



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



La fiscalidad del comercio electrónico

Rossi, Javier Rodolfo

2006

Cita APA: Rossi, J. (2006). La fiscalidad del comercio electrónico.
Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.
Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

original

CATALOGADO



Col-1502/0339



**Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Secretaría de Posgrado
Posgrado en Especialización en Tributación**

Presentación del Trabajo Final : La fiscalidad del Comercio Electrónico -

Profesor tutor: Dr. Daniel Dasso

Alumno: C.P. Javier Rodolfo Rossi (*)

Junio 2006

*top. N. 23210, H. 4221
R4F
Fnda Posgr.*

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
Profesor Emérito Dr. ALFREDO L. PALACIOS

(*) Teléfono Laboral 4021-4760 E-mail : Javier-Rodolfo.Rossi@arg.dupont.com

Indice

Introducción	4
Capítulo I – El comercio electrónico – Definiciones y Particularidades	6
1. Definición de comercio	6
2. Breve evolución del comercio	6
3. Conceptualización del comercio electrónico	8
4. Posición del gobierno ante la imposición sobre el comercio electrónico ...	11
5. Internet y el comercio electrónico. La generación de la cuestión fiscal	12
Capítulo II – Imposición al comercio electrónico – Cuestiones Generales	18
1. Aspectos generales de la imposición	18
2. Principios básicos de la imposición al comercio electrónico	19
3. Problemas tributarios que acarrea el comercio electrónico dentro del Derecho Tributario Internacional	21
4. Calificación de las rentas obtenidas	22
5. Localización de Actividades	36
6. La Problemática del Establecimiento Permanente	37
7. La repartición de la Base Imponible y los Precios de Transferencia	45
8. Los problemas relacionados con la tributación indirecta	46
Capítulo III – Aspectos específicos de la imposición al comercio electrónico - Cuestiones particulares en la legislación Argentina	51
1. Clasificación y tratamiento de las operaciones dentro del I.V.A. La problemática de su clasificación y el lugar de prestación de los servicios... 51	
2. El concepto de Establecimiento Permanente en el comercio electrónico y el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	55
3. El concepto de Establecimiento Permanente en el comercio electrónico y el impuesto a las Ganancias	57
Capítulo IV – El Comercio Electrónico y la Administración Tributaria	60
1. Los nuevos desafíos de las Administraciones Tributarias en el comercio electrónico	60

2. Las medidas a tomar por las Administraciones Tributarias con respecto al comercio electrónico.....	64
Conclusiones	68
Bibliografía	71

Introducción

Un elemento de influencia decisiva en la configuración actual del marco de las actividades económicas de carácter empresarial y profesional lo constituye el actual abanico de posibilidades y prestaciones ofrecido por el empleo de las nuevas tecnologías de la información. El espectacular desarrollo registrado en los últimos tiempos en el ámbito de las denominadas redes informáticas ha tenido como una de sus consecuencias fundamentales la proliferación del comercio electrónico, pasando así a ocupar un lugar destacado el estudio de las cuestiones relativas al mismo.

En el momento actual, el incremento de las transacciones económicas y los servicios prestados por estas redes informáticas (ej. INTERNET) han revolucionado no sólo el mundo económico sino también han obligado a replantear los conceptos y planteos tradicionales en materia de tributación internacional.

Por otra parte, cabe destacar la especial relevancia de los problemas surgidos en el ámbito del comercio electrónico, en particular los relativos a la seguridad en el tráfico jurídico o a la protección jurídica de la propiedad intelectual. Importa señalar, en este sentido, que el éxito del comercio electrónico está, en buena medida, condicionado por la seguridad y certeza en la autoría, la integridad, el no repudio de los mensajes, la autenticación y la confidencialidad de los documentos electrónicos transmitidos.

El comercio electrónico ofrece una forma fundamentalmente nueva para realizar transacciones comerciales. El mismo tiene potencialmente implicaciones económicas y sociales de gran alcance en muchas facetas de la vida incluyendo el ambiente, la naturaleza del trabajo y el papel de los gobiernos. Las formas aceptadas de llevar a cabo negocios se vieron profundamente afectadas. La distancia económica entre productores y consumidores se acortó, los intermediarios tradicionales fueron reemplazados, se crearon nuevos productos y mercados e igualmente se forjaron nuevas y más estrechas relaciones entre negocios y consumidores y entre partes diferentes de las empresas globales. Por ello, surgirán nuevos retos en áreas tales como la tributación, donde los gobiernos continuarán procurando aumentar los ingresos sin distorsionar las opciones económicas o tecnológicas. Estos cambios requieren una reevaluación tanto de la efectividad de las políticas gubernamentales hacia el comercio, como de las prácticas y procedimientos comerciales tradicionales, muchos de los cuales se desarrollaron con una imagen en mente respecto al comercio muy diferente

El comercio electrónico plantea un nuevo paradigma en el contexto internacional tributario en el que numerosos elementos que originariamente participan del comercio tradicional se ven reemplazados o modificados por transacciones electrónicas de difícil rastreo, localización e identificación.

En Argentina, por ejemplo, algunas cifras reseñan que en el año 1998 se realizaron ventas electrónicas por 22 millones de dólares y ya en 1999 la cifra ascendió a 50 millones. Otro dato relevante es que de las 440.000 personas que "navegaron" por Internet, 55.000 personas efectuaron operaciones¹. Estos datos no hacen otra cosa que certificar que el comercio electrónico pasó de ser "ciencia ficción" a una realidad que no podemos negar y que afecta sin lugar a dudas, nuestros principios tributarios básicos.

La posibilidad de que dos personas, físicas o jurídicas realicen transacciones a distancia a través de Internet, ha descolocado algunos de los principios básicos de la

¹ Diario Clarín

tributación internacional, por cuanto obliga a redefinir figuras tales como residencia, calificación de algunas rentas, los precios de transferencia y hasta el concepto de establecimiento permanente que figura en los Convenios para evitar la doble imposición.

Este trabajo tiene como propósito:

- Describir cuáles son las particularidades de esta nueva modalidad de hacer negocios desde el punto de vista de la tributación
- Analizar cuáles son los problemas que acarrea el comercio electrónico dentro del Derecho Tributario Internacional
- Analizar cuál es la experiencia de otros países sobre el tratamiento tributario del Comercio Electrónico
- Describir cuáles son los nuevos desafíos y medidas que pueden o deberían tomar las distintas Administraciones Tributarias para hacer frente a este nuevo fenómeno
- Analizar el tratamiento de las operaciones de comercio electrónico dentro de nuestra legislación nacional (IVA – Ganancias – Ganancia Mínima Presunta – Ingresos Brutos, etc.) y la conjunta problemática asociada con el lugar de prestación de los servicios.

2

Capítulo I – El comercio electrónico – Definiciones y Particularidades

1- Definición de Comercio

Antes de adentrarnos en el análisis de qué se entiende por comercio electrónico y analizar las particularidades de esta nueva forma de comerciar, empecemos por definir que es el comercio.

Algunos autores definen al comercio como, el transporte de bienes desde un lugar a otro con el fin de intercambiarlos. El economista británico Adan Smith decía en su libro de 1776 “ La riqueza de las Naciones” que la “propensión al trueque y al intercambio de una cosa por otra es una característica intrínseca a la naturaleza humana”. Smith también señalaba que el aumento de la actividad comercial es un elemento esencial del proceso de modernización y además, agrega, “En la sociedad moderna, la producción se organiza de forma que se puedan aprovechar las ventajas derivadas de la especialización y de la división del trabajo. Sin comercio, la producción no podría estar organizada de esta forma”.

Si recurrimos a nuestro diccionario de la lengua española, comercio es la “negociación que se hace comprando, vendiendo o permutando cosas por otras”²

Entendemos entonces que a los fines de enunciar la definición de comercio, nos quedaremos con la que establece nuestro diccionario, ya que como veremos más adelante, la propuesta por algunos autores enunciada en párrafos anteriores, no logramos encuadrarla a los fines del comercio electrónico. } 2.

2 – Breve evolución del Comercio - Desde los egipcios hasta Internet

La historia del comercio viene de la más remota antigüedad, cuando era mirado como una actividad inferior. Al correr los siglos, su influencia se hace sentir cada vez más con mayor intensidad. Los egipcios aparecen como los primeros comerciantes entre pueblos distintos. Hacían el tráfico a largas distancias por caravanas que cruzaban el desierto entre Egipto y Babilonia. El comercio se hacía entonces con artículos de lujo, de gran precio, pero de escaso volumen. A medida que se fueron empleando nuevos medios de transporte, el comercio adquirió mayor importancia económica y ya fue posible movilizar, a grandes distancias, productos agrícolas, animales y otros artículos de primera necesidad.

En segundo lugar surgen los fenicios como grandes comerciantes, que a su vez, se ven sustituidos por los griegos. Las conquistas de Alejandro Magno determinan el desarrollo del comercio en Asia Central y en la India. Posteriormente el Imperio Romano, abre nuevas rutas comerciales, y cuando se derrumba, en el siglo V, la supremacía comercial pasa al Imperio Bizantino. Constantinopla se convirtió entonces en el centro comercial más importante del mundo y mantuvo esa posición hasta la época de las cruzadas.

