



COMILLAS

UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**MARCO JURÍDICO DEL
CONCEPTO
“ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE” EN LA ERA
DE LA GLOBALIZACIÓN**

Autor: Gádor Ybáñez Rabadán

5º E-5

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Antonio Palou Bretones

Madrid,
Abril 2022

ÍNDICE

ÍNDICE DE ABREVIATURAS.....	3
CAPÍTULO 1- INTRODUCCIÓN.....	4
1. INTRODUCCIÓN METODOLÓGICA	5
CAPÍTULO 2- MARCO EN EL QUE SE DESENVUELVE LA FIGURA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA ACTUALIDAD	5
CAPÍTULO 3: DOBLE IMPOSICIÓN FISCAL COMO CONSECUENCIA DE LA GLOBALIZACIÓN Y DE LA ECONOMÍA DIGITAL.....	11
1. LA DOBLE IMPOSICIÓN FISCAL	11
2. MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FISCAL	13
2.1 Medidas unilaterales	13
2.2 Medidas bilaterales	14
2.3. Proyectos internacionales.....	15
3. PARAÍSOS FISCALES.....	17
CAPÍTULO 4: EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	19
1. BREVE EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL CONCEPTO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....	19
2. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	20
3. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN ESPAÑA (LEY 27/2014)	26
4. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN LA OCDE.	27
5. LA INSUFICIENCIA CONCEPTUAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	28
5.1 Propuestas de adaptación.....	31
5.1.1 <i>Acuerdos o estrategias similares con comisionistas.....</i>	<i>31</i>
5.1.2 <i>Exenciones de la actividad específica.....</i>	<i>32</i>
5.1.3 <i>La fragmentación de las actividades</i>	<i>33</i>
5.1.4 <i>Las compañías de seguros</i>	<i>33</i>
5.1.5 <i>Interacción sobre los precios de transferencia.....</i>	<i>33</i>
6. CONSECUENCIAS DE LA NO ADAPTACIÓN DEL CONCEPTO	35
CAPÍTULO 5: CONCLUSIONES.	36
BIBLIOGRAFÍA.....	39

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

(Plan) BEPS: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting;

CDI: Convenio para evitar la Doble Imposición;

CFC: Controlled Foreign Companies;

DIF: Doble Imposición Fiscal;

EP: Establecimiento Permanente;

GEFED: Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital;

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;

IS: Impuesto sobre Sociedades;

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido;

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades;

LPGE: Ley de Presupuestos Generales del Estado;

LRNR: Ley sobre la Renta de los No Residentes;

MC OCDE: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de Convenio de la OCDE;

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

CAPÍTULO 1- INTRODUCCIÓN.

El Establecimiento Permanente es un concepto impositivo clásico que tiene sus orígenes en el siglo XX cuando, por primera vez, se comenzó a plantear la posibilidad de que los contribuyentes de determinadas jurisdicciones desarrollaran actividades comerciales en otras jurisdicciones. Se trata pues, de un concepto eminentemente ligado al principio de territorialidad que caracteriza a los sistemas impositivos a través del cual un Estado podía someter a tributación a una entidad que gozaba de un elemento territorial en el Estado sin que este tuviera la residencia en el mismo. Parece así evidente que, con el paso del tiempo y con la creciente internacionalización a escala global, un concepto impositivo ligado a la territorialidad se vea puesto en cuestión. Las circunstancias tecnológicas de hoy en día nos vienen permitiendo una desvinculación de lo físico y territorial a favor de herramientas más bien abstractas e inmateriales como son las páginas web o los servidores. Es en este marco en el que desarrollamos el presente trabajo; en un marco en el que a nivel internacional la preocupación por el frecuente uso de vacíos legales relacionados con la creación de los establecimientos permanentes para la evasión y elusión fiscal es cada vez mayor.

En una primera parte, introduciremos el marco en el que se desenvuelve el concepto del establecimiento permanente actual. Se tratará el fenómeno de la globalización y sus efectos en el ámbito fiscal especialmente junto con el surgimiento de una nueva economía digital la cual consideraremos como una consecuencia directa de la globalización.

En este marco de creciente internacionalización e interdependencia nos encontramos con una de las grandes problemáticas en el área de la fiscalidad internacional, la cuestión de la Doble Imposición Fiscal; problema que ha sido de gran significación internacional y en el ámbito de las relaciones entre Estados. Así hablaremos de las consecuencias de la doble imposición y de las medidas que se han elaborado tanto unilateral como bilateralmente y a escala internacional en el marco de la OCDE. Finalizaremos esta segunda parte con un breve inciso en la cuestión de los paraísos fiscales.

En la siguiente parte se tratará el Establecimiento Permanente, comenzando por una breve introducción y contextualización haciendo referencia a lo tratado en la primera parte del presente trabajo; desarrollando el concepto según la legislación española y, en especial, en la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades y, posteriormente, el concepto según la OCDE de acuerdo con lo que ésta ha reflejado sobre el mismo en su Modelo de Convenio Tributario

sobre la Renta y sobre el Patrimonio el cual es esencial para la comprensión del concepto. Finalizaremos tratando la insuficiencia conceptual del establecimiento permanente ante las dificultades y los obstáculos que supone la era de la globalización en la que nos situamos.

Finalmente, concluiremos con unas consideraciones finales sobre la insuficiencia conceptual del establecimiento permanente en la realidad cada vez mas interdependiente y digital a la que nos estamos enfrentando.

1. INTRODUCCIÓN METODOLÓGICA

El método empleado para el desarrollo del presente trabajo es un método transversal. Así en la elaboración de trabajo trataremos de abordar la mayor parte de aspectos que influyen en este ámbito del establecimiento permanente. En este sentido, se expondrá cómo, a través de la economía digital, considerada como una consecuencia directa del fenómeno de la globalización y la digitalización de todos los sectores de la sociedad, se ha venido introduciendo una corriente de flujos económicos que vacían de contenido la figura del establecimiento permanente, rompiendo los puntos de conexión clásicos basados en la presencia física y la territorialidad; fomentando mecanismos e instrumentos de planificación fiscal orientados a la evasión o elusión fiscal. Esto ha originado la denominada erosión de bases imponibles tras la migración de beneficios a países de baja o nula tributación, siendo un ejemplo paradigmático la localización de rentas y patrimonio en los paraísos fiscales.

CAPÍTULO 2- MARCO EN EL QUE SE DESENVUELVE LA FIGURA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA ACTUALIDAD

El fenómeno de la globalización, definido por el Fondo Monetario Internacional (FMI) como la *“integración de las economías y las sociedades a medida que caen las barreras para la circulación de ideas, personas, servicios y capitales¹”*, viene marcando un antes y un después en la evolución de todos los aspectos y sectores de la vida a nivel mundial. En concreto, nos centraremos en los aspectos de política fiscal tocados por la globalización que han debido

¹ Fondo Monetario Internacional. Última consulta en marzo, 2022 en: <https://www.imf.org/external/np/exr/ib/2002/esl/031502s.htm>

internacionalizarse a un ritmo impropio en nuestra historia más reciente, así, el ámbito más internacional del Derecho Tributario y Fiscal está cobrando cada vez más importancia.

En este sentido, tratamos la globalización de los procesos de producción económica, la cual obedece a diversos factores como por ejemplo la dificultad en la identificación del origen de la renta, o el amplio margen de maniobra de los contribuyentes integrantes de empresas multinacionales para transferir sus bases imponibles de un lugar a otro del mundo (este es un proceso conocido como *tax base shifting*). Esto ha permitido que las empresas desvíen sus beneficios a otros países en los que la tributación es menor o incluso nula con el fin de reducir sus bases imponibles y por lo tanto tributar menos; se hace manipulando las estructuras financieras de la empresa o a través del uso de precios de transferencia. Como consecuencia, los países con tipos de gravamen más altos recaudan menos que los que gozan de un mejor clima fiscal².

Como bien expone la OCDE en su *Plan De Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (Plan BEPS por sus siglas en inglés),

“el libre movimiento de capitales y trabajo, el traslado de las instalaciones de fabricación desde ubicaciones de alto coste a otras de menor coste, la eliminación progresiva de las barreras al comercio, el desarrollo tecnológico y de las telecomunicaciones y la siempre creciente importancia de la gestión de riesgos y del desarrollo, protección y explotación de la propiedad intelectual han tenido un impacto importante en la manera que se desarrollan las actividades transfronterizas³”.

Es decir, lo evidente es que el fuerte impacto de la globalización en todos los sectores de la vida, pero en concreto en el ámbito económico, marca un antes y un después en la forma en la que las empresas y las entidades operan. De esta forma, vemos cómo las estructuras empresariales tradicionales están cambiando radicalmente y cómo debemos hacer frente a estos cambios.

Gracias a la globalización, la fiscalidad se ha convertido en un elemento clave a la hora de tomar decisiones sobre inversiones financieras y productivas lo que implica consecuentemente una necesidad por parte de los Estados de establecer políticas fiscales que estén condicionadas por cuestiones económicas; de esta forma, se ha producido una

² Caamaño Anido, M.A., Calderón Carrero, J.M. (2002). Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?, p. 181.

³ OECD, (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Última consulta en marzo, 2022 en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es p. 7.

desfiscalización de la imposición de las rentas. La economía mundial esta cada vez más integrada, un patrón que se ha visto reflejado a nivel empresarial estando las empresas también cada vez más integradas. La OCDE remarca 3 consecuencias de este punto. En primer lugar, resalta el efecto negativo de esto sobre los gobiernos que en definitiva recibirán menos ingresos con mayores costes de cumplimiento lo cual lleva a una erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Esto derivará en una disminución de inversión pública que en si perjudicará el crecimiento económico. En segundo lugar, y como consecuencia del primer punto, los contribuyentes se verán afectados negativamente puesto que serán estos los que soportarán una carga fiscal mayor si las empresas, en busca de mejores condiciones fiscales, se trasladan a otras jurisdicciones. Y, en ultimo lugar, las empresas también sufrirán efectos negativos manifestados como desventajas competitivas viendo cómo las multinacionales prosperan y las pequeñas o medianas empresas, que carecen de recursos o no tienen la posibilidad de trasladarse a otras jurisdicciones de menor tributación se enfrentan a muchas dificultades a la hora de competir en el mercado en igualdad de condiciones⁴.

