

El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico*

JUAN JOSÉ SEGURA ANDUEZA
Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN.—2. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. 2.1. Aspectos generales. 2.2. El establecimiento permanente en el Modelo de Convenio Fiscal.—3. EL COMERCIO ELECTRÓNICO. 3.1. El concepto de “comercio electrónico”.—4. LA PROBLEMÁTICA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. LA FISCALIDAD Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. 4.1. La fiscalidad del comercio electrónico. 4.1.1. Aspectos generales y opciones. 4.1.2. La problemática del comercio electrónico para la fiscalidad. 4.2. La figura del establecimiento permanente en el comercio electrónico. 4.3. La calificación de las rentas derivadas del comercio electrónico.—5. EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN NUESTRO DERECHO POSITIVO. 5.1. Imposición directa. 5.2. Imposición indirecta. 5.3. Imposición local.—BIBLIOGRAFÍA.

Palabras clave: Fiscalidad Internacional, convenios para evitar la doble imposición, establecimiento permanente, comercio electrónico.

I. INTRODUCCIÓN

Si hiciéramos un breve repaso a los conceptos sobre los que se asientan los sistemas tributarios actuales, mucho antes de llegar al concepto de capacidad económica, y años luz del establecimiento de las potestades tributarias basadas en principios territoriales sobre los que los Estados han basado su soberanía, nos encontraríamos con los verdaderos “motores” de la problemática que vamos a abordar.

Indefectiblemente habría que comenzar por referirse a la Economía y al Comercio y en desarrollos paralelos al Mercado como generador de renta sobre la que se va a proyectar la realidad impositiva.

Sobre el Comercio, entendido en su concepción más genuina como “Negociación que se hace comprando y vendiendo o permutando géneros o mercancías” (Diccionario de la RAE), han incidido en su evolución los factores “clásicos” (tierra, trabajo y capital) con limitaciones, más acentuadas en unos casos que en otros, en lo referente a su movilidad que ha ido disminuyendo con la apertura de las economías dando lugar al fenómeno de la des-

localización de actividades buscando un aprovechamiento de las opciones.

Pudiera parecer que conceptos como el de “ventaja comparativa”, típico de la teoría pura del Comercio Internacional, o el de “costes de oportunidad” como definidor de las posibilidades productivas en función de las curvas de costes que propician, están superados y lo único que queda de ellos es la nostalgia que su lectura produce. Pero, más bien al contrario, esos conceptos todavía subyacen en cualquier realidad económica, eso sí, afectados de un lado por la nueva dinámica del Comercio, de otro por variaciones en gustos y en costumbres pero, esencialmente, por las variaciones tecnológicas que son las que han propiciado un salto importante en la Economía y en el Comercio.

La globalización y en mayor medida el desarrollo tecnológico han supuesto un cambio en los tradicionales esquemas del Comercio Internacional propiciando una mayor integración y, a la vez, una mayor competitividad. La extraordinaria expansión de las redes de telecomunicaciones ha supuesto una mejora en la eficacia empresarial y ha propiciado la

* Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006.



aparición de nuevas fuentes de empleo pero, a la vez, ha dado paso a algunas incertidumbres en el Comercio electrónico dentro del ámbito tributario, tales como la precisión de la existencia y naturaleza de la transacción realizada, la identidad de las partes que en ella intervienen e, inclusive la determinación de a qué país le corresponde la jurisdicción para tributar¹.

Quizás ello venga motivado por una estructuración de los sistemas tributarios vigentes bajo bases tradicionales de incidencia en renta, consumo y patrimonio, criterios estos que el Comercio electrónico hace difusos en lo atinente a su localización².

2. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

2.1. Aspectos generales

La soberanía fiscal de un Estado aparece limitada al ámbito geográfico que conforma su territorio y la existencia del Comercio Internacional, con la incidencia que puede ejercer sobre dicho territorio, plantea la obligación de establecer unos principios que hagan efectivo tanto el libre desenvolvimiento económico de los operadores como el reparto de las potestades tributarias entre los Estados. Este reparto de potestades se va a apoyar en un concepto esencial cual es el de “Establecimiento Permanente” que supone, para algunos autores, un concepto básico en el Derecho Financiero y Tributario³.

Es por ello que la tributación directa internacional responde cada vez mas a un modelo convenido donde las jurisdicciones limitan de mutuo acuerdo sus respectivas potestades tributarias con la vista puesta en evitar dobles tributaciones y con el objetivo final de fomentar el intercambio y las relaciones económicas. En este ámbito convenido juega un papel muy importante la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que, a través de su “Modelo de Convenio” viene estableciendo pautas de comportamiento que son seguidas en los convenios bilaterales o marcan las pautas a seguir⁴.

La institución del “Establecimiento Permanente”, señala JUAN FRANCISCO HURTADO GONZÁLEZ en su trabajo: “La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico”, encuentra su origen en el Derecho mercantil de Prusia con aplicación inicial a los impuestos de producto, trasladándose el concepto al ámbito internacional a principios del siglo XX y motivando el que, en el afán de solucionar el problema de la doble tributación de los beneficios empresariales, la Sociedad de Naciones encargase a un Comité de Expertos la elaboración de un informe, de cuyo contenido quedó claro el que cada renta debe ser gravada en el territorio en el que se produce.

Surgen así los primeros modelos de Convenios con ese cometido alcanzándose en los convenios de Méjico (1943) y Londres (1948) los primeros supuestos de hecho que se traducían en la existencia de establecimiento permanente⁵. La existencia de un “lugar fijo de actividad” y el hecho de que dicho lugar tuviese “carácter productivo”, es decir cooperase a las ganancias del negocio, aparecieron como notas definitorias del concepto de establecimiento permanente⁶.

La creación en 1956 en el seno de la OCDE del Comité Fiscal trajo como consecuencia la continuación de los trabajos de la Sociedad de Naciones con el objeto de crear medidas que dieran solución al problema de la diversidad de convenios y, como señala GARCÍA PRATS, F. A.⁷ “...establecer criterios uniformes de resolución de conflictos jurisdiccionales de carácter tributario mediante la sucesiva generalización de la firma de Convenios Internacionales de carácter bilateral para evitar la doble imposición internacional”.

2.2. El establecimiento permanente en el Modelo de Convenio Fiscal

De acuerdo con el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE el Establecimiento Permanente aparece configurado bajo el siguiente texto (art. 5 de dicho Modelo):

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

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

¹ LUIS CARLOS CUESTA MAESTRO: *Impacto de la era digital en el sistema tributario*.

² VICENTE ÓSCAR DÍAZ: *El cibercomercio y sus implicaciones tributarias primarias*.

³ DE LA VILLA GIL, J. M.: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Notas sobre la tributación de los no residentes*.

⁴ JAVIER GONZÁLEZ CARCEDO: “El comercio electrónico y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias”, IEF, Documento 28/02.

⁵ JUAN FRANCISCO HURTADO GONZÁLEZ, *op. cit.*

⁶ OTERO CASTELLÓ: *El concepto de establecimiento permanente*.

⁷ *El establecimiento permanente. Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*.

