

<http://idp.uoc.edu>

ARTICLE

Fiscalitat internacional i comerç electrònic

 Rafael Oliver Cuello

Data de presentació: agost de 2009

Data d'acceptació: octubre de 2009

Data de publicació: desembre de 2009

Resum

Les qüestions tributàries més importants relatives al comerç electrònic tenen a veure amb la fiscalitat internacional. Els temes principals que se susciten en relació amb la imposició directa sobre el comerç electrònic són els següents: en primer lloc, la qualificació de les rendes obtingudes; en segon lloc, la determinació de la residència dels subjectes intervinents, i, en tercer lloc, l'aplicació controvertida del concepte d'establiment permanent en les operacions comercials electròniques.

Paraules clau

fiscalitat internacional, comerç electrònic

Tema

Fiscalitat

International Taxation and Electronic Commerce

Abstract

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

Keywords

international taxation, electronic commerce

Subject

Taxation

1. Introducció

El comerç electrònic facilita la realització de transaccions entre informes que es troben distants, sovint situats en diversos països, cosa que provoca que aquestes operacions comercials electròniques tinguin un caràcter marcat internacional. Des d'un punt de vista tributari, per tant, els aspectes més remarcables del comerç electrònic tenen a veure amb qüestions de fiscalitat internacional.

Com tindrem ocasió de comprovar, les fonts normatives en aquesta matèria es troben en unes normes tributàries que, en alguns casos, no eren pensades per a preveure la realitat nova del comerç electrònic, la qual cosa requereix una tasca important d'interpretació, mentre que, en altres casos, les normes específiques que es comencen a dictar sobre aquesta qüestió encara han de demostrar l'eficàcia a la pràctica.

Les qüestions principals que se susciten en relació amb la imposició directa sobre el comerç electrònic són les següents: en primer lloc, la qualificació de les rendes obtingudes; en segon lloc, la determinació de la residència dels subjectes intervinents, i, en tercer lloc, l'aplicació controvertida del concepte d'establiment permanent en les operacions comercials electròniques.¹

2. La qualificació de les rendes obtingudes

S'han de diferenciar els problemes tributaris que es poden donar quan l'objecte de la contractació per via

telemàtica són béns o serveis que no s'adquireixen o es presten a través de la Xarxa (subministraments fora de línia) dels que es poden donar quan són béns o serveis que circulen per la Xarxa i s'adquireixen a través de la Xarxa (subministraments en línia).

La raó d'aquesta diferenciació és que en el primer cas ens trobem, la majoria de vegades, davant de béns o serveis que no es deriven de la propietat intel·lectual. Es tracta, fonamentalment, de la contractació de béns materials, que es transporten pels mitjans convencionals des del lloc en què és troba el proveïdor fins al de l'adquiridor. O bé es tracta de la prestació d'algun servei professional, en sentit estricte, i contractat a través de la Xarxa. Mentre que en el segon cas esmentat (béns o serveis que circulen per la Xarxa i s'adquireixen a través de la Xarxa), som sempre en presència de béns o drets derivats de la propietat intel·lectual.

Els problemes de més entitat, que obliguen a efectuar una tasca interpretativa i de qualificació considerables, es produeixen en els subministraments en línia. Això és així perquè és en aquest terreny en què les tecnologies de la informació han originat les novetats més rellevants: la utilització de la via telemàtica per a «transportar» les mercaderies, és a dir, per a transmetre els béns o serveis directament des del proveïdor fins a l'adquiridor, gràcies a la possibilitat de digitalitzar determinats productes o serveis. En canvi, en la contractació electrònica en què no es dona aquesta circumstància (subministraments fora de línia), les solucions tributàries són menys complicades d'aplicar, sense necessitat d'efectuar operacions de qualificació complexes. Encara que no és per això que deixa de ser interessant analitzar la fiscalitat dels contractes electrònics esmentats.²

1. En relació amb la fiscalitat directa del comerç electrònic, es pot consultar CALVO VÉRGEZ, Juan (2009), «Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3; CAZORLA PRIETO, Luis M.; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (2001), *Los impuestos en el comercio electrónico*, Pamplona: Aranzadi; DELGADO GARCÍA, Ana Ma.; OLIVER CUELLO, Rafael (2002), «La fiscalidad en el comercio electrónico», *Revista de Información Fiscal*, núm. 49; OLIVER CUELLO, Rafael (1999), *Tributación del comercio electrónico*, València: Tirant lo Blanch; i DIVERSOS AUTORS (2001), *Fiscalidad del comercio electrónico*, Madrid: Francis Lefebvre.
2. No obstant això, s'ha d'advertir que també l'objecte de la contractació de subministraments fora de línia pot consistir en béns o drets derivats de la propietat intel·lectual. Per exemple, l'adquisició en un lloc web d'un programa d'ordinador contingut en un CD-ROM i no mitjançant baixada de la informació a l'ordinador de l'adquiridor. Ara bé, l'habitual en l'àmbit del comerç electrònic és que, quan som en presència de béns o drets derivats de la propietat intel·lectual (programes d'ordinador, obres literàries, musicals, etc.), la transmissió d'aquests béns o drets es realitzi de manera telemàtica entre els ordinadors del proveïdor i de l'adquiridor.

