Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo

Permanent establishment and digital economy: Special reference to intermediary companies in the field of collaborative tourism

FRANCISCO ANTONIO VAQUER FERRER

Doctor con Mención Europea en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de las Islas Baleares,

Colaborador externo de FIS3 Asesores, S.L

DOI: https:/doi.org/10.36151/MDIPR.2016.007

Bitácora Millennium, Nº 3 (enero-junio 2016)

Zaragoza, junio 2016

Editorial tirant lo blanch

Abstract

La actual regulación del concepto de establecimiento permanente resulta insuficiente para evitar el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación por parte de empresas que operan a través de plataformas informáticas.

The actual regulation of the concept of permanent establishment is not enough to prevent the transfer of profits to low or no-tax jurisdictions by enterprises operating through computing platforms.

Palabras clave: establecimiento permanente, fiscalidad internacional, plataformas informáticas, turismo colaborativo

Key words: *permanent establishment, international tax, computing platforms, collaborative tourism*

Sumario

I. Introducción: Planteamiento de la problemática

II. El modelo de tributación del turismo colaborativo a través de plataformas informáticas en el marco de la normativa actual

1. Breve aproximación al tipo de montaje empresarial y sus consecuencias tributarias

2. Notas sobre la posible mediación de un establecimiento permanente

III. La posible actualización del concepto de establecimiento permanente: el Proyecto BEPS como punto de partida

1. La «presencia virtual significativa»

2. El carácter «preparatorio y auxiliar» de la actividad y las medidas «anti-fragmentación»

IV. Recapitulación a modo de conclusión final

I. Introducción: planteamiento de la problemática

Sabido es que en relación con la fiscalidad de situaciones de alcance internacional cobra especial importancia la figura del establecimiento permanente. En el marco concreto de los denominados Convenios para evitar la Doble Imposición (en lo sucesivo, CDI) −ámbito en el que nos vamos a centrar en las líneas que siguen− es fácil llegar a esta conclusión[1], en tanto en cuanto, por ejemplo, la tributación en una jurisdicción u otra de los beneficios empresariales obtenidos por una persona residente de un Estado se hace depender de la existencia o no de un establecimiento permanente. En efecto, el apartado primero del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MC OCDE) –que ha servido de base en la elaboración de la mayoría de los CDI firmados por España− señala que «[l]*os beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente*»[2]. Esto significa, por tanto, que los beneficios obtenidos por una empresa explotada por una persona residente fiscal de un Estado –Estado de residencia a efectos de un CDI− solamente podrán gravarse

Fecha de recepción del original: 25 mayo de 2016. Fecha de aceptación de la versión final: 2 de junio de 2016.

El presente trabajo se ha elaborado en el marco de los Proyectos *«Turismo y nuevas tecnologías; en especial, el régimen jurídico de las denominadas centrales electrónicas de reservas turísticas»* (DER2012-32063) y *«Big data, cloud computing y otros nuevos retos jurídicos planteados por las tecnologías emergentes; en particular, su incidencia en el sector turístico»* (DER2015-63595), Investigadora Principal de ambos: Apol·lònia MARTÍNEZ NADAL, financiados ambos por la Dirección General de Investigación del Ministerio de Economía y Competitividad del Gobierno de España.

[1] Si bien vamos a centrar la atención al ámbito de los CDI, cabe recordar que en el ámbito del Derecho tributario interno español, a la luz del 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, se otorga igualmente relevancia a la figura del establecimiento permanente. Se sabe que se regulan dos modalidades de tributación de las rentas obtenidas en España por personas o entidades no residentes, según actúen con o sin establecimiento permanente.

[2] Aunque nos referiremos expresamente a las rentas empresariales, debe tenerse presente que el concepto de establecimiento permanente no es exclusivo del ámbito de esta clase de rentas. Ciertamente, este instituto se contempla igualmente por otras disposiciones del MC OCDE, tales como las referentes a las rentas pasivas –dividendos, intereses y regalías–, a las ganancias de capital y al patrimonio (artículos 10, 11, 12, 13 y 22, respectivamente).

en otro Estado distinto, en el que obtiene rentas –Estado de la fuente a efectos de un CDI−, cuando en este otro Estado se disponga de establecimiento permanente.