- a) Las sedes de dirección.
 - b) Las sucursales.
 - c) Las oficinas.
 - d) Las fábricas.
 - e) Los talleres.
 - f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.
3. Una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.
4. Sin perjuicio de las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:
- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
 - b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
 - c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
 - d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.
 - e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
 - f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.
5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”

De la lectura del texto y a la luz de los comentarios al artículo contenidos en el Modelo de Convenio OCDE las notas a destacar en el concepto son básicamente:

- Debe tratarse de un *lugar de negocios*, esto es de instalaciones, local o, en determinados casos, de maquinaria o equipo. La expresión abarca cualquier local sin importar la titularidad del mismo siendo indiferente si se es propietario del mismo o arrendatario y puede estar constituido por un determinado emplazamiento en las instalaciones de otra empresa.
- El lugar de negocios debe ser *fijo*, debiendo existir vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado, sin que ello signifique que deba existir fijeza material al suelo pero sí un cierto grado de permanencia. Un lugar de negocios con carácter meramente temporal no puede ser considerado establecimiento permanente, pero ello no significa que deba existir un periodo mínimo de permanencia. Lo esencial es que no se establezca con fines temporales, sino con *fines de permanencia*, aunque luego su existencia sea por un periodo corto de tiempo por las especiales características de la actividad. Esta puede ser la situación de determinadas obras, proyectos de construcción o de instalación que obligan al contratista a desplazar su actividad a medida que la obra o el proyecto avanzan, teniendo la consideración de establecimiento permanente en tanto en cuanto la duración de la obra o del proyecto exceda de *doce meses*.
- Por lo que concierne al *momento a partir del cual* se considera la existencia del establecimiento permanente cabe señalar que este existe desde el momento en el que la empresa *inicia sus actividades* por medio

de ese lugar fijo de negocios. El periodo de instalación del lugar fijo de negocios no supone la existencia de establecimiento permanente, pero si que se supone la existencia del establecimiento permanente cuando se preparan en el lugar de negocio ya instalado las actividades a las que ese lugar servirá permanentemente. La única condición que establecen los Modelos es que ambas actividades difieran sustancialmente, de otra forma podría considerarse la existencia del establecimiento permanente desde el mismo momento de la instalación del lugar fijo.

La configuración como establecimiento permanente debe llevar aparejada el que la empresa *realice a través de ese lugar fijo sus actividades*, en su totalidad o en parte, sin que sea preciso que estas actividades tengan carácter productivo bastando con que contribuyan a la productividad de un conjunto y se realicen de una manera regular.

El cese del establecimiento permanente se produce por una doble vertiente; bien porque se enajene el lugar fijo de negocios o bien por el cese de toda actividad realizada por aquel. Las interrupciones temporales no se consideran cese en las actividades. La figura del arrendamiento del lugar fijo de negocios a otra empresa, por lo general, tiene la consideración de “enajenación” en el sentido de cese del establecimiento permanente, salvo que el arrendador continúe realizando actividades empresariales propias a través del lugar fijo de negocios.

3. EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Los antecedentes del Comercio Electrónico hay que buscarlos en el ámbito financiero y más concretamente en el intercambio electrónico de fondos entre entidades financieras.

Dicha aplicación comenzó en España a partir de 1976, promovida por el Sistema Nacional de Compensación Bancaria, extendiéndose en los años ochenta a las transacciones electrónicas entre compañías con elevadas cifras de facturación, bajo forma de mensajes electrónicos, origen del intercambio económico de datos (EDI).

A mediados de los años ochenta comenzó en EEUU una nueva forma de realizar comunicaciones, con la aparición de *Internet*, fenómeno que llega a España a principios de los noventa⁸.

⁸ Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, IEF.

La aparición de *Internet* ha supuesto una convulsión, no solamente en el mercado de las comunicaciones sino en el de la información en general y por ende en el Comercio al posibilitar, a un cada vez mayor número de usuarios, el acceso a información antes desconocida o poco accesible y con unos requerimientos técnicos cada vez más fácilmente alcanzables.

Por otro lado la realidad que esta situación ha abierto es la que posibilita una nueva dimensión dando paso al mercado global ; potenciando el valor de la información como verdadera sustancia de toda transacción e influyendo en la futura estructura de los mercados con afloramiento de nuevos negocios, nuevos mercados y nuevas ideas. Es por tanto una de las manifestaciones más recientes y novedosas de la sociedad de la información⁹.

3.1. El concepto de “comercio electrónico”

¿Qué se entiende por “comercio electrónico”?

No hay ninguna duda de que cualquier persona tiene una apreciación inconfundible sobre el Comercio Electrónico que guarda relación con las nuevas tecnologías y que goza de un desarrollo espectacular. Los especialistas en la materia hacen hincapié en uno u otro de los aspectos que subyacen en el concepto.

Para SANTIAGO SEGARRA¹⁰ se podría definir el Comercio electrónico como: “Toda forma de transacción comercial que utiliza técnicas de comunicación a distancia en formato electrónico basadas en las redes de las telecomunicaciones”.

Siguiendo a OTERO HIDALGO¹¹, se pueden considerar diferentes definiciones de comercio electrónico en función de la perspectiva desde la que se analice.

Así, si se enfoca desde el ámbito de las comunicaciones se podría definir como: “La entrega de información, productos, servicios o pagos por medio de líneas telefónicas, redes de ordenadores o cualquier otro medio electrónico”.

Si se enfoca desde la perspectiva de los procesos de negocios podría definirse como: “La aplicación de la tecnología a la automatización de procesos de negocio”.

Si el enfoque se hace desde el servicio podría señalarse como: “Metodología de negocio que per-

⁹ *Op. cit.*

¹⁰ *Nuevas tecnologías y Administración tributaria: experiencia internacional y comunitaria*, IEF.

¹¹ *El comercio electrónico. Fundamentos y situaciones en España.*



mite satisfacer a los proveedores y a los clientes, ahorrando costes, aumentando la calidad de los productos y la rapidez de su entrega”.

Finalmente y desde una perspectiva en línea podría adoptarse una definición como: “La capacidad para comprar y vender productos y servicios e información a través de Internet u otras redes que se encuentren conectadas entre sí”.

En el “Estudio de situación del Comercio Electrónico en España, elaborado por la Iniciativa PISTA del Ministerio de Fomento aparece una definición de comercio electrónico como: “Cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial basada en la transmisión de datos sobre redes de comunicación, como *Internet*”.

Una definición amplia del término es la que considera la Dirección General para la Sociedad de la Información de la Comisión Europea, que ha entendido el comercio electrónico como: “Uno de los múltiples aspectos de la sociedad de la información, que incluiría todos aquellos que permiten realizar negocios electrónicamente, por lo que abarcaría numerosas actividades tales como: el intercambio de productos y servicios, la entrega de contenidos en formato digital, las transacciones financieras electrónicas, subastas virtuales, asesoría, *marketing* y diseño a través de la red”.

Finalmente, si atendemos a la manera en que se realiza la entrega del bien o la prestación del servicio podemos distinguir dos tipos de comercio electrónico:

- Comercio *off-line* en el cual la entrega del bien o la prestación del servicio se realiza por medios convencionales. Se trata de una venta a distancia convencional en la que la realización del pedido y el contrato electrónico se realizan por medios telemáticos.
- Comercio *on-line* en el cual la entrega del bien o la prestación del servicio se efectúa por medios telemáticos. Este comercio se aplica sólo a bienes digitalizables y por tanto susceptibles de ser transmitidos por las líneas de telecomunicaciones como programas de ordenador, música, libros, informes e imágenes.

Para la Ley 34/2002 de 11 de julio de Servicios de la Sociedad de la Información y de comercio electrónico el concepto de comercio electrónico está incluido en el concepto más amplio de servicios de la sociedad de la información. En su anexo de definiciones se establece que a los efectos de la Ley, se entenderá por:

a) “Servicios de la Sociedad de la información” o “servicios”: todo servicio prestado normal-

mente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario.

El concepto de servicio de la sociedad de la información comprende también los servicios no remunerados por sus destinatarios, en la medida en que constituyan una actividad económica para el prestador de servicios.

Son servicios de la sociedad de la información, entre otros y siempre que representen una actividad económica los siguientes:

- 1.º La contratación de bienes o servicios por vía electrónica.
- 2.º La organización y gestión de subastas por medios electrónicos o de mercados y centros comerciales virtuales.
- 3.º La gestión de compras en la red por grupos de personas
- 4.º El envío de comunicaciones comerciales
- 5.º El suministro de información por vía telemática.
- 6.º El video bajo demanda, como servicio en que el usuario puede seleccionar a través de la red, tanto el programa deseado como el momento de su suministro y recepción, y en general, la distribución de contenidos previa petición individual.