Destacamos varias consecuencias de la globalización en este área. En cuanto a la cuestión del *tax base shifting*, o el traslado de bases imponibles, debemos recordar cómo la obtención y producción de rentas se ha vuelto supeditada a la innovación tecnológica la cual no está vinculada al territorio o al lugar donde se genera el beneficio. También la fragmentación de la actividad económica dentro de los grupos multinacionales plantea problemas complejos para determinar el lugar de obtención de la renta y el auténtico titular de la capacidad económica sometida a gravamen.

Otra consecuencia de la globalización económica es la desterritorialización del sector económico lo que complica más la delimitación de la estructura del hecho imponible de los impuestos sobre la renta, así como el establecimiento de un buen sistema de gestión tributaria. Todo esto ha desembocado en una disminución de la presión fiscal, a nivel global, del Impuesto sobre Sociedades.

Adicionalmente, en relación con la gestión tributaria del IVA, la globalización y la internacionalización de todo tipo de operaciones y actividades económicas ha dificultado la determinación del lugar de realización del hecho imponible cuando se trata de aquellas operaciones relacionadas con la entrega de bienes y prestación de servicios internacionales.

⁴ *Ídem*, p. 8.

Este último elemento va eminentemente ligado al desarrollo del comercio digital y electrónico puesto que este ha impactado la forma en la que se gravan la renta y el consumo⁵.

Otra de las consecuencias de la globalización en el ámbito tributario es el surgimiento de nuevas fuentes del Derecho Tributario. Estas serían los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional, lo conocido como ‘legislación blanda’ y los principios expuestos por el Comité Fiscal de la OCDE además de las normas creadas por instituciones comunitarias junto con jurisprudencia sobre la materia. Este último caso es uno de los más relevantes recientemente y ha sido objeto de mucha controversia tanto a nivel nacional como internacional⁶.

Conviene destacar como consecuencia de la globalización, el aumento de la inversión extranjera directa y su consecuente impulso del comercio. Ambos elementos contribuyen al crecimiento económico de muchos países, a la creación de empleo en los mismos y al fomento de la innovación en términos generales⁷. Todo ello contribuyendo a la continuación de los procesos de internacionalización y globalización.

Este marco de la globalización nos lleva a contemplar el rol e influencia del nacimiento de lo que conocemos como la ‘economía digital’. A través de este concepto nos referimos a aquel sector de la economía que *“incluye los bienes y servicios en los que su desarrollo, producción, venta o aprovisionamiento dependen de forma crítica de las tecnologías digitales”*⁸. Partimos de la base de que el desarrollo masivo de las tecnologías de la información y de la comunicación, o tecnologías digitales, han transformado a la sociedad en su totalidad creando nuevas formas de relacionarnos los unos con los otros. Estos cambios han derivado en la creación de nuevos modelos de negocio y nuevas actividades empresariales. El desarrollo de estas nuevas tecnologías también ha llevado a la creación de nuevos roles profesionales y laborales específicos del sector digital. Así, se ha ido formando un nuevo espacio económico propio de esta nueva era digital. En esencia, su nacimiento ha sido permitido y fomentado por la globalización y la creciente conexión e internacionalización del mundo.

⁵⁵ Op. Cit., Caamaño Anido, M.A., Calderón Carrero, J.M. (2002), p. 185

⁶ *Ídem*, p. 190.

⁷ OECD, (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, p. 7.

⁸ Aguila Obra, A.R., Padilla Meléndez, A., Serarols Tarrés, C., Veciana Vergués, J.M., (2001). La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España. Boletín Económico de ICE, núm 2705, p. 1. Última consulta en marzo, 2022 en: <https://core.ac.uk/download/pdf/13270022.pdf>.

Según la OCDE, esta nueva economía digital se caracteriza

“por basarse en activos intangibles, por el uso masivo de datos, por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor. Todo esto plantea cuestiones fundamentales sobre cómo pueden las empresas añadir valor y obtener beneficios y sobre cómo se relaciona la economía digital con los conceptos de fuente y residencia para la caracterización de los ingresos para fines impositivos⁹”.

Este nuevo sector digital ha tenido gran impacto en la economía global de una forma muy acelerada. Así, hablamos de la economía digital como aquella economía global que se ha visto impactada fuertemente por el sector digital y por las nuevas tecnologías y que, como tal, esta viendo la necesidad de adaptarse a esta nueva realidad; lo tratamos así, como un nuevo sistema socio político y económico que esta basado en la digitalización de la información. Especialmente importante es, en este sentido, el Internet y la posibilidad de la realización de actividades comerciales a través de éste lo cual tendrá grandes impactos en términos impositivos.

El traspaso de la economía a una nueva esfera digital por parte de las empresas tiene varios atractivos entre los que cabe destacar la supresión o fuerte reducción del coste de intermediación para las empresas y la irrelevancia de la distancia para la realización de operaciones comerciales o de cualquier tipo. Las actividades económicas no necesitan de presencia física si se pueden llevar a cabo desde la ‘nube’¹⁰. Anteriormente, contábamos con la necesidad de una presencia física y permanente para que una empresa pudiera crecer y expandirse estuviera la empresa en el sector que fuera y realizara las actividades que fueran. Los nuevos canales tecnológicos permiten que esta presencia deje de ser física y se convierta en una presencia digital. De esto se trata esta nueva economía, una economía digital¹¹.

Así, con el nacimiento de la economía digital, los criterios de permanencia y territorialidad dejan de ser esenciales lo cual además les da a las empresas una mayor flexibilidad en las labores de gestión y organización. Con la desterritorialización de la actividad económica estamos viendo el aprovechamiento de tales condiciones para la evasión fiscal puesto que permite que las determinadas rentas no se graven en el lugar en el que son generadas

⁹ Op. Cit, OECD, (2013), p. 12

¹⁰ Mauricio Rengifo, A., (2002). El Establecimiento Permanente en un contexto virtual. Revista Mercatoria, vol 1 (1), p. 3.

¹¹ Padial, I. C., Hidalgo, G. S. A. (2017). Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED, p. 63.

o donde tienen origen los beneficios. Consecuencia de esto es la “*erosión en las bases imponibles por la no tributación de las rentas virtuales y su consecuente perjuicio al erario publico*¹²”. Así, nos vemos en una situación en la que es necesario crear herramientas y mecanismos tributarios que luchen contra el erosionamiento de estas mismas bases imponibles.

Será en este aspecto de pérdida de presencialidad y territorialidad en el que nos centraremos, tomando como base el concepto de establecimiento permanente. En esencia vamos a tratar la inadecuación del tradicional concepto impositivo del “Establecimiento Permanente” a la luz de la globalización y el auge de la economía digital. La concepción actual que viene recogida en el marco de la OCDE resulta en la puesta en practica de determinadas actividades económicas a través de herramientas tecnológicas y digitales con el fin de evadir o eludir la norma tributaria especialmente en relación con el comercio digital o electrónico¹³.

En este marco vemos la relación y convivencia de dos modelos económicos: el modelo económico tradicional ligado a la territorialidad y la presencialidad; y un segundo modelo económico caracterizado por su inmaterialidad e intangibilidad el cual cobra cada vez mas relevancia. Es la coexistencia de ambos a la vez lo que pone en cuestión la continuidad de los principios reguladores de la economía digital; principios impositivos tradicionales que han sido los pilares de todo sistema tributario hasta hoy.

MODELO ECONÓMICO TRADICIONAL	MODELO ECONÓMICO DIGITAL
Principio de territorialidad	Desvinculación de lo territorial
Principio de permanencia	Inmaterialidad e intangibilidad del espacio de la “nube”: servidores y páginas web
Predominancia del elemento de presencia física	Predominancia de la esfera digital- Base tecnológica

Fuente: elaboración propia

¹² *Ídem.* p.62

¹³ *Álamo Cerrillo, R. (2015).* La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE, p., 79.

CAPÍTULO 3: DOBLE IMPOSICIÓN FISCAL COMO CONSECUENCIA DE LA GLOBALIZACIÓN Y DE LA ECONOMÍA DIGITAL

1. LA DOBLE IMPOSICIÓN FISCAL

La Doble Imposición Fiscal (DIF) sucede cuando un contribuyente obtiene rentas positivas en el extranjero, por las que soporta un impuesto correspondiente en el país de la fuente, y luego tiene que incluir dichas rentas en la liquidación del impuesto de su país de residencia. Se trata de una situación en la que una misma renta es gravada dos o más veces. Puede ocurrir dentro del mismo país o entre dos Estados distintos, en cuyo caso será una doble imposición internacional. En efecto, deriva en un trato discriminatorio para el contribuyente que tiene consecuencias económicas que afectan tanto a la movilidad de personas como de capitales y obstaculizan la natural localización geográfica de las actividades económicas. Otras consecuencias de la DIF serán: existencia de una carga fiscal desigual sobre el inversor extranjero, el freno al desarrollo económico y a las inversiones extranjeras, aumento de operaciones intermedias realizadas a través de paraísos fiscales con el fin de reducir la imposición global, y la pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de factores de producción.

La causa de la DIF Internacional la encontramos en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional o superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición. Trataremos este concepto como una de las consecuencias de la creciente internacionalización y la globalización.

La DIF es posible gracias a dos principios impositivos clásicos. En primer lugar, el principio de territorialidad el cual nos dice que el poder impositivo lo tiene el lugar donde se encuentran los bienes sujetos a imposición o el lugar donde se haya realizado la actividad cuyo beneficio esta sujeto a imposición. En segundo lugar, encontramos el principio personalista, es decir, el lugar en el que el titular de los bienes o perceptor de las rentas tiene residencia. Sin embargo, con la globalización y el auge de la economía digital, estamos viendo el desplazamiento de estos principios a favor del uso de herramientas digitales a través de las cuales los requisitos de territorialidad y presencialidad dejan de ser relevantes de la misma manera que lo eran anteriormente.