Al respecto, es el artículo 5 MC OCDE el encargado de concretar el alcance de la expresión «establecimiento permanente». No obstante, teniendo en cuenta el propio contenido de este precepto y los Comentarios formulados al mismo por parte de la OCDE, es posible afirmar que la configuración actual de la figura del establecimiento permanente es bastante deficiente para hacer frente a aquellas situaciones, muy frecuentes en la actualidad, en las que diferentes empresas hacen uso de las nuevas tecnologías para comercializar a nivel internacional, logrando desviar los beneficios que podrían entenderse obtenidos en España a otras jurisdicciones, como mínimo, de menor tributación.

Es lo que viene sucediendo, en mi opinión, con aquellas empresas pertenecientes a entidades con residencia fiscal en el extranjero que, actuando como intermediarias mediante plataformas informáticas, favorecen el turismo colaborativo en España. Muy de moda este fenómeno en la actualidad, y extendido a varios ámbitos del sector turístico –alojamiento, transporte, gastronomía…−, se constituye como una alternativa al turismo convencional, marcada principalmente por el ahorro económico que supone al turista organizar estancias vacacionales en prácticamente cualquier parte del mundo. Existen empresas que, por ejemplo, a través de una página web ponen a disposición de particulares u otras empresas una herramienta útil para publicitar bienes inmuebles −incluso partes de éstos−, facilitándose el arrendamiento de los mismos a quienes tengan interés en ocuparlos, generalmente por un período de tiempo corto y con carácter vacacional. En contextos como el descrito, la empresa titular de la plataforma informática juega, por tanto, el rol de intermediaria en la reserva de bienes inmuebles, cobrando al arrendador una comisión, que consiste en un porcentaje fijo sobre el importe del alquiler, y a los arrendatarios otra comisión, consistente en un porcentaje también sobre el importe del alquiler, pero variable en función de la duración de la estancia.

Siguiendo con el mismo ejemplo sobre alojamiento, si partimos del hecho de que varios territorios de España se caracterizan por su relevancia turística y, además, se echa un vistazo a esta clase de portales de Internet destinados a la publicidad de inmuebles para su arrendamiento, es posible afirmar que nuestro país no contribuye precisamente poco a la obtención de beneficios –derivados del cobro de las correspondientes comisiones− por parte de tales entidades. Sin embargo, estas sociedades no acaban tributando en España por esos beneficios, aunque desde un punto de vista lógico pudieran considerarse obtenidos en territorio español. Las razones de ello son claras: por un lado, esta clase de entidades suele fijar su residencia fiscal en países del extranjero, donde el tipo de gravamen es considerablemente inferior al regulado en la normativa española, por lo que, sin ser

residentes del territorio español a efectos fiscales, España no puede tener la consideración de Estado de residencia y, consecuentemente, gravar los beneficios como tal (artículo 7.1 MC OCDE); y, por otro lado, de acuerdo con la regulación actualmente vigente, en principio parece difícil detectar la concurrencia de un establecimiento permanente en esta clase de montajes empresariales, de manera que, si no existe establecimiento permanente, España, como Estado de la fuente, tampoco puede someter a tributación tales beneficios empresariales (artículo 7.1 *in fine* MC OCDE).

La razón de ello es, en mi opinión, la actual configuración de la figura del establecimiento permanente, que podría tacharse de obsoleta e inapropiada para hacer frente a los retos de la economía digital y controlar el traslado masivo de beneficios. Pienso, por tanto, que el concepto de establecimiento permanente merece ser revisado. En este sentido, cobra especial importancia el denominado Proyecto BEPS de la OCDE, cuyas siglas responden a la expresión inglesa *Base Erosion and Profit Shifting* (erosión de la base imponible y traslado de beneficios). Este Proyecto, formado por un total de quince acciones, constituye un buen soporte para comenzar a adoptar medidas dirigidas a actualizar la configuración de la figura del establecimiento permanente y, con ello, dar los primeros pasos encaminados a acabar con los montajes artificiosos de empresas −en especial, aquellas que comercializan a través de Internet−, que logran eludir la fiscalidad en aquellos Estados en los que se obtienen rentas.