No tendrán la consideración de servicios de la sociedad de la información los que no reúnan las características señaladas en el primer párrafo de este apartado y, en particular, los siguientes:

- 1.º Los servicios prestados por medio de telefonía vocal, fax o télex.
- 2.º El intercambio de información por medio de correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente para fines ajenos a la actividad económica de quienes lo utilizan.
- 3.º Los servicios de radiodifusión televisiva (incluidos los servicios de cuasivideo a la carta), contemplados en el artículo 3.a) de la Ley 2571994, de 12 de julio (RCL 1994/1999), por la que se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 89/552/CEE, del Consejo, de 3 de octubre (LCEur 1989/1386), sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva, o cualquier otra que la sustituya.
- 4.º Los servicios de radiodifusión sonora, y
- 5.º el teletexto televisivo y otros servicios

equivalentes como las guías electrónicas de programas ofrecidas a través de las plataformas televisivas.

La conclusión de cuanto antecede es que podemos hablar de dos conceptos básicos en el comercio electrónico: El negocio (bienes, servicios, información etc.) y una red de comunicación que lo agiliza, siendo la característica fundamental del comercio electrónico el que la contratación, es decir, la oferta y la aceptación de la misma se realizan *on-line*, pudiendo o no efectuarse el pago también *on-line*.

La forma de comunicación ha sufrido transformaciones motivadas por el desarrollo tecnológico y así, del inicial intercambio de datos entre empresas (EDI) basado en estándares y en formatos concretos que requerían una puesta en acuerdo previa por las partes que intercambiaban, y de un proveedor de servicio que, tras traducir el formato que enviaba el emisor a uno acordado, garantizaba la localización e identificación de las partes así como que los mensajes llegaban a su destinatario, se ha pasado, tras la aparición de la “red de redes” (*Internet*), a un sistema abierto en el que no es preciso haber establecido ningún acuerdo previo por parte de los usuarios. Es más económico; aumenta la oferta ya que cualquiera puede ofrecer sus productos, sin embargo no dispone, en principio de los elementos de seguridad que ofrecen las Redes de Valor Añadido, debiendo acudir a cifrar la información con un par de claves (pública y privada)¹².

Para una mejor comprensión del problema que plantea el Comercio Electrónico es preciso que, de forma somera, se definan los elementos que conforman la estructura que en el ámbito de *Internet* posibilita su efectividad.

Se requiere de una página *web* a través de la que el proveedor de bienes o servicios ofrece sus productos al cliente y éste formaliza el contrato y puede dar la orden de pago por la compra realizada o por el servicio recibido. Es como si dijésemos el “escaparate” al que puede acceder el “cliente”.

La página *web* funciona a través de tres estándares: un “Localizador Uniforme de Recursos” (URL) encargado de asociar a cada página de información una dirección única donde localizarla; un “Protocolo de Transferencia de Hipertexto” (HTTP) que especifica cómo se lleva a cabo el intercambio de informaciones entre navegador y servidor y un “Lenguaje de Marcación de Hipertextos” (HTML) que codifica la información de los documentos y

sus enlaces. Es por tanto un conjunto de *software* de información, es decir algo “inmaterial”.

Se requiere de un *Servidor* en el que se ejecutan dichos programas. Aunque en un principio el término estaba referido a la aplicación que realizaba determinadas tareas, la concepción actual hace referencia a una realidad física donde tienen lugar las mismas. El servidor es por tanto una máquina-ordenador en la que se efectúan los servicios de los programas. Su tamaño dependerá del servicio que se desee realizar. El *Servidor* es por tanto algo “tangible”; está constituido por *hardware*.

El *Servidor* puede ser explotado por su propietario o por un tercero. La página *web* tendrá un titular que podrá coincidir con el titular del servidor o ser diferente. En el caso de ser diferentes, puede ocurrir que la empresa que realiza actividades a través de la *web* opere a través de un servidor operado por un *Proveedor de Servicios de Internet* (ISP), existiendo un contrato entre ambos de forma que la empresa le satisface al ISP una remuneración en función de la cantidad de disco o memoria empleada para almacenar el *software* y los datos del *web site*. Son los contratos de *hosting* caracterizados porque el servidor no queda a disposición de la empresa que realiza su actividad a través de la *web*, solamente utiliza una parte de la capacidad.

La otra posibilidad es que exista un contrato en el cual la empresa que realiza actividades a través de la *web* posee en propiedad el servidor o tiene un derecho de *leasing* sobre el mismo, quedando por tanto el servidor a su disposición, pudiendo manipularlo u operar sobre el mismo, donde está la página *web* “albergada”.

Finalmente existe un *Navegador* cuya funcionalidad básica es permitir la visualización de documentos de texto, generalmente en HTML. Es decir su función principal es descargar documentos y mostrarlos en la pantalla. Estamos también en este caso en presencia de *software*.

4. LA PROBLEMÁTICA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. LA FISCALIDAD Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

4.1. La fiscalidad del comercio electrónico

4.1.1. Aspectos generales y opciones

La fiscalidad del comercio electrónico debe estar estrechamente relacionada con las peculiaridades del mismo y con las características de la Sociedad de la Información, concepto este que es

¹² SANTIAGO SEGARRA TORMO: “Nuevas tecnologías y Administración tributaria: experiencia internacional y comunitaria”, *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, págs 1112 y sig.

comprendido del de comercio electrónico. Quiere con ello decirse que los retos que suscita el comercio electrónico son una vertiente más de los producidos por la Sociedad de la Información y por la globalización económica que internacionaliza a los contribuyentes y a los hechos imponible¹³.

Esta inmersión del comercio electrónico dentro de la Sociedad de la Información, caracterizada por su radical novedad; por la progresión acelerada de sus actividades; por la constancia de los cambios tecnológicos sustentados en el desarrollo de nuevas tecnologías especialmente en el sector de las telecomunicaciones; por su flexibilidad y por su carácter omnicomprendido, al afectar a facetas de la vida humana y a diversas ramas del ordenamiento jurídico, hace que sea imposible diseñar un marco jurídico estable que sea capaz de regularla, si no se produce previamente una autorregulación de ese “sistema”. De otro modo es fácil producir una perturbación en el desarrollo de la misma generando ineficiencias y costes de todo tipo para, al final verse superados a la hora de gravar los hechos imponible que genera la sociedad de la información ante el impulso dinamizador de las nuevas tecnologías y sus posibilidades para eludir al Fisco.

Tal y como se señala en el *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, mencionado anteriormente: “...solamente una Autoridad Tributaria Internacional y con poderes, al menos similares a los de Organizaciones Internacionales que regulan otras áreas de la actividad económica o entidades con poderes supranacionales, por ejemplo la Comisión Europea, podría someter adecuadamente a imposición el comercio electrónico” (pág. 197).

Pero la dificultad, que con carácter general se señala, tampoco puede ser motivo para imaginar un comercio electrónico sin impuestos pues ello supondría colocar en situación de desventaja al comercio tradicional que no dispone de los medios tecnológicos necesarios y generar problemas con los principios inspiradores del sistema tributario (neutralidad y equidad).

Ante esta realidad las posturas que se plantean giran en torno a si deben establecerse nuevos impuestos que graven esta nueva forma de tráfico económico o si, por el contrario, habría que aplicar las reglas fiscales existentes a este tipo de operaciones, llevando a cabo las oportunas adaptaciones

En la vertiente que contempla la Sociedad de la Información como realidad económica o como

“economía digital” se situó como opción de gravamen la denominada: *Bit Tax*.

La idea, originaria del Departamento de Industria Canadiense, se basaba en los impulsos electrónicos o informáticos que se precisan para transmitir la información, la orden o el servicio (*bits* recibidos), entendiéndose que dicha medida era la adecuada para cumplir con los principios de suficiencia y neutralidad.

El hecho de que, en muchos supuestos, los ordenadores se encontrasen en manos de particulares que utilizan sus ordenadores personales, de difícil control, y la necesidad de tener que controlarlos a través de los servidores y páginas web que utilizan, con las dificultades de identificación que ello conlleva hicieron que, una idea interesante resultase poco práctica por las dificultades de su gestión.

También incidieron en su rechazo cuestiones de justicia tributaria: se gravarían *bits* recibidos, con independencia del valor de la transacción; de equidad pues discriminaría a favor de otras modalidades de venta que no precisasen *bits*, o los mandasen comprimidos; además de no conocer si la operación es comercial o no.