La venda de béns materials a través d'Internet no planteja problemes greus des del punt de vista de l'àmbit objectiu de la contractació electrònica, pel que fa a la imposició directa. Es tracta, en definitiva, d'aplicar a les rendes obtingudes la normativa general de l'impost sobre societats (IS), de l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF) o de l'impost sobre la renda de no residents (IRNR), que grava els beneficis de les vendes realitzades o els serveis prestats.

És a dir, en aquest cas no es plantegen problemes de qualificació de les rendes obtingudes: és clar que no ens trobem davant de béns o drets derivats de la propietat intel·lectual i, per tant, no hi ha cap raó per a qüestionar si ens trobem davant de cessions d'ús o no, que donen lloc a cànons. Llevat que l'objecte de la contractació electrònica estigui constituït per béns o drets derivats de la propietat intel·lectual que no es transmetin a través de la Xarxa. En aquest cas, cal tenir en compte el règim aplicable a la contractació electrònica de béns i serveis que circulen per la Xarxa.

Es pot concloure que, en aquest tipus de contractes de subministraments fora de línia, és nul·la la incidència de la utilització de la via telemàtica, des del punt de vista de l'àmbit objectiu de la contractació electrònica. És a dir, pel que fa a aquest aspecte objectiu, és indiferent la utilització del suport tradicional de paper o bé la via telemàtica per a concloure aquests contractes.³

No succeeix el mateix amb els subministraments en línia. Un dels problemes tributaris més importants en relació amb el comerç electrònic té a veure amb la qualificació de les rendes obtingudes quan es produeix la transmissió del bé o servei a través de la Xarxa, és a dir, quan circulen per la Xarxa. En aquest cas, les condicions d'adquisició del producte digitalitzat poden consistir en l'adquisició d'un dret d'exploració de la propietat intel·lectual del producte (que, a efectes fiscals, s'anomena *cessió d'ús*) o bé en l'adquisició d'un simple dret d'ús (que suposa una compravenda de productes en suport electrònic).

Les conseqüències tributàries de la qualificació diferent d'aquestes rendes són molt rellevants quan el comerç electrònic es realitza entre subjectes residents en diferents estats sense mediació d'establiment permanent.

Si s'entén que es tracta d'una cessió d'ús, genera un cànon que, segons l'article 13.1.f.3r. del Reial decret legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei de l'impost sobre la renda de no residents (TRLIRNR), es considera renda obtinguda a Espanya i, per tant, subjecta tributació al nostre territori. Com veurem més endavant, si hi ha un conveni per a evitar la doble imposició (CDI) aplicable, el mètode que cal seguir és el de tributació compartida entre l'estat de residència i el de la font.

Si, al contrari, s'entén que les rendes que s'abonen als no residents deriven de la realització de compravendes mercantils internacionals, aquestes es consideren rendes no obtingudes en territori espanyol, en virtut de l'article 13.2.a del TRLIRNR, i, en conseqüència, no subjectes a tributació a Espanya. Igualment, els CDI estableixen la tributació al país de residència del venedor.

Per tant, la qualificació tributària de les rendes procedents de la transmissió de la propietat de programes d'ordinador requereix la revisió de cada contracte per a distingir la «cessió del mer ús» del programa dels caos en què es transmeten els drets de la propietat intel·lectual sobre aquest programa. En el primer cas, amb la cessió del mer ús té lloc una compravenda l'objecte de la qual és adquirir un producte constituït pel suport i el dret a l'ús amb les soles limitacions imposades per la llei. I només en el segon cas es produeix la transmissió de la propietat dels drets de l'exploració, dels drets de la propietat intel·lectual, que genera un cànon.