Es, por consiguiente, objeto de estas líneas analizar la controversia actual del panorama descrito hasta el momento, ofreciendo una visión tanto desde el punto de vista de la regulación actualmente vigente, como desde el punto de vista de los posibles avances en la materia.

II. El modelo de tributación del turismo colaborativo a través de plataformas informáticas en el marco de la normativa actual

Cuando se habla en términos generales de modelo de tributación del turismo colaborativo a través de plataformas informáticas, son principalmente dos los extremos que pueden ser observados. Por una parte, como puede extraerse de la introducción de este trabajo, están las cuestiones tributarias relacionadas con las entidades titulares de las empresas que disponen de tales plataformas informáticas. Y, por otra parte, se encuentran aquellas otras cuestiones de índole tributaria relativas a las personas que hacen uso de estas plataformas para publicitar y arrendar sus bienes inmuebles –o parte de ellos−. Si bien esto debería suponer el punto de partida a la hora de estudiar y exponer la fiscalidad del turismo colaborativo a través de plataformas informáticas, adaptándonos al objetivo perseguido con

ocasión del presente artículo, en lo que sigue vamos a centrarnos únicamente en el primero de los extremos apuntados[3].

1. Breve aproximación al tipo de montaje empresarial y sus consecuencias tributarias

Conviene hacer primeramente una breve descripción del tipo de montaje empresarial que habitualmente caracteriza la estructura de los grupos multinacionales de empresas que se dedican a intermediar mediante plataformas informáticas en el arrendamiento de inmuebles. Por lo general las entidades matrices, a través de las cuales se lleva a cabo la función principal del grupo −intermediación en el arrendamiento−, se establecen en países con una tributación notablemente inferior a la prevista en el ordenamiento tributario español; Irlanda se sitúa como país de referencia, donde el tipo impositivo en el Impuesto sobre Sociedades se sitúa en el 12,5 por 100 –la mitad del actual tipo general regulado en España (25 por 100)−. A su vez, estas multinacionales actúan en varios países –entre ellos, España− mediante filiales, cuyas funciones no se corresponden exactamente con el desarrollo de la actividad principal del grupo empresarial en cuestión, sino más bien con la prestación de servicios de marketing y publicidad a su respectiva entidad matriz.

Así las cosas, mediante esta clase de montajes, se logra que el mayor número de beneficios –derivado del cobro de comisiones por la intermediación en la gestión de arrendamientos− se concentre en el país de la entidad matriz y quede sometido a gravamen a nivel de la misma solamente en dicho país, mientras que en los Estados de las filiales únicamente se tributa en sede de éstas por los beneficios obtenidos en concepto de los servicios de marketing y publicidad a la matriz.

En relación con el mercado europeo y, más concretamente, en lo que respecta a las filiales españolas, esto ocurre así porque, como ya se ha avanzado más arriba, la entidad matriz, asentada y con residencia a efectos tributarios en otro país distinto de España, no puede tener la consideración de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades español, precisamente porque no ostenta la residencia fiscal en el territorio de nuestro país. Queda por examinar, por tanto, la posibilidad de que la

[3] Hay que pensar que, efectivamente, los que actúan como arrendadores de bienes inmuebles haciendo uso de plataformas informáticas han de tener, respecto de las rentas obtenidas, las mismas obligaciones frente a la Administración tributaria que aquellos que arriendan bienes inmuebles sin hacer uso de plataformas informáticas, cuestión que tampoco queda exenta de problemas en la práctica, si bien no vamos a detenernos en el análisis de la misma por exceder el modesto objetivo del presente trabajo. Sobre el particular puede consultarse VAQUER FERRER, F. A.: «P2P: Algunas consideraciones fiscales en el ámbito del turismo colaborativo», en MARTÍNEZ NADAL, A.: *Turismo y Nuevas Tecnologías*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016 (en prensa).

entidad matriz quede sujeta a gravamen en España, como Estado de la fuente, por un impuesto sobre la renta en su condición de no residente. A este respecto, tratándose en todo caso de beneficios empresariales, deberá estarse al CDI en particular.

2. Notas sobre la posible mediación de un establecimiento permanente

A la hora de cuestionarse si, de conformidad con el esquema empresarial antes descrito, cabe determinar que una entidad matriz dispone en España de un establecimiento permanente, evidentemente deberá atenderse a la regulación actual de esta figura. Sin pretender concretar ahora mismo la aplicación de un determinado CDI, vamos a ceñirnos al texto del antes citado artículo 5 MC OCDE.