En los comienzos de la Edad Media se observó una marcada decadencia comercial como consecuencia de la invasión de los bárbaros. El feudalismo practicó la

² Diccionario Enciclopédico Abreviado – Tomo II – Espasa Calpe

teoría económica de la autosuficiencia. Los artesanos se organizaron en gremios y a través del trueque comerciaban sus mercancías por productos agrícolas. Se especializaron en la fabricación de determinados artículos y para defenderse de la competencia que les pudieran hacer otras regiones, establecieron las aduanas, los impuestos y los peajes.

P Con las cruzadas se reabre el comercio entre Europa y Oriente. Las repúblicas italianas (Venecia, Génova, Nápoles, Florencia, Milán y Pisa), desplazaron a Constantinopla como centro comercial. Y fue así como Venecia llegó a ser uno de los más poderosos centros comerciales de Europa en la Edad Media.

Ya en el siglo XVI el comercio adquiere gran importancia en Holanda, Francia, Inglaterra y España. En ese entonces se observan las primeras manifestaciones de un nacionalismo económico muy acentuado, como consecuencia de la preponderancia política de esas naciones. El descubrimiento de América, por último, le abre al comercio de Europa grandes y nuevos mercados.

X Más adelante, utilizando la tecnología y las técnicas desarrolladas gracias a la navegación transoceánica, los europeos acapararon el mercado naval asiático. El comercio de bienes de primera necesidad creció a una velocidad asombrosa. A medida que crecía el comercio a larga distancia aparecían nuevas formas de asociaciones comerciales. El comercio internacional dejó de estar limitado a aquéllos que podían pagarse el viaje. A partir del siglo XVI, los monopolios nacionales sustituyeron a las asociaciones temporales como forma de organización primordial entre comerciantes.

Ya en 1750 el comercio de bienes de primera necesidad era mucho más importante que el comercio de especias. En los años siguientes, el comercio sufrió una nueva transformación, esta vez debido a la Revolución Industrial. El crecimiento de la producción industrial fue seguido de una rápida expansión del comercio. Entre 1750 y 1914, el comercio mundial se multiplicó por cinco.

El crecimiento de la industria afectó al comercio de muchas formas. Al principio, el aumento de la producción estimuló el comercio de materias primas. La mecanización de la producción textil europea provocó un enorme aumento de las exportaciones americanas de algodón. A finales del siglo XIX, las principales regiones productivas dejaron de ser los principales mercados de los productos europeos y norteamericanos. Cada vez más, las naciones industriales empezaron a ser las consumidoras de los productos de los demás y el comercio entre América y Europa se hizo multilateral.

Durante la Primera Guerra Mundial, el comercio sufrió importantes recortes. Se generalizó la imposición de aranceles a productos de importación, teniendo que desmantelarlos durante la siguiente década a través de conferencias internacionales.

Con la Gran Depresión de 1929, el comercio volvió a perder relevancia. Las políticas comerciales nacionales no variaron durante 1929, pero en 1930 y los años siguientes se impusieron numerosos controles a las importaciones. A partir de entonces aparecieron zonas de influencia comercial; el área de la libra esterlina, que comerciaba fundamentalmente con el Reino Unido, el bloque del oro, cuyo centro era Francia y las zonas bajo las influencias alemanas y norteamericanas.

La reducción de barreras comerciales y la ~~continuada~~ expansión del comercio internacional son dos logros importantes del período posterior a la II Guerra Mundial. Las reducciones de aranceles comerciales se han logrado gracias al Acuerdo del GATT y la

Organización Mundial del Comercio (OMC), así como mediante la creación de uniones aduaneras.

En 1969, nace Internet. Fue concebida por la Advanced Research Projects Agency (ARPA), un organismo del gobierno de los Estados Unidos, que en aquel momento, la llamó ARPAnet. La intención original era construir una red que continuara funcionando aún si una gran parte de ella fuera destruida.

A partir de esta concepción y acompañado después por un proceso de globalización, el comercio vuelve a sufrir cambios radicales en la forma de hacer negocios en los fines del siglo XX y comienzos de este nuevo siglo. Nace el llamado comercio electrónico (e-commerce.)

3- Conceptualización del comercio electrónico

Hace algunos años que a través de Internet se pueden realizar variadas transacciones comerciales entre empresas y personas físicas con estándares de seguridad, dinero electrónico, identidad digital, etc. Pero el crecimiento del ciberespacio en Internet durante los últimos años, con su promesa de conectividad universal a bajo costo, es lo que actualmente anuncia una revolución respecto a la forma de comerciar, transformación impensable en el comercio físico.

La propuesta del comercio electrónico va más allá de la simple compra de productos en la red. Da lugar a realizar variadas acciones dentro de Internet, tales como navegar, comprar, observar, jugar, apostar, negociar, obtener información, cerrar transacciones, lograr información sobre el estado de las requisiciones, definir procedimientos para el canal de distribución, etc. Como contrapartida, también implica obtener información sobre visitantes y clientes, organizar esa información en base de datos y emplearlas para promociones, encuestas, campañas de marketing, etc.

Es obvio, que el primer reto para la credibilidad de Internet es poder replicar, de manera virtual, los complejos mecanismos que tienen lugar en el mundo real. El comercio electrónico presenta dos grandes vertientes: el "business to business (B-to-B)" o comercio entre empresas y el "business to consumer (B-to-C)" o comercio orientado a las transacciones personales. En este último caso, el ciclo del comercio involucra cuatro etapas:

- a) *Atracción*: La empresa vendedora consigue atraer e interesar al visitante, mediante un aviso, una referencia, una guía, etc.
- b) *Interacción*: El interés se transforma en consulta, pedido o solicitud, que debe ser recibida y contestada por el vendedor. Si el interesado decide comprar, se debe recibir y registrar entonces el pedido de compra.
- c) *Acción*: Se coordina entre las partes la satisfacción del pedido, su pago y entrega.
- d) *Reacción ulterior*. Servicio posventa, mantenimiento, etc.

Cuando hablamos de actividades cuyos productos pueden implementarse fácilmente con medios informáticos el comercio electrónico crea productos y servicios de concepción renovada y da lugar a nuevas formas de distribución y entrega.

En actividades fuertemente orientadas al consumidor, los proveedores aprovechan para encontrar la forma de reducir la intermediación y llegar directamente al cliente.

En el contexto del comercio electrónico, las promesas de Internet se apoyan en tres líneas argumentales principales. La primera de ella supone que el oferente puede de este modo hacer mejor y con más eficiencia su tarea habitual. Una segunda línea concierne más a la eficacia, o sea hacer más, con los mismos recursos. El tercer argumento apunta a la posibilidad de diferenciación y ampliación del espectro de actividades o de oferta, generando un espacio de colaboración y cierto manejo de métricas comunitarias y todo ello sin comprometer recursos adicionales.

A esta altura para poder explicar qué se entiende por comercio electrónico, debemos reconocer que no existe una definición ampliamente aceptada. Algunos autores utilizan definiciones más bien amplias, dado que su foco al querer definir el comercio electrónico está referido a explicar un modelo de negocio y su impacto en las organizaciones. Otros, quieren definir el comercio electrónico poniendo énfasis en el impacto económico que el comercio electrónico realiza. Y en otras oportunidades, definiciones más precisas, son utilizadas para ser aplicadas a áreas específicas como ser la tributación o los activos intangibles (ej. Derechos de propiedad intelectual).

En las transacciones B-to-B y las B-to-C son típicamente empleadas definiciones más precisas sobre comercio electrónico. Esencialmente, estas definiciones que contienen más precisión se diferencian del resto de las definiciones, básicamente, en dos elementos claves:

- a) *Redes ("Networks")*: Las definiciones sobre comercio electrónico difieren con respecto a que tipos de redes de comunicación están incluidas. Algunas definiciones sólo incluyen transacciones que ocurren en Internet una red mundial pública (abierta) a través de la cual los usuarios pueden acceder, enviar y compartir información como comercio electrónico. Aunque Internet ~~es~~ en el dominio público, recientes adaptaciones de la tecnología de Internet, dieron lugar a la Intranet y Extranet como redes privadas (cerradas). Una red de Intranet es una red interna de una empresa donde la Extranet es la parte de la Internet de la compañía que es extendida a determinados usuarios, incluyendo por ejemplo proveedores de la misma. Antes de la difusión en la adopción de Internet, las transacciones electrónicas entre negocios eran conducidas a través de un "intercambio electrónico de datos" (EDI)³.

El principal propósito de la Extranet y del Intercambio electrónico de datos (EDI) son compartir información confidencial con importantes personas o empresas como ser, proveedores, clientes, socios, incluyendo órdenes de compra/venta básicas y hasta facturas.

Dadas estas diferentes redes, la definición de comercio electrónico varía de acuerdo a si ellas incluyen transacciones en Intranet, Extranet e Intercambio electrónico de datos (EDI) o solamente transacciones hechas en Internet.