La transacció que genera cànons ha de consistir en la cessió de l'ús d'un bé o un dret (no immobiliari). Davant de la falta d'una definició del cànon en la normativa interna, cal

3. Per exemple, una empresa espanyola adquireix, a través del web d'una empresa alemanya, material informàtic (pantalles, impresores, etc.), que es transporta pels mètodes convencionals. No es tracta de rendes obtingudes a Espanya. Com que som davant d'una compravenda internacional, s'hi aplica l'article 7 del Conveni per a evitar la doble imposició (CDI) hispanoalemany, que sotmet els beneficis empresarials a tributació en l'estat de residència del contribuent, tret que hi hagi establiment permanent al país de la font, cosa que no ocorre en aquest cas.

recórrer als convenis de doble imposició per a extreure aquesta definició: és a dir, els rendiments derivats de la cessió o l'arrendament de béns mobles (en especial, béns d'equip empresarial), drets de propietat intel·lectual o industrial, intangibles similars no protegits registralment (les tècniques operatives o *know how*), així com altres béns o drets, negocis, mines i fins i tot l'anomenada *assistència tècnica*.

El concepte de cànon sempre es refereix a la transmissió parcial de drets d'autor (l'autor conserva la propietat del dret i en cedeix una part), ja que la transmissió plena d'aquests drets es qualifica de benefici empresarial. El tractament tributari dels cànon és senzill: si Espanya no té firmat un CDI amb el país del no resident, tributen a Espanya al tipus general previst del 24% (article 25.1.a del TRLIRNR). En cas que el contribuent sigui resident en un país amb què Espanya té subscrit un conveni per a evitar la doble imposició, s'ha d'estar amb el que s'hi disposa, ja que la tributació és sempre inferior a l'esmentada anteriorment.⁴

L'article 12.1 del Model de conveni per a evitar la doble imposició (MCDI) de l'OCDE estableix el criteri general d'exempció en l'estat de la font de pagament dels cànon. És a dir, estableix com a norma general la tributació en l'estat de residència del venedor, encara que permet, excepcionalment, que els estats signants gravin parcialment els cànon en l'estat de la font. Hi ha molts CDI que, desmarcant-se del principi general esmentat, estableixen el règim de tributació compartida, amb reconeixement d'un dret de gravamen limitat a l'estat de la font. Així ho ha fet Espanya en la negociació dels seus tractats, mogut per la necessitat de salvaguardar els seus interessos ja que és un país importador net de tecnologia.

Cap dels convenis per a evitar la doble imposició en matèria de renda i patrimoni que ha subscrit Espanya,

ni dels acords internacionals no específicament fiscals, no inclouen disposicions específiques sobre comerç electrònic. Llevat dels tractats amb Bulgària i Hongria, tots els CDI que ha subscrit Espanya reconeixen el dret de gravamen a l'estat de la font. Igual que en el cas de dividends i interessos, tractant-se de cànon, l'aplicació del règim de tributació compartida implica que la imposició en la font s'arbitra com un màxim d'imposició i no com un tipus de gravamen en si mateix. El límit d'imposició esmentat no pot ser superat, encara que es pot aplicar un tipus inferior. Els tipus aplicables als convenis vigents que ha subscrit Espanya van des del 5% fins al 20%, encara que la mitjana gira al voltant del 10%.⁵

Davant de la falta de normes específiques sobre comerç electrònic en els CDI que ha firmat Espanya, és interessant saber la interpretació de l'OCDE en els comentaris al Model de conveni, sense oblidar que no som davant d'una norma directament aplicable, sinó davant d'una opinió rellevant que pot tenir en compte l'intendent. En la Conferència Ministerial de l'OCDE celebrada a Ottawa el 1998 es va donar una redacció nova als comentaris que van del número 12 al 17 de l'article 12 de l'MCDI. La redacció nova omet les referències polèmiques a l'«ús personal o comercial» i pretén aclarir la línia divisòria entre l'«adquisició parcial de drets» de propietat intel·lectual (cànon) i l'adquisició d'una còpia del programa d'ordinador (benefici empresarial per compravenda internacional).

Segons aquests comentaris, ens trobem davant de cànon quan l'adquisició del programa suposa obtenir el dret d'«usar» els drets de propietat intel·lectual de caràcter econòmic, i el cedent manté la seva propietat. Per tant, quan s'adquireix el dret o la llicència per a reproduir i distribuir programari o bé per a modificar-lo i exhibir-lo públicament, es paga per a «usar» drets de propietat intel·lectual, i, en conseqüència, som davant