De acuerdo con este precepto y los Comentarios al mismo, el concepto de establecimiento permanente se configura, básicamente, con base en dos modalidades: lugar fijo de negocios (modalidad principal) y agente dependiente (modalidad subsidiaria), sin perjuicio de que pueda hablarse igualmente de un lugar fijo de negocios informático, como una subcategoría de la modalidad principal. En relación con el alcance de cada una de estas tres categorías puede apuntarse, de forma muy resumida, lo siguiente:

a) Un *lugar fijo de negocios* requiere, básicamente, la concurrencia de las siguientes notas: la existencia de unas instalaciones, tales como, por ejemplo, un local; la determinación de un punto geográfico; la confluencia de un cierto grado de permanencia en el tiempo; y la realización regular de las actividades de la empresa (artículo 5.1 MC OCDE). Constituyen, a modo de ejemplo, lugares fijos de negocio las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talles o los lugares de extracción de recursos naturales (artículo 5.2 MC OCDE). Expresamente se excluyen de la consideración de lugar fijo de negocios, aunque reúnan las notas antes enunciadas, las instalaciones utilizadas únicamente con finalidades de almacenamiento, exposición o entrega; los depósitos de bienes o mercancías utilizados exclusivamente con fines de almacenamiento, exposición, entrega o transformación; las instalaciones para comprar bienes o mercancías o para recoger información; o las instalaciones utilizadas para realizar actividades de carácter

auxiliar o preparatorio, como, por ejemplo, hacer publicidad (artículo 5.4 MC OCDE)[4].

b) La figura del *agente dependiente* surge cuando una empresa cuenta con una persona (física o jurídica) que ostenta poderes para concluir contratos que vinculan a dicha empresa, se hayan o no concluido literalmente en nombre de la misma, siempre y cuando tales contratos se refieran a operaciones referidas a la actividad de la empresa en cuestión (artículo 5.5 MC OCDE)[5].

c) Respecto del que se ha denominado establecimiento permanente *virtual*, se ha afirmado que un sitio web –entendido como el conjunto de aplicaciones informáticas (*software*) y datos electrónicos− no constituye por sí mismo un lugar de negocios, puesto que no se trata de un bien tangible. En cambio, se ha señalado que el servidor que almacena la página web, y mediante el cual se accede ella, es parte de un equipo con ubicación física y, por tanto, tal localización puede constituir un lugar fijo de negocios de la empresa que explota el servidor, en tanto en cuanto se cumplan los demás requisitos previstos para que concurra un lugar fijo de negocios[6]. En cualquier caso, es necesario que el servidor esté a disposición de la empresa, por ejemplo porque sea de la empresa o esté alquilado por la misma. Si el servidor pertenece a un proveedor de servicios de internet, que aloja el "cibersitio" desde el que opera la empresa, en tal caso no puede entenderse que el servidor esté a disposición de la empresa y, por tanto, no supone establecimiento permanente[7].

Sobre la base de estas anotaciones en torno al concepto de establecimiento permanente y prestando atención a los posibles puntos de conexión existentes entre España y una multinacional que se dedica a intermediar de forma telemática en el ámbito del turismo colaborativo, cabe concluir que, de primeras, va a ser difícil poder afirmar que dicha empresa actúa en España a través de un establecimiento permanente.

Por una parte, dado que estas empresas actúan haciendo uso de herramientas informáticas, cabría reflexionar si esta circunstancia podría conducir a determinar la

[4] Parágrafos 2 a 15 y 21 a 30 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE.

[5] Parágrafos 31 a 35 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE.

[6] Parágrafos 42.1 a 42.10 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE.

[7] CALVO BUEZAS, J.: «El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico», en *Cuadernos de Formación*, colaboración número 18, volumen 6, 2008, p. 46; FALCÓN Y TELLA, R. / PULIDO GUERRA, E.: Derecho Fiscal Internacional, ob. cit., p. 75.

existencia de un establecimiento permanente. Adhiriéndonos a lo expuesto en torno al carácter virtual de los establecimientos permanentes, debe decirse que una página web no permitiría considerar que media un establecimiento permanente en España; esta condición solamente se atribuiría al servidor (español) en el que se alojase el sitio web, y únicamente se entendería que se tiene un establecimiento permanente en España a través del servidor si éste, además de ser español, estuviese a disposición de la entidad en cuestión, lo cual no suele ser el caso en este tipo de montajes empresariales.

