimo, tentarán a muchos a evadir impuestos»; *vid.* «Offshore web sites», *Tax Planning International e-commerce*, nº 7/99, pág. 6. Por su parte, GEURTZ señala que «el concepto de una retención asociada a los sistemas de pago se basa en la idea de que los bancos siempre tienen una relación local con los consumidores, es decir de que el banco que media en el pago siempre está localizado en el mismo Estado que el consumidor», y, sin embargo, «mientras tanto, se ha vuelto técnicamente posible, legalmente admisible y nada inusual en la práctica, incluso para los particulares, tener cuentas en el extranjero, de manera que pueden llevar a cabo sus transacciones de comercio electrónico a través de estas cuentas»; *vid.* «How to Tax ElectronicCommerce Taxations?», *Intertax*, volume 26, Issue 10, pág. 30. No obstante también se ha señalado en sentido inverso que «desde un punto de vista fiscal los sistemas de pago usados y desarrollados para el comercio electrónico son interesantes como medios para verificar, rastrear y controlar las transacciones», debiéndose tener en cuenta que «debido al creciente interés de los proveedores y de los consumidores en ciertos mecanismos de protección contra el fraude, y como los bancos han de estar comprometidos en alguna medida, es improbable el completo anonimato de los intervinientes»; *vid.* DITTMAR, Frank y SELLING, Heinz-Jürgen: «How to Control Internet Transactions? – A Contribution from the Point of View of German Tax Inspectors», *Intertax*, vol. 26, issue 3, 1998, pág. 89.

(35) *Vid.* la Propuesta de Directiva, págs. 10-12.

(36) Los riesgos que entraña *Internet* para los derechos de propiedad intelectual quedaron bien puestos de manifiesto por el caso «Napster», servicio que permitía el intercambio electrónico y gratuito de música a través de la red. Como señala ESTEFANÍA, «esto ponía en cuestión el propio negocio de los discos, ya que su compra y propiedad dejaba de tener sentido»; *vid.* *Diccionario de la nueva economía*, Planeta, Barcelona, 2001, pág. 248.

túan de forma legítima por los procedimientos de control aduanero contra actos de falsificación y piratería» (37). Con todo, no es nada ajena la incertidumbre a esta iniciativa comunitaria, como se desprende del propio carácter temporal de este régimen (38), que queda sujeto *ab initio*, por ello, a un proceso de seguimiento y revisión.

Pues bien, en relación con el instituto del establecimiento permanente en el ámbito de la imposición sobre la renta de los no residentes, uno de los argumentos más poderosos para rechazar o, al menos, cuestionar la conveniencia de ampliar el concepto, es el de la imposibilidad de controlar las transacciones electrónicas. La movilidad de los medios técnicos empleados –por lo demás, escasamente compatible con la noción de fijeza inherente a la cláusula general del establecimiento permanente–, así como el desarrollo de medios de pago anónimos, son el principal escollo que se presenta desde tal punto de vista. Es difícil, por ello, augurar en estos momentos un consenso a corto o medio plazo en tal sentido.

Sin embargo, la aplicación de la Directiva analizada permitirá una pronta evaluación de la viabilidad del control de la contratación electrónica a través de páginas *web*, lo que podría animar a los Estados a propugnar una modificación del concepto de establecimiento permanente siguiendo la pauta marcada por la misma

en relación con el gravamen del consumo realizado en territorio comunitario, en línea con la posición mantenida por España y Portugal al hilo de la modificación de los Comentarios al artículo 5 del MCOCC-DE (39).

Pero, al margen del carácter prospectivo que puede tener la aplicación de la Directiva a la hora de evaluar la posibilidad de controlar administrativamente el comercio electrónico, lo que realmente interesa es indagar acerca de una posible proyección de sus principios rectores sobre el debate acerca del establecimiento permanente en la imposición directa. Podría objetarse inmediatamente que el distinto objeto de uno y otro gravamen (consumo y renta) impide cualquier intento de asimilación, pero nos parece que ésta ha de ser, en todo caso, una conclusión, y no un prejuicio que impida el análisis planteado.

#### **4.2. Relevancia de la Directiva 2002/38/CE en relación con el debate sobre el establecimiento permanente en la imposición directa**

Inicialmente, en la Propuesta de Directiva de la Comisión se consideraba que un sujeto pasivo establecido fuera de la Comunidad tenía un establecimiento permanente en el Estado miembro de identificación por lo que se refería a las prestacio-

(37) COM(2000) 349 final, pág. 12.

(38) Según el artículo 4, el artículo 1 será de aplicación durante un período de tres años a partir del 1 de julio de 2003, ordenando el artículo 5 que el Consejo, sobre la base de un informe de la Comisión, revise las disposiciones de dicho artículo con anterioridad al 30 de junio de 2006. Prosigue dicho artículo que, de conformidad con el artículo 93 del Tratado, «bien adoptará medidas sobre la creación de un mecanismo electrónico adecuado, de carácter no discriminatorio, destinado a calcular, declarar, recaudar y asignar ingresos fiscales procedentes de servicios prestados electrónicamente con imposición en el lugar de consumo, bien, de considerarlo necesario por razones prácticas, por unanimidad y sobre la base de una propuesta de la Comisión, ampliará el período mencionado en el artículo 4».

(39) Vid. Los comentarios al respecto de BARON, R.: «Permanent Establishment», *Tax Planning International e-commerce*, nº 3/01, pág. 3. La República Checa ha mantenido también una posición propia. Aunque se muestra de acuerdo con el requisito del lugar fijo de negocios, se reserva el derecho a proponer en la negociación de los convenios disposiciones específicas clarificando la aplicación de este principio a los acuerdos de prestación de servicios por encima de un período de tiempo sustancial.

nes cubiertas por la misma y prestadas en el marco de dicha identificación (40).

Supongamos dialécticamente que la Directiva se hubiese aprobado finalmente en tales términos. Se habría tratado, sin duda, de una superación de los nexos tradicionalmente exigidos para considerar que existe un establecimiento permanente. Y, por esta vía, podría haberse postulado incluso tal asimilación al concepto de establecimiento permanente también en el ámbito de la imposición directa. Sin embargo, serían muchos los escollos que deberían salvarse para admitir tal conclusión, empezando por el hecho de que ni el alcance del concepto de establecimiento permanente ni, obviamente, los efectos

que se anudan a su existencia son los mismos en el IVA y en la imposición sobre la renta de los no residentes (41).