³ "El intercambio electrónico de datos permite la comunicación directa de mensajes estandarizados entre sistemas informáticos. En la era de Pre-Internet, este sistema de intercambio fue primeramente usado por grandes negocios y fue estrictamente de su propiedad. Con el advenimiento de internet, algunos sistemas de intercambio electrónico de datos fueron transformados en redes abiertas" – Internacional Electronic Commerce – Definitions and policy implications – Report to the Ranking Senate Minority Member of the Joint Economic Comité – Pag. 80

- b) *Tipos de transacciones*: Las definiciones de comercio electrónico varían también con respecto al alcance de las transacciones incluidas. Algunas definiciones ampliamente incluyen toda actividad comercial que involucra cualquier actividad "on-line" (incluyendo publicidad e investigación de mercado) mientras otras definiciones sólo incluyen solamente transacciones que involucran procesos "on-line" en determinados pasos para conducir una transacción. Muchas definiciones coinciden al menos que una transacción en el comercio electrónico debe contener un compromiso "on-line" de comprar o vender un producto o un servicio, enfatizando que la forma de pago o entrega del producto o servicio es inmaterial.⁴

La siguiente tabla muestra las variaciones en las definiciones de comercio electrónico de acuerdo a distintas fuentes. La variación en las definiciones ayuda a explicar el amplio rango de amplitud que fue comentado en los párrafos anteriores.

Tabla 1 - Definiciones de Comercio Electrónico

Fuente	Definición
Boston Consulting Group	Cualquier transacción basada en Internet o Intercambio electrónico de Datos (EDI)
eMarketer	Transacciones en Internet en las cuales el comprador realiza la operación vía internet; incluye solo páginas Web basadas en Intercambio electrónico de Datos (EDI)
Forrester Research Inc.	Comercio de mercaderías y servicios en el cual la orden es colocada en Internet, se excluye a las operaciones basadas en Intercambio electrónico de Datos (EDI)
OCDE	<p><i>Ampliada</i>: La compra o venta de productos o servicios realizados a través de redes (networks) informáticas, incluye las efectuadas a través de Intercambio electrónico de Datos y excluye las realizadas a través de Intranet</p> <p><i>Reducida</i>: La compra o venta de productos o servicios realizados en Internet; incluye cualquier página Web y excluye las transacciones a través de Intranet.</p>

Existe a su vez, un tipo de comercio electrónico que involucra transacciones transnacionales a través de redes informáticas, es el llamado Comercio Electrónico Internacional. Es una derivación del comercio electrónico que describimos y ya definimos en los párrafos anteriores. Si bien le cabe las mismas características del comercio electrónico mencionado, las transacciones del comercio electrónico internacional, reúnen la característica de que el compromiso "on line" de vender una cosa resulta en una importación o exportación de bienes o servicios.

Ejemplos de transacciones del comercio electrónico internacional podrían ser:

⁴ Idem Ob.cit.2

- a) La compra de un libro solicitado a través de la página de Internet de Amazon.com por un cliente español, para ser entregado en París;
- b) La reserva de una habitación en un hotel o alquiler de un auto efectuada a través de Internet por un ciudadano argentino viajando a México;
- c) La compra de los derechos para "bajar" un software por una compañía sueca en su sucursal de Munich.;
- d) La compra de artículos de librería de una compañía americana usando un servicio on-line para ser despachados a su filial de Canadá.

Otras transacciones electrónicas que generan algún desacuerdo sobre si constituyen o no comercio electrónico bajo la definición de comercio dada, son por ejemplo:

- a) Las transacciones que ocurren sobre aplicaciones que no utilizan Internet o son efectuadas a través de redes privadas.
- b) Las transacciones que no producen un acuerdo on-line como ser,
 - a. La conducción de una investigación de mercado efectuada por un agente comercial mejicano sobre el precio de los autos en la página de Internet de una fábrica de autos en Detroit,
 - b. La compra de materia prima por una compañía situada en Bélgica a una compañía americana usando una red interactiva privada,
 - c. La compra por catálogo efectuada por un ciudadano brasileño de una compañía inglesa usando un sistema telefónico interactivo.

Para finalizar este apartado sobre qué se entiende por comercio electrónico, restaría por diferenciar el comercio electrónico del llamado e-business. Por comercio electrónico decíamos que se entendía transacciones comerciales normales que se realizan a través de redes basadas en estándares públicos como ser Internet. Este concepto tiene sus limitaciones y no incluye una gran cantidad de actividades que hoy en día se llevan a cabo en la red. En este sentido, más importante que la capacidad de realizar transacciones electrónicas es aprovechar la tecnología para aprender a usar la información de manera que podamos mejorar la performance de los negocios, crear valor y permitir nuevas relaciones entre las empresas y los clientes. Este último concepto más amplio, es el de e-business.

4- Posición de los gobiernos ante la imposición sobre el comercio electrónico.

Si le preguntáramos a los gobiernos sobre si se debería imponer impuestos sobre el comercio electrónico, en principio, la respuesta que recibiríamos es que sí, o dicho de otra forma, cuál o cuáles serían las razones para no gravar una transacción efectuada bajo esta modalidad, que en el fondo no se diferencia, salvo en el medio, de una operatoria normal de compra o venta de productos o servicios.

En concordancia con esto, en Marzo de 2001 ^{el} la American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), emitió un informe llamado "Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for evaluating Tax Proposals" en donde estableció al menos 10 principios básicos que los sistemas impositivos deberían incluir para poder contestar la pregunta formulada en el título. Si bien se reconoce que no siempre es posible incluir estos 10

principios, remarcan la necesidad de que al menos exista un balance de los mismos dentro de cada sistema impositivo.

- a) *Equidad e Imparcialidad*: Similares situaciones de los contribuyentes debieran ser gravadas de forma similar
- b) *Certeza*: Las regulaciones fiscales debieran claramente especificar cuándo el impuesto debe ser pagado, cómo debe ser pagado, y cómo se determina el monto pagado.
- c) *Conveniencia de pago*: Un impuesto debiera vencer al tiempo o en la manera que sea más conveniente al contribuyente.
- d) *Economía de cobranza*: El costo de cobrar un impuesto debiera mantenerse al mínimo costo para el gobierno y el contribuyente
- e) *Simplicidad*: La legislación impositiva debiera ser simple, de manera que el contribuyente pueda entenderla y cumplir con ella de manera correcta y efectiva.
- f) *Neutralidad*: El efecto que provoca la legislación impositiva sobre las decisiones económicas de los contribuyentes debería ser nulo.
- g) *Crecimiento económico y eficiencia*: El sistema impositivo no debiera impedir o reducir la capacidad productiva de la economía.
- h) *Transparencia y visibilidad*: Los contribuyentes debieran conocer la existencia del impuesto, y cómo y cuándo este impuesto recae sobre ellos o sobre el resto de la comunidad.
- i) *Mínima brecha impositiva*: Un impuesto debiera ser estructurado para minimizar el no cumplimiento (evasión)
- 8 j) *Apropiados Ingresos Fiscales*: El sistema impositivo debiera permitir al gobierno determinar cuántos ingresos fiscales podría recaudar y cuándo.

Por ende el argumento de "gravar o no gravar" puede ser contestado simplemente en que el comercio electrónico es comercio y debiera ser gravado como cualquier otro tipo de comercio siguiendo los principios enunciados.

5- Internet y el comercio electrónico. La generación de la cuestión fiscal

Como vimos, el comercio electrónico representa un nuevo modelo de negocio. Como tal crea algunos desafíos al sistema tributario de un país, que fuera creado con un modelo diferente de negocios. A continuación enumeramos cuáles pueden ser las razones fundamentales por la cual el comercio electrónico genera una cuestión fiscal.

- a) *Localización*: Los sistemas impositivos tienden a determinar las consecuencias impositivas de una operación basándose en la premisa de la localización física del contribuyente. Un vendedor "on line" puede fácilmente vender a sus clientes en el mundo a través de una localización física. El modelo de negocio del comercio electrónico también encierra inventarios "a medida" por lo que las necesidades de almacenaje de productos son reducidas. También este modelo involucra menos

integración vertical de las empresas y más "tercearización"⁵ (menos localizaciones físicas son usadas por un vendedor). Otras cuestiones, están relacionados con los activos fijos (ej. Servidores) donde no necesariamente están atados a un solo lugar físico sino que pueden fácilmente ser reubicados sin interrumpir la operatividad del negocio.

Los factores de localización física generan una cuestión de fiscalidad internacional que desarrollaremos más adelante, cuando nos adentremos en las cuestiones fiscales específicas que provoca el comercio electrónico.