Distinguimos entre la doble imposición jurídica y la doble imposición económica. Con la primera nos referimos a aquellas situaciones en las que una misma capacidad económica o renta se grava en dos o más estados; es decir, cuando una renta o un capital se grava dos veces (una en el país de origen y otra en el país de residencia) y el contribuyente en ambos casos es la misma persona¹⁴. Por ejemplo: un individuo obtiene un beneficio de una operación comercial en un Estado A siendo este residente de un Estado B. El Estado de fuente del beneficio tiene derecho de tributación conforme a la regla o principio de la fuente mientras que el Estado de residencia también tiene el derecho conforme al principio de residencia; esta misma renta por lo tanto es gravada dos veces. En este caso, se produce por las distintas interpretaciones y usos de determinados conceptos y principios impositivos en jurisdicciones distintas además del uso de distintos criterios adoptados en distintos lugares. Por el otro lado, la doble imposición económica será cuando una misma capacidad objeto de gravamen es gravada a personas diferentes en más de un Estado¹⁵. Por ejemplo: una sociedad anónima con residencia en un Estado A constituye una filial en un Estado B donde obtiene una determinada renta. El Estado de fuente de la renta tiene derecho a gravar esta renta según la norma de residencia, ya que la filial es residente en este país, obviamente según la norma de origen, pero también según la norma de residencia. En este caso hay dos entidades diferentes, la filial y la matriz.

En el caso español, cuando se trata de doble imposición económica cabe la aplicación de un régimen de exención del 95% por doble imposición económica interna e internacional sobre dividendos y plusvalías, conforme a lo dispuesto en el artículo 21 LIS. Esta exención anteriormente era del 100%, pero ha sido reducida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) con efectos para ejercicios iniciados desde el día 1 de enero de 2021; o, también cabe un régimen de deducción del 95% por doble imposición económica internacional sobre dividendos y participaciones en beneficios, según el artículo 32 LIS. Los métodos de exención y deducción serán explicados posteriormente. Sin embargo, cuando se trata de doble imposición jurídica, se aplica el régimen general de deducción en cuota, según el artículo 31 LIS, y otro de exención para aquellas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, conforme a lo dispuesto en el artículo 22 LIS.

¹⁴ OECD, (2017). Model Tax Convention On Income and On Capital (Condensed Version): Par. 1 Introducción.

¹⁵ OECD, (2017), Model Tax Convention On Income and On Capital (Condensed Version): Par. 2 Comentario al artículo 23 A y 23 B relativo a los métodos para eliminar la doble imposición.

2. MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FISCAL

Sabiendo los fuertes efectos negativos de la doble imposición sobre los sistemas tributarios en términos generales, ahora trataremos las medidas que han sido elaboradas para evitar la situación o para aliviarla.

Hemos visto una evolución progresiva de las medidas y herramientas creadas y propuestas para hacer frente a este fenómeno. Se trata de herramientas pensadas para regular las ocasiones en las que las rentas pueden llegar a ser objeto de sujeción en dos o más jurisdicciones. En este sentido hablamos de medidas para evitar la DIF tanto unilaterales, aquellas introducidas de forma independiente por un Estado en su sistema fiscal interno nacional, como multilaterales o bilaterales estando estas reflejadas en tratados o convenios internacionales. También encontraremos proyectos a nivel internacional entre los que destacan los de la OCDE y la UE.

2.1 Medidas unilaterales

Nos encontramos con dos métodos principales para corregir la DIF a nivel unilateral estatal:

En primer lugar, destaca la corrección mediante **exención**. En esta instancia las rentas son solamente gravadas en la jurisdicción fiscal en la que se obtienen, es decir en el lugar de fuente del beneficio. Así, el país de residencia no computa entre sus las rentas que grava las obtenidas en otras jurisdicciones si ya han sido estas gravadas ahí; de cierto modo, renuncian a gravar esta parte de las rentas obtenidas en el extranjero. En este caso, la renta que ha soportado gravamen en el extranjero, no se incluye en la base imponible del contribuyente de su lugar de residencia. Distinguimos entre la **exención íntegra** y la **exención con progresividad**. La primera será cuando el Estado de residencia prescinde absolutamente de gravar las rentas mientras que la segunda será cuando el Estado de residencia renuncia al gravamen de las rentas originadas en el extranjero excluyéndolas de las bases imponibles, pero tiene en cuenta su importe a efectos de determinar el tipo progresivo que corresponde aplicar al resto de las rentas que no son incluidas en las bases imponibles.

En segundo lugar, estaría el método de **imputación o deducción**. En este caso, las rentas obtenidas en el extranjero se gravan por el país de residente, pero se concede un crédito por las cantidades pagadas en la jurisdicción fiscal de la fuente; en otras palabras, se concede

una deducción por la doble imposición soportada. En este sentido, las rentas se incluyen en la base imponible por su importe íntegro como si no hubiesen soportado gravamen en el extranjero, y cuando se calcula la cuota líquida correspondiente, el contribuyente tiene derecho a deducción por el impuesto soportado en el extranjero.

2.2 Medidas bilaterales

En esta instancia nos referimos a los Convenios bilaterales para Evitar la Doble Imposición Internacional. Se trata de una herramienta usada ampliamente por los Estados y que sigue de manera muy sistemática al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio desarrollado por la OCDE.

Se trata de un mecanismo de uso frecuente porque no requiere de la participación o de la involucración de terceros actores o Estados en la firma de este y permite a los dos Estados contratantes de establecer y negociar sus propias condiciones de manera directa y sin intermediarios.

Sin embargo, también se trata de medidas que en muchos casos resultan insuficientes al solo basarse en las consideraciones de los dos Estados contratantes. Así, pueden surgir problemas en determinadas ocasiones cuando las interpretaciones de determinados conceptos en los Estados varían dando lugar precisamente a situaciones de doble imposición a pesar de ser eso lo que pretenden evitar¹⁶. Ejemplo de esta situación podría ser cuando en un Estado A se considera residente a efectos fiscales una persona que reside en ese Estado durante 6 meses, por ejemplo, mientras que en un Estado B se considerará residente si éste tiene cónyuges e hijos con los que convive en ese lugar. En esta instancia se podría dar la situación en la que una misma persona sea residente a efectos fiscales en dos Estados a la vez. Fue a raíz de este tipo de problemas que la OCDE desarrolló su Convenio marco; para así poder homogeneizar el contenido a abordar en dichos acuerdos bilaterales sin entrar en limitar la posibilidad de que los Estados contratantes establezcan condiciones propias que vean necesarias.

¹⁶ Vallejo Asitizábal, S., Maldonado López, G. (2006). Los convenios para evitar la doble imposición. *Fiscalidad*, p. 49

También resultaría mencionar que España ha firmado 103 Convenios para evitar la Doble Imposición, 99 de los que se encuentran en vigor¹⁷.

2.3. Proyectos internacionales.

Se trata, en definitiva, de una cuestión muy tratada en el ámbito internacional, siendo uno de los temas más examinados y analizados en las sedes de los organismos internacionales, en concreto destacaremos el rol de la OCDE dentro de las políticas internacionales para la evasión de la DIF internacional.

En la primera década del siglo XXI, los Estados comenzaban a plantearse la seriedad de los efectos de la DIF en una sociedad que cada vez se convertía más globalizada, interconectada e interdependiente. Ante esta situación, los Ministerios de Hacienda del G20 pidieron a la OCDE la elaboración de un plan de acción que sería la base de actuación para los Estados para tratar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios como consecuencias de la DIF. Sería esta una estrategia coordinada que permitiría lidiar con los problemas de una manera más eficaz y completa. Así, concluyeron la necesidad de cambios sustanciales para *“evitar eficazmente la doble imposición fiscal, así como los supuestos de exención o baja imposición asociados a practicas que separen artificialmente los ingresos imponibles de las actividades que los generaron”*¹⁸. Además de la necesidad de elaboración de nuevos estándares para garantizar la coherencia de los impuestos con los principios impositivos a nivel internacional y la de *“realización de la imposición y de las actividades productivas esenciales para restaurar los efectos y los beneficios pretendidos por los estándares internacionales, que puede que no hayan evolucionado a la par de los cambiantes modelos empresariales y la evolución tecnológica”*¹⁹.

Así, se creó el Plan BEPS el cual consiste en 15 acciones desarrolladas para alcanzar esos objetivos. La primera, abordar retos de la economía digital para la imposición; la segunda neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos; la tercera, el refuerzo de la normativa sobre CFC (*controlled foreign companies*); la cuarta, limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros; la quinta, combatir las practicas

¹⁷ Listado de Convenios para Evitar la Doble Imposición en la página web del Portal Institucional del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Última consulta el 14 de marzo 2022 en https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

¹⁸ Op. cit, OECD, (2013), p. 12

¹⁹ Ídem.

tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia; la sexta, impedir la utilización abusiva del convenio; la séptima, impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimientos Permanentes; la octava, novena y décima, asegurar que los resultados de los precios de transferencia esta en línea con la creación de valor; la onceava, establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios sobre las acciones para enfrentarse a ella; la doceava, exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; la treceava, reexaminar la documentación sobre precios de transferencia, la catorce, hacer mas efectivos los mecanismos de resolución de controversias; y la última, desarrollar un instrumento multilateral²⁰. Más adelante hablaremos sobre el plan BEPS en relación directa con el concepto de establecimiento permanente.

En el marco de la UE también se han puesto en marcha intentos de lidiar con la doble imposición fiscal. Parecido que el plan BEPS, la UE ha resumido los puntos fundamentales de la OCDE en 3 acciones básicas: “*combatir las prácticas de competencia fiscal, revisar las reglas de cálculo de los precios de transferencias y establecer un nexo de unión de las actividades gravables*”²¹. Sin embargo, en este plano, la mayor parte de esfuerzos realizados han sido a escala bilateral entre Estados miembros²².

En 2014, la Comisión Europea publicó un informe en el que detallaba los esfuerzos llevados a cabo en el marco de la UE para la eliminación de obstáculos fiscales transfronterizos en el que se analizaban la organización y prácticas de las administraciones fiscales de los Estados miembros²³.

²⁰ *Ídem*. p. 13.

²¹ Álamo Cerrillo, R., Lagos Rodríguez, G., (2015). Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la realidad económica digital, p. 6.

²² Ribes Ribes, A. (2015). Reflexiones acerca de un futuro Convenio multilateral en el ámbito de la Unión Europea, p. 1047.