Aunque se trata en ambos casos de delimitar el aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible, es decir, la extensión en el espacio de la norma tributaria, el resto de elementos estructurales del mismo, lógicamente, difieren. Así, el IVA es un impuesto real e instantáneo con un presupuesto de hecho simple. En consecuencia, el establecimiento permanente sólo opera, en su caso, como punto de conexión de operaciones singularmente consideradas, sin entrañar, obviamente, una personalización del gravamen. Y, aunque no falta alguna similitud, las di-

(40) COM(2000) 349 final, pág. 16. *Vid.*, al respecto, LÓPEZ TELLO, Jesús: «Proposed VAT Directive: Effects on Spanish Regulations», *Tax Planning International e-commerce*, nº 9/2000, pág. 31. Como se señalaba en la propuesta de Directiva, el nuevo régimen implica lo siguiente:

- Para los servicios prestados por un operador de un tercer país a un comprador de la UE, se considerará que el lugar de imposición se encuentra en la UE y, por lo tanto, estarán sujetos al IVA.
- Cuando estos servicios sean prestados por un operador de la UE a un comprador de un tercer país, el lugar de imposición será el lugar en el que esté establecido el comprador y no estarán sujetos al IVA de la UE.
- Cuando un operador de la UE preste estos servicios a un sujeto pasivo (es decir, a otra empresa) establecido en otro Estado miembro, el lugar de prestación será el lugar en el que esté establecido el comprador.
- Cuando ese mismo operador preste estos servicios a un particular establecido en la UE o a un sujeto pasivo establecido en el mismo Estado miembro, el lugar de prestación será el lugar en el que esté establecido el prestador de servicios.

(41) En realidad, la Sexta Directiva del IVA no contiene ninguna definición de establecimiento permanente («fixed establishment» en la versión inglesa, «établissement stable» en la francesa) a efectos del IVA, por lo que los Estados Miembros tienen, en principio, libertad para definir dicho concepto. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea lo ha perfilado mediante una jurisprudencia reiterada exigiendo, como señala KOGELS, una instalación con presencia permanente en forma de personal y recursos técnicos necesarios para prestar el servicio y siempre que no sea apropiado asociar la prestación a la sede principal de la empresa, que es, en este sentido, un criterio prioritario (entre otras, SSTJUE de 4 de julio de 1985 –asunto 168/84, *Berkholz*– y de 2 de mayo de 1996 –asunto C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien*). Por su parte, la LIVA española, aunque utiliza la expresión «establecimiento permanente», luego considera como tal «cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas» (art. 69.Cinco). En cualquier caso, de acuerdo con la citada jurisprudencia, la mera presencia de un sitio web en un servidor no constituiría tampoco un establecimiento permanente; *vid.*, KOGELS, H.A.: «VAT @ e-commerce», *EC Tax Review*, nº 2/1999, págs. 118-120. Y, como señala BEVERS, debe hacerse una clara distinción entre el concepto de establecimiento permanente en el sentido de la imposición directa (*permanent establishment*) y el concepto de lugar fijo de negocios (*fixed establishment*) a efectos del IVA, diferencia que, según el citado autor, radica en la diferente naturaleza y finalidad de imposición directa e indirecta. Tras analizar la jurisprudencia del TUE, señala que, a efectos del IVA, resulta irreconciliable con la sentencia *Berkholz* la consideración de un servidor como establecimiento permanente en los términos de los nuevos párrafos 42.1-42-10 de los Comentarios al MCOUDE; *vid.* «Value Added Tax and Electronic Commerce», *British Tax Review*, nº 6/2001, págs. 471-472.

ferencias dificultan la posibilidad de alcanzar alguna conclusión que, mediante un proceso hipotético-deductivo, arroje elementos de juicio de interés para el análisis prospectivo que aquí se pretende.

Con todo, al margen de tales diferencias estructurales, tanto en uno como en otro caso el establecimiento permanente es susceptible de atraer hacia sí hechos con algún elemento extraterritorial, por lo que sí puede hablarse de similitud o incluso de una identidad funcional lógica, puesto que en ambos casos se trata de acotar el aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible. Si en el primer caso se grava la «renta mundial» del establecimiento permanente, con independencia de cuál sea el territorio en el que se ha generado, en el segundo se sujetan en el territorio del establecimiento permanente todas las prestaciones de servicios respecto de las que resulta relevante como punto de conexión, con independencia de que el destinatario se encuentre o no en el mismo territorio.

Ocurre, sin embargo, que en el texto definitivo de la Directiva el régimen de identificación no actúa como punto de conexión de las prestaciones del no residente al modo en que lo hace el establecimiento permanente de acuerdo con la regla general de localización de las prestaciones de servicios. Es decir, el régimen especial creado por la Directiva 2002/38/CE no localiza todas las prestaciones de servicios electrónicas a consumidores comunitarios por parte del operador no comunitario en el Estado de identificación, sino que atiende para ello al lugar donde se encuentra el consumidor final. Dicho régimen únicamente supone una centralización de la gestión en el Estado donde se haya identificado el prestador no comunitario, que será el encargado de recaudar y transferir el IVA correspondiente al consumo realizado en cada uno de los Estados Miembros, lo cual resulta coherente con el actual régimen transitorio del IVA de tributación en destino, pero extraño a la regla general de localización de las prestaciones de ser-

vicios, que no conduce necesariamente al gravamen en cada Estado del consumo realizado en él, tal y como ocurre en el caso de las prestaciones de servicios entre operadores y consumidores comunitarios establecidos en distintos Estados.

El régimen en cuestión conlleva la identificación en un único Estado, sin exigirse un lugar fijo de negocios en el mismo. Puede que el operador no comunitario no tenga alojada una página *web* en un servidor ubicado en dicho Estado y ni siquiera en otro Estado Miembro de la Unión Europea. Piénsese, así, en la prestación de servicios por vía electrónica a destinatarios de distintos Estados Miembros a través de un servidor ubicado en cualquier otro lugar del mundo. El prestador deberá identificarse a efectos del IVA en un único Estado Miembro, distribuyéndose el producto recaudado entre todos los Estados en cuyo territorio de aplicación se encuentren los consumidores de sus servicios. Lo que implica, en consecuencia, una territorialización que poco tiene que ver, ni siquiera dejando al margen el distinto objeto de gravamen, con los efectos atribuidos a la existencia de un establecimiento permanente en el caso de la imposición sobre la renta de los no residentes.

En definitiva, el régimen de la Directiva 2002/38/CE no necesita alterar el concepto de establecimiento permanente porque la territorialización a la que aboca es consustancial al gravamen del consumo y acorde con el régimen transitorio del IVA. En consecuencia, tampoco parece brindar apoyo alguno para fundamentar propuestas de reformulación de dicho concepto en el ámbito de la imposición sobre la renta de los no residentes.