4. Els problemes de qualificació tributària de les rendes obtingudes per la comercialització dels béns derivats de la propietat intel·lectual, fonamentalment els programes d'ordinador, es donen en l'àmbit del comerç internacional. La tendència comparada és l'eliminació de la tributació dels cànon en origen, això és, en l'estat de la font o de la seva generació. La posició dominant entre els estats membres de l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic (OCDE) consisteix a excloure de l'àrea dels cànon les rendes derivades de la transmissió no solament plena (cosa que és evident) sinó també parcial dels drets.
5. Espanya, com altres països deficitaris en tecnologia, manté reserves expresses al Model de conveni de l'OCDE de doble imposició pel que fa a preservar la seva sobirania fiscal parcial sobre aquestes rendes obtingudes per no residents. És a dir, en el moment de firmar un CDI amb un altre estat, Espanya es reserva el dret de gravar els cànon en la font.

de cànons. Som també davant de cànons quan el que es transmet al comprador és informació sobre llenguatges de programació que pugui equiparar-se al saber fer. En aquests casos, el que es retribueix realment és el dret d'utilitzar informació relativa a experiència de caràcter industrial comercial o científic, que té un tractament similar a les transferències de tecnologia.

En canvi, quan l'objecte de la cessió és l'ús d'un programa d'ordinador sense cap intenció de comercialització del programa, situació bastant freqüent que es produeix a través de la mera adquisició d'una còpia del programa, sia en format físic o mitjançant baixada en línia del producte, ens trobem davant d'una compravenda, que per al venedor genera beneficis empresarials.⁶

Finalment, també es pot utilitzar el document de l'OCDE «Caracterització de les transaccions en el comerç electrònic», d'1 de febrer de 2001, en què es fa una anàlisi de diverses categories (en total 28 categories) referides a transaccions típiques de comerç electrònic. La immensa majoria de les transaccions esmentades es qualifiquen de beneficis empresarials i són, per tant, en l'òrbita de l'article 7 de l'MCDI, que implica la tributació en l'estat de residència del prestador de serveis o venedor, llevat que disposi d'un establiment permanent en l'estat de la font.

Les categories de transaccions electròniques que es qualifiquen de beneficis empresarials (article 7 de l'MCDI) són les següents: adquisició electrònica de productes tangibles (és a dir, béns que no circulen per la Xarxa o subministraments fora de línia); adquisició electrònica de productes digitals (és a dir, béns que circulen per la Xarxa o subministraments en línia); actualitzacions i millores (*updates and addons*) de productes digitals; llicències temporals de programari; programari d'un sol ús; hostatge (*application hosting*) en llicència separada o en un contracte conjunt (en aquest tipus de contractes el client adquireix el dret d'accedir a un programa de *software house* o a més d'un).

També es qualifiquen de beneficis empresarials els serveis ASP (*application service provider*) o pagaments de llicència ASP. S'hi posa a disposició del client l'accés a un programari memoritzat, que no pot copiar ni usar per a finalitats diferents de les estipulades en el contracte. Igualment, és qualificat de benefici empresarial l'hostatge d'un lloc web (*hosting*), que consisteix en el fet que el proveïdor ofereix espai en el seu ordinador perquè el client fixi el seu web. També es qualifiquen de benefici empresarial el manteniment de programari; l'emmagatzemament d'informació (*data warehousing*), en què el proveïdor facilita al client espai en un servidor per a memoritzar informació; el suport tècnic en línia; l'accés a informació en base de dades (*data retrieval*); la tramesa d'informació exclusiva; la publicitat; l'accés electrònic a assessoria professional; la tramesa periòdica d'informació; els portals de centre comercial virtual (*on line shopping portals*); les subhastes a la Xarxa (*on line auctions*); les comissions per trànsit comercial inferit; la difusió en webs de contingut audiovisual; les tarifes per a exhibir continguts (*carriage fees*), i la subscripció a un web per a baixada en Xarxa.

Únicament es qualifiquen de cànons i, per tant, s'hi aplica l'article 12 de l'MCDI, els casos d'adquisició electrònica de l'explotació econòmica dels drets d'autor, en la qual el client baixa directament el producte. També la informació tècnica. En aquests casos, el client adquireix informació tècnica no divulgada sobre un producte o un procés de fabricació. En realitat, es tracta del pagament d'un saber fer.