La alternativa que ha prevalecido es la que opta por adaptar las reglas impositivas existentes a este nuevo cauce de comercio y ello supone analizar si la normativa vigente puede verse afectada en sus consideraciones básicas por este modelo de negocio así como si el análisis de si estas nuevas formas de realizar actividades económicas pueden ser calificadas como actividades realizadas a través de establecimiento permanente o sin mediación del mismo¹⁴

En este sentido la OCDE en su publicación: “Comercio electrónico: los precios de transferencia y la tributación de los beneficios empresariales” (*Estudios sobre política tributaria*. OCDE 2005, número 10), desarrolla las conclusiones del Grupo Consultivo Técnico (GCT).

Al respecto de la determinación del *origen de los beneficios* la opinión está en la línea de situarlos en el lugar donde se ubican los factores que permiten a la empresa su obtención (teoría de la oferta), negando la posibilidad de que, por el mero hecho de que un país proporcione un mercado donde se oferten bienes y servicios, se pueda considerar que los beneficios emanen de él por interacción de la oferta y la demanda (teoría dual oferta demanda).

¹³ *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, págs 195 y sig.

¹⁴ *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Autores: JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO y otros. Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de Estudios Económicos de Galicia, págs. 351 y sig.

Lo que subyace es la dicotomía entre “Estado de residencia” y “Estado fuente”. Esta postura está en la línea de la tributación a través de una presencia que determina la existencia de un establecimiento permanente, pero ¿qué acontece cuando se desarrolla actividad en un territorio sin presencia física?

El comercio electrónico no tiene por qué ser ajeno al planteamiento anunciado, pero una entidad puede desarrollar un importante grado de actividad en la vida económica de un país a través de funciones automatizadas (caso del comercio en línea) sin necesidad de presencia física o de personal que origine la existencia de un establecimiento permanente. ¿Habría que buscar un replanteamiento del concepto de establecimiento permanente para estas situaciones?

La segunda cuestión que se ha planteado es la de la *cuantificación y cálculo de los beneficios*. Los principios de contabilidad separada y de plena competencia inspiradores del cálculo de los beneficios seguramente necesiten de algún replanteamiento motivado por la creciente presencia de grupos económicos y la creciente interdependencia económica que origina sinergias, antes inexistentes, así como beneficios que difícilmente se producirían de tratarse de empresas independientes. El comercio electrónico, sin duda, es un dinamizador de esta nueva situación, y no solamente porque ha producido una importante reducción de los costes de distribución y de la gestión en general, hecho que afecta a la cuantificación de los beneficios, sino porque además ha planteado dificultades en la imputación de determinados rendimientos de productos intangibles a actividades concretas y nuevas líneas de actuación que pueden suponer la necesidad de una revisión sobre los conceptos de renta “activa” y renta “pasiva” que tiene su trascendencia en las políticas de tributación por las diferentes posturas.

Con referencia a la *neutralidad* como objetivo primordial de la política fiscal parece que existe unanimidad en que no deben crearse nuevas reglas que vinculen a empresas que trabajan en la esfera del comercio electrónico frente a otras que no actúen en dicho ámbito, aun a pesar de que haya sido el causante de que se modifiquen los hábitos tradicionales y se mejoren las formas de actividad empresarial.

En materia de *eficiencia impositiva*, no puede decirse que la normativa fiscal presente cargas administrativas adicionales de cumplimiento para las entidades que desarrollen comercio electrónico, pero, en el parecer del Grupo Consultivo Técnico de la OCDE son las normas actuales para calcular los beneficios sujetos a imposición en un

Estado o territorio las que suscitan importantes dificultades administrativas, apareciendo como el problema más importante, la dificultad de encontrar precios de transferencia comparables, pudiendo ocurrir que, sencillamente, no existan.

En este mismo sentido se han manifestado otros autores como GARY D. SPRAGUE y MICHAEL P. BOYLE en su obra “Taxation of Income Derived from Electronic Commerce” en *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXXVI (International Fiscal Association) Kluwer, 2001, 41-42, cuando señalan: “La creciente utilización de intangibles por las empresas que operan en el comercio electrónico complicará también la identificación de elementos de comparación adecuados”.

La *efectividad y la equidad impositiva* suponen que el impuesto se produzca correctamente, en el momento adecuado y tratando de minimizar la posibilidad de fraude y de evasión fiscal. En este sentido el comercio electrónico, por su propia naturaleza permite llevar a cabo numerosas funciones automatizadas desde emplazamientos distintos lo que puede posibilitar el que, con las salvedades que se establecen en el párrafo 4 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, se pueda desarrollar la actividad sin incidir en la condición mínima de constituir establecimiento permanente. Otro tanto cabe decir respecto de las posibilidades de tomar decisiones, a través de video conferencias, desde diferentes partes a la vez, con lo cual el concepto de lugar de ejercicio de la “dirección y el control” queda difuminado o no se presenta con la misma nitidez.

4.1.2. *La problemática del comercio electrónico para la fiscalidad*

Siguiendo el *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, (Comisión para el Estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española; Instituto de Estudios Fiscales. octubre 2000), se puede señalar que el desarrollo de la sociedad de la información genera un reto para la fiscalidad, tanto en lo que respecta a las obligaciones tributarias materiales como formales y también a la gestión.

En el ámbito de la Imposición directa, la primera dificultad es la de identificar al sujeto, persona física o jurídica que obtiene la renta derivada de la transacción, motivado ello por la posibilidad de camuflarse bajo sistemas complejos de seguridad (encriptación) o por no coincidencia del nombre utilizado para la transacción y la localización e identificación del instrumento informático que genera el servicio con la persona que lo maneja. Si a ello

añadimos las posibilidades de localización en paraísos fiscales se puede adivinar que crecen las complicaciones, máxime si existe leyes que protegen el anonimato.

Ello supone un obstáculo al control tributario de la renta o transacción por la inexistencia de intermediarios en la operación que pudiesen facilitar algún tipo de control sobre la operación (retenciones en fuente etc.). No cabe ninguna duda de que en las transacciones que precisan de firma electrónica, los prestadores de servicios de certificación pueden asegurar el conocimiento y registro de los certificadores debilitando en consecuencia la opacidad de las operaciones.

La facturación electrónica es indudable que colaborará a facilitar la localización de estas operaciones.

La posibilidad de que con facilidad se pueda modificar la residencia del sujeto que obtiene las rentas derivadas del comercio electrónico agrava el problema de determinar la jurisdicción fiscal competente y por ende el problema de la doble imposición que tratan de combatir los convenios de doble imposición existentes.

La calificación del tipo de renta a gravar es otro de los aspectos que pueden distorsionarse en el comercio electrónico y ello debido a la facilidad con la que es posible sustituir un soporte físico (discos o libros) por un soporte inmaterial que se transmite de ordenador a ordenador dificultando la calificación de las mismas. Este problema se agrava cuando se está en presencia de cesiones de propiedad industrial e intelectual, rentas calificadas de cánones, cuyo tratamiento debería ser acorde con la naturaleza de lo transmitido y no puede ser controlado, generando discriminaciones impositivas en su tratamiento, dado que existen tributaciones diferentes en función de las características de la renta.

Aunque ya se ha apuntado en otro apartado de este trabajo, la movilidad y falta de fijeza de los equipos, a través o desde los que se opera, y su configuración como realidad electrónica plantean la reconsideración del tradicional concepto de establecimiento permanente como lugar fijo de negocios. El Comité Fiscal de la OCDE ha establecido las normas al respecto en los comentarios al artículo 5 del MC OCDE 2003, que no han sufrido modificaciones en la versión de 2005.

Por lo que respecta a la fiscalidad internacional y aunque le sea de aplicación cuanto ha quedado expuesto en identificación de sujetos, tipología de rentas y nueva concepción del establecimiento permanente, el hecho de la facilidad de acceso a los servicios del comercio electrónico; la rapidez con la que pueden prestarse los mismos y el alto grado

de valor que pueden incorporar los servicios que se prestan (descargas de *software* etc.), plantean problemas de cuantificación dadas las dificultades que puede representar el utilizar los métodos tradicionales para atribuir rentas (precios de transferencia) cuando es difícil determinar operaciones similares de referencia y cuando variables como el coste o el margen son difíciles de determinar al existir dificultades en la imputación y problemas para distribuir gastos e ingresos entre los operadores implicados en el comercio electrónico.

