



EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA REVOLUCIÓN DIGITAL

Gil García, Elizabeth

Editorial Tirant lo Blanch
Colección Tributario Profesional
Valencia, 2023, 178 páginas

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.2.6>

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

La sociedad, en general, y las Administraciones Tributarias (en adelante AATT), en particular, vienen enfrentando desde los inicios del siglo XXI dos retos: la globalización de las relaciones económicas y la digitalización de las actividades sociales y empresariales (1).

Estas dos variables: digitalización y globalización se alimentan, de manera compleja, entre sí y han sido, además, aceleradas por fenómenos, siquiera coyunturales (o eso queremos creer), como ha sido la pandemia COVID-19; por lo cual, todavía desconocemos el impacto de tales hechos en los próximos ejercicios, en el marco de lo que algunos denominan Revolución Industrial 4.0 y en el que herramientas como la Inteligencia Artificial se encuentran apenas en su infancia (2).

En ese contexto de contradicción creciente entre soberanía nacional (fundamento de los tributos nacionales y de las competencias de las propias AATT) y globalización económica y procedimientos tributarios y digitalización de las actividades socio-económicas, con ruptura de los nexos clásicos que justificaban el gravamen de una capacidad económica determinada dentro de unas fronteras nacionales, resulta que conceptos básicos, consolidados y, en su momento, de utilidad general para la sujeción tributaria como es el de establecimiento permanente (en adelante EP), devienen obsoletos, resultan incompatibles con el citado contexto y necesitan, claramente, de una adaptación, de un ajuste o, en el más radical de los supuestos, de una sustitución por otras herramientas tributarias.

(1) *Passim*. Carbajo Vasco, D. y Collosa, A. (2022): *La digitalización de las Administraciones Tributarias*, Ed. Tirant lo Blanch, colección Tirant lo Blanch Tributario Profesional, Valencia.

(2) Un ejemplo de la problemática que plantea la inteligencia artificial sobre el trabajo de las Administraciones Tributarias puede encontrarse en: Oliver Cuello, R. (2021): “*Big Data e Inteligencia Artificial en la Administración Tributaria*”, *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política*, n.º 33, octubre de 2021 (última fecha de acceso: 14 de enero de 2023) [file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Dialnet-BigDataInteligenciaArtificialALAdministracioTrib-7962070%20(2).pdf].

Y es en ese contexto en el cual tiene su lugar la obra que comentamos, centrada en exponer, por un lado, la crisis del concepto de EP, los ajustes y adaptaciones que la doctrina y las legislaciones tributarias han ido incorporando a la mencionada herramienta del EP y, por último, en desarrollar un ajuste de esta idea a la economía digital, el llamado “establecimiento permanente virtual” (en adelante, EPV); ajuste que, por otra parte, no parece haber sido ni general ni exitoso pero que ha servido como mantillo y tierra nutriente tanto para el desarrollo del nuevo paradigma de la fiscalidad internacional, las propuestas de los Pilares 1 y 2 por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) (3) como para la proliferación de gravámenes sobre los servicios digitales que se da en las AATT modernas (4).

2. DESARROLLO DE LA OBRA

En la “Introducción” a su trabajo, la autora, una experta en Fiscalidad internacional, profesora de la Universidad de Alicante, ya engarza la crisis de una figura clave en la fiscalidad internacional como es la del EP con la digitalización, debido a que el concepto y la regulación del EP «...sigue anclada en la idea de la presencia física...», página 13, mientras que la sociedad y la economía modernas están inmersas en un acelerado proceso de digitalización.

En el Capítulo 1, iniciado en la página 17, la autora describe, brevemente (5), los orígenes y evolución del concepto de EP; término centrado en la existencia de un «lugar fijo de negocios» desarrollado por una entidad no residente en otro Estado que busca asimilar esta actividad empresarial “fija” a la desarrollada en la otra nación por una empresa nacional.

«El establecimiento permanente, pues no es más que esa circunstancia o conjunto de circunstancias que revelan la existencia de una actividad esencial y estable en un Estado diferente de aquel en el que la empresa tiene su residencia» (página 19).