²³ European Commission: "Removing cross-border tax obstacles. Organisation and practices in Member States' tax administrations", Specific contract No.10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, EY- November 2014, p.47. Última consulta en marzo, 2022 en: https://upperadriatic.irtuc.org/wp-content/uploads/Utili-frontalieratostudy_cross_border_tax_obstacles_final_report.pdf.

3. PARAÍOS FISCALES.

Parece interesante hacer una breve referencia a los paraísos fiscales, o aquellas jurisdicciones de baja o nula tributación que venimos mencionando.

Los paraísos fiscales podrían definirse como “*aquellos Estados, territorios o jurisdicciones que no tienen imposición a las ganancias, o la aplican a tarifas muy bajas, con serias limitaciones en el intercambio de información y una marcada ausencia de transparencia*²⁴”. Implican la creación de condiciones favorables o beneficiosas para crear un buen clima económico, fiscal, político e infraestructural necesario para el desarrollo de la evasión fiscal usando distintas herramientas y mecanismos. Tienen, por lo tanto, una serie de consecuencias en tres ámbitos o aspectos. En términos societarios, los paraísos fiscales tienen requisitos o formalidades para la constitución de sociedades de capital mínimos lo cual significa que es muy fácil su constitución. En segundo lugar, en términos bancarios, la constitución de entidades financieras no esta sujeta a requisitos del tipo patrimonial o de confiabilidad. Por ultimo, en términos penales, los paraísos fiscales carecen de regulación específica en sus códigos criminales sobre evasión fiscal, corrupción...²⁵.

Su existencia es negativa puesto que, en primer lugar, permite la elusión de los deberes fiscales de los contribuyentes, especialmente aquellos con grandes negocios y empresas. Si se pagan menos impuestos, el Estado recibe menos ingresos por lo que habrá una menor provisión de bienes públicos. En segundo lugar, también es negativa para la libre competencia especialmente en el marco de las empresas internacionales o multinacionales las cuales se aprovechan de los beneficios fiscales que obtienen en estas jurisdicciones en busca de mayor competitividad en el mercado. La dificultad de esta situación es que, si esto se realiza frecuentemente por las empresas, se provoca una distorsión de la competencia en el mercado. En tercer lugar, y en consecuencia a lo mencionado anteriormente, la existencia de estos paraísos lleva al desarrollo de una “competencia fiscal dañina”; para poder competir con las empresas que se trasladan a estos paraísos fiscales, los Estados de tributación ordinaria tienen que recurrir a otras medidas para atraer al inversor extranjero. Estas medidas podrían ser, por ejemplo, la aplicación de tasas de importación que implican para los Estados una situación de desventaja debido a que contarán con menos recursos que los Estados paraíso.

²⁴ Tibocho, J. S., Murcia, J. D. L. (2007). La problemática actual de los paraísos fiscales, p. 313.

²⁵ *Supra*, p. 314.

La OCDE en su reporte sobre prácticas fiscales dañinas de 1998, indica

“cómo el desarrollo de la globalización y el libre movimiento de flujos de capitales han cambiado la forma en que los sistemas fiscales de los países se relacionan mutuamente. Se explica allí que, en la era de la globalización, no solamente existe una íntima relación entre los sistemas fiscales, en razón a las transacciones y operaciones internacionales de los residentes de un Estado con similares de otro, sino en la presencia y disputa por la inversión extranjera y por estos flujos de capital, lo cual ha llevado a que dichos países realicen reformas en orden a ajustar sus sistemas fiscales a ciertos principios y parámetros, en pos de alcanzar de esta manera una mayor eficiencia y seguridad jurídica, para atraer los mencionados flujos de capital²⁶”.

Así de la globalización han surgido efectos positivos porque se ha permitido a los Estados tener competencia para elaborar mejores y mas seguras regulaciones fiscales; y negativos por la posibilidad que se ha abierto a la elusión y evasión de tributos usando este tipo de territorios fiscalmente mas beneficiosos.

En esencia, según Tibocha y Murcia (2007) lo que ofrecen estos paraísos fiscales son condiciones que permiten la reducción de la carga impositiva de las empresas. En primer lugar, permiten la anonimidad de flujos de capital entre sucursales o filiales con la empresa matriz. Esto rompe con el flujo de información que es necesario para la adecuada identificación del titular por las autoridades fiscales. En segundo lugar, “*los intereses generados por depósitos o inversiones mantenidas en cuentas o productos financieros ubicados en paraísos fiscales no se encuentran gravados, lo cual incentiva una masiva movilización de capitales hacia dichos centros*²⁷”. Esto unido a la problemática del intercambio de información deriva en que no se graven ni en el país de la fuente ni en el de la residencia. También destaca el uso de la figura del fideicomiso, es decir, “*personas jurídicas o patrimonios, en relación con los cuales no es posible o es altamente costoso para la administración fiscalizadora del país de la residencia identificar al beneficiario real*²⁸”. En cuarto lugar, estaría el uso de tarjetas de crédito de cuentas bancarias que se encuentran en estos paraísos fiscales; operaciones que no serán rastreables para las autoridades fiscales pero que sigan permitiendo la entrada de recursos al país. En ultimo lugar, estaría la reubicación del domicilio fiscal a lugares donde solo se gravan las rentas bajo el concepto de fuente; así, las rentas obtenidas fuera del paraíso fiscal, no se gravarán.

²⁶ *Íbid* p. 315.

²⁷ *Íbid*, p. 322.

²⁸ *Íbid* p. 323.

Al tratarse de una materia con fuertes impactos a escala fiscal internacional, la OCDE se ha visto implicada en varias ocasiones. En 1998 se aprobó el Reporte sobre Prácticas Fiscales Dañinas, elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales en el que se trataba fundamentalmente la cuestión de los paraísos fiscales.

Para finalizar este punto sobre los paraísos fiscales, resulta interesante mencionar el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991; es decir, un Real Decreto en el que se estableció un listado de estos ‘Paraísos Fiscales’ entre los que podríamos mencionar Gibraltar, Las Bahamas, Luxemburgo, o Panamá entre otros 44 Estados. Sin embargo, el artículo 2 del mismo texto normativo dice:

“Los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor” (Real Decreto 1080/1991).

De esta forma, resulta relevante que algunos Estados que aparecen en el listado de paraísos fiscales, a día de hoy no tienen esa consideración en la práctica.

CAPÍTULO 4: EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. BREVE EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL CONCEPTO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El origen del Establecimiento Permanente como concepto se sitúa en la doctrina alemana a mediados del siglo XIX. Sin embargo, solamente se usaba como un concepto interno. En 1899 encontramos su primer uso en una normativa internacional; se trataba de un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional firmado entre el Imperio Austrohúngaro y Prusia²⁹.

²⁹ Pedrosa López, J. C. (2016). La cláusula general del establecimiento permanente, la distinción entre el agente dependiente e independiente en el artículo 5 MC OCDE y la polémica figura del comisionista, p. 273.

Pero, realmente los primeros avances en su uso más homogéneo fueron en el marco de la Sociedad de Naciones y el trabajo de su Comité Fiscal y la Cámara de Comercio Internacional. En esta instancia se determinó que lo más eficiente sería la resolución de la problemática de la DIF por medios bilaterales.

Posteriormente se publicaron una serie de Modelos de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional los cuales consiguieron consolidar la cláusula del Establecimiento Permanente y por lo tanto el concepto.

Tras el colapso de la Sociedad de Naciones, el trabajo realizado en esta materia fue retomado por el Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación Económica Europea y, posteriormente le relevó la OCDE que, a día de hoy, es la referencia a nivel internacional en cuanto a este tema. En este sentido, y como ya hemos visto, resalta el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional de la OCDE.

2. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

Como ya se ha mencionado anteriormente, según el modelo económico tradicional, para crecer y expandirse las empresas necesitaban de una presencia física y fija en el lugar en el que llevaban a cabo sus actividades económicas. La idea era la de crecer desde un punto físico de referencia en el que podían basarse. Esta presencia física se llevaba a cabo mediante el establecimiento permanente el cual es definido como *“el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”³⁰*.

Este concepto de ‘establecimiento permanente’, en un principio, se empleaba para resolver los problemas fiscales de las empresas que, sin ser residentes en un lugar, desarrollaban sus actividades económicas principales en tal lugar. Se trata de un concepto fundamental en el sistema de reparto de rentas empresariales cuando una o varias operaciones implican a más de una jurisdicción. El fin era que cada jurisdicción tributara por las rentas generadas en su territorio independientemente de la residencia de la sociedad o empresa de la que se tratara. Así, consecuentemente acaba rozando con la doble imposición fiscal en determinados casos, he ahí la razón de tratar ambos temas conjuntamente, puesto que, puede

³⁰ OCDE, (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. p.31

sucedir que dos Estados tengan interpretaciones distintas del mismo concepto derivando en que el sujeto deba tributar en ambos. Puede suceder también que el sujeto emplee la normativa fiscal de tal manera que no tribute en ninguno de los dos Estados³¹.

En este sentido, es relevante hacer un inciso en el concepto de residencia, entendido como una permanencia continuada de una persona física o jurídica en un territorio concreto. Se trata de uno de los criterios subjetivos principales de la sujeción a la imposición sobre la renta de carácter personal junto con el de domicilio. Es objeto de grandes debates sobre cual de los dos concreta mejor la distribución de las cargas publicas a través de un impuesto sobre la renta personal; también ha sido objeto de este debate el concepto de nacionalidad.

La Ley 41/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes viene destacado la relevancia del concepto de residencia para la calificación y determinación de sus contribuyentes. Sin embargo, no viene en esta ley ninguna definición positiva sobre sus contribuyentes, simplemente indicando en su artículo 5: “*contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”³². Mientras que el artículo 6 de la misma ley remite al artículo 9 de la Ley de IRPF y al artículo 8.3 de la LIS.

Los requisitos de residencia establecidos en la LIRPF son: permanencia en el país durante mas de 183 días al año, que sea el lugar del centro de intereses económicos del contribuyente y, finalmente, que sea la residencia del cónyuge e hijos menores del contribuyente. Así, conforme a la LRNR, entenderemos la no residencia en el sentido contrario a los criterios planteados por las otras dos leyes. Será no residente, de esta forma, cuando no se cumplan los requisitos establecidos anteriores.