Por otra parte, teniendo en cuenta que son los inmuebles arrendados los que permiten reportar beneficios a tales empresas y que estos inmuebles pueden estar ubicados en España, podría plantearse si estos inmuebles constituirían establecimiento permanente. La respuesta ha de ser negativa. Aparte de que un inmueble no constituye por sí mismo considerado establecimiento permanente alguno[8], la posibilidad de que se utilice o no un establecimiento permanente para desarrollar la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles es una cuestión que directamente afectaría, en su caso, a los arrendadores.

Y, finalmente, siendo probablemente la formulación más sensata, debe analizarse si las sociedades filiales podrían tener la consideración de establecimiento permanente de su respectiva entidad matriz. Sobre la cuestión hay que recordar que estas sociedades filiales se configuran como prestadoras de servicios de publicidad y marketing. Al respecto, se ha de advertir que esta clase de funciones tienen, en principio y por definición, el carácter de actividad preparatoria y auxiliar[9]. Por tanto, primeramente, no sería posible afirmar que una entidad matriz actúa en España a través de sus filiales que desde España le prestan servicios de promoción, publicidad y marketing.

En cualquier caso, es cierto que los Comentarios al MC OCDE advierten que deberá estarse al caso para determinar cuándo una actividad debe realmente considerarse de carácter preparatorio o auxiliar[10]. Un examen global del grupo empresarial en su conjunto puede ayudar a determinar que las actividades de las filiales son, en realidad, una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. En efecto, considero que hay que entender que no es lo mismo una filial que desempeña funciones de publicidad respecto de una matriz en la que se concentra toda una organización de elementos personales y materiales necesaria

[8] Parágrafo 8 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE.

[9] Parágrafo 23 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE.

[10] Parágrafo 24 de los Comentarios al artículo 5 MC OCDE.

para la fabricación de algún tipo de objeto –en estos casos, la publicidad no influye en el proceso de fabricación, limitándose a ayudar a colocar el producto de la empresa en el mercado−, que una filial que lleva a cabo funciones de publicidad respecto de una matriz que sencillamente se dedica a intermediar en el arrendamiento de bienes inmuebles a través de sitios web –en cuyos casos, entiendo que la publicidad podría considerarse una parte fundamental de la actividad de la empresa−. No obstante, en relación con estas últimas, teniendo en cuenta que ya se constituyen con el único objeto social de publicidad y marketing y que, en realidad, éstas son las únicas funciones que cometen respecto de sus matrices, pienso que la tarea de demostrar en este terreno que media un establecimiento permanente a través de las filiales sería cuando menos laboriosa.

Por tanto, no sería precisamente fácil tratar de sujetar a gravamen en España a las empresas que actúan como intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo y que obtienen beneficios a través del cobro de comisiones, pues según se acaba de exponer, de acuerdo con la normativa vigente –e interpretaciones a partir de los Comentarios al MC OCDE−, en cierto modo sería difícil encontrar un fundamento claro y directo para apoyar la idea de que en estos casos se actúa en España mediante establecimiento permanente.

III. La posible actualización del concepto de establecimiento permanente: el Proyecto BEPS como punto de partida

Creo que la ocasión, marcada por una clara tendencia al uso de las nuevas tecnologías en el plano empresarial internacional, requiere una revisión del concepto de establecimiento permanente para adaptarlo a la era digital; el antes citado Proyecto BEPS tiene como propósito precisamente, entre otros, proponer esta revisión. A continuación tratarán de exponerse los principales aspectos de las propuestas de este Proyecto que afectan a la materia.

1. La «presencia virtual significativa»

En primer lugar, resulta interesante destacar el concepto de «presencia económica significativa», propuesto como nuevo nexo para determinar la concurrencia de un establecimiento permanente, en particular, en aquellas situaciones en las que una empresa utiliza la tecnología digital para participar en la vida económica de un país de una manera regular y prolongada sin tener una presencia física en ese país[11].