Este concepto parte, en un contexto económico de principios del siglo XX, de la identificación de la “fijeza” de la actividad económica con la existencia de una instalación física en otro Estado y permite el desarrollo de la Red de CDI, apadrinada por la OCDE desde 1963, configurándose con un parámetro clave en la estructura del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MCOUDE), desde su primera edición, de 1963, artículo 5 (6).

(3) Para un resumen de este enfoque, y en castellano, Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20 *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*, octubre 2021 [<https://www.oecd.org/tax/beps/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>] (último acceso realizado el 14 de enero de 2023).

(4) Para el caso español, nos remitimos a la malhadada y, técnicamente muy defectuosa, Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (“Boletín Oficial del Estado”, 16/10/2020).

(5) El origen del concepto de EP aparece en Convenios de Doble Imposición (en adelante CDI) firmados por Estados alemanes, como Prusia, a mediados del siglo XIX.

(6) Cuya versión sintética, expuesta aquí a título puramente ilustrativo, conforme a la traducción oficial de la versión sintética (*condensed*) de julio de 2010 (es decir, antes de incorporar

las disposiciones derivadas del proyecto *Base erosion and profit shifting, Erosión de la base imponible y traslado de beneficios*; en adelante, BEPS, edición de 2017), decía lo siguiente:

«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:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres; y
- 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 un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante 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 tenga 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».

Ver [<https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>], página 25 (fecha de acceso: 15 de enero de 2023).

Desde entonces, aunque la legislación, la doctrina y la jurisprudencia han destinado millones de páginas a comentar este artículo, ha permanecido prácticamente intacto, hasta que la Acción 7 del Plan BEPS planteó algunas reformas en su redacción para hacer frente a mecanismos de elusión fiscal, concretamente, incorporando disposiciones anti fragmentación de EEPP y luchando contra el abuso de la denominada “cláusula de agencia”.

Sin embargo, como desarrolla el Capítulo 2 del trabajo, “El establecimiento permanente como lugar fijo de negocios”, el error de identificar “fijeza” con “nexo físico” para la realización de actividades económicas en un territorio dado ha impedido la adaptación de la herramienta del EP a la digitalización, aunque esta cláusula general del EP, artículo 5.1 del MCOCDE, pudo ser interpretada de otra forma.

La autora expone la aplicación de esta cláusula general del EP caso por caso, desarrollando los supuestos enunciativos incluidos en el apartado 2 del citado artículo 5 del MCOCDE, incluyendo elementos prácticos que han sido objeto de debate tanto en la experiencia tributaria internacional como en la española, por ejemplo, si una habitación de hotel puede o no constituir un EP, páginas 43 a 45, ambas inclusive.

Ya en las páginas de este Capítulo 2 se observa cómo la introducción de las omnipresentes tecnologías de la información y de las comunicaciones, obliga a los Comentarios al MCOCDE y a la jurisprudencia a “ajustar” el concepto de “fijeza” de un equipo industrial a efectos de calificar la instalación o no como EP, supuesto de los equipos informáticos o los servidores, páginas 45 y siguientes; sin duda, la irrupción del denominado a principios del siglo XXI como “comercio electrónico” debería haber llevado a un profundo replanteamiento del concepto y funciones del EP, siendo en ese período, cuando se intentó “flexibilizar” tal concepto (por ejemplo, el llamado *PE/Spanish approach* fue un avance en este ámbito, al atender a la continuidad de las actividades económicas como sinónimo de fijeza para caracterizar la existencia de un EP y no tanto a su realidad física, páginas 50 y siguientes).

Pero el “ajuste” de la idea del EP a la realidad digital era imposible, a no ser que se alterase el propio concepto, con la configuración de un EPV, totalmente alejado de la existencia de una presencia física en un territorio.

La autora también comenta (siquiera brevemente y sin profundizar) el concepto de EP en el Impuesto sobre el Valor Añadido, a partir de la normativa española (muy obsoleta; de hecho, nos sorprende que la autora no haya profundizado en esta cuestión, al hilo, especialmente, de lo dispuesto en el artículo 11 del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011, que desarrolla el EP en este impuesto, de manera obligatoria para todos los Estados miembros de la Unión Europea y que la propia autora menciona en la nota a pie de página número 70 de su libro) y sus relaciones y diferencias con el concepto de EP en el área de la tributación de la renta de los no residentes; diferencias que reflejan, inmediatamente, que el concepto y aplicación de la idea de EP es mucho más versátil de lo que, a simple vista, pudiera parecer.