En cuanto a lo establecido sobre la residencia en la LIS, esta dice que serán considerados contribuyentes de tal impuesto las entidades con residencia en territorio español. En este caso los requisitos serán: constitución conforme a la Ley española, domicilio social en España y que su sede de administración o dirección esté en territorio español.

³¹ Op. Cit. Álamo Cerrillo, R. (2015), p.80.

³² Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOE núm. 62, de 12 de marzo de 2004). Boletín Oficial del Estado. Última consulta en marzo, 2022 en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>.

En este sentido, cuando hablamos del establecimiento permanente, nos referimos a los casos en los que una empresa no cuenta con una condición de residencia en el lugar en el que encontramos el establecimiento. Se trata así de un principio impositivo clásico e imperativo del sistema tributario que se creó y desarrolló a la luz de la LRNR, como bien refleja su exposición de motivos la cual dice que la ley responde a una necesidad de crear:

“una norma que regulase, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por "obligación real de contribuir", debido a la creciente internacionalización de las relaciones económicas y la integración progresiva de España en la Unión Europea³³”.

Así vemos la influencia de los procesos de internacionalización y globalización en este sector y, por lo tanto, la necesidad de adaptación a la nueva realidad. El caso del concepto de establecimiento permanente no queda exento de esta necesidad de cambio especialmente en relación a la nueva economía digital; una economía que viene permitiendo la evasión fiscal a través de herramientas tecnológicas que hacen que las empresas puedan eludir la necesidad de crear un establecimiento permanente para el ejercicio de sus actividades económicas.

En cualquier caso, hablamos de las tres modalidades de establecimiento permanente. En primer lugar, el establecimiento permanente como lugar fijo de negocios, la cual será la modalidad principal o básica; y, en segundo lugar, el establecimiento permanente asociado al agente dependiente, la cual será una modalidad subsidiaria. En tercer lugar, encontramos el establecimiento permanente asociado a las obras de construcción y su sus límites y criterios temporales.

Establecimiento Permanente como lugar fijo de negocios

Según el acuerdo marco de la OCDE, el mero hecho de que una empresa disponga de un espacio determinado para realizar sus actividades comerciales es suficiente para constituir un lugar de negocios. Por lo tanto, no es necesario que exista un derecho legal formal de uso de ese lugar lo cual permitiría que existiera un establecimiento permanente en el que una empresa ocupara ilegalmente un lugar determinado en el que desarrollara su actividad.

En este sentido, en la definición propuesta por la OCDE, es esencial el enunciado de “lugar de negocios”. Se interpretaba este lugar con un elemento o carácter material lo que

³³ *Ídem.*

derivaba en situaciones como la de disponer de locales para el desarrollo de actividades económicas. El modelo OCDE se refiere a “*cualquier local, instalación o medios materiales para las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin*”³⁴. En este sentido entendemos el concepto como uno de carácter flexible³⁵. Así, cuestiones como la de la ocupación legal o ilegal del local, arrendamiento o propiedad del mismo, ocupación exclusiva, etc., pierden relevancia. En definitiva, basta con que el negocio empresarial se desarrolle en un espacio territorial del otro Estado contratante³⁶.

A este “lugar de negocios” se le exige un aspecto de fijeza. La cuestión será de determinar si la fijeza es en cuanto a la permanencia del lugar de negocios o a la duración. Si se tratara de una interpretación restringida del concepto, hablaríamos de una permanencia temporal solamente en los casos previstos expresamente, es decir en “*obras de construcción, instalación o montaje, prestación de servicios profesionales o por una empresa*”. Una interpretación flexible es la de fijeza como “*la vinculación entre la instalación del negocio con un punto geográfico determinado*”³⁷.

Los comentarios de la OCDE reconocen en la fijeza un elemento de territorialidad y de permanencia, pero que estos deben tener carácter elástico. Como tal, no son exigibles explícitamente con excepción de las obras mencionadas anteriormente que están sujetas a los criterios de duración. De esta forma podemos concluir que este factor de permanencia en la determinación de existencia de establecimiento permanente no requiere de continuidad en el desarrollo de las actividades empresariales. Así, algunas actividades desarrolladas discontinuamente también pueden ser consideración de establecimiento permanente³⁸.

El establecimiento permanente comienza desde que se inician las actividades preparatorias del negocio y finaliza cuando se abandonan todas las acciones relacionadas o vinculadas con la actividad del negocio³⁹.

³⁴ OCDE, (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Comentarios del artículo 5.

³⁵ Carmona Fernández, N., (2012). La noción de Establecimiento Permanente en los Tribunales: Las estructuras operativas mediante filiales comisionistas, p. 41.

³⁶ Faúndez, A., Blanco, M., (2009). Establecimientos permanentes: Aspectos tributarios, p. 39.

³⁷ Faúndez Ugalde, A. (2018). El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital, p.162.

³⁸ *Íbid.*

³⁹ OCDE, (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio.

Establecimiento Permanente asociado al agente dependiente

En relación la modalidad de establecimiento permanente ligado a un agente dependiente, esta situación se dará cuando “*una persona actúa por cuenta de la empresa, con facultades suficientes para concluir negocios en representación de ella y que no necesariamente requiere para desarrollar su actividad un local o una oficina*”⁴⁰. En este sentido hablamos de circunstancias en las que no es la empresa propiamente la que realiza las actuaciones comerciales siempre que éstas no sean ni auxiliares ni preparatorias. Además, estas personas físicas o jurídicas no deben cumplir ningún requisito con respecto a la residencia en el lugar donde realicen dichas actividades empresariales⁴¹.

La persona física que actúa como agente dependiente viene regulada en el artículo 13.1.a. LIRNR y en el artículo 5 apartado quinto y sexto del Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (MC OCDE).

En cualquier caso, el agente dependiente actuará en representación de la empresa y, por lo tanto, ésta se va a ver directamente afectada por el resultado de la actividad llevada a cabo por el agente⁴², es decir que “*por el alcance de sus poderes o por la naturaleza de sus actividades, implican a la empresa en actividades empresariales de cierta entidad en el Estado considerado*”⁴³. Adicionalmente la OCDE resalta la necesidad de que se trate de un uso repetido de sus potestades y poderes y por lo tanto no sucesos individuales o excepcionales.

Sin embargo, también encontramos límites a quien puede actuar como agente dependiente en el marco del establecimiento permanente. Se dice que debe tener cierta autoridad y que la naturaleza de la actividad sea tal que llegue a cierto punto de importancia en términos de la actividad de la empresa. El 5.5 MC OCDE dice que el agente dependiente deberá “*ostentar poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa*”. Hablamos de contratos que directamente impliquen a la empresa y no necesariamente contratos que se firmen en nombre de la empresa como tal⁴⁴.

⁴⁰ ROHATGI, R., (2008). Basic international taxation, p. 229

⁴¹ OCDE, (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. p. 108.

⁴² Op. Cit. Pedrosa López, J. C. (2016), 282.

⁴³ Supra, OCDE, (2010), p. 108.

⁴⁴ *Ídem*, p. 109.

En los comentarios de la OCDE con respecto al artículo 5.5 del MC OCDE, se remarca la necesidad del elemento de ‘habitualidad’ en la potestad de celebrar contratos. Sin embargo, no considera que sea posible fijar ningún tipo de regla concreta para determinar la frecuencia; solamente dice que la frecuencia y alcance de la actividad necesarias para determinar que efectivamente hay habitualidad dependerá de “*la naturaleza de los contratos y de las actividades que desarrolle la empresa a la que representa*”⁴⁵.

En cualquier caso, esto solo se determinará y se analizará si la empresa no tiene un establecimiento permanente conforme a los apartados 1 y 2 del Convenio.

En cuanto al rol de los comisionistas o agentes independientes, se dice que

“Una empresa de un Estado contratante, que realice operaciones empresariales por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, no puede someterse a imposición en el otro Estado contratante por razón de tales operaciones si el agente actúa en el ejercicio normal de su actividad”⁴⁶.

Además, deben cumplir dos requisitos fundamentales. En primer lugar, que éste sea independiente de la empresa tanto económica o jurídicamente; y, en segundo lugar, que actúe en el ejercicio normal de su actividad cuando realice actividades en nombre o por cuenta de la empresa⁴⁷.

Establecimiento Permanente asociado a las obras de construcción.

El MC OCDE establece que tendrán consideración de Establecimiento Permanente las obras o proyectos de construcción que tengan una duración superior a los 12 meses. Así vemos el elemento diferenciador con los demás supuestos que constituyen un EP, el elemento de temporalidad siendo tal que si la obra no supera el plazo determinado no podrá ser considerado como un EP. Este plazo se calculará de forma independiente para cada obra que se realice en el marco de la empresa principal. Esto excluye la posibilidad de consideración como EP situaciones en las que dos obras separadas con plazos inferiores a 12 meses de manera individual pero superior al plazo de forma conjunta. “*Con ello se pretende evitar que, mediante*

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ *Ídem*, 110.

⁴⁷ *Ibid.*

la fragmentación artificial en varios contratos de duración inferior a los doce meses, una obra de duración superior a doce meses pierda la condición de establecimiento permanente⁴⁸”.

El plazo comenzará a computar desde el inicio de la actividad de obra incluyéndose en este momento las actividades preparatorias y auxiliares además de las posibles interrupciones que se puedan dar. El fin del plazo será cuando la obra se entregue o se abandone.

Sin embargo, *“una oficina o taller vinculado a dos o más obras o proyectos de construcción o instalación de duración inferior a doce meses, constituirá un establecimiento permanente si es posible encuadrarla en alguna otra de las categorías definidas en el artículo 5 del MC OCDE⁴⁹”.*

Cabe también mencionar que el término obras de construcción debe interpretarse de forma amplia incluyendo más elementos que la construcción de edificios propiamente.

Mas allá de estas tres modalidades, se ha visto la necesidad de incluir aspectos que tradicionalmente no eran incluidos dentro del concepto de establecimiento permanente como los de las páginas web y los servidores de los cuales hablaremos más adelante.

3. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN ESPAÑA (LEY 27/2014)

En España, encontramos el concepto de EP regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LRNR) que establece en su artículo 13:

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

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 toda o parte de su

⁴⁸ Cáceres Villanueva, M. Á., (2017). El concepto de establecimiento permanente. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 6(17), p.83.

⁴⁹ *Ídem*.

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 exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses⁵⁰”.

En este sentido encontramos 3 elementos configuradores: en primer lugar, que disponga de lugares fijos de trabajo a través de los cuales se realiza toda o parte de la actividad económica, sea de cualquier título y de forma continuada; en segundo lugar, tendrán consideración de establecimiento permanente las instalaciones o montajes que superen una duración temporal concreta; y, en tercer lugar, la existencia de un “agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente que ejerza con habitualidad dicha potestad⁵¹”.

Hablamos de un concepto que no goza de personalidad jurídica diferenciada alguna, es semejable a una filial extranjera (una sociedad residente que tributa en el IS). A efectos del ordenamiento interno, el concepto permite someter las rentas a una forma de imposición determinada: por razones de neutralidad fiscal, el no residente se encuentra básicamente sometido al régimen del Impuesto sobre Sociedades.

Esta concepción del Establecimiento Permanente se aplica especialmente en los casos en los que España no tiene firmado con el Estado un Convenio para Evitar la Doble Imposición bilateral, pero se asemeja en mucho al concepto del MC OCDE.

4. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE SEGÚN LA OCDE.

Coincide en gran medida con el concepto propio de la Ley española; sin embargo, el concepto de establecimiento permanente en el área internacional es más concreto y reducido que el concepto nacional. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional requieren una mayor presencia de la empresa no residente en el Estado de la fuente. Así, pueden darse situaciones en las que existe un establecimiento permanente a efectos de la norma interna pero

⁵⁰ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOE núm. 62, de 12 de marzo de 2004). Boletín Oficial del Estado. Última consulta en marzo, 2022 en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>.

⁵¹ *Supra*, Padial e Hidalgo (2017), p. 11.

no a efectos del Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional (en cuyo caso prevalece la norma internacional).

Encontramos una definición general de tal concepto en el artículo 5 del MC OCDE. Este será “*el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad*”. Así son tres sus características:

- a. Existencia de un lugar de negocios. Aquel local utilizado para la realización de la actividad económica de la empresa (tanto si es exclusivamente usado para eso o no).
- b. Este lugar ha de ser “fijo”. Este punto ha evolucionado con el tiempo para admitir movilidad del lugar de negocios, pasando a tener una mayor relevancia el hecho de que ese produzca un cierto grado de permanencia en el tiempo en el territorio del Estado. Este punto se ha visto complicado y ha suscitado controversia con el auge del comercio electrónico en especial en relación con el tema de las páginas web y los servidores.
- c. A través de este lugar se deben llevar a cabo la actividad de la empresa.

La OCDE es la que ha dedicado gran esfuerzo a la interpretación del concepto tanto en sus comentarios sobre el modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional como en otros muchos reportes y documentos que ha publicado. Es más, la OCDE fue de los primeros actores que reflejaron la problemática de muchos conceptos tributarios en la nueva era digital.

5. LA INSUFICIENCIA CONCEPTUAL DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Fue en el marco de la OCDE, dónde se empezó a plantear la necesidad de cambios en el sistema tributario. Se reunió el órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), para elaborar un primer informe en el que concluyeron que el avance y crecimiento de la economía digital era tal que se llegaría a un punto en el que los impactos de la misma no serían separables a efectos fiscales de los de la economía tradicional; esta nueva economía digital no sería distinguible de la economía normal⁵².

⁵² Op. Cit. Faúndez Ugalde (2018), p. 156.

Ante esta realidad, se planteó la necesidad de revisión de conceptos impositivos tradicionales entre los que destaca el del establecimiento permanente, como venimos anunciando. El concepto tradicional no hacía frente a esta nueva realidad y dejaba de ser coherente con los principios subyacentes en los que se basaba⁵³. La idea era la de modificar los conceptos para que se puedan aplicar a la nueva realidad digital caracterizada por operaciones comerciales electrónicas, que las empresas tributen adecuadamente operen de la forma que operen sin que la norma fiscal condicionara, tanto de forma positiva como negativa, la determinación del lugar de constitución de las mismas⁵⁴.

Uno de los primeros textos en reflejar la inadecuación o insuficiencia del concepto actual a la realidad digital a la que nos enfrentamos es el documento *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Plan BEPS), publicado en 2013 por la OCDE. Así, es uno de los primeros intentos de reconfiguración de las regulaciones jurídicas en cuanto a estas problemáticas. En este documento se proponen 15 acciones que se deben llevar a cabo a nivel internacional por actores internacionales, es decir, Estados y Organizaciones Internacionales, para la evasión del fraude fiscal que se ha visto en aumento con el surgimiento de la economía digital.

El tema del establecimiento permanente viene reflejado la Acción 7 del plan, “*evitar e impedir la elusión artificiosa a través de los establecimientos permanentes*”. En este sentido, se pone de manifiesto la necesidad de adaptación o de cambio del concepto para que no se siga permitiendo a las empresas a eludir tributación; se reconoce así la problemática obsolescencia del concepto, aunque no entra a analizarla.

Como ya ha sido mencionado, la realidad digital a la que nos enfrentamos ha traído consigo la necesidad de incluir aspectos novedosos al concepto de EP para hacer frente a los problemas fiscales que surgieron a raíz de la economía digital puesto que el actual concepto tradicional resulta insuficiente. Así hablamos de la cuestión de las páginas web y de los servidores.

Definimos un servidor informático conforme a la definición propuesta por la RAE: “*Unidad informática que proporciona diversos servicios a computadoras conectadas con ella*”

⁵³ OCDE, (2013). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*.

⁵⁴ Op. Cit. Álamo Cerrillo y Lagos Rodríguez (2015), p. 1

a través de una red⁵⁵”. La cuestión de los servidores ha adquirido relevancia en este sentido con la globalización y con el auge de la economía digital que ha dado lugar al comercio electrónico. Desde los primeros días del comercio electrónico, se ha argumentado que el nexo fiscal basado en la geográfica y la presencialidad territorial estaba en peligro de dejar de ser aplicable o pertinente.

Anteriormente, una venta normalmente no podía realizarse sin que la empresa tuviera algún tipo de presencia física en el lugar del cliente. Los derechos de imposición de la renta de un país se basan actualmente en este modelo, de modo que una empresa no tributaba en un país a menos que tuviera una presencia física suficiente en ese lugar puesto que sin ella, el país no podía ejercer derechos fiscales sobre aquellos ingresos. Esta presencia es lo que venimos explicando con ‘establecimiento permanente’. Sin embargo, en un entorno caracterizado y liderado por el comercio electrónico, el elemento de presencia física deja de ser necesario para la realización de una transacción. Este escenario plantea un dilema a la hora de aplicar las normas fiscales existentes al comercio electrónico.

En este marco, incorporamos la problemática de los servidores puesto que estos son un componente necesario de una transacción de comercio electrónico y tienen una presencia física como objeto tangible. Por lo tanto, la OCDE y varios países han considerado si, aplicando las normas tradicionales del impuesto sobre la renta, un servidor informático implica una presencia física suficiente para constituir una presencia imponible y por lo tanto tener la consideración de un establecimiento permanente.

Hablamos de la problemática de los servidores en contraposición a la de las páginas web que, al contrario que los servidores, no tienen vínculos directos a un territorio o lugar físico.

“Una página web es una combinación de *software* y datos electrónicos que no son por sí mismos una realidad tangible y no constituyen un establecimiento permanente. Sin embargo, el servidor que almacena los datos y a través de él se tiene acceso a los mismos es parte de un equipo con ubicación física y dicha localización puede constituir un lugar fijo de negocio de la empresa que explota el servidor, si ello ocurre tendrá la consideración de establecimiento permanente⁵⁶”.

⁵⁵ Real Academia Española. Definición de “Servidor”. Última consulta en marzo, 2022 en: <https://dle.rae.es/servidor?m=form>

⁵⁶ Op. Cit. Padial e Hidalgo (2017), p. 11.

En este sentido, la OCDE ha centrado mucho de su trabajo en la elaboración de sus comentarios en la inclusión de estos conceptos dentro del de establecimiento permanente. En concreto cabe mencionar el apartado 42 de los comentarios del artículo 5 del MCOCDE en el que se especifican las referencias a la consideración o no como establecimiento permanente de los servidores y de las páginas web. Debemos atender a las características de este tipo de instrumentos del comercio electrónico, así como a otras circunstancias como por ejemplo sus funciones y su naturaleza para determinar la consideración de los mismos como establecimientos permanentes.

5.1 Propuestas de adaptación.

Como ya venimos anunciando, el plan BEPS de la OCDE constituye un buen punto de partida a través del cual podemos trabajar la actualización de conceptos tradicionales fiscales que se han visto vaciados de contenido ante la realidad globalizada e interconectada a la que nos venimos enfrentando.

Se ha reconocido en este marco internacional la capacidad que tienen las empresas, conforme al antiguo y obsoleto concepto de establecimiento permanente, de firmar acuerdos en jurisdicciones en las que tributan menos permitiendo así que las mismas no tributen en las jurisdicciones de origen de la renta gravada. Como ya ha sido explicado, esto genera una erosión de las bases imponibles de las empresas y tiene consecuentes efectos negativos sobre el conjunto de la economía.

Así, la OCDE ha planteado una serie de propuestas con el fin de adaptar el concepto actual del establecimiento permanente para evitar su uso como forma de evasión fiscal y así evitar pérdidas fiscales. En su texto titulado *La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE*, Álamo Cerrillo propone una serie de opciones para lograr la adaptación del concepto actual. Son 5 que, a su vez se dividen en varias opciones de acciones que se podrían llevar a cabo:

5.1.1 Acuerdos o estrategias similares con comisionistas

En este caso tratamos de ocasiones en las que se contrata a un comisionista a través del cual la empresa puede operar en una jurisdicción o un territorio sin necesidad de que se cree un

establecimiento permanente en ese lugar. Así, el Estado de la fuente recibirá ingresos por la retribución del comisionista y no por el valor de la venta⁵⁷”.