- 7
- b) *Naturaleza de los productos:* El comercio electrónico permite, para algunos tipos de productos, como diarios, CD de música, etc., ser despachados en forma digital más que en forma tangible (papel, CD, etc). Los productos digitales acarrearán la problemática de la gravabilidad de los intangibles, además de la determinación sobre qué tipo de renta generan y cómo debiera ser contabilizado (si debieran seguirse o no métodos tradicionales de contabilización de inventarios)
 - c) *Nuevas técnicas de Marketing:* Internet ha permitido nuevas formas de venta y compra de productos y servicios. Por ejemplo, personas pueden ofrecer cualquier tipo de producto a grupos de potenciales compradores internacionales a través de una página Web. Internet también puede ser usado fácilmente para contactar compradores y vendedores a través de intercambio de páginas web donde los compradores intercambian información sobre lo que han comprado a vendedores y viceversa. Estos sitios de Internet pueden operar casi sin la intervención humana para lograr estos intercambios (ej. Actualizan información de compradores y vendedores a través de correos electrónicos que se envían automáticamente). Estas nuevas técnicas generan diversas cuestiones fiscales en todos los niveles (locales e internacionales). Para el impuesto a las ganancias, por ejemplo, cuestiones de fuente podrían generar incertidumbre sobre que país tiene potestad para gravar la renta.
 - d) *Nuevo tipo de Activos:* Algunos de los nuevos activos creados por el uso comercial de Internet son los nombres de los dominios (URLs) y los sitios Web. Para el impuesto a las ganancias, esto genera, entre otras cuestiones, como tratar el costo de creación o adquisición de estos activos, cómo caracterizar la ganancia por la venta de estos activos (ordinaria o de capital), etc.
 - e) *Fuerza Laboral remota:* La fuerza de trabajo de una compañía de Internet podría, a diferencia de una localización física de su personal, esparcirse a través de una provincia o un país. Esto podría originar un cuestión relativa a si la presencia de un empleado en un país o provincia particular crea una obligación fiscal por ese empleado en ese país o provincia.
 - f) *Naturaleza de las transacciones:* Internet permite que las transacciones se perfeccionen sin el uso de papel y el potencial uso de dinero electrónico. Algunas administraciones fiscales están realmente preocupadas sobre cómo este tipo de transacciones debieran ser informadas por los contribuyentes para que puedan ser detectadas por las distintas administraciones tributarias.

⁵ También llamado "outsourcing". Consiste en delegar las tareas operativas de la empresa a terceras personas (físicas o jurídicas) para que las mismas realicen el trabajo que debiera ser hecho por el personal de la propia empresa.

A continuación describiremos las particularidades del comercio electrónico como modelo de negocio y las cuestiones fiscales que ello provoca.⁶

Particularidades del Comercio Electrónico	Consideraciones Fiscales para el negocio	Consideraciones Fiscales para los gobiernos	Ejemplos
<p>Localización:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Habilidad para interactuar con clientes no dependientes de la localización • Se puede conseguir clientes en diferentes países o estados sin la necesidad de contar con lugares físicos (subsidiarias, sucursales, etc) • Algunos activos físicos necesarios para conducir el negocio (ej Servidores) no necesariamente están atados a una única localización física sino que pueden fácilmente ser realocados sin producir interrupciones en el normal desempeño del negocio • Equipos móviles pueden ser fácilmente trasladados a localidades más favorables desde el punto de vista impositivo • Mas inventarios a medida y menos 	<ul style="list-style-type: none"> • Menores costos operativos • Menor necesidad de medios físicos por lo que las compañías tienen una presencia física en muy pocos estados y países en donde ellos tienen a sus clientes • Cuestión sobre los impuestos a los consumos sobre la distinción entre bienes gravados y servicios no gravados. • Oportunidad de planeamiento impositivo mejoradas debido a los menores costos de transporte de servidores sobre estructuras físicas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Incremento de la competencia entre jurisdicciones locales • Sistemas impositivos onerosos pueden más fácilmente ser evitados por el negocio porque es más fácil la relocalización. • Mayor probabilidad que los residentes compren a un cliente fuera del país o estado. • Problemas de recaudación, tratar con una economía globalizada • Necesidad, tal vez, de reconsiderar las reglas impositivas (ej. Servidores) 	<ul style="list-style-type: none"> • Amazon.com (8 localizaciones físicas en EE.UU y al menos 3 en Europa, pero clientes en mas de 150 países) • Egghead.com (Vende Software solo por via de Internet). • Compra de autos por Internet

llevar a cabo relocalizaciones

en la práctica a través de

2

⁶ Extraído del "Traits of the E-Commerce Business Model and the Tax and Fiscal Issues they raise" de A.Nellen - 2001

<p>necesidad de almacenamiento</p> <ul style="list-style-type: none"> Menor integración vertical y más tercerización ("Outsourcing") 			
<p>Detalle de Transacciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> Posibilidad de transacciones anónimas donde los productos son despachados electrónicamente y los pagos son hechos por "dinero electrónico".⁷ 	<ul style="list-style-type: none"> Operaciones modernizadas que en muchos casos pueden ser cerradas por una computadora que puede estar localizada en cualquier parte del mundo 	<ul style="list-style-type: none"> Dificultad en verificar la existencia de una transacción y dónde ocurrió la misma; pérdida de verificación y/o fiscalización 	<ul style="list-style-type: none"> Venta de software y otra información electrónica.
<p>Naturaleza de los productos:</p> <ul style="list-style-type: none"> Productos digitalizados en lugar de productos físicos. 	<ul style="list-style-type: none"> Reducción de costos de almacenamiento y despacho ¿Están los productos digitales gravados? Cambio de productos físicos a intangibles Productos físicos acompañados de servicios digitalizados. 	<ul style="list-style-type: none"> Menor base imponible para impuesto sobre consumos. Menor presencia física; cuestiones de Establecimiento Permanente. Cuestiones de doble imposición y potestades tributarias 	<ul style="list-style-type: none"> Música, libros, videos y software.
<p>Naturaleza de las transacciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> Mejora en la habilidad de conseguir clientes a través de publicidad en Internet. Mejora en las habilidades de localizar vendedores-compradores Mejora en el uso de la tecnología 	<ul style="list-style-type: none"> Valuación de las transacciones desde un punto de vista financiero e impositivo Habilidad de conseguir amplios mercados a través de muchos estados o países sin la 	<ul style="list-style-type: none"> Menores intermediarios quienes, tal vez, hayan previamente servido como agentes de información. Valuación de las transacciones 	<ul style="list-style-type: none"> En septiembre 2000, se informó que Amazon.com consiguió datos sobre hábitos de compra y usó precios variables

⁷ Ej. Transferencias bancarias usando Internet, tarjetas de crédito, etc.

<p>para fijar precios</p>	<p>necesidad de presencia física, lo que provoca una reducción de las obligaciones impositivas internacionales e interestaduales.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reducción de costos 		<p>para retener clientes a través de una consulta "on line".</p>
<p>Métodos de distribución:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reducción de la necesidad de contar con intermediarios 	<ul style="list-style-type: none"> • Costos reducidos para clientes • Posibilidad de un servicio rápido y próximo al cliente • Creación de nuevos intermediarios, como portales, correos electrónicos virtuales, etc. • Posible reducción del número de lugares donde el vendedor tiene sucursales, locales, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> • Menores puntos de recaudación • Posibilidad de atentar contra impuestos internos dada la falta de intermediarios 	<ul style="list-style-type: none"> • Venta de ropa desde las fábricas a los clientes finales • Compra de un pasaje de avión desde la página internet de la compañía aérea
<p>Nuevo tipo de Activos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nombres de Dominios • Sitios de Internet 	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Cuál es la naturaleza de estos activos? • ¿Son amortizables? • ¿Está gravada su venta? ¿Qué tipo de ganancia generan (de capital u ordinaria)? • ¿Su venta es sujeta a impuestos al consumo? 	<ul style="list-style-type: none"> • Necesidad de contar con reglas adecuadas para este tipo de activos. 	<ul style="list-style-type: none"> • En el año 2000 el dominio "loans.com" se vendió en 3 millones de Dólares y en 1999 el dominio "business.com" se vendió en 7,5 millones

			de dólares ⁸
<p>Mayor Tercerización (Outsourcing):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uso de compañías que crean sitios de Internet y los almacenan en servidores • Uso de compañías que asisten en el desarrollo de nuevas tecnologías. 	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Qué tipos de relaciones y responsabilidades se generan con la tercerización? 	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de normas suficientes que regulen este tipo de trabajo y vinculación empresarial? 	<ul style="list-style-type: none"> • Compañías proveedoras de servicios de tercerización o outsourcing.
<p>Mercado globalizado:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Internet hace más fácil y barato vender productos y servicios en un mercado global. 	<ul style="list-style-type: none"> • Algunos pequeños negocios pueden encontrarse inmersos en cuestiones impositivas internacionales y interestaduales de gran complejidad. 	<ul style="list-style-type: none"> • Las agencias podrían encontrar que los grados de incumplimiento se incrementan debido a la falta de conocimiento/expertise global para pequeños negocios. 	
<p>Fuerza Laboral:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fuerza laboral remota 	<ul style="list-style-type: none"> • Temas como si la presencia de un empleado en una provincia, estado o país crea obligaciones impositivas a la empresa por ventas, ganancias y otros propósitos impositivos 	<ul style="list-style-type: none"> • Costos de infraestructura reducidos. • Mayor cantidad de personas trabajando desde sus hogares 	

Con esto acabamos de describir cómo funciona el comercio electrónico y por qué surge la necesidad de los gobiernos en imponer tributos sobre este tipo de comercio. Veamos a continuación cuáles deberían ser los principios tributarios a seguir y cuales son las cuestiones fiscales que los sistemas tributarios debieran contener.

