

03 de Mayo de 2018 | 09:41



# LEGALTODAY

POR Y PARA ABOGADOS

FISCAL

**2 de Mayo de 2018**

## El cuestionamiento del concepto tradicional de establecimiento permanente ante la economía digital

Los avances tecnológicos alcanzados en las últimas décadas están promoviendo una creciente digitalización de la economía, de forma tal que está cambiando el modo en que hasta ahora entendíamos determinados negocios y su manera de crear valor y obtener beneficios (especialmente, dado el uso intensivo de intangibles, el tráfico de datos y el auge de las redes sociales y de la economía colaborativa). Hablamos de la economía digital, no como un sector de la economía sino como una transformación estructural de la misma que ha llegado para quedarse.



**Victoria Von Richetti,**  
**Abogada del área de Fiscal de Pérez-Llorca**



**Raquel Cuesta,**  
**abogada de Fiscal**

Este artículo pretende exponer cómo la expansión de la economía digital está haciendo tambalear los principios de la fiscalidad internacional y, en concreto, el tradicional concepto de establecimiento permanente ("EP").

Tradicionalmente, el criterio seguido para asignar potestades tributarias a los distintos Estados en relación con los beneficios empresariales ha sido un criterio de presencia material. Esto es, las empresas deben pagar impuestos bien donde son residentes, bien donde cuentan con una presencia física suficiente (es decir, donde existe un EP). No obstante,



estas reglas devienen obsoletas en una economía digital donde los beneficios se obtienen globalmente y, en muchos casos, sin necesidad de contar con EPs en cada Estado de actividad. Esta situación puede provocar discordancias entre el lugar de tributación de los beneficios y el lugar de creación de valor. Ello hace necesaria una revisión del concepto de EP para alinear la fiscalidad internacional con el principio de justicia tributaria en la asignación de potestades impositivas entre los distintos Estados.

Dos son los principales factores que han contribuido a esta situación:

- (i) La era digital ha favorecido la creación de nuevos modelos de negocio donde el papel de los consumidores finales es fundamental en la cadena de creación de valor. Este factor es especialmente significativo en el sector servicios.
- (ii) La expansión del comercio a distancia ha permitido que las empresas operen sus negocios desde jurisdicciones de baja tributación aprovechándose del criterio de presencia física para evitar la tributación en países de mayor tributación (generalmente países consumidores).

Como solución a este problema se plantea, entre otras, la transición hacia un criterio de gravamen en el Estado de la fuente, es decir, en el Estado donde las empresas digitalizadas cuenten con una llamada "presencia económica (virtual) significativa".

Varias son las soluciones propuestas por la doctrina e instituciones supranacionales en lo que a la redefinición del concepto de EP se refiere. Comentaremos brevemente a continuación las tres principales.

En primer lugar, una solución rápida, pero cuyos efectos prácticos serían cuestionables en función de su concreta implementación, es la reinterpretación del concepto de presencia física expuesto en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE ("**MCOCODE**"). Esta alternativa plantea equiparar la presencia física a la presencia virtual de una empresa en un territorio en función del número de consumidores, el período de tiempo en que exista dicha presencia virtual y los ingresos generados durante la misma. Dicha interpretación podría introducirse vía Comentarios al MCOCODE que, como se sabe, aunque juegan un papel importante en la interpretación de los convenios de doble imposición ("**CDIs**"), no son más que recomendaciones no vinculantes (*soft law*).

En segundo lugar, y como propuesta posiblemente más efectiva aunque más complicada de implementar debido a la falta de consenso entre jurisdicciones, se plantea la introducción, por ejemplo, a través de una modificación del Instrumento Multilateral de BEPS, de un nuevo supuesto de existencia de EP, el llamado "EP virtual". Este nuevo concepto, distinto del criterio de presencia física, estaría vinculado a la prestación de servicios digitales (aquellos prestados a través de internet o redes electrónicas, esencialmente automatizados y que requieran una mínima intervención humana) a un determinado número de clientes o usuarios (identificados vía dirección IP), siempre que los ingresos derivados de dichas actividades superen un determinado umbral en el Estado en concreto.

Cabe notar a este respecto que estas dos medidas proponen el uso de determinados criterios para determinar la existencia de EP, criterios que ya han sido concretados para la imposición indirecta en el marco de la Directiva 2017/2455 que modifica la Directiva de IVA.

En tercer y último lugar, se propone modificar las excepciones a la existencia de EP contenidas en el artículo 5(4) del MCOCODE -las cuales ya han sido recientemente revisadas en el marco de la Acción 7 de BEPS-, en la medida en que algunas de las actividades calificadas hasta ahora como auxiliares o preparatorias y, por tanto, excluidas del concepto de EP, constituyen, sin embargo, parte esencial de los servicios prestados por gran parte de las empresas digitalizadas (como almacenaje o publicidad). Por ello, y para evitar la fragmentación de las actividades en distintas jurisdicciones para caer en los supuestos del artículo 5(4), se propone la ampliación en el MCOCODE del llamado concepto de "asentamiento operativo complejo" de forma que pueda constituirse no solo por una entidad operando en distintos Estados sino también por las actividades desarrolladas por sus partes vinculadas.

En suma, nos encontramos ante medidas cuya implementación se prevé a largo plazo, no antes de 2020 según las propuestas de Directiva de la Comisión Europea, y sobre las que existen grandes discrepancias entre jurisdicciones. En nuestra opinión, la solución óptima, aunque claramente no la más rápida, sería la

redefinición del concepto de EP a través de una modificación del Instrumento Multilateral de BEPS. No obstante, este planteamiento supone los siguientes retos:

En primer lugar, sería necesario un amplio consenso en el seno de la OCDE, lo cual parece complicado alcanzar en el corto plazo.

En segundo lugar, una vez aceptada la existencia de un EP virtual, debido a las particularidades de los negocios digitales, podrían tener que reformularse los criterios de atribución de beneficios y de precios de transferencia vigentes en la actualidad, particularmente en relación con la posible falta de comparables (por ejemplo, algoritmos protegidos).

Finalmente, dada la dificultad de obtener un acuerdo que vincule a la mayoría de Estados vía OCDE, la realidad es que se están adoptando medidas unilaterales y en el seno de la Unión Europea para paliar este "escape impositivo". Entre estas medidas, la más destacada es la creación del conocido como impuesto digital, ya aprobado por algunos Estados concretos y en discusión a nivel de la Unión Europea, y que desde un punto de vista del principio de justicia tributaria resulta bastante cuestionable.

**Victoria Von Richetti,**Número de artículos del autor **2**Posicionamiento en el ranking de contenidos **1349****Raquel Cuesta,**Número de artículos del autor **1**Posicionamiento en el ranking de contenidos **3683**

RECOMENDACIONES

BUSCADOR

ACTUALIDAD

FACEBOOK

COLABORADORES

BOLETINES

FIRMAS

TWITTER

PUBLICA

PRÁCTICA JURÍDICA

LINKEDIN

CONTACTA

GESTIÓN DEL DESPACHO

RSS

INFORMACIÓN JURÍDICA

OPINIÓN

BLOGS