El cambio operado en relación con la Propuesta de Directiva no responde, sin embargo, a motivos de orden técnico relativos a la propiedad o impropiedad de la asimilación del régimen de identificación al del establecimiento permanente como punto de conexión, sino a otro tipo de razones, pues tal asimilación habría permitido al operador no comunitario la identificación en el Estado con un menor tipo

impositivo (42). Si bien se aprecia, se trata de evitar uno de los problemas a los que también abocaría la consideración de una página *web* como establecimiento permanente en el ámbito de la imposición directa: la posibilidad de alojarla a conveniencia allí donde se consiguiera un régimen fiscal más ventajoso.

##### **5. DEL GRAVAMEN SOBRE EL CONSUMO DE SERVICIOS ELECTRÓNICOS AL GRAVAMEN SOBRE LA RENTA OBTENIDA POR EL PRESTADOR NO RESIDENTE: LA SUPERACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LOS NO RESIDENTES**

Cualquier planteamiento sobre la cuestión abordada en este trabajo debe partir, a nuestro juicio, de una insoslayable premisa, a saber: en un entorno telemático, o bien se atiende al concepto tradicional de establecimiento permanente y a su régimen jurídico, o bien se circunscribe el gravamen en la fuente a la renta derivada de las operaciones realizadas por el no residente en el territorio de cada Estado distinto del de residencia en el que opere, lo que supondría la adopción de un criterio de territorialidad estricta.

La ampliación del actual concepto de establecimiento permanente, hasta el punto de incluir en él el simple uso de una página *web*, sólo resultaría consistente si se mantuviesen los efectos jurídicos que se anudan a su existencia, es decir, el gravamen de su «renta mundial». Pero, para ello, la potestad debería atribuirse al Estado en el que se ubicara *físicamente* el servidor donde dicha página estuviese alojada. Pues, ¿a qué otro Estado distinto del de residencia se le puede atribuir, si no, potestad tributaria para gravar una renta

que puede haberse obtenido en diversos Estados con los que no se mantiene más vínculo que el derivado de las propias relaciones comerciales por vía electrónica?

Ahora bien, tal solución implicaría una –antes incluso que inicua– irracional distribución del poder tributario de los Estados, además de una tácita renuncia al gravamen de las rentas de los no residentes. Por una parte, no vemos cómo podría justificarse el gravamen por un solo Estado de la «renta mundial» de dicho establecimiento permanente si resulta prácticamente indiferente, desde el punto de vista de la racionalidad económica, el lugar en el que se encuentre el servidor. Por otra parte, es evidente que el no residente podría ubicar su página *web* en función de consideraciones puramente tributarias sin que ello influyese ni un ápice en la racionalidad económica de su decisión. De hecho, estos inconvenientes se presentan también, como ya hemos apuntado, incluso si se limita la existencia de establecimiento permanente al uso de un servidor a disposición del propio sujeto pasivo, razón por la que la posición mantenida hasta ahora por la OCDE puede reputarse insatisfactoria.

Así pues, dada la imposibilidad de ampliar el actual concepto de establecimiento permanente sin alterar paralelamente los efectos jurídicos que se anudan a su existencia, la pregunta es si debería aceptarse la segunda opción, es decir, el gravamen por cada Estado de la renta empresarial estrictamente obtenida en su territorio por el no residente a través de medios telemáticos. En otros términos, una aplicación estricta del *principio de territorialidad*.

Este dilema es, salvando todas las distancias, el mismo al que ha tenido que enfrentarse la Directiva 2002/38/CE en relación con el IVA, habiendo prescindido la misma, como sabemos, de la ampliación del concepto de establecimiento perma-

(42) *Vid.*, en tal sentido, BARON, R.: «VAT-Where Next for Europe?», *Tax Planning International e-commerce*, nº 1/2001, pág. 10.

nente. Y ello, en realidad, por razones similares a las que desaconsejan su ampliación en el ámbito de la imposición sobre la renta de los no residentes.

Sin embargo, las consecuencias de la elección son absolutamente más trascendentales en el caso de la imposición sobre la renta, pues el gravamen de la obtenida en cada Estado, de forma similar a lo que ha de procurar el régimen instaurado por la Directiva 2002/38/CE en relación con el consumo, quizás no fuese compatible en este caso con los principios comúnmente aceptados en el ámbito internacional en relación con la imposición sobre la renta de los no residentes. Téngase en cuenta, en este sentido, que el principio del establecimiento permanente demarca normalmente una frontera entre el gravamen de la renta empresarial mundial del establecimiento permanente y la no sujeción en la fuente, sin dejar lugar a un régimen intermedio de gravamen de la renta empresarial del no residente.

Se considera que la adopción del principio del establecimiento permanente «supuso el predominio del gravamen con base en la teoría de la capacidad económica en perjuicio de la teoría del beneficio», lo que explicaría el rechazo de la mera tributación acorde con el criterio de territorialidad estricta y la progresiva personalización del establecimiento permanente. Y, aunque el Estado de situación del establecimiento se considera en la mayoría de las ocasiones como Estado de la fuente, no coincide en todo caso con la fuente efectiva de los rendimientos, al gravarse en él la «renta mundial» del establecimiento per-

manente (43). Esto implica que el punto de conexión lo constituye el establecimiento permanente, no el lugar en el que se genera, en sentido estricto, la renta, siendo aquél, al actuar como centro de imputación, el que permite dicha personalización del gravamen de las rentas empresariales del no residente y, en consecuencia, la adecuación a la capacidad económica. En consecuencia, la superación del concepto de establecimiento permanente en el caso del comercio electrónico suscitara dudas desde esta perspectiva.

Ahora bien, adviértase que, desde el momento en que el gravamen sobre la renta empresarial del no residente no recae sobre su renta mundial, sino sobre la renta mundial de su establecimiento permanente, este régimen ya entraña una transacción entre el principio de residencia y el de territorialidad estricta, sin que pueda procurar, por ello, una absoluta personalización del gravamen, la cual dependerá, en última instancia, de cómo se articule el gravamen personal en el Estado de residencia, –el único que responde, en puridad, a la capacidad económica del sujeto–, y de los mecanismos de corrección de la doble imposición internacional que resulten aplicables (44). Implica, por tanto, un reconocimiento del legítimo y lógico interés del Estado de la fuente al gravamen de la renta vinculada con su territorio (45), pues, aunque de la redacción del artículo 7.1 del MCOUDE pueda inferirse que el derecho de éste a gravar los rendimientos aparece subordinado al derecho genérico de gravamen por el Estado de la residencia, «la doctrina estima que el derecho del

(43) Vid. GARCÍA PRATS, F.A.: *El establecimiento permanente...*, op. cit., págs. 398-399.