*Surge la necesidad de diseñar nuevos
formas de recaudación
J. J. J. J.*

⁸ Nota del New York Times, Sección Tecnología, 31 de enero del 2000

Capítulo II – Imposición al comercio electrónico – Cuestiones Generales

1- Aspectos Generales de la Imposición

El comercio electrónico se halla en una fase inicial, de expansión y constante evolución. Desde el punto de vista tributario, empiezan a aparecer los primeros problemas, pero las soluciones normativas a los mismos aún se encuentran, en general, en un período de formulación de principios o lineamientos que han de guiar las futuras reformas.

Los principales problemas que atañen al comercio electrónico, desde una perspectiva fiscal, pueden sintetizarse en uno solo: la disminución de recaudación. En efecto, los Estados y las organizaciones internacionales, ya han mostrado su preocupación por el empleo de las nuevas tecnologías de la información en las relaciones comerciales, especialmente en el ámbito internacional, que pueda implicar una caída en la recaudación de tributos, debido, fundamentalmente, a los problemas de calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones que se llevan a cabo en el comercio electrónico, a las dificultades en la localización de las actividades comerciales en un entorno informático y, finalmente, a los problemas con que se encuentran las Administraciones tributarias para controlar las transacciones comerciales electrónicas y luchar contra el fraude en este terreno.

Para solucionar los citados problemas tributarios planteados por el comercio electrónico se han propuesto diversas vías de solución.

En un extremo de las posibles soluciones, se ha planteado la posibilidad de crear un impuesto específico sobre el comercio electrónico, fundamentado en aspectos tales como el uso, el acceso, el ancho de banda o la descarga de programas informáticos a través de INTERNET o, en general, cualquier red informática. Se lo denominó "bit tax"⁹ que traducido literalmente sería el impuesto al bit. Este tributo es de compleja recaudación, y cuyo sujeto pasivo sería el usuario de INTERNET, en donde los "servidores" de la red actuarían como agentes de retención, y su base imponible estaría por el número de bits utilizados en cada transacción o transmisión electrónica.

En relación con este tributo, se ha dicho que el intercambio de información a través de INTERNET no supone ningún hecho, bien o producto susceptible de justificar por sí mismo un impuesto autónomo. En este sentido, un gravamen cuyo hecho imponible fuera el número de bits transmitidos o bien el tiempo de conexión a la red podría calificarse de inconstitucional por vulnerar el principio de equidad e igualdad o más precisamente el mentado principio de capacidad contributiva. Evidentemente, el crear un nuevo tributo que, de alguna manera, compense la baja de recaudación producida por la expansión del comercio electrónico, empleando el método comentado, de gravar el volumen de información transmitida electrónicamente o el tiempo de conexión a la red, puede suponer la solución más fácil, pero, sin duda, plantea serios problemas de justicia. Refiriéndose a esto el Dr. Vicente Oscar Díaz ha expresado que "en todo impuesto la concausa del mismo es la capacidad contributiva y mediante el "bit tax", tal concausa sería gravemente erosionada pues se gravaría con la misma magnitud, si coincidiera el número de bits transmitidos, por ejemplo, la carta amorosa de un novio fervoroso, con un contrato electrónico de significativa valoración electrónica"¹⁰. Entendemos, entonces que esta

⁹ La tesis fue propiciada por el economista canadiense Arthur Cordell bajo el epígrafe New Taxes for New Economy.

¹⁰ "Hacia una categorización del Comercio electrónico en sus aspectos tributarios" Boletín AAEF Mayo 2000

al 2.
solución a través del "bit tax" no resulta aceptable desde los esquemas del Derecho Tributario convencional. Como señalan algunos autores (entre ellos, Falcón y Tella) el bit tax supone, en el fondo, "que el Estado en que está situado el comprador opte por gravar a éste el margen de cualquier índice directo o indirecto de capacidad contributiva, con la sola finalidad de asegurarse el mantenimiento de la recaudación, y renunciando a cualquier pretensión de gravar la renta neta del vendedor".¹¹

Por otro lado y en el otro extremo de la línea de soluciones a este problema encontramos una solución en donde se plantea la supresión de cualquier imposición sobre las transacciones electrónicas, convirtiendo a INTERNET en un "tax heaven" o mal traducido "paraíso fiscal". Nuestra legislación los llama "países de baja o nula imposición".

También en este caso se trata de una medida que no ofrece una solución tributaria apropiada al nuevo escenario comercial por generar una competencia desleal y discriminar contra los medios de contratación tradicionales, por lo que se ven afectados los principios de equidad y no discriminación.

Tal vez la solución esté en el justo medio de estas ideas. En este sentido, encontramos a las iniciativas desarrolladas por el Informe del Tesoro Norteamericano de 1996 y seguida inmediatamente tanto por la OCDE y que a continuación enunciamos.

2- Principios básicos de imposición al comercio electrónico

¿Cuáles serían entonces los principios básicos sobre el comercio electrónico? Para responder a esta pregunta, algunas organizaciones internacionales y los Gobiernos de ciertos países desarrollados han reaccionado ante los nuevos desafíos planteados a los sistemas impositivos por el comercio electrónico y procuraron dar algunas soluciones o ideas que debería contener el sistema impositivo.

Como es habitual, el Derecho siempre va por detrás de la realidad social, y el caso del comercio electrónico no representa una excepción. Por el momento, las reformas legislativas en este ámbito se hallan, en la mayor parte de los casos, en la fase de elaboración de documentos e informes que analizan esta nueva realidad y aportan ideas generales o principios que pueden ayudar en la solución de los problemas ocasionados por el comercio electrónico.

Uno de los países que inició estudios sobre este tema fue el departamento del Tesoro de EE.UU. que a fines de 1996¹², publicó un estudio sobre las pautas que el sistema fiscal federal debería adoptar respecto a la contratación electrónica. En dicho informe, el Tesoro norteamericano establece tres fundamentos básicos sobre los que se debería sustentar la política fiscal federal en relación con el comercio electrónico, a saber:

1. El principio de **neutralidad**, de acuerdo con el cual las transacciones electrónicas que sean sustancialmente similares a aquellas que se llevan a

¹¹ Falcon y Tella R. "Tributación e Internet: aplicación de las reglas generales con adaptación en su caso, como alternativa al bit tax", Quincena Fiscal N°10, 1998, pág. 5

¹² "Selected tax policy implications of global electronic commerce"- Department of the Treasury of United States - Intertax, Vol. 25, Issue 4 Kluwer 1996- p.148

cabo en las formas comerciales tradicionales deben tributar de manera igualmente similar. Es decir, el sistema fiscal no debe discriminar según una transacción comercial se haya realizado en forma tradicional o electrónica, de modo que no se creen incentivos al cambio de naturaleza de la transacción o de la localización de quienes intervienen en la misma.

2. El principio de **aplicación**, en la medida de lo posible, de los actuales principios de imposición internacional. En este sentido, la sustitución de dichos principios por otros nuevos únicamente debe producirse en casos extremos. Como consecuencia de este razonamiento se deriva que las nuevas medidas fiscales que se adopten deben procurar el utilizar reglas y métodos que resulten familiares y reconocibles por la comunidad internacional.
3. El Tesoro norteamericano también sugiere que el nuevo marco legislativo tributario del comercio electrónico que se establezca debe ser lo suficientemente **general y flexible** como para afrontar y presentar soluciones al futuro desarrollo tecnológico y a las nuevas formas de realizar negocios que pudieran surgir.

Delegación

los aspectos tributarios

Por otro lado la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) publica en noviembre de 1997 un documento sobre la política en relación con el comercio electrónico, en el que un apartado se dedica a la tributación del mismo. En este informe se plantea taxativamente la necesidad de analizar y readaptar los diferentes conceptos y criterios utilizados hasta el momento en materia de imposición internacional.

Pero es en la mesa redonda de OCDE celebrada en Turku (Finlandia) celebrada a fines de 1997 donde se han desarrollado los aspectos fiscales del comercio electrónico. Este informe¹³, tras realizar un análisis pormenorizado de la situación fiscal provocada por el comercio electrónico, finaliza con una propuesta de aquellos criterios que deben orientar una reforma fiscal. En concreto, se establecen los siguientes principios que han de coadyuvar a la solución de los problemas planteados:

1. **Equidad:** Implica que no deben provocarse distorsiones económicas con la introducción de los sistemas de contratación electrónica.
2. **Simplicidad**, es decir que los costos administrativos y los de cumplimiento de las normas deben ser los mínimos posibles.
3. **Seguridad jurídica**, referida a que los sujetos pasivos deben tener certeza de los elementos constitutivos del impuesto en un entorno informatizado.
4. **Eficiencia** : debe evitarse en la medida de lo posible, la evasión y el fraude fiscal originados por la introducción de la vía electrónica en las actividades comerciales.
5. **Justicia**, que determina que el reparto de impuestos entre los países sea proporcionado.