Pasando a la esfera de la imposición indirecta, tras el primer problema ya esbozado de la dificultad en la localización del hecho imponible y sus consecuencias de ausencia de tributación en unos casos o de doble tributación en otros, aparece una traslación de conceptos clásicos como el de entrega de bienes hacia el de prestación de servicios por el hecho de optar por la "descarga electrónica" (de libros o de música) frente a la tradicional adquisición física de los mismos bienes. Además la propia conexión al servicio que propicia el comercio electrónico ya es generadora de valor añadido, suponiendo una operación gravada.

Finalmente la identificación y localización de los sujetos pasivos produce problemas y su movilidad puede precisar de la necesidad de nombrar representantes para garantía en cuestiones como posibles devoluciones de impuestos. Al respecto del posible registro de operadores que intervienen en el comercio electrónico la Directiva 2002/38 CE de 7 de mayo 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 televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica ha creado un régimen especial para los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto que, aunque no naciese con esta finalidad específica, si se opta por el mismo, se le obliga a su registro en cualquiera de los estados miembros desde el que deberá realizar sus obligaciones fiscales de declaración-ingreso por las operaciones realizadas en cualquiera de los estados miembros.

La gestión tributaria se debe enfrentar a nuevos retos relacionados con esta modalidad de comercio que comprenderá nuevos sistemas de gestión y de control por desarrollo de facturas telemáticas, contabilidades electrónicas etc. Desde otra perspectiva hay que destacar que el desarrollo telemático es beneficioso para la Administración tributaria al conseguir una agilización de los procedimientos y una mejora en la prestación de los servicios a los ciudadanos que redundará en reducción de costes y

en un acercamiento en el tiempo al conocimiento de la realización de los hechos imponderables.

4.2. La figura del establecimiento permanente en el comercio electrónico

A la vista de los conceptos examinados se debe analizar el efecto que las peculiaridades del comercio electrónico originan en el concepto de establecimiento permanente, para determinar si estas actividades de comercio electrónico se pueden considerar realizadas a través de establecimiento permanente o sin mediación de EP.

En este sentido el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha dedicado un estudio a esta cuestión específica¹⁵.

Las conclusiones pueden resumirse como sigue:

La *página web*, al estar constituida por una combinación de *software* y de datos electrónicos, carece de materialidad y ese carácter de activo inmaterial le impide entrar en la categoría de “lugar de negocio” ya que en lo que respecta al *software* y a los datos contenidos en ésta no se da la existencia ni de locales ni de maquinaria ni de equipos. Por lo tanto *no puede ser considerada como establecimiento permanente*.

El *servidor* que “alberga” la *página web* y mediante el cual se accede a ella es, por el contrario, parte de un equipo con ubicación física y tal localización puede, de este modo, constituir “un lugar fijo de negocios” de la empresa que explota el servidor. Este equipo informático en una ubicación determinada podría constituir un establecimiento permanente si se diese el requisito de la “fijeza”. Para que ello se produzca habrá de estar ubicado en un determinado lugar durante un periodo de tiempo lo suficientemente amplio que le otorgue el carácter de fijeza. Por ello, en esas condiciones, el *servidor puede ser considerado como establecimiento permanente*.

Cuando se conectan los conceptos de *servidor* y *página web* albergada en el mismo es preciso efectuar algunas precisiones.

Puede ocurrir que la empresa que maneja el servidor sea diferente de la empresa que desarrolla la actividad mercantil a través de la citada *página web*, estando por lo tanto en presencia de dos actividades diferentes: la mercantil a través de la *página web* y la mercantil de “hospedaje” de la misma desarrollada por el Proveedor de Servicios de Internet (ISP). En estos casos la empresa que utili-

za la *página web* satisface unos honorarios al ISP en virtud de los acuerdos que pueden estar referidos a la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar el *software* y los datos requeridos por la *página web*. Estos contratos, ordinariamente, no implican que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa, incluso si la empresa ha podido elegir el servidor donde ubicar su *página web* y la localización de esta última. En estas condiciones no se podría hablar de *página web* como establecimiento permanente.

Cuestión diferente sería que la empresa que desempeña su negocio a través de una *página web* disponga de un *servidor en propiedad o en alquiler* en el que almacena y utiliza la *página web*. En este caso, si se cumpliesen los demás requisitos del precepto *si que se estaría en presencia de un establecimiento permanente*.

En lo referente a la *actividad desarrollada* a través del equipo es necesario resaltar que es preciso analizar el tipo de actividades que se desarrollan, y así cuando se tratase de operaciones “preparatorias o auxiliares” de las contempladas en el apartado 4 del artículo 5 del Modelo de Convenio, *no cabría hablar de establecimiento permanente*. Como ejemplos de actividades consideradas como preparatorias o auxiliares se señalan las siguientes:

- Proporcionar un enlace de comunicación (parecido a una línea telefónica) entre suministradores y clientes.
- Hacer publicidad de las mercancías y servicios
- Transmitir información a través de un “servidor-espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones.
- Recoger datos de mercado para las empresa.
- Obtener información.

Sin embargo, cuando tales actividades supongan en sí mismas una *parte esencial de la actividad mercantil* de la empresa en su conjunto y el equipo constituyera un lugar fijo de negocio de la empresa *estaríamos en presencia de un establecimiento permanente*.

La definición de una actividad como básica para una empresa está en relación con la naturaleza del negocio realizado por la misma. Para una empresa cuya actividad es la de venta de productos, la utilización de un servidor con una *página web* para la actividad de publicidad, catálogos de productos o información a potenciales clientes, presenta peculiaridades de actividades preparatorias o auxiliares del negocio de venta, y no otorgarían al servidor, por el desarrollo de esas actividades, el carácter de

¹⁵ Clarification on the application of the permanent establishment definition in E-commerce, OCDE, París, 20 de diciembre de 2000; cuyas conclusiones en sus aspectos fundamentales se han incorporado a los Comentarios del artículo 5 del MC OCDE de 2003 y que subsisten en la versión de julio de 2005.

establecimiento permanente. Por el contrario, para un ISP la actividad de explotación de sus servidores para dar servicio a sus clientes es una parte esencial de su actividad y no podría, por tanto, ser considerada como preparatoria o auxiliar. Por ello no es posible generalizar sobre las características de una actividad respecto a su carácter de auxiliar o esencial, siendo necesario el análisis caso por caso.

Los comentarios al Modelo de Convenio analizan dos cuestiones estrechamente relacionadas con lo expuesto. Estas son las de “necesidad de personal” para el desarrollo de la actividad y la de el análisis de la figura del Agente dependiente en los contratos de *hosting*.

Cuando una empresa explota el equipo informático desde una determinada ubicación y se dan las circunstancias para que pueda considerarse como establecimiento permanente la inexistencia de personal no condiciona dicha calificación. La *presencia de personal no es necesaria* para considerar que una empresa desarrolla total o parcialmente su negocio desde un determinado lugar, cuando de hecho no se necesita personal para desarrollar ahí sus actividades. Esta conclusión afecta al comercio electrónico en la misma medida que a otras actividades en las que el equipo puede desarrollar su cometido de forma automática.

Se ha examinado la operativa mediante la cual un ISP “alberga” páginas web de otras empresas bajo sus servidores de Internet. La cuestión que se analizó fue la de la posibilidad de que, al realizar la empresa propietaria de la web actividades a través de un ISP, propietario del servidor y explotador del mismo, en base al apartado 5 del artículo 5 se pudiese considerar que este ISP tenía la consideración de *Agente dependiente* y otorgar a la situación el carácter de establecimiento permanente. La conclusión es que el apartado 5 *no sería aplicable* dado que un ISP carece de autoridad para establecer contratos en nombre de la empresa propietaria de la web y no los firmará regularmente. Además el hecho de aparecer como prestadores de servicios para diferentes titulares de páginas web les otorgaría el carácter de independientes actuando en el transcurso ordinario de su negocio. La inexistencia de “persona” en el caso de la página web cierra la posibilidad de aplicación del apartado 5.