Així mateix, es qualifica de cànon la subscripció a webs interactius. Aquí convé distingir dos tipus de transaccions: la quota de subscripció constitueix el pagament d'un servei (article 7 de l'MCDI), però el pagament del proveïdor al propietari dels drets d'autor dels continguts oferts constitueix evidentment un cànon (article 12 de l'MCDI). Finalment, també és qualificada de cànon l'adquisició de continguts. Constitueix el pagament de drets parcials de propietat intel·lectual (article 12 de

6. És el cas, per exemple, d'una empresa espanyola que adquireix, a través de la web d'una empresa nord-americana, un programa d'ordinador per a gestionar el magatzem, en format digitalitzat, que es baixa a través d'Internet. No es tracta de rendes obtingudes a Espanya. No hi té incidència la digitalització del producte: no som davant d'una transmissió d'un dret d'explotació de la propietat intel·lectual (cànon), sinó davant d'una compravenda internacional (benefici empresarial). Per això s'aplica l'article 7 del CDI hispanonord-americà, que sotmet els beneficis empresarials a tributació en l'estat de residència del contribuent, tret que hi hagi establiment permanent al país de la font, circumstància que no es dona en aquest cas.

l'MCDI). No obstant això, si l'adquisició dels drets d'autor és plena, es qualifica de benefici empresarial (article 7 de l'MCDI).⁷

3. La determinació de la residència dels subjectes que intervenen

Les ordenacions positives solen reconèixer dues modalitats possibles de vinculació de la riquesa al poder tributari dels estats: d'una banda, la subjecció personal (territori de residència efectiva), basada en circumstàncies que relacionen el titular de la riquesa amb l'estat; de l'altra, la subjecció territorial (territori de la font de la renda), basant-se en la connexió d'aquesta riquesa amb el territori de l'estat.

En realitat, els principis de residència efectiva i territorialitat no són conceptes contraposats, ja que el criteri de residència, lluny de ser diferent del de territorialitat, és una manifestació d'aquest últim. Els criteris de subjecció personal, en sentit estricte, són els que es vinculen amb alguna circumstància de la persona, com per exemple la nacionalitat. Tanmateix, aquest criteri de nacionalitat és reservat en el dret modern a les normes referents a la condició de les persones, i és estrany a les exigències del dret tributari, segons les quals el repartiment de les càrregues derivades de les despeses públiques s'ha d'establir en funció del gaudi presumible d'aquestes despeses, sense accepció de persones.

Per aquesta raó, segons el principi de generalitat que estableix l'article 31 de la Constitució espanyola, «tot-hom» ha de contribuir a sostenir les càrregues públiques. Per tant, el deure de contribuir afecta no només els nacionals, sinó també els no nacionals. De manera que és el criteri de territorialitat (en sentit ampli) el que decideix la llei aplicable. Aquest criteri preval en el cas de les lleis penals, les de policia i les de seguretat pública, així com en el cas de les lleis tributàries. Mal-

grat que alguns pocs països (com, per exemple, els Estats Units) segueixen utilitzant el criteri de nacionalitat a l'hora de determinar l'àmbit espacial d'aplicació de les normes tributàries.

El conflicte més important i freqüent de doble imposició internacional és el que provoca la concurrència del criteri de subjecció personal (territori de residència efectiva) i territorial (territori de la font de la renda). La utilització combinada dels dos criteris pot produir la subjecció d'un mateix contribuent, per una mateixa renda al poder tributari de dos estats o, eventualment, de més.

Sens dubte, l'element de vinculació entre l'estat i el contribuent que utilitzen més comunament els ordenaments tributaris és la residència. La vinculació com a resident al poder tributari de l'estat es refereix, en el cas de les persones físiques, a la permanència temporal al seu territori, al centre d'interessos econòmics o a la llar familiar. I en el cas de les persones jurídiques, al domicili social o a la seu de direcció efectiva, entre altres circumstàncies.

El consens assolit majoritàriament al seu dia en el si de les organitzacions internacionals, especialment en l'OCDE, estableix com a principi general la primacia del criteri personal de subjecció i, en conseqüència, la preferència de l'estat de residència sobre l'estat de la font. Des d'aquesta perspectiva, la tècnica jurídica dels convenis de doble imposició consisteix, essencialment, en el fet que basant-se en la primacia de l'estat de residència el conveni estableix en quins casos l'estat de la font pot sotmetre a gravamen les rendes que han obtingut al seu territori residents d'aquell estat.

No obstant això, com posa de manifest certa doctrina, s'ha iniciat en els nostres dies un procés de crisi o revisió de la configuració actual dels criteris de subjecció al poder tributari estatal. La deslocalització física de les transaccions que provoca el comerç electrònic planteja, segons aquesta opinió, l'exigència que revisi els

7. Per exemple, una empresa espanyola adquireix, a través del web d'una empresa francesa, l'última versió d'una base de dades, per comercialitzar-la a Espanya. Igualment, la baixa a través d'Internet. Es tracta de rendiments sotmesos a l'IRNR, en concepte de rendes obtingudes per un no resident sense mediació d'establiment permanent. Com que som davant d'una transmissió de drets de propietat intel·lectual per a explotar-los comercialment, s'hi aplica l'article 12 del CDI hispanofrancès (cànon), que sotmet aquest tipus de rendes a tributació compartida: es graven en l'estat de residència (França), però també parcialment en l'estat de la font (Espanya). Segons el CDI hispanofrancès, el tipus impositiu és del 5%.