La problemática en esta instancia será la de determinar que condiciones permiten a la persona de ejercer ese rol de comisionista y sobre todo que grado de autoridad con el que debe contar ese individuo para poder realizar tales funciones. Se trata así de deficiencias en cuanto al concepto de EP a través de un agente dependiente o comisionista el cual debe, según el modelo de la OCDE, “*disponer de autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa*”. Se han elaborado así 4 alternativas: en primer lugar, hablaríamos de cambios en la redacción del artículo 5 del MC OCDE cuando se dice

“cuando una persona distinta de un agente dependiente 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”;

sería poner “*la dedicación específica de personas concretas, cuya labor da lugar la conclusión de contratos*” en vez de “*celebrar contratos*” sin más. En segundo lugar, se propone “*reemplazar «celebrar contratos» por «concluye contratos, o negocia los elementos materiales del mismo»*”. En tercer lugar, cambiar “*«contratos en nombre de la empresa»*” por “*«contratos que, en virtud de la relación legal entre la persona y la empresa, están en la cuenta y riesgo de la empresa»*”. Y, en último lugar, cambiar “*«contratos en nombre de la empresa»*” por “*«contratos que, en virtud de la relación jurídica entre la persona y la empresa, están en la cuenta y riesgo de la empresa»*”; *sustituir «celebrar contratos» por «concluir contratos o negociar los elementos formales de los mismos»*⁵⁸”

5.1.2 Exenciones de la actividad específica

Se trataría de determinar con firmeza cuáles son las actividades de la empresa consideradas como ‘principales’ para que ésta no pueda aprovecharse de la excepción del modelo de Convenio para las actividades preparatorias o auxiliares. Las cuatro opciones en este caso serán:

“considerar las seis opciones como preparatorias, si bien, para ello sería necesario que se modificara la redacción de las letras a), b) y f). (...); mantener la palabra <<entrega>> en los puntos a) y b) si esta se condiciona con el inciso recogido en el punto e); no considerar las

⁵⁷ Op. Cit. Álamo Cerrillo (2015), p. 82

⁵⁸ Ídem, p. 83.

opciones de comprar o vender mercancías recogidas en el apartado d); suprimir la totalidad del apartado d)⁵⁹”.

5.1.3 *La fragmentación de las actividades*

Si se cuenta un mínimo periodo temporal de 12 meses para la consideración de establecimiento permanente, las empresas tratarán de fragmentar sus actividades en periodos inferiores de 12 meses para así evitar tributar en el lugar de la actividad. Así, la propuesta sería de solucionarlo mediante dos opciones: en primer lugar, “*facilitar la dirección asociada al residente*” y en segundo lugar “*establecer una regla de fraccionamiento de contratos*”. En el primer caso evitaríamos el uso de filiales que trabajen durante menos de 12 meses, incluso “*si se trata de filiales determinar el tiempo de permanencia de 30 días*⁶⁰”.

5.1.4 *Las compañías de seguros*

Se trata de entidades que pueden realizar operaciones en distintas jurisdicciones sin la necesidad de implantar un establecimiento permanente. En esta instancia se propone el comienzo de consideración de establecimiento en los lugares donde estas operan a través de la modalidad del agente dependiente. Crear así una norma específica para estos casos en el artículo 5 sería interesante.

5.1.5 *Interacción sobre los precios de transferencia.*

En este caso sería darle mas atención al control de los precios de transferencia.

Una de las propuestas planteadas por el GEFED que fue introducida en el Plan BEPS, fue la del uso de un criterio basado en una ‘presencia económica significativa’. La idea era de mantener en cierto grado la presencia física, pero de una forma que permitiera responder a las nuevas y cambiantes relaciones entre clientes y empresas en el marco de la economía digital⁶¹. Este criterio por lo tanto se refiere al uso por una empresa de plataformas virtuales durante un tiempo prolongado de al menos 6 meses para la realización de sus actividades económicas sin

⁵⁹ Ídem, p 84.

⁶⁰ Ídem, p. 85.

⁶¹ *Op. Cit.* Faúndez Ugalde (2018), p, 167.

que sea a través de un EP en su concepción más clásica, es decir sin presencia física en ese lugar;

“la venta de bienes o servicios por medios que impliquen una cercanía con los clientes en el país, como un sitio web en el idioma local, un servicio de entrega por parte de los proveedores ubicados en la jurisdicción, servicios bancarios y otros varios ofrecidos por los proveedores, o suministro de bienes o servicios procedentes de proveedores ubicados en dicho país; y el suministro de bienes o servicios a clientes radicados en un determinado país fruto de una actividad sistemática de recogida de datos o aportaciones de contenidos por parte de personas situadas en el país en cuestión⁶²”.

Así, diríamos que una empresa que cuenta con una presencia virtual significativa en la economía de un país podría tributar en de ese lugar conforme a esa jurisdicción fiscal. Sin embargo, el uso de este criterio implicaría la pérdida de relevancia de la idea del “lugar fijo de negocios” a favor de la actividad económica que desarrolla el contribuyente en otro país. Adicionalmente, surgiría la cuestión de determinar cómo medir esa presencia virtual y en base a que mínimos o criterios. Se trataría así de aspectos subjetivos cuya determinación es compleja. La propuesta además *“plantea una retención definitiva en el Estado de la fuente; y en el caso de consumidores, para evitar aplicar dicha retención se propone asumir la responsabilidad por parte de las instituciones financieras involucradas en los pagos⁶³”*.

En esencia, se trata de dotarle al concepto de una interpretación amplia para que pueda hacer frente a las circunstancias creadas por la economía digital puesto que una interpretación restringida plantearía problemas ante los nuevos modelos de negocios empleados y desarrollados por las grandes empresas internacionales; modelos que se basan en el uso y aprovechamiento de las tecnologías de la información y comunicación⁶⁴.

Una interpretación estrecha permitiría que las empresas dejaran de configurar establecimientos permanentes puesto que podrían desarrollar sus operaciones comerciales de manera digital, sin que siquiera un agente dependiente tuviera que desplazarse físicamente al lugar de la operación. Esto daría paso a la elusión tributaria.

⁶² *Íbid.*

⁶³ *Íbid.*

⁶⁴ *Ídem*, 165.

6. CONSECUENCIAS DE LA NO ADAPTACIÓN DEL CONCEPTO

Ya venimos introduciendo los muchos efectos negativos de la no adaptación del concepto que nos preocupa en el marco de un mundo cada vez más digital y por lo tanto más interconectado.

En primer lugar, como ya hemos mencionado anteriormente, la no adaptación significaría una continuación en el proceso de erosionamiento de las bases imponibles de los tributos. Una de las consecuencias más directas de este proceso sería la pérdida de ingresos estatales. Supondría pues una carga fiscal excesiva para los demás contribuyentes puesto que, para contrarrestar los efectos de la disminución de ingresos, el Estado impondría impuestos mayores; es decir, una de las soluciones estatales será la de incrementar el nivel impositivo. Adicionalmente, habría una disminución de la inversión estatal en los servicios públicos (educación, sanidad, transporte...) por lo tanto habría menos servicios públicos ofrecidos y su calidad o nivel también disminuiría.

No solo supone una carga tributaria excesiva para el contribuyente, sino que también supone una carga desigual para el inversor extranjero que, antes de someterse a una jurisdicción que le perjudica, irá a una en la que se podrá ver potenciado o beneficiado, a una en la que la carga tributaria sea menor o, incluso, nula. Esta situación en la que las empresas se trasladan a estos lugares de tributación reducida vuelve a llevarnos a la situación de disminución de ingresos estatales y por lo tanto una disminución de servicios públicos que, como ya hemos mencionado anteriormente, supondría un freno al crecimiento económico del país.

Con el incremento del nivel impositivo estatal vendría la problemática del traslado de las grandes empresas a jurisdicciones que tengan un clima fiscal más favorable. Habrá un traslado masivo de capitales hacia estos países más competitivos en términos fiscales, especialmente a los territorios conocidos como “paraísos fiscales”. En esta instancia hablamos de las grandes empresas y las multinacionales puesto que estas son las que más recursos y más capacidades tienen para realizar este traslado. Evidente es que las pequeñas y medianas empresas tendrán menores recursos para realizar un traslado de este nivel a otra jurisdicción por lo que éstas ‘perderían’ tanto en términos competitivos puesto que su competencia podrá adoptarse a un clima fiscal mejor que le permite generar mayores beneficios como en términos de tributación debido a que, con el traslado de las grandes empresas y la consecuente pérdida de ingresos estatales vendrá el incremento del nivel impositivo de los contribuyentes. Así es

un proceso cíclico que se repite sin fin mientras las empresas continúen sacando beneficio de trasladarse a esos paraísos fiscales.

CAPÍTULO 5: CONCLUSIONES.

En definitiva, la esencia de la cuestión que estamos tratando viene del paso de un mundo en gran medida limitado a uno crecientemente globalizado en el que los sistemas fiscales que habían sido creados y que se desenvolvían, hasta recientemente, en un entorno que necesitaba de lo territorial y presencial dejan de desenvolverse en un mundo igual. Con el desarrollo tecnológico vivido en el siglo XXI, ha venido una nueva realidad digital. Es decir, a través de la globalización y la digitalización se ha venido introduciendo una corriente de flujos económicos que han vaciado de contenido distintos principios y figuras impositivas tradicionales entre las que destaca la de establecimiento permanente, rompiendo los puntos de conexión clásicos basados en la presencia física y la territorialidad; fomentando mecanismos e instrumentos de planificación fiscal orientados a la evasión o elusión fiscal. Como hemos explicado anteriormente esto deriva en la erosión de bases imponibles tras el traslado de beneficios a países de baja o nula tributación. Así se ha dado una situación en la que hay una relación de coexistencia e interacción de dos modelos económicos fundamentales; uno que surge como consecuencia del fenómeno de la globalización y de la creciente interrelación e interdependencia a escala mundial y que está basado en los avances tecnológicos de esta nueva era digital y que por lo tanto se caracteriza por su inmaterialidad y su desvinculación de lo terrenal, tangible e impersonal y, por el otro lado, un modelo tradicional que se basa precisamente en los principios de territorialidad y presencialidad. La complejidad del asunto viene con cómo permitir que los sistemas fiscales tradicionales se adapten a esta nueva realidad de una forma que permita su mantenimiento para los aspectos que aun siguen dándose. Es decir, si coexisten dos modelos, cómo hacemos que el sistema fiscal pueda hacer frente y regular las operaciones realizadas desde ambos modelos de una forma comprensible y efectiva.