Siguiendo el orden del propio artículo 5 del MCOCDE, el Capítulo 3 del texto, páginas 79 y siguientes, se centra en otra especificación de lo que es un EP, a saber, las obras de construcción, instalación o montaje y los requisitos (de duración, cómputo de tiempo, etc.) que se han debatido acerca de su aplicación normativa.

Las calificaciones positivas de las instalaciones que conforman un EP dejan paso en el Capítulo 4, páginas 95 y siguientes, a la cláusula negativa de EP, artículo 5.4 del MCOCDE.

Aquí, sin duda, tenemos una de las primeras (y limitadas) reformas del BEPS y su Acción 7, al tratar de mejorar la definición de lo que se entiende por actividades meramente preparatorias o auxiliares, en un contexto donde estas actividades pueden haberse convertido en principales en plena transformación digital de los negocios.

Por ello, destacamos por su importancia el apartado III de este Capítulo, páginas 113 y siguientes, donde se comenta el ajuste de la regla del artículo 5.4.1 del MCOCDE, para prevenir la fragmentación artificiosa de actividades, incluyendo la llamada “regla anti-fragmentación de actividades”, apartado 8 del artículo 5 del MCOCDE (7).

Precisamente, el carácter restringido de esta reforma y sus limitaciones ejemplifican, por un lado, las propias insuficiencias de BEPS como proyecto de lucha contra la elusión fiscal internacional y, por otra parte, la imposibilidad de ajustar el concepto de EP a la nueva economía digital.

Otro problema grave del término EP y cuya borrosa distinción ha sido utilizada como herramienta elusora es la problemática del agente “dependiente” frente al agente “independiente”, debate al cual destina la autora el Capítulo 5 del documento, páginas 121 y siguientes.

A lo largo y ancho de esas páginas son palpables las limitaciones del artículo 5.6 del MCOCDE y su propia arbitrariedad, generadora de múltiples debates doctrinales y jurisprudenciales que la exposición del mencionado Capítulo 5 desarrolla.

Al final, es evidente que los mínimos ajustes que BEPS ha introducido en la redacción del artículo 5 del MCOCDE son incapaces de solucionar sus problemas para ajustarse a una realidad económica crecientemente digitalizada.

De ahí, la configuración de la figura del EPV, la cual pudo haber supuesto un cambio de paradigma, conforme explica el Capítulo 6 del libro, páginas 154 y siguientes.

Ahora bien, a pesar de que la ruptura de la idea de fijeza física como base para conformar una actividad económica regular en otro Estado y su sustitución por otros criterios: regularidad de las operaciones, volumen de cifra de negocios, número de usuarios, etc., permitía crear una nueva modalidad de EPV, lo cierto es que las propuestas en ese sentido, por ejemplo, las incluidas en los proyectos de Directivas de la Unión Europea (en adelante UE) sobre la tributación digital, no han llegado a buen fin y ello ha sido así (aunque la profesora Elizabeth Gil García, lamentablemente, no profundiza en este asunto) por la aparición bien de nuevos gravámenes que tratan de “superar” ese problema, verbigracia, los impuestos sobre servicios digitales bien por el desarrollo del nuevo

(7) Para ello, hay que acudir a la versión del MCOCDE de 2017, carente de traducción oficial al español. Ver *OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, December 17, 2017* [<https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>] (último acceso realizado el 15 de enero de 2023).

paradigma de la fiscalidad internacional, los denominados Pilares 1 y 2, que se sitúan en otro nivel y tienen propósitos diferentes.

Ahora bien, a nuestro juicio, la idea del EPV, desarrollado por algunas naciones, no es incompatible con tales fases de la fiscalidad internacional y, además, en cualquier momento del debate fiscal internacional, por ejemplo, si las presiones políticas o circunstancias de todo tipo impiden la entrada en vigor de los precitados Pilares, seguirá siendo necesario adaptar el modelo de EP fijo, de contenido físico, vigente al modelo de EPV continuo, de carácter virtual.

El libro concluye con la pertinente bibliografía, páginas 175 a 178, ambas inclusive.

Domingo Carbajo Vasco

Inspector de Hacienda del Estado
Delegación Central de Grandes Contribuyentes
Agencia Estatal de Administración Tributaria