Un paso más se da en la Conferencia Ministerial de la OCDE "Un mundo sin fronteras: obtener todo el potencial del comercio electrónico", celebrada en Ottawa en

¹³ "Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions" p.12

octubre de 1998. En ella se adopta una Resolución conjunta en relación con "Las condiciones del sistema de tributación del comercio electrónico".

Las principales conclusiones de dicha Resolución reafirman las ideas ya citadas de que, por un lado, los actuales principios tributarios pueden y deben aplicarse al comercio electrónico, y por el otro, que no es necesario crear nuevas figuras tributarias que podrían ser discriminatorias con dicho comercio electrónico.

Respecto a las normas tributarias internacionales, se considera necesario aplicar los principios vigentes en los tratados internacionales, pero revisando y clarificando su aplicación concreta. En este sentido, se propone una nueva redacción de los Comentarios al art. 12 del Modelo de Convenio de la OCDE de doble imposición, que pretende aclarar, fundamentalmente, el tratamiento tributario de las adquisiciones de *software*, bien como cánones o bien como beneficios empresariales producto de compraventas, resaltando la circunstancia de que no influye en dicho tratamiento tributario el que el suministro del producto se efectúe a través de la red (suministro *on line*).

Hasta aquí fueron desarrolladas las recomendaciones que realiza la OCDE sobre el comercio electrónico y USA, pasemos entonces a describir cuáles son los problemas de índole tributario internacional que trae aparejado el comercio electrónico.

3- Problemas tributarios que acarrea el comercio electrónico dentro del Derecho Tributario Internacional

Hasta aquí pareciera desprenderse, ~~de~~ de la necesidad de que cualquier reforma normativa en este terreno debe ser hecha de forma prudente dado el estado en que se encuentra el comercio electrónico y su acelerada evolución. Pero, también parece ser aceptable, el mantenimiento de las actuales figuras impositivas fundamentales del derecho tributario internacional, limitándose la reforma normativa al ámbito de cuestiones puntuales que permitan la debida adecuación de los impuestos que existen hoy a la nueva realidad surgida por este comercio electrónico.

Asimismo, dicha reforma debe conducir a una normativa clara sobre el particular, que permita tener la suficiente seguridad jurídica al efectuar las transacciones comerciales, introduciendo la mínima presión fiscal indirecta sobre las partes contratantes, y utilizando y potenciando los medios informáticos en las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente, así como en la asistencia mutua entre Estados.

Entre los principales problemas tributarios del comercio electrónico destacan, en relación con la contratación electrónica, los siguientes:

1. La identificación del sujeto involucrado en la transacción: Pueden existir dificultades para localizar al sujeto que obtiene rentas derivadas de este tipo de operaciones del comercio electrónico, ya que se puede "esconder" dentro de sistemas de seguridad complejos o porque no coincide el nombre informático que genera el servicio, o permite obtener el producto con la identidad de la persona que lo maneja.

2. El Control de la renta o transacción: La posibilidad de deslocalizar el sistema informático utilizado y las dificultades para identificar a sus usuarios complican el control tributario. Desaparecen los intermediarios tradicionales, propios de las transacciones comerciales convencionales.
3. La determinación de la jurisdicción fiscal competente: Los conflictos entre jurisdicciones fiscales se multiplican pues la residencia del sujeto que obtiene las rentas derivadas del comercio electrónico, no sólo es de difícil determinación, sino que pueden alterarse con rapidez, agravándose el problema de doble o nula imposición.
4. La calificación de las rentas: La desmaterialización de la entrega de determinados bienes que con anterioridad disponían de una realidad física indudable, ahora se transmiten directamente de pantalla a pantalla de computadoras, puede conducir a serios problemas de calificación de la renta y por consiguiente, dificultar su gravabilidad. *Sujeción a impuesto.*
5. La problemática del establecimiento permanente, ya que las ideas de permanencia o fijeza, las cuales constituyen la base para configurar, en mayor o menor medida, la existencia de un operador económico con propósitos de permanencia en un país, entra en crisis.
6. La concepción de los precios de transferencia para determinar el cobro por alguna jurisdicción fiscal de las operaciones y de las rentas entre entidades transnacionales que de ellas se derivan deben reconsiderarse.

En cuanto a las soluciones propuestas respecto a los problemas tributarios del comercio electrónico, el abanico se despliega desde los planteamientos más reformistas que abogan por la necesidad de revisar a fondo los conceptos fiscales tradicionales desarrollados en torno al movimiento físico de personas y mercaderías, a aquellos otros planteamientos basados en la plena validez actual de los conceptos tradicionales de la fiscalidad internacional. Nos movemos, en definitiva, desde las propuestas reformistas, como, por ejemplo, las basadas en la declaración de INTERNET como un espacio libre de impuestos o en la creación de nuevos tributos (p.e., *bit tax*), a las basadas en el mantenimiento de los tributos actualmente existentes.

4- Calificación de las rentas obtenidas

Antes de ~~de~~ analizar la calificación de la renta obtenida por el uso del comercio electrónico, pasaremos a describir la evolución de los criterios de clasificación de las rentas a lo largo de la historia de la teoría general del derecho tributario.

Las normas que establecen criterios para identificar la fuente de la renta repercuten en la conexión entre una categoría de renta y una circunstancia relevante desde un punto de vista fiscal. Las reglas que afectan la determinación de las categorías de las rentas se basan en hechos o criterios empíricos de depuración de ingresos o de corrección de los balances contables anuales.

la

common qualification

Sin embargo, con el tiempo, el empleo de los mencionados criterios originó algunos inconvenientes en cuanto a la calificación de la renta transnacional. Los principios enunciados son aplicados a clasificación de las rentas en economías cerradas; sin embargo, si se aplican a un sistema fiscal transnacional a criterio de algunos autores, resultan un tanto inadecuados.

En el ámbito de los sistemas fiscales transnacionales existen factores que no responden a la soberanía fiscal del país de residencia. Estos factores ajenos pueden ser geográficos, relacionados a la fuente de la renta o a un criterio subjetivo. A pesar de ello, el factor ajeno puede ser interpretado en sentido estrictamente jurídico⁽¹⁴⁾. Resulta evidente que ante una renta transnacional se presenta una situación de conflicto potencial entre dos o más sujetos tributarios. La existencia de diversas potestades tributarias pueden originar la aplicación de diferentes criterios para la calificación jurídica de una misma renta.

En efecto, cada país se ha dotado de normas para la "conexión" de una renta con su propio territorio ya sea de un sujeto residente en él o no.¹⁵ Este hecho nos lleva a observar la falta de correspondencia entre la realidad y la teoría general, según la cual, casi todos los países han adoptado oficialmente el principio de la imposición en base a la residencia, o sea, el Worldwide Income Taxation Principle. De hecho, cada país ha mantenido unas normas sobre la imposición de los no residentes para las rentas producidas dentro de su propio territorio, normas que no son más que la aplicación práctica del principio de la fuente. Por lo tanto, resulta evidente que la tan elogiada actitud de atenerse al principio de la residencia ha sido, y todavía es, una aspiración "histórica" más que una realidad objetiva.

Siempre se adoptan varios criterios

Sin duda, las implicancias originadas por la revolución tecnológica se han manifestado también en la propia calificación de los flujos de renta entre países, y, en particular, en la problemática específica de su distinción según la naturaleza del soporte utilizado en la operación y según, por otra parte, que el origen de tales rentas sean entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Un aspecto esencial en este sentido es la aparición de serios problemas de calificación de rentas y, como consecuencia, la inevitable recalificación de algunos tipos de operaciones que puede comportar el comercio electrónico y las consiguientes repercusiones fiscales que de ello se pueden derivar. A ello cabe añadir las consecuencias que en términos de planificación fiscal pueden surgir de las decisiones que se adopten en cuanto a la calificación fiscal de las rentas derivadas del uso del comercio electrónico.

Esta situación, a su vez, adquiere una especial dimensión en el caso de las operaciones internacionales entre países cuyas relaciones fiscales se rigen por la firma de convenios de doble imposición internacional. En dicho supuesto, la calificación de la renta de una u otra forma determinará su posible tributación en uno u otro Estado, con la aparición en ocasiones de situaciones de doble imposición o, incluso, de ausencia de imposición, lo

¹⁴ Berliri, Antonio (1997) "L'ordinamento tributario della prima meta del sec XIV nell'opera di Bartola di Sassoferrato, Giuffrè Editore Milan

¹⁵ En el ordenamiento italiano, la imposición de los no residentes está contemplada en el art 20 (modificado por el decreto legislativo 21 Julio 1999 Nro 259) del D.P.R Nro. 917 de 1986, Testo Unico delle Imposte Sui Redditi (T.U.I.R)

que puede agravarse, en ocasiones, por la dificultad de controlar y, en su caso de determinar la naturaleza de las operaciones efectuadas y de las rentas obtenidas.