[11] OCDE: «Action 1 (final report): Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy», en *Proyecto BEPS*, 2015, parágrafo 276, p. 107. Disponible en: http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm.

Las plataformas informáticas se consideran un factor mediante el cual una empresa no residente puede presentar de forma digital todos sus productos y servicios, para dirigirse a los usuarios y atraer el mayor número de clientes[12]. Y los ingresos generados de forma continuada en un país, aún a través de medios informáticos, ha de concebirse como uno de los posibles indicadores más claros de la existencia de una presencia económica significativa[13].

En los estudios preliminares relativos a la versión definitiva del Proyecto BEPS se hablaba más específicamente de una «presencia virtual significativa», expresión, bajo mi punto de vista, muy acertada, teniendo en cuenta las circunstancias que promovieron su creación. Se señalaba que una empresa dedicada a ciertas «actividades digitales totalmente desmaterializadas» podría contar con una presencia fiscalmente imponible en otro país en caso de tener una presencia virtual significativa en la economía de ese país[14]. Por su parte, la expresión actividades digitales totalmente desmaterializadas se ha querido referir a aquellas empresas que, realizando esta clase de actividades, precisan de unos mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de que esos elementos físicos (oficinas, edificios o personal, entre otros) se hallen o no en el Estado de la fuente para realizar actividades secundarias[15]. Y para determinar la existencia de una actividad digital totalmente desmaterializada se fijaban como criterios, expresamente, los siguientes[16]:

- La actividad principal de la empresa se basa enteramente o en su mayor parte en bienes o servicios digitales.

- No entran en juego actividad o elemento físico alguno en la creación de los bienes y servicios o en su entrega y prestación, respectivamente, aparte de la existencia, uso o mantenimiento de servidores y sitios web u otras herramientas informáticas, así como la recopilación, procesamiento y comercialización de datos geolocalizados.

[12] *Ibidem*, parágrafo 279, p. 109

[13] *Ibidem*, parágrafo 278, p. 107.

[14] OCDE: «Acción 1 (objetivo del 2014): Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital», en Proyecto BEPS, 2014, p. 157. Disponible en español en: https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Ecoomy-ESP-Preliminary-version.pdf.

[15] *Ibidem*.

[16] *Ibidem*.

- Los contratos se celebran generalmente a distancia, a través de Internet o por teléfono.

- Los pagos se efectúan exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos gracias a formularios en línea en los sitios web correspondientes o a plataformas vinculadas o integradas en los mismos.

- Los sitios web representan el único medio utilizado para relacionarse con la empresa; no intervienen ninguna tienda o agencia física en las actividades principales, a excepción de las oficinas situadas en los países en que se encuentren la matriz o la compañía explotadora.

- Todos o la mayor parte de los beneficios son imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales.

- El cliente no tiene en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal y la ubicación física del vendedor, que no influyen en sus elecciones.

- El uso efectivo del bien digital o la prestación del servicio digital no precisan de una presencia física o de la utilización de un producto material distinto de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas informáticas.

De este modo, se podría entender que una empresa dedicada a una actividad totalmente desmaterializada cuenta con una presencia virtual significativa en un determinado país, cuando, por ejemplo[17]:

- Se firme a distancia un número significativo de contratos de suministro de bienes o servicios digitales totalmente desmaterializados entre la empresa y un cliente residente en ese país a efectos fiscales.

- Los bienes o servicios digitales de la empresa se utilicen o consuman, en gran medida, en dicho país.

- Los clientes situados en ese país efectúen pagos sustanciales en favor de la empresa como contraprestación por las obligaciones contractuales derivadas del suministro de bienes o servicios digitales en cuanto parte de la actividad principal de la empresa en cuestión.

[17] *Ibidem*.

- Una sucursal de la empresa ubicada en dicho país desarrolle actividades secundarias, como es el caso de funciones de asesoramiento y comercialización dirigidas a los clientes residentes del país en cuestión estrechamente vinculadas a la actividad principal de la empresa.