postulats tradicionals de la tributació internacional i, en alguns casos, obertament la implantació d'un sistema basat en el principi de territorialitat (en sentit estricte). De manera que es postula que l'única via possible per a continuar gravant la renda empresarial corresponent és acudir a criteris de territorialitat, com la residència del pagador. Fins i tot certs autors pronostiquen la substitució del principi de residència pel sistema de font territorial en el futur dels sistemes fiscals.

En la contractació electrònica, els conflictes rellevants sorgeixen quan les residències fiscals dels subjectes intervinents corresponen a estats diferents. Especialment, quan les persones jurídiques són considerades per la normativa interna de cada estat residents de tots dos estats. En aquests casos, sorgeixen problemes de localització dels subjectes intervinents en el comerç electrònic i es creen dubtes, sobretot sobre l'element que permeti determinar la residència del proveïdor o subministrador.

Els CDI que ha firmat Espanya empen preferentment el criteri de seu de direcció efectiva en els casos en què la normativa interna dels dos estats considera residents en tots dos estats les persones jurídiques. No obstant això, amb les tecnologies telemàtiques és possible que una seu de direcció efectiva se situï simultàniament en diferents llocs del planeta, si a l'efecte d'aquesta seu es té en compte el lloc de reunió del consell d'administració i aquesta reunió té lloc per mitjà d'una videoconferència. Ara bé, s'hi pot argumentar en contra que potser la «revolució» no sigui tanta i que el que se soluciona avui en l'àmbit del comerç electrònic mitjançant una videoconferència es resolia anteriorment mitjançant una trucada de telèfon.

D'altra banda, tampoc no és fiable guiar-se a l'hora de localitzar els subjectes intervinents en una contractació electrònica pel criteri del lloc indicat en el web com a residència de l'entitat proveïdora, ja que aquesta residència la poden manipular fàcilment les entitats que situen el lloc al país en què el CDI que sigui aplicable limita més la potestat tributària de l'estat de la font.

Així mateix, cal esmentar les complicacions per a saber qui hi ha darrere d'un lloc web i on es troba localitzat físicament, perquè els noms de domini que posseeixen els proveïdors a Internet no es corresponen necessàriament amb un lloc físic conegut.

A més, no només hi ha problemes per a localitzar la residència del venedor o proveïdor que utilitza la Xarxa per a transmetre béns o serveis, sinó que també són destacables els que es produeixen per a localitzar l'adquiridor d'aquests béns o serveis, tenint en compte les possibilitats d'anonimat dels usuaris d'Internet, que faciliten que la Xarxa es faci servir de mitjà per a desenvolupar activitats extraterritorials que generin rendes difícilment imposables per la dificultat d'imputar-les als subjectes tributaris d'aquestes.

4. L'aplicació del concepte d'establiment permanent

L'establiment permanent (EP) és l'explotació econòmica vinculada al territori d'un estat (estat de la font), però jurídicament no autònoma i dependent d'una persona o entitat resident en un altre estat (estat de residència).

L'establiment permanent constitueix un ens autònom a l'efecte d'imposició en l'estat de la font (principi de tributació separada) i aquesta condició de centre independent d'imputació de rendes fa que aquest estat globalitzi a l'establiment les rendes que ha obtingut al seu territori i, d'aquesta manera, configura una modalitat de subjecció específica, més semblant, en l'abast que té, a l'obligació personal. Aquest és el fenomen conegut com a *personalització de l'establiment permanent*.

La tributació dels no residents a Espanya varia notablement en funció de l'existència d'un EP o no en territori espanyol, per la qual cosa el seu concepte té una transcendència especial. Es considera que el no resident actua a Espanya a través d'establiment permanent quan el no resident disposa a Espanya, per qualsevol títol, de manera continuada o habitual d'instal·lacions o llocs de treball de qualsevol índole en què realitza tota l'activitat o una part d'aquesta activitat. O bé quan actua a Espanya per mitjà d'un agent autoritzat per contractar en nom i per compte de la persona o entitat no resident, sempre que exerceixi amb habitualitat els poders esmentats.

Les rendes obtingudes mitjançant EP a Espanya tributen per la totalitat de la renda imputable a l'establiment esmentat, amb independència del lloc en què es van obtenir. La base imposable de l'EP es determina d'acord amb les disposicions del règim general de la Llei de l'impost sobre societats, i hi és aplicable el

règim de compensació de bases imposables negatives, amb algunes especialitats.