Empezando por la cuestión relativa a la calificación de las rentas obtenidas, se hace necesario diferenciar, por un lado, los problemas tributarios que se pueden plantear:

- a) cuando la contratación por vía electrónica tenga por objeto bienes o servicios que no se suministran o prestan a través de la red (comercio *off line*); o bien,
- b) cuando los bienes y servicios circulen por la red y se adquieran a través de la misma mediante la simple transmisión digital, de computadora a computadora, de los mismos (comercio *on line*).

En el caso del comercio *off line* se trata de contratos electrónicos que tienen por objeto bienes materiales o servicios que no se entregan o se prestan a través de la red. Desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica, la cuestión es determinar la incidencia en este tipo de operaciones de la vía electrónica como mecanismo de contratación.

En general, la venta de bienes materiales o la prestación de servicios a través de esta modalidad de contratación electrónica no plantea especiales problemas desde el punto de vista de la imposición. No se trata de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual, y por lo tanto, no nos encontramos ante cesiones de uso, que dan lugar a cánones. En este sentido, se puede concluir que, en este tipo de contratos, es irrelevante el hecho de la utilización de la vía electrónica, desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica.

En cualquier caso, los problemas de mayor relevancia, que obligan a realizar una destacada labor de calificación de rentas, se plantean cuando los bienes o servicios se descargan de forma electrónica efectuándose su transmisión a través de la red (comercio *on line*). En este caso las condiciones de adquisición del producto digitalizado pueden consistir bien en la adquisición de un producto en soporte magnético, de la misma forma que podría hacerse en otro tipo de soporte, o bien en la obtención de un derecho para su uso. En cualquier caso, y por lo que se refiere a la contratación electrónica de bienes o servicios que circulan por la red, el soporte electrónico no debe implicar, necesariamente y en todos los casos, la calificación de la renta obtenida como una cesión de uso.

La renta derivada del comercio de bienes inmateriales responderá expresamente al concepto de cesión de uso, planteándose, en este caso, especiales problemas relativos a la determinación del volumen y valor de las operaciones realizadas.

Las consecuencias fiscales, desde el punto de vista de la imposición son, en cada caso, diversas. En el primero, estamos sencillamente ante una contraprestación por una adquisición de un bien o una prestación de un servicio. En el segundo, ante pagos por el uso o la cesión de un derecho de uso, es decir, ante lo que en el ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición internacional se denominan "cánones".

Respecto a las **rentas de las compraventas internacionales**, normalmente, son calificadas en los Convenios de doble imposición internacional como rentas empresariales (arts. 7 y 14 del Modelo de Convenio) o ganancias de capital (art. 3º del Modelo de Convenio), en cuyo caso su tributación, también como norma, sólo procederá en el Estado de residencia del perceptor de las mismas, y no en el de su origen o fuente. La

OECD

“regla de oro” es, de acuerdo con el Modelo de convenio, la tributación exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario.

en el Modelo de la OCDE

En cuanto a las **rentas vinculadas a la cesión de uso**, esto es, los cánones, es preciso

precisar su definición y forma de tributación a efectos de los convenios de doble imposición internacional. Empezando por la definición de cánones, el Modelo de Convenio de la OCDE establece que: "El término "cánones" utilizado en el presente artículo comprende las remuneraciones de cualquier clase pagadas por el uso o la cesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o comercial, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, y por las informaciones relativas a experiencias (*know-how*) industriales, comerciales o científicas".

Regalías

A su vez, el Modelo de Convenio reconoce el derecho exclusivo de gravamen al Estado de

residencia del beneficiario, siempre que sea el beneficiario efectivo de los cánones. Por tanto, la exención en el Estado fuente no se aplica cuando un intermediario, como por ejemplo, un agente u otro mandatario, se interpone entre el acreedor y el deudor, y ello salvo que el beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante. En cualquier caso, esta disposición no resulta aplicable a los cánones procedentes de un tercer Estado ni a los cánones procedentes de un Estado contratante atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado contratante.

Por otra parte, el Modelo de Convenio de 1992 rompe con la línea seguida en los anteriores Modelos de Convenio (los de 1963 y 1977) consistente en incluir en la definición de cánones las "rentas derivadas del uso o la cesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico", optándose en el nuevo Modelo de Convenio por incluir tales rentas de alquileres en el ámbito de los beneficios empresariales, resultando de aplicación, en consecuencia, lo dispuesto en los artículos 5 (Establecimiento permanente) y 7 (Beneficios empresariales) del Modelo de Convenio.

En cuanto a las **rentas generadas por la venta de tales equipos**, su tratamiento fiscal en el Modelo de Convenio es el correspondiente a las ganancias de capital. Cuando en un contrato se combinen ambos elementos (alquiler y venta), la determinación de la naturaleza de las rentas y su correspondiente trato fiscal quedará determinado en función del elemento predominante y de la intención de las partes en la propia configuración del contrato.

Atención especial se dedica en los Comentarios al Modelo de Convenio al trato fiscal aplicable a las **rentas derivadas de los programas informáticos (software)**, destacando, al respecto, el rápido desarrollo de las tecnologías informáticas en los últimos años así como el volumen alcanzado durante los últimos años por las transferencias tecnológicas internacionales en el campo de la informática. Se considera que los derechos sobre un programa informático constituyen una forma de propiedad intelectual.

La transferencia de tales derechos, según los Comentarios al Modelo de convenio, puede

efectuarse de diversas formas; desde la transmisión de la totalidad de los derechos a la venta de un producto de utilización sujeta a diversas restricciones. Asimismo, la remuneración puede revestir diversas formas. Todo ello convierte en una tarea difícil la distinción entre los pagos correspondientes a programas informáticos que deben calificarse de cánones y los que deben considerarse como otro tipo de pagos. En

concreto, se fijan tres categorías en cuanto al tipo de rendimiento que puede obtenerse por las distintas modalidades de explotación económica de los programas informáticos.

a) *Aqué*l en que los pagos se realizan de tal forma que no se transfiere la totalidad de los derechos sobre el programa informático. En este caso de transferencia parcial de los derechos, la remuneración sólo tendrá la calificación de canon bajo determinadas circunstancias. En el caso de que esa adquisición del programa informático tenga por objeto su uso personal o profesional por parte del adquirente, la contraprestación deberá tratarse como renta de una actividad económica conforme a los artículos 7 (beneficios empresariales) o 14 (servicios profesionales independientes) del Modelo de Convenio, considerándose, a su vez, irrelevante que el programa informático esté protegido por un derecho de autor o que su utilización por el comprador esté sujeta a restricciones.

b) *Aqué*l en que los pagos se realizan en contraprestación por la enajenación de todos los derechos inherentes al programa informático. En la medida en que el pago es realizado por la transferencia de la plena propiedad, el pago no constituye un canon. En general, se considera que en el caso de transferencia, total o parcial, de la propiedad de los derechos la contraprestación no puede referirse al uso de los derechos.

La característica de la transacción, que es la de una enajenación, no puede resultar modificada por la forma que adopte la contraprestación, por el pago a plazos de la contraprestación o por el hecho de que los pagos se vinculen a una determinada contingencia.

c) *Aqué*l en que los pagos relacionados con el programa informático se realizan como consecuencia de un contrato mixto. Se trata de contratos que comprenden, por ejemplo, ventas de un equipo informático con programas incorporados y concesiones del derecho de uso de un programa junto con prestaciones de servicios. En dicho supuesto, se hace preciso desglosar la parte del precio estipulado en el contrato que corresponda a cada prestación y tratar como canon exclusivamente la relativa a la cesión de uso del programa.

La consecuencia es la aparición de serios problemas de interpretación y calificación por la necesidad de asociar los programas informáticos a alguna de las categorías de derechos de autor contempladas en el respectivo convenio de doble imposición internacional. El debate se centra en cuál de las tres clases de rentas deben tener encaje los flujos monetarios remitidos al Estado de residencia del beneficiario en retribución por el uso de programas de ordenador. Es decir, si la "obra informática" debe ser calificada, a estos concretos efectos fiscales, como "obra literaria", como "obra científica" o bien como un concepto particular, propio y ajeno a ambas.

En relación con esta problemática de la calificación fiscal de las rentas derivadas de la comercialización electrónica de los bienes y servicios que circulan a través de la red deben tenerse en cuenta los criterios específicos que aparecen desarrollados por la OCDE

Empezando por el supuesto de compra, mediante contratación electrónica, de bienes o servicios que son suministrados por el vendedor al cliente de forma *off line*, se considera que los pagos derivados de tales operaciones deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio) y no en el de los cánones (art. 12 del Modelo de Convenio).

Reserva
otro

Ver
del art
Parte
Regalías

Por su parte, en el caso de que el cliente seleccione un producto de un catálogo de programas informáticos y otros productos digitales y adquiera el producto directamente de forma electrónica de un proveedor comercial mediante la correspondiente descarga del producto en su computadora (comercio *on line*), entonces se plantea la dialéctica de la calificación de los pagos correspondientes a esa operación como beneficios empresariales o cánones.