(44) Como señala con una amplia referencia doctrinal GARCÍA PRATS, «La aplicación de las medidas encargadas de eliminar la doble imposición se atribuye tradicionalmente al Estado de la residencia teniendo en cuenta que es éste el Estado que toma en consideración la situación personal de ese sujeto pasivo y adecúa la tributación al principio de capacidad económica»; *ibidem*, op. cit., pág. 422.

(45) De hecho, como señala SOLER ROCH, «puede afirmarse que el criterio de sujeción real o territorial (que implica la tributación en el *Estado de la fuente* productora de la riqueza) es el criterio lógico de acuerdo con la configuración del poder tributario estatal entendido como manifestación de soberanía...»; vid. «una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en *Presente y futuro de la imposición directa en España*, AEAF-Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 67.

Estado de situación del establecimiento permanente es de carácter primario» (46). A lo que podría añadirse que es idénticamente primario el derecho de cualquier Estado a someter a gravamen la renta generada en él, medie o no un establecimiento permanente.

Y, de todos modos, el necesario abandono del gravamen de la renta mundial –parcialmente mundial, en realidad– si del «establecimiento permanente virtual» habláramos, no significaría necesariamente un paso atrás en el relativo reconocimiento de la teoría de la capacidad económica que subyace, de acuerdo con lo dicho, al régimen del establecimiento permanente, sino una nueva solución de compromiso que podría compatibilizarse perfectamente, además, con el objetivo último de los convenios, que no es otro que eliminar la doble imposición. Una cosa es afirmar que el régimen del establecimiento permanente comporta una adecuación del gravamen del no residente a su capacidad económica, merced a la personalización que implican los efectos jurídicos anudados a su existencia, y otra bien distinta es

mantener que sólo el *actual* concepto de establecimiento permanente, de cuya concurrencia depende la aplicación de aquellos efectos jurídicos, permite dicha adecuación del gravamen del no residente a la capacidad económica manifestada en un determinado territorio. Puede discutirse, incluso, que sea el principio de la capacidad económica el que subyace efectivamente al concepto de establecimiento permanente, pues éste, como regla de distribución del poder tributario de los Estados, atiende en realidad al grado de vinculación territorial de la actividad, sin que parezca derivarse del mismo, en un sentido lógico, la necesidad de articular el gravamen de un determinado modo (47).

La personalización del gravamen del no residente se articula, una vez elegido el punto de conexión, mediante la consideración de la renta neta del establecimiento permanente, habiéndose señalado incluso que dicha personalización podría implicar una contradicción con la lógica de la adecuación a la capacidad económica del sujeto pasivo a través del gravamen personal en el Estado de residencia (48). Lo cual,

(46) GARCÍA PRATS, F.A.: *El establecimiento permanente*, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 397.

(47) Por otra parte, dicha personalización del gravamen no permite ignorar que la exigencia de que la actividad económica del no residente se realice mediante recursos materiales o personales físicamente vinculados al Estado de situación del establecimiento permanente no es sino una manifestación del principio de provocation de costes y, en definitiva, del principio del beneficio como criterio subyacente a la distribución del poder tributario de los Estados. Señala HINNEKENS, en tal sentido, que «La *allégeance* fiscal moderna está generalmente fundada sobre la *allégeance* económica, es decir, la participación del contribuyente en la vida económica del país del que extrae una ventaja» y que «Rápidamente, la teoría de la *allégeance* económica fue combinada en Alemania con la de la equivalencia: el contribuyente debe pagar impuestos proporcionalmente a las ventajas que extrae de las infraestructuras y de los bienes públicos del Estado impositor»; *vid.* «De la notion de l'allégeance économique à la cyber-fiscalité. Quelques réflexions sur l'opportunité d'une révision de la notion traditionnelle d'établissement stable ou d'une adaptation de son interprétation», *op cit.*, págs. 204-205. Aun siendo así, tampoco puede negarse que la introducción en su momento de la cláusula de la agencia ya implicaba un notorio alejamiento de dicho principio, al dar cabida a supuestos en los que el nexo físico con el Estado de la fuente y, por tanto, el teórico aprovechamiento de las infraestructuras y de los bienes públicos del Estado impositor puede quedar reducido a la mínima expresión. De hecho, como señala GARCÍA PRATS, «...algunos autores consideran que junto al criterio general configurador del establecimiento permanente –denominado cláusula general– existen otros supuestos a los que atribuyen un cierto carácter *ficticio*, denominándolos ficciones de establecimiento permanente»; *vid. El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria, op. cit.*, pág. 94.

(48) Como señala SOLER ROCH, las diferencias entre el gravamen real en el Estado de la fuente y el gravamen personal en el Estado de residencia «se han considerado siempre lógicas en la medida en que la adecuación del impuesto a la capacidad del sujeto se entiende que es, por así

sin dejar de ser paradójico, indica que un gravamen de la renta neta territorializada no implicaría mayores inconvenientes que el gravamen de la renta neta del establecimiento permanente.

## 6. LA ATRIBUCIÓN DE RENTAS EMPRESARIALES AL NO RESIDENTE

La posibilidad de establecer un gravamen sobre la renta neta territorializada choca, sin embargo, con un obstáculo que se interpone, en realidad, ante cualquiera de las opciones imaginables para el tratamiento del comercio electrónico, incluso ante la más conservadora de atribuir la condición de establecimiento permanente sólo en los supuestos de utilización de un servidor a disposición del no residente desechando cualquier tratamiento específico para las restantes hipótesis. El problema se agudizaría, eso sí, en la misma medida en que la posibilidad de sujetar a gravamen la renta en el Estado de la fuente se disocie de la existencia de un vínculo material o personal entre la actividad económica y su territorio, sobre todo desde el punto de vista de la gestión tributaria.

Dicho problema no es otro que el relativo a la atribución de rentas al no residente de forma tal que el gravamen siga respondiendo a la personalización que, según lo dicho, comporta el régimen del establecimiento permanente. Puede decirse gráficamente que la raíz del problema se encuentra en la mayor relevancia de la actividad desplegada desde el Estado de residencia o desde cualquier otro lugar distinto del Estado de situación del establecimiento permanente para obtener renta en este último y, en consecuencia, en las dificultades para atribuir de forma adecuada los gastos necesarios para la obtención de la renta (49). En tal sentido, a la hora de determinar la renta neta obtenida en el Estado de situación del establecimiento permanente no sólo deben tenerse en cuenta los gastos directamente asociados a la actividad desarrollada desde el mismo, que en el caso del comercio electrónico no pueden circunscribirse únicamente, además, al conjunto de los medios técnicos que lo posibilitan –*hardware* y *software*–, sino que deben considerarse otros gastos no asociados a la actividad mecánica desarrollada con dichos medios técnicos (50). Así, señala FERNÁNDEZ AMOR que «La

---

decirlo, una tarea que corresponde al Estado de residencia». Y, para que la lógica de este sistema funcione se tiene que dar, entre otras, la condición de que la sujeción por obligación real se establezca en términos de estricta territorialidad, «sin que se admitan situaciones de «personalización» en el gravamen de las rentas obtenidas por los no residentes», señalando como excepción a esta condición, precisamente el tratamiento personalizado del establecimiento permanente; *vid.* «Una reflexión sobre el principio de residencia...», *op. cit.*, págs. 70-71.