Una regulación normativa que adoptara como punto de partida esta propuesta prevista en el Proyecto BEPS contribuiría sin duda a garantizar que las empresas titulares de plataformas informáticas que sirven de soporte a la práctica del turismo colaborativo no escapasen a la tributación en el Estado de la fuente. En efecto, conforme a todo lo anteriormente expuesto, es posible afirmar que esta clase de empresas encaja perfectamente en las notas que, desde la OCDE con el Proyecto BEPS, se han determinado relevantes para poder hablar de "presencia (económica) virtual significativa" y de "actividad digital totalmente desmaterializada". Ciertamente, la actividad principal de estas empresas se basa enteramente o en su mayor parte en la prestación de servicios digitales; las plataformas informáticas ofrecen un servicio de almacenamiento y procesamiento de datos, mediante el cual los anunciantes –futuros arrendadores−, a cambio de una comisión, hacen uso de dichas plataformas para insertar en ellas datos relativos a bienes inmuebles, facilitándose de este modo su publicidad, a fin de que los posibles clientes tengan acceso a ellos durante la búsqueda de alojamiento y, en su caso, puedan efectuar una reserva y arrendar un inmueble en las condiciones que se determinen. A estos efectos, tanto la creación del servicio como el uso efectivo del mismo no precisan de elemento físico alguno, en tanto en cuanto al tratarse de un servicio digital se requiere únicamente de la existencia de una herramienta informática –la propia plataforma informática−. Así mismo, los contratos se celebran vía electrónica y los pagos se efectúan mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos. De igual manera, las páginas web de las plataformas suelen representar la única vía utilizada para relacionarse con la empresa en cuestión.

Esta nueva regulación debería ir dirigida a prever el supuesto genérico de aquellas empresas no residentes de un país que tienen una presencia (económica) virtual significativa en otro, pero que según la vigente conceptualización de la figura del establecimiento permanente es más difícil que queden sujetas a gravamen en ese otro Estado.

No es tarea fácil pretender una modificación del concepto normativo de establecimiento permanente en aras de lograr abarcar todas las situaciones posibles que podrían darse en una realidad de constantes avances, más aun teniendo en cuenta el ámbito de las nuevas tecnologías. La experiencia ha demostrado que las estrategias empresariales para eludir la tributación en el Estado de la fuente tratando de negar la existencia de establecimiento permanente, a través de montajes artificiosos, ha sido muy variada, incluso sin tratarse de actividades realizadas o de

servicios prestados digitalmente. Esto ha llevado a tener que hacer frente a la desviación de beneficios al Estado de residencia, con mayor o menor acierto, mediante interpretaciones extensivas de la regulación tradicional de establecimiento permanente[18].

Por tanto, en el ámbito de los CDI la medida podría consistir sencillamente en añadir una letra en la lista del artículo 5.2 MC OCDE –recoge ejemplos de lo que se considera un establecimiento permanente− que se refiriese genérica y expresamente a *las actividades digitales desmaterializadas*, como otro ejemplo de la modalidad de lugar fijo de negocios. Obviamente este nuevo apartado merecería la paralela incorporación de Comentarios al MC OCDE sobre la base de las notas del Proyecto BEPS antes señaladas, dirigidos especialmente a concretar el alcance de la nueva disposición. Esta medida precisaría, evidentemente, que los Estados incluyeran también la oportuna modificación en sus respectivos CDI.

La introducción directa de variaciones en los Comentarios al MC OCDE, tal y como se hizo en relación con los servidores de internet como una categoría virtual de lugar fijo de negocios, sería probablemente la vía más rápida. Aunque los Comentarios no son más que formulaciones de carácter recomendatorio no vinculantes legalmente[19], se sabe que juegan un papel importante en la interpretación y aplicación de los CDI. Todo ello sin perjuicio de que a largo plazo se fuesen introduciendo las correspondientes modificaciones expresas en los textos convencionales[20].

[18] Ciertamente en los últimos tiempos la práctica ha puesto de relieve la predisposición de los tribunales, tanto administrativos como jurisdiccionales, a interpretar de modo extensivo el concepto de establecimiento permanente, en aras de precisamente acabar con el desvío de beneficios por parte de multinacionales que, a través de estructuras artificiosas, trataban de esquivar la figura del establecimiento permanente y la consecuente tributación en España, para tributar por los beneficios obtenidos en un país con un sistema tributario más favorable. Han tenido mucha repercusión, por ejemplo, los casos *Roche* (*vid. supra* nota número 22, en la que aparecen referenciadas las sentencias relativas al caso) y *Dell* (*vid.* Resolución número 2107/2007 de la Vocalía Sexta del Tribunal Económico-Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 y la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de junio de 2015, dictada en recurso contencioso-administrativo número 182/2012).