4.3. La calificación de las rentas derivadas del comercio electrónico

Las rentas que genera la actividad del comercio electrónico, si prescindimos de algunas cuestiones ya mencionadas (dónde se entienden realizadas; mayor dificultad en su correcta cuantificación;

necesidad de buscar criterios más eficaces en precios de transferencia etc.) no presentan en principio ninguna peculiaridad en cuanto a su calificación. Estaremos por tanto en presencia de rendimientos de actividades empresariales, pues tienen origen en una actividad económica.

Por tanto y desde la perspectiva del Modelo de Convenio OCDE su encuadramiento estaría en la esfera del artículo 7 “Beneficios Empresariales”.

De cualquier forma un somero repaso a las peculiaridades que presenta el comercio electrónico, en su modalidad *on line* nos pone en situación para precisar que pueden presentarse algunas salvedades a la norma general.

El problema surge con las operaciones *on line* de *software informático* al ser posible que los pagos que generen tengan encuadramiento entre los conceptos del artículo 12 del Modelo OCDE como cánones, escapando por tanto a la consideración de rentas empresariales (art. 7). Esta posibilidad aparece reflejada en el apartado 7.º del propio artículo 7, en el que se establece:

“Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”

Esta regla del apartado 7, establece una delimitación positiva y negativa respecto de su ámbito de aplicación; tal delimitación se realiza fundamentalmente a través de una regla de prioridad específica de acuerdo con la cual las rentas que, de acuerdo con otros preceptos del convenio caen en el ámbito objetivo de preceptos distintos del artículo 7 quedan, en principio, excluidas del ámbito de aplicación de este último; y viceversa, toda renta derivada del ejercicio de actividades comerciales, industriales o empresariales que no pertenezca a categorías de renta cubiertas por preceptos específicos caerá en el ámbito de aplicación del artículo 7¹⁶.

En base a lo anterior es preciso analizar el concepto de cánones para determinar en qué categoría de renta nos movemos.

El apartado 2 del artículo 12 del Modelo OCDE contiene una definición del término cánones y señala:

“El término «cánones» en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o

¹⁶ JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO: “La tributación de los beneficios empresariales”, *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Fundación PEDRO BARRÍE DE LA MAZA. Instituto de Estudios Económicos de Galicia, (pág. 488).

científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”

La definición hace referencia a bienes o derechos que forman parte de las diferentes modalidades de la propiedad literaria y artística, así como a elementos de propiedad intelectual e información relativa a experiencias prácticas adquiridas en terrenos científicos, industriales o comerciales. De la actual definición ha desaparecido la referencia al “uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico” que figuraba en el Modelo de Convenio de 1977, decisión del Comité de Asuntos Fiscales, con la finalidad de que quedasen incluidas dentro del ámbito de los beneficios de las empresas y de las actividades profesionales.

Como se señala en los comentarios al Modelo OCDE el *software* puede describirse como “un programa o una serie de programas que contiene las instrucciones destinadas a un ordenador para el funcionamiento operativo del mismo (programas operativos) o para la ejecución de otras tareas (programas de aplicación)”. Este *software* puede ser objeto de transmisión por diversos medios, careciendo de relevancia para el tema que nos ocupa cual sea la forma elegida (electrónicamente, por escrito, en cinta o en disco, generalizado o personalizado).

La relevancia se la da el “motivo por el que se realiza el pago” y así, cuando el pago tiene como objeto obtener el derecho de utilización de un programa cuyo uso, en ausencia de esa licencia, constituiría una violación de los derechos de autor, se estará en presencia de un canon. Es el caso de pagos para poder reproducir y distribuir entre el público un *software* o de modificar y difundir el programa entre el público. Es decir *existirá canon cuando el pago autorice el derecho de explotación comercial*.

Cuando el motivo del pago transfiera al cesionario el derecho a usar el *software* con derechos limitados de reproducción estaremos en presencia de un beneficio empresarial.

Es decir *existirá beneficio empresarial cuando el pago limite los derechos de reproducción*.

En los casos señalados no se ha producido una transferencia plena de los derechos de autor sino una autorización para su uso, satisfaciendo “derechos de autor”. Cuestión diferente es el pago como contrapartida de una *transferencia de la propiedad plena de los derechos de autor*. En estos casos *no se puede hablar de cánones*, estando más bien en presencia de rentas de actividades comerciales o

de ganancias de capital, sin que sea de aplicación el comentado artículo 12.

Existen otros casos en los que el pago compensa la adquisición de ideas subyacentes en el programa, tales como la lógica, los algoritmos o los lenguajes o técnicas de programación. En estos casos la calificación de la renta sería la de canon en la, medida en que lo que retribuye es la cesión de uso de fórmulas secretas o información referente a una experiencia industrial comercial o científica.

Finalmente cabe hablar de pagos realizados en virtud de contratos mixtos (*hardware* y *software*) con cesiones del derecho de uso del *software* y con prestaciones de servicios. En estos casos la solución estriba en descomponer la cuantía de los pagos o hacer un reparto razonable para aplicar el régimen fiscal correspondiente a cada una de las partes.

5. EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN NUESTRO DERECHO POSITIVO

El Derecho positivo español, frente a posturas basadas en crear un clima propicio para el comercio electrónico desde el establecimiento de pautas que giran en torno a la creación de una zona libre de aranceles para el mismo, como ha sido la defendida por países netamente exportadores de bienes y servicios a través de Internet, caso de los Estados Unidos, ha seguido las directrices de la Unión Europea, organización que más interés ha mostrado en estas cuestiones fundamentalmente en relación con la imposición indirecta, habida cuenta de los inconvenientes que el proyecto de sistema común de IVA, con tributación en origen, podría encontrar en una fórmula de comercio que posibilita a los consumidores finales la adquisición de bienes susceptibles de digitalización desde otro Estado miembro sin necesidad de transporte¹⁷.

Así, las pautas en nuestro sistema fiscal han seguido unos criterios básicos síntesis de las directrices propuestas por la Unión Europea¹⁸.

Estas directrices propuestas son:

- Ausencia de nuevos impuestos tratando de adaptar el IVA a la nueva realidad.
- Consideración de la transmisión electrónica como un servicio.

¹⁷ JUAN FRANCISCO HURTADO GONZÁLEZ: *La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico*.

¹⁸ “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”, *Comunicación de la Comisión al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social*, de 17 de junio de 1998.

- Garantía de neutralidad, considerándose que los servicios prestados desde fuera de la Unión Europea a consumidores finales deben gravarse en el territorio de consumo para no causar distorsiones a las empresas establecidas en territorio comunitario, obligadas a repercutir el correspondiente IVA.
- Armonización de los sistemas fiscales para facilitar el cumplimiento tanto a los agentes como a las administraciones fiscales.
- Igualdad de tipos para consumos con transmisión digitalizada y con transmisión por mecanismos tradicionales.
- Necesidad de facilitar la administración de los impuestos. Autorización de la factura electrónica en el seno de la Unión Europea.

5.1. Imposición directa

En el ámbito de la imposición directa la obtención de renta derivada del comercio electrónico puede estar gravada por tres tributos:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (IRPF), regulado por el Real Decreto Legislativo 3/2004 de 5 de marzo que aprueba su Texto Refundido, y cuyo desarrollo reglamentario se ha efectuado por el Real Decreto 1775/2004 de 30 de julio.

b) Impuesto sobre Sociedades, (IS); regulado por el Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo que aprueba su Texto Refundido, y cuyo desarrollo reglamentario de ha efectuado por el Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio.

c) Impuesto sobre la Renta de no residentes, (IRNR), regulado por el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo.

En los impuestos sobre la renta de las personas físicas y en el impuesto de sociedades la sujeción al impuesto está basada en el principio de residencia, mientras que en el caso del impuesto sobre renta de no residentes la sujeción es en base al principio de la fuente de la renta.

El criterio de residencia en el ámbito de las Personas Físicas establece que son residentes en territorio español las “personas físicas que permanezcan más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este periodo de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país” (art. 9.1.ª).