(49) Como señala PORTNER «una transacción en Internet sólo constituye generalmente una parte limitada de la actividad empresarial; actualización de información, desarrollo de *software*, derechos de distribución, etc., se localizan a menudo en otras divisiones de la empresa en algún lugar alrededor del mundo», y «el hecho de que ello probaría la extrema dificultad de localizar la renta entre la casa central en el extranjero y el establecimiento permanente doméstico apunta contra la extensión de la definición de establecimiento permanente al uso de lugares de negocios sin ninguna persona empleada en el Estado de la fuente»; *vid.* «Germany- Permanent Establishment and the Internet», *Tax Planning International Review*, vol. 5, nº 4, April 1998, pág. 22. Puede verse también, de la misma autora, «The Internet Server as a Permanent Establishment-Some Further Thoughts», *Tax Planning International e-commerce*, nº 9/1999, pág. 23, en el que señala lo siguiente: «Incluso cuando los contratos se concluyen a través de un servidor de Internet y los productos se suministran al cliente de la empresa electrónicamente, son necesarias operaciones adicionales para negocios en marcha, como por ejemplo la actualización de la página o la administración de intangibles como licencias y otros derechos», concluyendo que «al respecto, las transacciones en el comercio electrónico son más complejas que la mera operación de una máquina automática y requiere el ejercicio de funciones adicionales que no pueden realizarse por el servidor de Internet».

(50) *Id.*, al respecto, FERNÁNDEZ AMOR, J.A.: «Reflexiones sobre aspectos de la imposición sobre la renta de no residentes y las «tiendas virtuales», *Impuestos*, nº 9/2002, págs. 23 y ss.

deslocalización territorial de los diferentes aspectos que la componen deja obsoletos los esquemas tributarios de atribución de capacidad económica basados en la localización física de los factores de producción (personas, máquinas y capital)» (51), planteándose dificultades en la aplicación del método de contabilidad separada fundamentado en el principio de competencia y en la aplicación de los precios de transferencia (52). Pueden plantearse, subsiguientemente, problemas de doble imposición cuya eliminación constituye el principal objeto de los convenios internacionales en materia tributaria.

El problema también surge, en realidad, en los supuestos en los que admite la OCDE que existe un establecimiento permanente (53), lo que pone de manifiesto que la adecuada determinación de los gastos imputables al mismo no se basa en una relación causal cuyo antecedente son los medios, materiales o personales, que integran *stricto sensu* el establecimiento permanente, sino los ingresos que obtiene a través de este último. En otros términos, los gastos imputables al establecimiento son los *necesarios* desde un punto de vista económico para la obtención de los ingresos imputables. Y así, según el artículo 7.3 del MCOE, «para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos re-

alizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte».

En tal sentido, entre la dificultad que entrañaría la determinación de los gastos necesarios para obtener renta a través de una simple página *web* y la que ya implica dicha operación en el caso del establecimiento permanente tradicional no habría una diferencia cualitativa, sino de grado o cuantitativa, que podría resolverse, como señala LÓPEZ AMOR, acudiendo «a regímenes de determinación de beneficio basados en su distribución, mediante criterios objetivos entre la casa matriz y los establecimientos permanentes electrónicos o acudir a datos técnicos de las instalaciones –como la capacidad del servidor para gestionar un volumen determinado de transacciones– para obtener la riqueza gravable», regímenes que no deberían resultar contradictorios, además, con el principio de neutralidad (54).

Ahora bien, las enormes dificultades que entrañaría el conocimiento de los datos relevantes para liquidar y hacer efectivo el gravamen, así como el mayor riesgo de que se produzca doble imposición,

(51) *Ibidem. Op. cit.*, pág. 27.

(52) Como señala CASADEI, según la OCDE, «a nivel internacional, la mayor dificultad reside en la aplicación de los precios de transferencia al comercio electrónico debido a su complejidad, sobre todo si se considera la posibilidad de especialización e integración de las funciones comunes, junto con la cooperación entre las diferentes empresas (filiales de una multinacional situadas en lugares diferentes) y las personas jurídicas dentro del mismo grupo de empresas multinacionales»; *vid.* «La imposición internacional del comercio electrónico», *op. cit.*, pp. 21-22. Véase también, al respecto, LEJEUNE, Ine; VANHAM, Bart; VERLINDEN Isabel and VERBEKEN, Alain: «Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts? (Part II)», *European Taxation*, vol. 38, nº 2, February 1998, págs. 55 y 56.

(53) Y, en general, no debe perderse de vista que, como señala HARDESTY, «Internet no cambia, por sí mismo, la naturaleza del análisis de los precios de transferencia», si bien genera, al facilitar la globalización, «un entorno en el que más empresas deberán enfrentarse a la cuestión»; *vid.* «Offshore web sites», *Tax Planning International e-commerce*, nº 7/1999, pág. 6. En el mismo sentido, BALESTRINI, C.F. y VARELA, P.S.: «Algunas consideraciones sobre el comercio electrónico. Su encuadre dentro de la legislación argentina», *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, nº 6/2000, págs. 165-206. 180). Sobre el problema de la atribución de rentas *vid.* también, BARON, R.: «Attributting Profits», *Tax Planning International e-commerce*, nº 6/2001, págs. 7 y ss.

(54) *Ibidem, op. cit.*, p. 27.

constituyen argumentos de peso para dudar de la viabilidad de un gravamen sobre la renta neta, por lo que el sistema de retención sobre el pago de los servicios electrónicos parece mostrarse como única solución posible o, al menos, como premisa insoslayable de la solución (55). A fin de cuentas, un gravamen sobre la renta bruta con una adecuada modulación del tipo aplicable y una corrección suficiente de la doble imposición no tiene por qué reputarse contradictorio con los criterios aceptados en el ámbito internacional, pues tal es la técnica aplicada a otras fuentes de renta.