[19] VOGEL, K.: «Tax treaty Monitor», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, núm. 6, 2002, p. 226.

[20] En cualquier caso, no hay que olvidar que las modificaciones igualmente deberían producirse en el marco de las normas tributarias internas de los distintos Estados que no estén actualizadas en este sentido, como ocurre con el artículo 13.1.a del 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, puesto que la normativa doméstica no dispone de Comentarios, como sucede en el campo de los CDI, que pudiera subsanar las deficiencias legales del establecimiento permanente en materia de nuevas tecnologías.

2. El carácter «preparatorio y auxiliar» de la actividad y las medidas «anti-fragmentación»

Como ya se ha avanzado antes, el artículo 5.4 MC OCDE regula una lista de actividades empresariales a modo de excepciones a la existencia de establecimiento permanente bajo la consideración del carácter preparatorio y auxiliar de las mismas. Sobre ello también se ha pronunciado la OCDE con ocasión del Proyecto BEPS. En particular, se contempla la alternativa de modificar las excepciones al estatus de establecimiento permanente, en tanto algunas actividades hasta ahora clasificadas como preparatorias o auxiliares en el contexto de los modelos de negocio convencionales pueden haberse convertido en las funciones esenciales de determinadas empresas[21]. Además, con el fin de acabar con la fragmentación artificiosa de empresas dirigida a evitar la existencia de un establecimiento permanente, se propone igualmente la inclusión de una propuesta de disposición que expresamente señale que el artículo 5.4 MC OCDE no sería de aplicación en aquellos casos en los que, por ejemplo, la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevada a cabo en lugares distintos por empresas estrechamente relacionadas determina que la actividad desarrollada por cada una de las empresas constituye parte complementaria de una unidad de negocio cohesionada[22].

De este modo, por esta vía, en relación con los tipos de empresas que son objeto de análisis en este artículo existiría mayor refuerzo para replantearse la posición de las filiales españolas respecto de sus matrices. Como ya se ha advertido, ciertamente estas filiales se configuran como empresas de publicidad y marketing, pero, aunque en un principio deba pensarse que son funciones de carácter preparatorio y auxiliar, un análisis conjunto del entramado empresarial conlleva a cuestionarse tal carácter.

En todo caso, recurrir a la interpretación de términos imprecisos como el de «funciones de carácter preparatorio o auxiliar» seguirían sin garantizar, desde mi punto de vista, una pronta solución. Ello requeriría seguramente mayores labores de interpretación que las propias de una disposición que contemplara de forma expresa las «actividades digitalmente desmaterializadas», en el alcance antes señalado, como modalidad de establecimiento permanente.

---

[21] OCDE: «Action 1 (final report): Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy», ob. cit., parágrafo 275, pp. 106 y 107; OCDE: «Action 7 (final report): Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status», en *Proyecto BEPS*, 2015, pp. 28 y ss.

[22] OCDE: «Action 7 (final report): Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status», ob. cit., pp. 39 y ss. En la actualidad no existe disposición expresa al respecto, previéndose la anti-fragmentación únicamente a modo de Comentario al artículo 5 MC OCDE (parágrafo 27.1).

IV. Recapitulación a modo de conclusión final

La configuración actual del concepto de establecimiento permanente hace difícil la tarea de determinar la existencia de esta figura en el caso de multinacionales dedicadas a la intermediación en el turismo colaborativo que actúan con filiales en todas partes del mundo. Es deseable actualizar su regulación y alcance, adaptándolo a las necesidades de las nuevas tecnologías, para hacer frente a la desviación de beneficios empresariales a otras jurisdicciones y evitar la no tributación en el Estado de la fuente. El Proyecto BEPS, tanto en sus versiones preliminares como definitivas, ha avanzado de forma considerable sobre la cuestión, sobre todo en lo que se refiere a la creación de conceptos tales como «presencia económica (virtual) significativa» y «actividades digitalmente desmaterializadas», debiendo servir de punto de partida para la revisión y adaptación del concepto de establecimiento permanente.