En canvi, les rendes obtingudes sense mediació d'EP han de tributar de manera separada per cada meritació total o parcial de la renda sotmesa a gravamen. La tributació ha de ser operació per operació, per la qual cosa no és possible la compensació entre guanys i pèrdues patrimonials. Amb caràcter general, la base imposable ha d'estar constituïda per la quantia íntegra meritada, és a dir, sense deducció de cap despesa.

La determinació de l'existència o no d'un establiment permanent té una transcendència especial en les operacions de comerç electrònic, ja que els CDI que ha firmat Espanya (d'acord amb el Model de conveni per a evitar la doble imposició de l'OCDE), en l'article 7, estableixen que els beneficis empresarials només poden ser sotmesos a imposició al país de residència del contribuïent, llevat que siguin obtinguts a través d'un establiment permanent, cas en què es graven al país de la font de la renda.

El concepte d'establiment permanent requereix normalment que hi hagi un lloc fix de negocis, segons disposa l'article 13.1.a del TRLIRNR, i la finalitat que té és permetre a l'estat de la font sotmetre a imposició les rendes que ha generat aquest lloc fix de treball. Aquest concepte, que descansa en la presència física al país en què s'exerceix l'activitat econòmica, està en escac per les possibilitats d'operar en un altre país que ofereixen les noves tecnologies.

L'article 5 de l'MCDI disposa, en l'apartat primer, que «a l'efecte d'aquest conveni, l'expressió *establiment permanent* significa un lloc fix de negocis, mitjançant el qual una empresa realitza tota l'activitat o una part d'aquesta activitat». Una lectura detinguda d'aquest article, en vista dels comentaris que s'hi han fet, tendeix a excloure de l'àmbit que té la mera instal·lació d'aparells electrònics, sense una presència física que representi, per si mateixa, un element constitutiu d'establiment permanent.

En aquest sentit, és particularment interessant analitzar si el lloc web instal·lat en un servidor situat al país del client és constitutiu o no d'establiment permanent. L'estat de la font podria tractar de sotmetre a imposició la renda obtinguda partint de la base que el lloc web constitueix «un lloc fix de negocis» o bé que aquest web que accepta encàrrecs de clients equival a un

agent de caràcter dependent, l'activitat habitual del qual consisteix a tancar contractes per compte del seu comitent.

Tanmateix, és difícil, segons el nostre parer, considerar un servidor o el lloc web d'un venedor incorporat en un servidor localitzat al país del comprador un establiment permanent, ja que es configura com «un lloc fix de negocis». El servidor únicament possibilita que l'empresa estableixi una connexió a Internet, i realitza aquest servei per a l'empresa del venedor (a més de facilitar les activitats comercials d'altres clients i no només de l'empresa esmentada) sense tenir cap control sobre les transaccions que aquesta empresa realitza a través del servidor.

Una altra qüestió debatuda és si es considera que el mateix proveïdor de serveis d'Internet té un establiment permanent en un altre país, a causa de l'accés a la Xarxa que té en aquell país. Sembla difícil, igualment per les mateixes raons, sostenir l'existència d'un establiment permanent en aquest cas. Ara bé, si hi ha personal a l'altre país, la finalitat del qual sigui atreure clients que es connectin a través d'aquest accés, podria ser més fàcil qualificar-lo d'establiment permanent.

I pel que fa si es pot considerar un servidor o el lloc web d'un venedor incorporat en un servidor localitzat al país del comprador un establiment permanent per a configurar-se com un agent que actua per compte d'una empresa i ostenti i exerceixi habitualment en un altre estat poders que el faculden per a concloure contractes en nom de l'empresa esmentada, cal assenyalar que a Internet, aparentment, no hi ha agents, ja que els contractes es tanquen entre l'empresa i el client per via telemàtica. D'altra banda, convé subratllar que el Model de conveni de doble imposició de l'OCDE parla de «persona» a l'hora de definir l'agent, de manera que, en principi, i d'acord amb una interpretació estricta, no és possible que un equip informàtic *per se* constitueixi un establiment permanent.

En l'informe de l'OCDE «Clarificació en l'aplicació de la definició d'establiment permanent en el comerç electrònic: canvis en els comentaris a l'article 5 del Model de conveni per a evitar la doble imposició» (22 de desembre de 2000), s'hi afegixen els paràgrafs que van del 42.1 al 42.10, immediatament després del paràgraf 42 dels comentaris a l'article 5 de l'MCDI, amb la rúbrica «Comerç electrònic».