Por otra parte, que por la vía aquí enunciada se llegue a una especie de correspondencia biunívoca entre el consumo gravado en el Estado de la fuente y la renta empresarial generada de forma correlativa, no implica una duplicidad de gravamen. En cualquier caso, dicha correspondencia no diferiría de la que se da siempre

en la medida en que consumo y renta constituyen el anverso y el revés de una misma realidad que implica manifestación de capacidad económica por parte de dos sujetos distintos, aunque no se dé el grado de correlación territorial y temporal que se daría en este caso, lo cual no sería, finalmente, sino una mera consecuencia lógica de la evolución de las normas tributarias de modo paralelo a las nuevas formas de generación de riqueza.

Ahora bien, se cuestiona la compatibilidad de un gravamen que tome como base el consumo, estructurado mediante una retención sobre los pagos efectuados al no residente, con los principios tradicionales del Derecho internacional tributario (56). Tal gravamen no implicaría necesariamente, sin embargo, una mimética reproducción de la imposición sobre el consumo, si bien se trataría de un gravamen sobre la renta bruta que presentaría inconvenientes desde la perspectiva de la personaliza-

(55) Así, según RODRÍGUEZ ONDARZA, «a partir de la premisa de que la solución no puede radicar en convertir cualquier cosa, incluso intangible e imposible de controlar (ya que difícilmente un servidor o una página *web* pueden ser obligados a llevar contabilidad y a reflejar en la misma todas las operaciones que de un modo u otro se canalizan a través de ellos) en un establecimiento permanente se mantiene la única vía posible para seguir gravando la correspondiente renta empresarial es recurrir a criterios de territorialidad, como la residencia del pagador. Para ello sería preciso buscar instrumentos para evitar que se genere una indeseable presión fiscal indirecta sobre este último, lo que sería posible obligando a nombrar un representante del vendedor, también a efectos de imposición sobre la renta (representante que en las ventas por correo ya existe a efectos del IVA); y asegurando el control de estas rentas a través de las entidades que de una forma u otra intermedian en el pago (bancos, emisoras de tarjetas de crédito, etc.), ya sean residentes o no, así como a través de los propios vendedores y sus representantes en cada Estado en que operan»; *vid.* «La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 6/2001, pág. 63.

(56) Así, según PORTNER («The Internet Server as a Permanent Establishment-Some Further Thoughts», *Tax Planning International e-commerce*, nº 9/1999, pág. 24), «un gravamen de base consumo violaría los principios tradicionales internacionalmente aceptados sobre localización de las rentas transnacionales, bajo los cuales una actividad empresarial es generalmente gravada en el Estado de residencia y gravada en el Estado de la fuente sólo en tanto que una parte independiente de la actividad se lleva a cabo a través de un establecimiento permanente». Respecto de la posición mantenida por España y Portugal en relación con la modificación de los comentarios al artículo 5 MCOODE, BARON señala que una lectura posible es entender que se plantea trasladar la atención desde la situación física de la actividad a la localización física del consumidor, lo que determinaría que las reglas de atribución de potestad tributaria fueran semejantes a las que rigen en los impuestos sobre las ventas o las relativas a la tributación de los cánones; «Permanent Establishment», *Tax Planning International e-commerce*, nº 3/2001, pág. 3. No pueden dejarse de señalar, por otra parte, los inconvenientes que plantea un sistema de retención. Así, aunque en relación con el IVA, señala HINNEKENS que los intermediarios financieros no se mostrarían muy entusiastas ante la gravosa carga que implicaría retener e ingresar; *vid.* «An updated overview of the European VAT rules concerning electric commerce», *EC Tax Review*, nº 2/2002, pág. 71.

ción del gravamen del no residente que se da en caso de existir un establecimiento permanente, aunque no en mayor medida que en el caso de otras rentas sujetas a gravamen en el Estado de la fuente.

Además, afirmar rotundamente tal incompatibilidad no dejará de ser una petición de principio si no se demuestra que los criterios tradicionales de reparto del poder tributario son inmutables y válidos para cualquier tiempo y para cualquier actividad económica, siendo obvio, por lo demás, que no cabe confundir principios y conceptos. Y que los cambios normativos necesarios sean o no políticamente aceptados es, como ya hemos dicho, harina de otro costal (57).

Por lo demás, parece que no faltan precedentes. Como señala HINNEKENS: «... se ha juzgado [en Estados Unidos] que un Estado puede gravar el beneficio sobre las ventas por correspondencia efectuadas en su territorio por una empresa establecida en otro Estado desde el momento en que despliega una actividad continuada y sistemática en el mercado del primer Estado de forma que justifica la aplicación de su legislación fiscal» (58).

## 7. EL CRITERIO (¿PRINCIPIO?) DE NEUTRALIDAD

Uno de los criterios sobre los que se ha alcanzado un consenso inmediato en relación con la fiscalidad del comercio electrónico es el de neutralidad, entendido como exigencia de que reciba idéntico tratamiento tributario que el comercio tradicional.

Desde un punto de vista económico, la norma tributaria se entiende neutral si no interfiere en el proceso racional de toma de decisiones de los agentes que operan en el mercado. Predicada del tratamiento fiscal del comercio electrónico, la neutralidad exigiría un régimen que no lo situara, comparativamente, en una situación de desventaja competitiva frente a otras modalidades comerciales, pero tampoco en una posición de ventaja.

Desde tal óptica resultaría sencillo concluir que el comercio electrónico no plantea más dilema que el de elucidar en qué supuestos cabe identificar un establecimiento permanente y en qué otros no, es decir, exactamente el mismo problema que se plantea en el ámbito del comercio tradicional (59). Sin embargo, en línea con

(57) Como reconoce PORTNER, todo depende de la voluntad política de los Estados. Y, ciertamente, «parece dudoso que los gobiernos, de los países exportadores en particular, estén preparados para redistribuir los impuestos desviándose de los principios tradicionales de localización. No siendo éste el caso, las rentas del comercio electrónico podrían quedar sujetas a doble imposición», por lo que el cambio de regla de localización «no es posible sin un acuerdo internacional»; *The Internet Server as a Permanent Establishment-Some Further Thoughts*, *op. cit.*, pág. 24. Por su parte, HINNEKENS, señala que «si los países no llegan a entenderse sobre la fórmula de modernización, por ejemplo a causa de los intereses contrapuestos entre los Estados exportadores e importadores de comercio electrónico, los criterios tradicionales, especialmente la definición de establecimiento permanente de los convenios existentes, se mantendrían y las competencias fiscales del Estado de residencia en el ámbito de este comercio serían ampliadas en detrimento de las del Estado de la fuente. Nada impedirá entonces a los Estados reforzar unilateralmente sus competencias contra el riesgo de erosión. Para el comercio internacional, la proliferación de medidas unilaterales implica el riesgo de un problema más importante que una mala solución»; *vid.* «De la notion de l'allégance économique à la cyber-fiscalité. Quelques réflexions sur l'opportunité d'une révision de la notion traditionnelle d'établissement stable ou d'une adaptation de son interprétation», *op. cit.*, pág. 221.