También son residentes en territorio español las personas físicas cuyo “núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta radique en España” (art. 9.1 b).

El criterio de residencia en el ámbito de las Personas Jurídicas establece que son residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: (art. 8.1)

“a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.

b) Que tengan su domicilio social en territorio español.

c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.”

El hecho imponible en ambas figuras es la obtención de renta por parte de los sujetos sin que la norma establezca particularidad alguna sobre el lugar donde esta se obtiene, mas al contrario en el caso de las personas jurídicas se añade: “cualquiera que fuese su fuente u origen”.

El concepto de renta mundial contenido en el precepto, que se aplica al residente, hace que, a efectos tributarios, no tenga relevancia alguna la localización de la página *web* a través de la que se trabaja ni el lugar en el que pueda encontrarse el servidor, pues la totalidad de la renta obtenida estaría sometida en concepto de rendimientos de actividad empresarial cuando su perceptor fuese residente en territorio español. Lo mismo cabe decir respecto de la prestación de servicios por alquiler de servidores de *Internet*, con independencia de dónde se encontrasen estos, pues el hecho de que el sujeto que los explota sea residente en España otorga a los mismos el carácter de renta sometida a gravamen en España, por el mismo concepto de renta mundial.

Una cuestión bien distinta es cuando la renta sea obtenida por una persona o entidad no residente en España. En este caso desaparece el concepto de renta mundial y adquiere toda su importancia el concepto de “lugar de obtención de la renta”, habida cuenta de que solo se podrán someter a gravamen las rentas obtenidas en España.

El objeto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes es “gravar la renta producida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes” (art. 1). Tiene por tanto extraordinaria relevancia la calificación de qué se entiende por “renta obtenida en territorio español” para, una vez determinada su obtención en territorio español, analizar si se ha producido a través de un establecimiento permanente o sin mediación de establecimiento permanente, dado que la cuantificación del importe de la renta es diferente en uno u otro caso.

Dejando al margen el problema de la cuantificación de la renta producida en España, que no es objeto de este trabajo, la dificultad es determinar si se trata de renta obtenida en territorio español.

Nuestro ordenamiento interno considera rentas obtenidas en territorio español (art. 13 LIRNR):

“a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

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

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

b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

1.º...

2.º Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español...”

En base al articulado, un primer escalón lo constituirían las rentas derivadas de un establecimiento permanente existente en España. Aquí no tendríamos duda de que una entidad no residente que tuviese en España un establecimiento permanente dedicado a la explotación de páginas web, o a la explotación de servidores para hospedar páginas web, quedaría sometida en la medida en la que dichos rendimientos fuesen imputables al establecimiento permanente. En este caso la dificultad estribaría en determinar qué parte es imputable al establecimiento permanente.

Un segundo escalón lo constituirían aquellas rentas obtenidas por explotación de una página web propiedad de una persona o entidad no residente sin establecimiento permanente.

Como ya se ha mencionado, en base a los comentarios al Modelo OCDE, la página web por sí misma, al tratarse de *software* y constituir una pro-

piedad intangible no puede ser considerada como lugar de negocios y consecuentemente no se podría hablar, por el mero hecho de poseer una web en un servidor situado en España, de la existencia de un establecimiento permanente ni, en definitiva, de un renta obtenida en territorio español.

Respecto del servidor situado en España tanto si fuese propiedad como si se explotase en régimen de alquiler, si éste reuniese las restantes características de fijeza y de colaborar a la totalidad o a una parte de la actividad de la empresa, podría hablarse de establecimiento permanente, y por lo tanto, sus rendimientos serían considerados como obtenidos en territorio español a través de establecimiento permanente. Cuando en dicho servidor se encontrase “alojada” la página web, a través de la cual se desarrolla la actividad de la empresa también estaríamos en presencia de un establecimiento permanente, constituido por el servidor, dado que la página web como intangible no entraría en la categoría de establecimiento permanente.

Caso de no existir Convenio de Doble Imposición con el país del que el titular de la explotación fuese residente, las consideraciones habría que hacerlas sobre nuestra IRNR en la que las consecuencias son similares a las expuestas para el caso de la existencia de Convenio. En ambos casos la cuestión sobre la que gira el tema es la de la posible consideración de establecimiento permanente a la mera presencia virtual, no física, pues de *ipso* ello supone una presencia en la vida económica del territorio del que se hable.

5.2. Imposición indirecta

La normativa interna en materia de fiscalidad indirecta sobre el comercio electrónico ha tenido importantes modificaciones, motivadas por el auge de este tipo de comercio y por la problemática que encierra.

Esquemáticamente se puede señalar que sobre la Sexta Directiva 77/388 CEE del Consejo, cuya transposición a nuestro sistema impositivo se encuentra en la Ley 37/1992 de 28 de diciembre reguladora del IVA (LIVA), han incidido las adaptaciones necesarias consecuencia de las transposiciones derivadas de la Directiva 2002/38 CE del Consejo, de 7 de mayo que contempló, con referencia al comercio electrónico, el lugar de realización de las operaciones, y lo mismo respecto de los servicios de radiodifusión y televisión, además de matizar en el concepto de entregas de bienes y de prestaciones de servicios las peculiaridades que se desprenden del comercio electrónico.

Junto con ello dicha Directiva crea un régimen especial aplicable a determinados operadores no comunitarios en comercio electrónico.

Por otro lado la Directiva 2001/115 del Consejo, de 20 de diciembre, en respuesta al compromiso de potenciación de la facturación electrónica en el ámbito de la CEE, llevó a cabo una armonización de dicha materia.

La transposición de todo ello a nuestro sistema tributario corrió a cargo de la Ley 53/2002 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Sistemáticamente las modificaciones han supuesto:

Con respecto al concepto de “entrega de bienes”, en el artículo 8 de la LIVA, se amplió el concepto al recogerse bajo el mismo (dos 7.º):

“El suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material.

A estos efectos se considerarán como productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario.”

Con respecto al concepto de “prestación de servicios”, en el artículo 11 de LIVA se amplió el concepto al incorporarse al mismo (dos 16.º):

“El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte.

En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso de su destinatario.”

En el ámbito del lugar de realización de las prestaciones de servicios el artículo 79 LIVA contempla, como regla general, el territorio de aplicación del impuesto cuando el prestador de los mismos tenga situada en dicho territorio la sede de su actividad y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 70.

El artículo 70 incorporó, como servicios prestados en el ámbito de aplicación del impuesto (uno 4.º):

“A) Los prestados por vía electrónica en los siguientes supuestos:

- a) Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio. Lo dispuesto en este párrafo se

aplicará con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

- b) Cuando los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que se presten los servicios se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que el destinatario del mismo no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal y se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en la Comunidad, así como cuando no resulte posible determinar su domicilio.

A efectos de lo dispuesto en este párrafo, se presumirá que el destinatario del servicio es residente en la Comunidad cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio.

- c) Cuando los servicios sean prestados desde la sede de actividad o un Establecimiento permanente de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad, y el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.

A efectos de lo dispuesto en este párrafo se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio.

B) A efectos de esta Ley, y sin perjuicio de lo establecido en el número 8.º de este apartado, se considerarán servicios prestados por vía electrónica aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica."

A la vista de cuanto ha quedado expuesto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

En los casos de comercio *off line*, cuando se trate de bienes corporales estaremos en presencia de entregas de bienes. No influirá en la operación el hecho de que se haya podido efectuar el contacto y el propio pedido a través de medios telemáticos.

Cuando lo que se solicite sea *software* hay que distinguir si es un *software* normalizado o no. En este sentido el artículo 8. dos 7.º en redacción dada por la Ley 52/2002, como hemos visto, establece el carácter de entrega de bienes para los suministros de productos informáticos normalizados con independencia del soporte material en el que se efectúe la entrega.

En caso de que el producto informático facilitado no sea normalizado estaremos en presencia de una prestación de servicios, considerándose accesorio a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte.

En los casos de comercio *on line* de bienes digitalizados no se puede hablar de entregas de bienes, pues el carácter "no corporal" de los mismos lo expulsa de esa calificación (art. 8 uno LIVA), siendo considerados como prestaciones de servicios.