Así, en este proceso de vaciar del contenido de gran parte de los principios impositivos tradicionales que se basaban en el factor territorial y presencial nos centrábamos en el caso del establecimiento permanente. Este es un concepto que, como ya hemos visto, es una pieza clave dentro del plano fiscal internacional y supone un instrumento esencial en los conflictos que derivan de la tributación de las rentas por empresas internacionales y en relación con la cuestión

de la erosión de las bases imponibles. Así se trata de uno de los conceptos que necesariamente debe ser revisado ante la realidad digital a la que nos enfrentamos.

Dos cuestiones surgen de esta forma, en primer lugar, como determinar que elementos, relaciones o interacciones forman parte de o se vinculan al marco económico digital y, en ese sentido, cuales son los criterios a valorar en esta determinación; y, en segundo lugar, como regular dichas relaciones e interacciones. Ante tal cuestión, nos planteamos dos opciones fundamentales: reconfigurar el sistema fiscal actual y en concreto el concepto del establecimiento permanente, adaptándolo a una nueva realidad digital o, alternativamente, crear un sistema de regulación paralelo al 'tradicional' de modo que ambos coexistan y sean aplicables a las relaciones que cada cual regule. En cuanto a la primera solución, se necesitaría adaptar el concepto para que éste incluyera relaciones e interacciones que se realizan en el marco de la economía digital; es decir, que se de pie a que dentro del concepto tengan cabida situaciones en las que empresas realizan operaciones comerciales a través de plataformas digitales y, por lo tanto, sin ningún tipo de vinculación territorial entre el Estado de residencia de la empresa y el Estado en el que esta realiza las operaciones. Así, se plantea la posibilidad de ampliar el concepto para que incluya páginas web, por ejemplo, que, a día de hoy no tienen consideración de establecimiento permanente. Se trataría de permitir que este concepto se mantenga, pero sea más flexible en cuanto a operaciones realizadas a través del modelo económico digital para que estas comiencen a estar reguladas como tal. En cuanto a la segunda opción de crear un régimen o concepto distinto y separado del de establecimiento permanente para hacer frente a esta realidad digital, aquí cabría la idea de presencia económica significativa explicada anteriormente. En este sentido hablaríamos de crear nuevos estándares y nociones que servirían para regular y controlar los aspectos del comercio electrónico fundamentalmente que con los criterios actuales quedan al margen.

Todo esto abre la posibilidad de que, con el paso del tiempo se elaboren más herramientas de este estilo que dificulten aun más esa coexistencia entre el modelo económico tradicional y la realidad digital en la que cada vez nos adentramos más. Ante esa posibilidad, resulta evidente la necesidad de preparar y adaptar los sistemas fiscales para un funcionamiento que refleje más y mejor la realidad y que por lo tanto sea más eficiente y justo. En esta cuestión el rol de la OCDE es y continuará siendo fundamental puesto que no se tratará de una solución que haya que promover a nivel estatal, sino que es algo que tiene relevancia en las relaciones entre todos los Estados y que, por lo tanto, se tiene que regular a escala supranacional. Se trata de

crear criterios y establecer interpretaciones homogéneas que puedan ser aplicables a todos los sistemas fiscales del mundo. Y como tal, es una cuestión que requiere de la participación de la comunidad internacional en su conjunto para que las soluciones que se propongan puedan ser aplicadas de la forma mas homogénea y, por lo tanto, mas efectiva y productiva posible.

BIBLIOGRAFÍA

TEXTOS:

AGUILA OBRA, A.R., PADILLA MELÉNDEZ, A., SERAROLS TARRÉS, C., VECIANA VERGUÉS, J.M., (2001). La economía digital y su impacto en la empresa: bases teóricas y situación en España. Boletín Económico de ICE, núm 2705. Accesible el 16 de febrero en: https://ddd.uab.cat/pub/artpub/2001/9932/bolice_a2001m10n2705p7.pdf

ÁLAMO CERRILLO, R., (2019). Un cambio de criterio en la tributación de la Economía Digital. *Revista Quincena Fiscal* núm 20. Editorial Aranzadi.

ÁLAMO CERRILLO, R., LAGOS RODRÍGUEZ, G., (2015). Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la realidad económica digital. *Revista Quincena Fiscal* núm. 3. Editorial Aranzadi.

ÁLAMO CERRILLO, R. (2015). La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE. *Quincena fiscal*, (5), p. 79-89.

AMBITE IGLESIAS, A.M., LÓPEZ ARRABE, C. (2014). Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española. *Cuadernos de Formación. Colaboración* 1/14 vol. 17/2014. Accesible en: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_01.pdf

BURLADA ECHEVESTE, J.L., (2018). La noción de establecimiento permanente a la luz del proyecto BEPS. *Revista Quincena Fiscal* núm. 20. Editorial Aranzadi.

CAAMAÑO ANIDO, M.A., CALDERÓN CARRERO, J.M. (2002). Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?, *REDF*, 114, p. 179-209.

CÁCERES VILLANUEVA, M. Á., (2017). El concepto de establecimiento permanente. *Cuadernos de Formación. Colaboración*, 6(17).

CARMONA FERNÁNDEZ, N., (2012). La noción de Establecimiento Permanente en los Tribunales: Las estructuras operativas mediante filiales comisionistas. *Crónica Tributaria* núm 145/2012, p. 39-57.

COHEN, S., DE LONG, B., ZYSMAN, J. (2000): Tools for thought: What is new and important about the E-conomy?, *Berkeley Roundtable on the International Economy (BRIE)*, Working Paper 138.

EUROPEAN COMMISSION, (2014), "Removing cross-border tax obstacles. Organisation and practices in Member States' tax administrations", Specific contract No.10 TAXUD/DE/337 based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, EY. Última consulta en marzo, 2022 en: https://upperadriatic.irtuc.org/wp-content/uploads/Utili-frontalierato-study_cross_border_tax_obstacles_final_report.pdf

FAÚNDEZ UGALDE, A. (2018). El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital. *Revista chilena de derecho y tecnología*, 7(1), 155-173.

FAÚNDEZ, A., BLANCO, M., (2009). *Establecimientos permanentes: Aspectos tributarios*. Santiago: Librotecnia.

GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C., (2011). El concepto tributario de "Establecimiento Permanente". *Actualidad Jurídica (1578-956X)*. 2011 supplement 1, p. 229-235.

GARCÍA PRATS, F.A., (2013). La residencia fiscal y el Derecho Comunitario. *Crónica Tributaria núm.* 146/2013, p. 153-177.

GIANNI, M., (2014). The OECD's flawed and dated approach to computer servers creating Permanent Establishments. *Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law*, 17(1).

KONRAD, K.A., STOLPER, T., (2016). Coordination and the fight against tax havens. *Journal of International Economics*, 103, p. 96-107.

Laurinaitis, M., Šttilis, D., Rotomskis, I., Azizov, O., Marchuk, N. (2020). Limitations of the Concept of Permanent Establishment and E-commerce. *Independent Journal of Management & Production (Ijm&P)*, 11(9), p. 2308- 2324. Última consulta en marzo, 2022 en: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/17023/1429-Article%20Text-25415-1-10-20200904.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

LUČINSKIENĖ, A., (2010). Permanent establishment: conceptual singularities and collision taxing status. *Bridges / Tiltai*, 52 (3), p. 65-75.

MARA, E. R. (2015). Determinants of tax havens. *Procedia Economics and Finance*, 32, p. 1638-1646.

MAURICIO RENGIFO, A., (2002). El Establecimiento Permanente en un contexto virtual. *Revista Mercatoria*, vol 1 (1).

OCDE, (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. *París: Instituto de Estudios Fiscales*.

PADIAL, I. C., (2003). Globalización Económica: sinónimo de desnaturalización tributaria. *Crónica Tributaria*, (109/2003), p. 59-77.

PADIAL, I. C., HIDALGO, G. S. A. (2017). Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED. *Quincena fiscal*, (18), p. 59-88.

PEDROSA LÓPEZ, J. C. (2016). La cláusula general del establecimiento permanente, la distinción entre el agente dependiente e independiente en el artículo 5 MC OCDE y la polémica figura del comisionista. *Iuris Tantum Revista Boliviana de Derecho*, (22), p. 270-288.

PÉREZ ROYO, F. (2020). *Curso de Derecho Tributario: Parte especial*, 2ª edición, Marcial Pons, Madrid.

Ribes Ribes, A. (2015). Reflexiones acerca de un futuro Convenio multilateral en el ámbito de la Unión Europea. *Memorias XXVIII Jornadas Latinoamericanas De Derecho Tributario*, p. 1045-1056.

ROHATGI, R., (2008). *Basic international taxation*. Londres: Legis.

TIBOCHA, J. S., MURCIA, J. D. L. (2007). La problemática actual de los paraísos fiscales. *International Law: Revista Colombiana de Derecho Internacional*, 5(10).

VALLEJO ASITIZÁBAL, S., MALDONADO LÓPEZ, G. (2006). Los convenios para evitar la doble imposición. *Fiscalidad*, ed. 1.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., (2015). Poder Tributario y Establecimiento Permanente. Análisis de la reciente jurisprudencia española. *Revista Auctoritas Prudentium* (12), p. 5-17.

NORMAS:

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOE núm. 62, de 12 de marzo de 2004). Boletín Oficial del Estado.

Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte *para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013*. (BOE, 15 de mayo 2014). Accesible en <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-5171>

Convenio entre el Reino de España y la República Francesa *a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995*. (BOE, 12 de junio 1997). Accesible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1997-12729>

OCDE, (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Última consulta en marzo, 2022 en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page7

FUENTES ADICIONALES:

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (2002). Globalización: Marco para la participación del FMI. Última consulta en marzo, 2022 en: <https://www.imf.org/external/np/exr/ib/2002/esl/031502s.htm>

OECD, (2013), *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Última consulta en marzo, 2022 en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es