Segons aquests comentaris nous, «s'ha de distingir entre un equip informàtic, que pot constituir-se en un lloc determinat com un establiment permanent amb certes circumstàncies, i les dades i programari utilitzats o emmagatzemats en aquest equip».

D'acord amb aquesta interpretació, el lloc web allotjat en un servidor, en si mateix, no constitueix un establiment permanent, ja que s'enquadra en el segon cas. Mentre que un equip informàtic (per exemple, un servidor) sí que pot constituir un establiment permanent al país del comprador, sempre que sigui de propietat de l'empresa venedora. Tanmateix, el mer hostatge (*hosting*) en un servidor d'un proveïdor de serveis d'Internet o *Internet service provider* (ISP) no es considera establiment permanent.⁸

Els comentaris a l'article 5 de l'MCDI deixen clara la necessitat d'analitzar cas per cas si les operacions de les empreses es realitzen íntegrament o parcialment en un determinat servidor. Aquests comentaris també es decanten per la irrellevància de la intervenció humana en els equips informàtics esmentats per a esbrinar si som en presència o no d'un establiment permanent, de manera que s'assimilen a determinades activitats automàtiques

en què tampoc no constitueix un requisit la intervenció humana.

No es considera que hi ha establiment permanent quan l'activitat que es desenvolupa mitjançant l'equip informàtic és merament «preparatòria o auxiliar». Sempre que aquestes activitats no siguin les principals de l'empresa. Per exemple, enllaços (*links*), publicitat, disposició d'informació per servidors mirall (*mirror servers*), estudis de mercat o subministrament d'informació. D'altra banda, s'assenyala que l'empresa proveïdora de serveis d'Internet (ISP) en si mateixa no constitueix, per regla general, un establiment permanent de l'empresa que té el lloc web, ja que aquella no té autoritat per a concloure contractes en nom d'aquesta. En definitiva, no pot entendre's que en sigui un agent.

Espanya i Portugal mantenen certes reserves als comentaris del model dels CDI, ja que no consideren que la presència física sigui un requisit per a l'existència d'un establiment permanent en el context del comerç electrònic, i, per tant, consideren que en determinades circumstàncies una empresa que duu a terme operacions en un altre estat a través d'un web pot ser tractada com a establiment permanent en aquest altre estat.

8. Per exemple, una empresa espanyola adquireix a través d'Internet un programa d'ordinador que es baixa des del web d'una empresa nord-americana. L'empresa nord-americana empra una empresa de serveis d'Internet espanyola per a hostatjar el seu lloc. No obstant això, no posseeix cap local en territori espanyol. El CDI hispanonord-americà (article 5) no conté cap menció específica sobre l'establiment permanent en l'àmbit del comerç electrònic. Es remet al concepte de lloc fix de negocis. Com a criteri interpretatiu, es pot acudir als comentaris a l'article 5 de l'MCDI. Segons els criteris de l'OCDE, el contracte d'hostatge no determina un establiment permanent. Per tant, si no hi ha EP, no som davant de rendes obtingudes a Espanya. Es tracta d'una compravenda internacional, i s'hi aplica l'article 7 del CDI hispanonord-americà, que sotmet els beneficis empresarials a tributació en l'estat de residència del contribuent.

Citació recomanada

OLIVER, Rafael (2009). «Fiscalitat internacional i comerç electrònic» [article en línia]. *IDP. Revista d'Internet, Dret i Política*. Núm. 9. UOC. [Data de consulta: dd/mm/aa].

<http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n9_oliver/n9_oliver_cat>

ISSN 1699-8154



Aquesta obra està subjecta a la llicència Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada 3.0 Espanya de Creative Commons. Així doncs, se'n permet la còpia, distribució i comunicació pública sempre que se'n citi l'autor i la font (*IDP. Revista d'Internet, Dret i Política*), i l'ús concret no tingui finalitat comercial. No se'n poden fer usos comercials ni obres derivades. La llicència completa es pot consultar a: <<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/deed.ca>>

Sobre l'autor

Rafael Oliver Cuello
rafael.oliver@upf.edu
www.upf.edu/pdi/dret/rafael.oliver

Llicenciat en Dret (Universitat de Barcelona, 1989). Màster en Dret tributari (Universitat de Barcelona, 1991). Doctor en Dret (Universitat de Barcelona, 1997). Professor de Dret financer i tributari de la Universitat Pompeu Fabra. Consultor de Dret financer i tributari de la UOC.

Universitat Pompeu Fabra
 Departament de Dret
 Ramon Trias Fargas, 25-27
 08005 Barcelona, Espanya