Respecto de la localización de las operaciones en el caso de comercio *off line* y tratándose de bienes corporales (entregas de bienes) le serán de aplicación las reglas referentes a las entregas de bienes y así, si no van a ser objeto de transporte fuera de España se considerarán realizadas en el lugar donde los bienes se pongan a disposición del adquirente.

En caso de envío fuera de España las reglas de localización son las mismas que para las entregas intracomunitarias o para las exportaciones, en función de donde se encuentre establecido el destinatario de dichas entregas.

Cuando estemos en presencia de prestaciones de servicio, las reglas de localización atienden al lugar de localización del prestador del servicio y al lugar de localización del destinatario, pudiéndose establecer las siguientes posibilidades:

	Localización del prestador del servicio	Localización del destinatario
a)	En España	En España
Se considera realizado el servicio en territorio español.		
b)	En España	En otro país U. E.
Se considera realizado en: Destino, si el destinatario es empresario o profesional. España, si el destinatario es un particular.		
c)	En España	En otro país no U. E.
Se considera realizado en: Destino, si el destinatario es empresario o profesional. Destino, si el destinatario es un particular. España, si el servicio se utiliza efectivamente en España.		
d)	En España	En Canarias, Ceuta o Melilla
Se considera realizado en Canarias, Ceuta o Melilla (no IVA).		
e)	En otro país U. E.	Mismo país que prestador
Se considera realizado en el territorio U. E. donde se presta y recibe.		
f)	En otro país U. E.	En país U. E. distinto del prestador
Se considera realizado en: Destino, si el destinatario es empresario o profesional. Origen, si el destinatario es un particular.		
g)	En otro país U. E.	En un país no U. E.
Se considera realizado en: Destino, si el destinatario es empresario o profesional. Destino, si el destinatario es un particular		

La casuística analizada es aplicable al caso de prestadores de servicios establecidos fuera de la Unión Europea, pero que dispongan en España o en algún otro Estado Miembro de un establecimiento permanente.

Cuando el prestador del servicio está establecido fuera de la Unión Europea y no dispone en España de un establecimiento permanente ni está obligado, por cualquier otro motivo, a estar identificado en la Comunidad la localización de la prestación del servicio se rige por las siguientes reglas:

	Localización del prestador del servicio	Localización del destinatario
a)	Fuera Unión Europea	España
Se considera realizado en: Destino, si el destinatario es empresario o profesional. Destino, si el destinatario es un particular		
b)	Fuera Unión Europea	Otro Estado U. E.
Se considera realizado en: Destino, si el destinatario es empresario o profesional. Destino, si el destinatario es un particular.		

En el afán de corregir la discriminación que se produce en el comercio electrónico cuando los ser-

vicios son prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad y que prestan sus servicios a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales y que estén establecidos en la Comunidad, se creó el Régimen Especial aplicable a los servicios por vía electrónica.

La discriminación nacía del hecho de que los no establecidos en la Comunidad, cuando prestaban servicios de comercio electrónico a particulares no empresarios ni profesionales, realizaban operaciones no sujetas a IVA, no quedando por tanto sujetas al impuesto operaciones de consumo dentro de la Comunidad, por las características del consumidor final.

La Directiva 2002/38/CE de Consejo modificó la Directiva 77/388CEE estableciendo un artículo 26 *Quater* donde se desarrolla dicho régimen especial.

La trasposición de todo ello a nuestra normativa interna corrió a cargo de la Ley 53/2002 de 30 de diciembre que incidió sobre la Ley 37/1992, incorporando en sus artículos 163 y siguientes el citado régimen. Posteriormente por Orden HAC/1736/2003 de 24 de junio se desarrolla el citado régimen, cuyos rasgos básicos son:

- Es de carácter potestativo.
- Se aplica a los empresarios y profesionales no establecidos en la Unión Europea y que no tengan la obligación de estar identificados en la Comunidad.
- El alta en el régimen obliga a registrarse al empresario o profesional en el país que haya decidido.
- Obliga al empresario o profesional a declarar por vía electrónica en el país donde se registró el impuesto sobre el valor añadido devengado en cada trimestre, señalando por cada país el valor total, IVA excluido de las prestaciones de servicios efectuadas.
- Junto a la declaración, si existen cuotas, deberá proceder a ingresar el total de todas ellas en una cuenta bancaria en euros designada por el Estado miembro de identificación.
- Las prestaciones de servicios a las que alcanza el régimen aparecen el anexo L de la propia Directiva.
- El Estado de identificación “reparte” entre los Estados que comprenda la liquidación las cuotas que les correspondan.

Por lo que respecta a la factura electrónica, la armonización llevada a cabo por el artículo 2.º c de la Directiva 2001/115CE del Consejo de 20 de diciembre, encontró acomodo en nuestra normativa interna de la mano de la mencionada Ley

53/2002 de 30 de diciembre que modificó el artículo 164 de la LIVA dando cobertura a la facturación electrónica al establecer en su apartado Dos:

“Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la facturación electrónica.”

El desarrollo reglamentario ha corrido a cargo del Real Decreto 1496/2003 de 28 de noviembre por el que se regulan las obligaciones de facturación.

5.3. Imposición local

Como conclusión al análisis del comercio electrónico en nuestro derecho positivo es preciso mencionar su incidencia en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

La figura Impositiva aparece en la Ley 39/1988 de 28 de diciembre Reguladora de las Haciendas Locales, cuyo texto fue modificado por el actual Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo que constituye el Texto Refundido del impuesto como tributo local.

El artículo 78 del citado texto define el hecho imponible como: “el mero ejercicio, en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado”.

No cabe por lo tanto duda sobre el sometimiento de la actividad de comercio electrónico a la figura impositiva.

Con independencia de su carácter marcadamente censal y del descenso en su recaudación al quedar exentas del mismo las personas físicas; las Sociedades y los contribuyentes por el IRNR que operen en España mediante establecimiento permanente, con un volumen de cifra de negocios inferior a un millón de Euros, no cabe duda de que el problema que puede plantear esta figura impositiva es la determinación del municipio donde ubicar la actividad, habida cuenta de que esta puede ser desarrollada desde cualquier lugar del territorio nacional sin una ubicación fija.

Por ello algunos autores han planteado la necesidad de crear una cuota nacional específica¹⁹.

¹⁹ JUAN FRANCISCO HURTADO GONZÁLEZ: *La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico.*

BIBLIOGRAFÍA

- CALDERÓN, José Manuel, y otros: *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de estudios Económicos de Galicia.
- CASADEI, Massimo: *La Imposición Internacional del comercio electrónico*. Doctrina.
- CUESTA MAESTRO, Luis Carlos: *Impacto de la era digital en el sistema tributario*. Doctrina Científica.
- DE LA VILLA GIL, José María: *Comentarios a las leyes tributaria y financieras*.
- DÍAZ, Vicente Óscar: *El Comercio electrónico y sus implicancias tributarias primarias*.
- GARCÍA PRATS, F. A.: *El establecimiento permanente. Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*.
- GONZÁLEZ CARCEDO, Javier: "El Comercio Electrónico Internacional y la tributación directa: Reparto de las potestades tributarias", Instituto de Estudios Fiscales. *Documento 28/02*.
- HURTADO GONZÁLEZ, Juan Francisco: *La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico*.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Notas sobre la tributación de no residentes*.
- MONTESINOS OLTRA, Salvador: "Comercio Electrónico y Gravamen de las Rentas Empresariales de los no residentes", *Crónica Tributaria*, num. 108/2003.
- OTERO CASTELLÓ: *El concepto de establecimiento permanente*.
- OTERO HIDALGO: *El Comercio Electrónico. Fundamentos y situación en España*.
- SEGARRA, Santiago: "Nuevas tecnologías y Administración tributaria: Experiencia Internacional y Comunitaria", IEF, *Manual de Fiscalidad Internacional*.
- "Comercio electrónico: los precios de transferencia y la tributación de los beneficios empresariales", OCDE, *Estudios sobre política tributaria.*, núm. 10.
- Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*. Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española. Instituto de Estudios Fiscales.
- Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios fiscales.