(58) *Ibidem*, *op. ult. cit.*, pág. 214.

(59) De ahí que en algún caso se plantee el mantenimiento sin cambios de las normas vigentes como una aplicación estricta del principio de neutralidad, como hacen LEJEUNE, I.; VANHAM, B.; VERLINDEN, I. y VERBEKEN, A. («Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts? (Part II)», *European Taxation*, vol. 38, nº 2, Febrero 1998, pág. 54. En dicho trabajo se plantean y comentan las siguientes soluciones alternativas: a) Aplicación estricta del

lo ya dicho, éste no puede ser más que un planteamiento inicial que sólo devendría definitivo si se admitiese que el concepto actual de establecimiento permanente es suficiente para encauzar la indiscutible singularidad del comercio electrónico.

Pero, como ha quedado reflejado en las anteriores páginas, nuestra opinión es que el régimen actual de las rentas empresariales transnacionales podría no ofrecer a medio o largo plazo una respuesta adecuada. Surge, por tanto, un último interrogante: ¿Sería compatible con la neutralidad un tratamiento específico del comercio electrónico?

Dotar de contenido jurídico a un criterio no formulado expresamente como tal, ni siquiera en el ordenamiento comunitario, no es tarea sencilla (60). Sin embargo, es evidente que, enunciado en este caso como exigencia de igual tratamiento o, si se quiere, de tratamiento no discriminatorio de formas diversas de intercambio comercial, sin diferencias de condición subjetiva de los contribuyentes cuya situación se compara, su contenido parece entroncar con el del principio de igualdad tal y como se entiende usualmente en los ordenamientos internos, más que con el principio de no discriminación con el limitado alcance que se le confiere en el ámbito del Derecho internacional o, incluso, del Derecho comunitario, donde resulta relevante

la comparación entre el tratamiento dispensado a sujetos nacionales y no nacionales o, en su caso, a sujetos residentes y no residentes (61).

Pues bien, salvo que llegara a abandonarse el concepto de establecimiento permanente y, en consecuencia, el régimen jurídico que lo caracteriza, abrazando el criterio de territorialidad estricta en todo caso, es obvio que un régimen específico para el comercio electrónico entrañaría disparidades de trato tanto en relación con los supuestos actuales de establecimiento permanente como en relación con otras operatorias comerciales excluidas de este concepto como la venta a través de agentes independientes o, más significativamente, la venta por catálogo, si bien es esta última una modalidad que probablemente quedará desplazada por el comercio electrónico, sea *off-line* u *on-line*.

Con todo, a la hora de emitir un juicio desde tal perspectiva no puede ignorarse el indudable potencial de crecimiento que presenta el comercio electrónico como instrumento al servicio de las relaciones económicas transnacionales, lo que impide fáciles apelaciones a los teóricos perjuicios que se irrogarían a la neutralidad para obstaculizar cualquier avance en la adaptación de las normas tributarias, al menos si no se tiene en cuenta que una traducción plenamente jurídica de dicho criterio nos

---

principio de neutralidad, es decir, sin cambio alguno; b) Mantenimiento del concepto básico de establecimiento permanente pero reconociendo categorías especiales de renta; c) Mantenimiento del concepto básico de establecimiento permanente pero permitiendo el gravamen bajo el artículo 17 del MCOODE (rentas de artistas y deportistas); d) Mantenimiento del concepto básico de establecimiento permanente pero adoptando una aproximación combinada de los artículos 8 (navegación marítima, interior y aérea) y 17 del MCOODE; e) Abandono del concepto de establecimiento permanente a favor del gravamen (no) exclusivo en el Estado de la fuente; f) Abandono del concepto de establecimiento permanente a favor del gravamen exclusivo en el Estado de residencia.

(60) No podemos dejar de poner de manifiesto el auge que ha cobrado en los últimos tiempos el denominado «principio» de neutralidad. Desde el punto de vista constitucional, falta de neutralidad quiere decir, sencillamente, existencia de un tratamiento diferencial sin razones objetivas que lo justifiquen, aunque no puede perderse de vista que en la dimensión territorial del Estado puede adoptarse la idea de neutralidad de un modo similar a como se utiliza este concepto en el ámbito del Derecho comunitario, donde el principio de no discriminación aparece asociado a la garantía de las libertades fundamentales. En este sentido, la «neutralidad» cobra, a nuestro juicio, un significado diferente que no permite su reduccionista equiparación al principio de igualdad.

(61) Sobre la diferenciación entre igualdad tributaria y no discriminación fiscal, *vid.* SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: *La no discriminación fiscal*, EDESA, Madrid, 2001, págs. 45-47.

conduce en este caso a un juicio formulado desde la perspectiva de la igualdad, principio que, no sólo admite las discriminaciones que no resulten arbitrarias, sino que podría llegar a exigir en este caso el tratamiento desigual de situaciones desiguales.

Por otra parte, apelar a la neutralidad para rechazar tratamientos específicos, ignorando que la omisión también puede abocar a tratamientos desiguales y, por ende, no neutrales, sería tanto como admitir que sólo son incompatibles con la neutralidad las acciones y no las omisiones normativas. Ciertamente, cabría afirmar que la desigualdad de las situaciones comparadas *permite* el tratamiento desigual pero *no lo exige*, pudiendo recordarse al respecto la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional que rechaza las alegaciones de *discriminación por indiferenciación*, basadas en un hipotético derecho a imponer o exigir diferencias de trato entre supuestos des-

iguales o que recaigan sobre diferentes sectores económicos (SSTC 137/1998, de 29 de junio y 36/1999, de 22 de marzo entre otras) (62).

Ahora bien, es obvio que un planteamiento *de lege ferenda* no puede partir de tal premisa. Y de eso estamos hablando, de eliminar o mitigar con nuevas medidas normativas las disfunciones que es susceptible de generar la aplicación de las normas vigentes a una realidad para la que no están concebidas.

No puede dejarse de señalar, con todo, que la neutralidad quizás exija el abandono del concepto de establecimiento permanente y la aplicación del principio de territorialidad estricta en todo caso, posibilidad ésta que viene planteándose en los últimos tiempos entre la doctrina y respecto de la que, como ya hemos dicho, podría actuar como detonante la problemática suscitada por el comercio electrónico (63).

(62) Vid. MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, decimortercera edición, Tecnos, Madrid, 2002, pág. 116. En otro lugar afirma el TC que «Las genuinas normas discriminatorias son aquellas en que se contiene un mandato positivo, respecto de las categorías discriminadas, situación que no es, obviamente, la misma que se produce cuando una categoría no se encuentra contemplada ni en sentido positivo ni en sentido negativo por la norma, pues entonces el debate vuelve a ser, como señalamos en el fundamento jurídico 1.º, un debate referido a las operaciones de la aplicación del Derecho, pero no directamente a la norma misma» (STC 109/1988, de 8 de junio; ftdo. jco. 2º.c).

(63) Así, SOLER ROCH señala que, ante la «creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones en el sector servicios, se alzan voces, dentro y fuera de 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»; *vid.* «una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», *op. cit.*, pág. 78, y la bibliografía citada por la autora. En el mismo sentido, señala CUESTA MAESTRO que «Con la aparición del comercio en Internet los argumentos tradicionales en pro del criterio de residencia se debilitan y hace necesario buscar nuevas soluciones para la aplicación del principio de territorialidad, cualquiera sea el criterio con el que se pretenda aplicar ese principio, tanto en lo referente a los impuestos sobre los ingresos como en los impuestos al consumo»; *vid.* «Impacto de la era digital en el sistema tributario», *op. cit.*, pág. 17. Por su parte, LÓPEZ ESPADAFOR ha señalado, en general, que «Quizás el sistema que en mayor medida fomentaría el comercio internacional y el tráfico internacional de la riqueza sería una adopción generalizada de los Estados de la Comunidad internacional de un régimen de territorialidad en sentido estricto en el gravamen de las rentas transnacionales»; *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, *op. cit.*, pág. 171. Desde un punto de vista más general, FALCÓN Y TELLA se plantea lo siguiente: «sí el criterio de la residencia, matizado con un sistema de exención para evitar la doble imposición, lleva en la práctica a un resultado similar al criterio de la fuente, surge inmediatamente la pregunta de qué ventaja tiene entonces la residencia con sistema de exención frente a la formal admisión del criterio de la fuente», y más adelante señala que «no cabe excluir que, en el futuro, los convenios vayan más lejos en este sentido, y aún partiendo del criterio de residencia se vaya generalizando el sistema de exención como medida que, en la práctica, permite llegar a un resultado similar al de la fuente»; *vid.* «Tendencias actua-

## 8. CONCLUSIONES

La posibilidad de sujetar a gravamen en la fuente las rentas empresariales derivadas del comercio electrónico en aquellos supuestos en los que no pueda identificarse un establecimiento permanente de acuerdo con el concepto tradicional pasa, a nuestro juicio, por la configuración de un régimen de gravamen sobre la renta territorializada del no residente.

No ignoramos las dificultades de orden técnico y administrativo que se presentan ante una solución de este tipo. Hasta qué punto se trata de meros obstáculos franqueables o de auténticos impedimentos es cuestión sobre la que no puede efectuarse un juicio rotundo en este momento, debiendo insistirse en que la futura aplicación de la Directiva sobre la prestación de servicios electrónicos en el IVA nos deparará interesantes elementos de juicio al respecto.

La mayor o menor urgencia de los cambios vendrá determinada por la propia evolución en términos cuantitativos del comercio electrónico. No puede desdeñarse, en este sentido, la influencia que puede ejercer el desarrollo de fenómenos de intercambio de productos digitalizados al margen de los circuitos comerciales. Y, como hemos señalado, las autoridades comunitarias confían, quizás con excesivo optimismo, en la eficacia del régimen implantado por la Directiva 2002/38/CE en la medida en que la reivindicación de la defensa jurídica de los derechos de propiedad intelectual se convierta en un acicate para el cumplimiento voluntario de la norma tributaria.

La solución planteada, aun comportando una superación del actual régimen de gravamen de las rentas empresariales de los no residentes, no implicaría una radical separación de los principios que lo informan, sino una singular adecuación de los mismos que deberá afrontarse, en su caso, con el fin de evitar a medio o largo plazo una merma de equidad en la tributación de las rentas transnacionales.

Es obvio que cualquier modificación requerirá amplios acuerdos que se verán dificultados por la inveterada contraposición de intereses entre países exportadores e importadores. La alternativa puede ser, sin embargo, la pérdida de bases imponibles por todos ellos, actuando la falta de regulación en beneficio de la evasión fiscal internacional.

Desde la perspectiva de la neutralidad entendemos que no deben minusvalorarse los inconvenientes que podría plantear un tratamiento específico del comercio electrónico, si bien debe ponderarse adecuadamente su indiscutible singularidad como elemento relevante para un juicio de razonabilidad acerca de posibles diferencias de tratamiento.

Quizás la única forma de evitar la disparidad de trato con otras operatorias comerciales que no dan lugar a un establecimiento permanente, así como la que supondría, en general, el mantenimiento del concepto de establecimiento permanente para el comercio convencional, sería abandonar definitivamente este régimen de tributación en pro de un gravamen de la renta estrictamente territorializada para cualquier actividad. De lo que no podemos estar seguros es de si, por esta vía, acaba-

---

les en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad», *Crónica Tributaria*, nº 100/2001, págs. 53-60. Tampoco faltan, sin embargo, quienes propugnan la aplicación del principio de residencia. Así, BALESTRINI y VARELA señalan una ventaja diferencial del mismo sobre el de territorialidad, «habida cuenta de que casi todos los contribuyentes residen en un lugar determinado o son ciudadanos de un determinado país, así como las personas jurídicas para ser consideradas como tales deben cumplimentar los requisitos de inscripción y registro, obligaciones comunes a la mayoría de los países. Tal situación se vería desdibujada en los casos de doble residencia pero, seguramente, nunca huérfana de sustento subjetivo de atribución»; vid. «Algunas consideraciones sobre el comercio electrónico. Su encuadre dentro de la legislación argentina», *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, nº 6/2000, pág. 175.

rá postulándose, finalmente, la eliminación total del gravamen sobre la renta en el Estado de la fuente para reservar a éste, únicamente, el gravamen sobre el consumo. Es probable que ésta sea para muchos la única solución que deba darse al comercio electrónico, sin replantear o abandonar un concepto, el de estableci-

miento permanente, tan arduamente decantado a lo largo del tiempo; o sea, para los que piensan que *peor es meneallo*. A favor de esta posibilidad juegan la inercia del Derecho internacional tributario, la fácil invocación del principio de neutralidad y, con toda seguridad, el estado de cosas del actual orden internacional.