En el caso del comercio on line existen diversas situaciones y tratamiento de las mismas según las características de la operación. Así, por ejemplo, tenemos las siguientes:

Si lo que adquiere el cliente es el derecho a explotar comercialmente el producto digital entonces el pago, realizado por la cesión de uso de tales derechos será considerado un canon.

Si la adquisición del producto digital no comporta ese derecho a explotar comercialmente el derecho de reproducción correspondiente al mismo digital, entonces surgen criterios diferentes.

Una de las opiniones que cuenta con mayor aceptación es que los pagos efectuados por el cliente no constituyen cánones sino beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio), sin que, a su vez, el hecho de que el producto sea entregado de forma electrónica pueda alterar la clasificación establecida de la operación.

El objetivo de la operación, para el proveedor y el cliente, es la entrega electrónica de un producto digital que el cliente puede utilizar, sin que se permita, sin embargo, al cliente usar el derecho de reproducción correspondiente a ese producto. El método de entrega utilizado responde simplemente a criterios de eficiencia y de costos de distribución.

Sólo un enfoque minoritario considera que el pago efectuado por el cliente en ese tipo de operación es un canon. Bajo esta perspectiva, el pago no se considera efectuado para adquirir la copia del programa informático u otro producto digital, sino por el derecho a realizar la copia, y, por tanto, por el uso o la cesión de uso del derecho de reproducción. Se mantiene, además, que en este tipo de operaciones no hay propiedad o servicio, sino el derecho a realizar la copia, que es adquirido por el cliente del proveedor. En absoluto puede entenderse que la realización de la copia sea una parte irrelevante de la operación, sino que constituye su esencia. El pago se efectúa íntegramente por adquirir el derecho a copiar y constituye un canon.

Otro supuesto que se contempla es aquél en que el proveedor de programas informáticos u otro producto digital se compromete a entregar al cliente actualizaciones y ampliaciones relativas al producto digital, sin que exista compromiso para producirlas específicamente para un determinado consumidor. También en este caso se mantiene la discrepancia entre la posición dominante que califica los pagos correspondientes a esas entregas como beneficios empresariales, con independencia de que la entrega sea efectuada sobre un medio material o de forma electrónica, y la posición minoritaria que califica el pago como canon cuando la entrega es realizada de forma electrónica.

Un supuesto objeto de especial consideración es el del cliente que obtiene el derecho a usar el software u otro producto digital durante un periodo de tiempo inferior a la vida útil del producto. Se trata de un producto que bien puede ser suministrado en un soporte

tangible (p.e.; un CD o disquete) o bien puede ser descargado electrónicamente en una computadora, y que al término de la licencia todas las copias del producto son borradas o se hacen inservibles. En dicho supuesto se hace preciso diferenciar las situaciones en que el producto es suministrado sobre un soporte tangible de aquellas otras en que es descargado de forma electrónica.

En el primer caso, cuando el producto es suministrado en un soporte tangible la opinión mayoritaria es que el pago por el suministro comercial de ese producto digital de duración limitada debe incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio). No obstante, dado que algunos de los actuales convenios de doble imposición internacional incorporan un concepto de canon que incluye "los pagos por el uso, o el derecho de uso, de un equipo científico, comercial o industrial", se plantea la cuestión de si en esa definición podría entenderse incluido el pago por un producto digital de duración limitada suministrado en un soporte tangible. X

En la medida en que la disponibilidad temporal de este producto es limitada, podría entenderse que esta operación es equivalente a un alquiler y, por tanto, considerarla incluida en la definición anteriormente expuesta de canon. Ahora bien para que ese fuera el caso se considera que deberían cumplirse tres requisitos: / X

- 1) Que ese producto digital de duración limitada suministrado en un soporte tangible sea considerado un equipo;
- 2) Que sea considerado un equipo "científico, comercial o industrial; y,
- 3) Que el pago por el producto sea considerado realizado por "el uso, o el derecho de uso" de ese producto.

En este sentido, la opinión mayoritaria es que tal producto no puede ser considerado un "equipo", que tampoco puede ser considerado un equipo "científico, comercial o industrial" y que el pago no debe entenderse efectuado por "el uso, o el derecho de uso". La conclusión, por tanto, es que el pago no debe considerarse canon, sino beneficio empresarial. X

En el segundo caso, esto es, el del producto digital de duración limitada que es descargado electrónicamente en la computadora del cliente, resultan aplicables los comentarios efectuados para el supuesto anteriormente analizado de la adquisición de un producto digital que no comporta el derecho a explotar comercialmente los derechos de autor correspondientes al producto. De nuevo, se diferencia un enfoque mayoritario que califica los pagos como beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio) y una posición minoritaria que defiende su delimitación como cánones (art. 12 del Modelo de Convenio). X

Por lo que se refiere a los convenios de doble imposición internacional en los que la definición de cánones recoge "los pagos por el uso, o el derecho de uso, del equipo científico, comercial o industrial", la opinión mayoritaria es que en la medida en que el producto digital no sea suministrado en un soporte tangible no puede ser considerado un equipo, resultando minoritario el enfoque que defiende su consideración de equipo sobre la base de que el resultado funcional es idéntico cuando la copia del programa es entregada sobre un soporte tangible o cuando es descargada y copiada en el ordenador del usuario. X

Un caso distinto es aquel en que el cliente adquiere el derecho a usar exclusivamente una vez el programa informático u otro producto digital, pudiendo dicho producto ser descargado electrónicamente o ser usado a distancia (p.e.; el uso de un programa informático instalado en un servidor a distancia), y, donde, asimismo, el cliente no tiene derecho a realizar más copias del producto digital que las estrictamente necesarias para utilizar el producto en la forma establecida.

En este caso, las discrepancias surgen entre el criterio que contempla esta operación como una prestación de servicios (considerándose que la propiedad no se transmite por el periodo mínimo de tiempo necesario para poder clasificar la operación de venta o alquiler) y el planteamiento alternativo que asume las conclusiones expuestas anteriormente para los casos de adquisición electrónica con descarga del producto digital y del *software* de duración limitada en cuanto a la dialéctica beneficios empresariales (criterio mayoritario) frente a cánones (criterio minoritario), reservándose, a su vez, dentro del criterio minoritario la aplicación de los cánones a los casos de descarga del producto en el disco duro del ordenador del cliente.

Otro supuesto especial que se considera es el de la aplicación *hosting* vinculada a una licencia individual. En concreto, se considera un usuario que dispone de una licencia permanente para el uso de un programa informático y que firma un contrato con una entidad *host* por el que dicha entidad le carga la copia del programa informático en un servidor suyo, proporcionándole, además, al usuario el apoyo técnico necesario para la protección contra los fallos del sistema. El usuario puede acceder, ejecutar y operar a distancia la aplicación del programa informático. Dicha aplicación puede ser ejecutada bien desde la computadora del cliente, después de ser descargada en la memoria RAM, o bien a distancia desde el servidor de la *host*. Este tipo de contrato resulta aplicable, por ejemplo, a la gestión financiera, el control de existencias, la gestión de recursos humanos u otras aplicaciones *software* de gestión de recursos empresariales.

El criterio dominante establece que este tipo de operaciones origina beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio). No obstante, en el caso de aquellos convenios de doble imposición internacional cuya definición de cánones incluye "los pagos por el uso, o el derecho de uso, de un equipo científico, comercial o industrial", se plantea la cuestión de su aplicabilidad a la totalidad o parte de los pagos derivados de estas operaciones, solución rechazada por el enfoque dominante por entender que en tales operaciones la *host* no alquila su equipo al cliente, ocurriendo además que en algunos casos el usuario desconoce el servidor que utiliza para funcionar su aplicación.

Por otra parte, también se plantea la posibilidad de que los pagos derivados de esta operación puedan ser considerados como pagos por servicios de "naturaleza técnica" con arreglo a las disposiciones específicas de aquellos convenios de doble imposición internacional que permiten la imposición en la fuente de las "cuotas técnicas". La opinión mayoritaria es favorable a este planteamiento, de forma especial cuando la *host* proporciona servicios de seguridad en el acceso y copias de seguridad.

No obstante, la discrepancia a ese planteamiento parte de la consideración de que el simple *hosting* de una aplicación no constituye una prestación de servicios técnicos, sino más bien de servicios semejantes al almacenamiento.

Un supuesto alternativo que se tiene presente es el de una aplicación *hosting* vinculada a un contrato de carácter global. Así, por un pago único, una cuota global, el usuario firma un contrato por el que el proveedor, que es también el propietario del derecho de reproducción, le permite el acceso a una o más aplicaciones de programas informáticos, le instala (hospeda) la aplicación del *software* en un servidor poseído y

operado por la entidad *host* y le proporciona el apoyo técnico necesario respecto al *hardware* y al programa informático. El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación del programa informático a distancia. La aplicación es ejecutada bien a través de la computadora del cliente después de ser descargada en la memoria RAM o bien a distancia a través del servidor de la entidad *host*. El contrato es renovable anualmente mediante el pago de una cuota adicional. En este caso, es unánime la opinión de que, con arreglo a los criterios del Modelo de Convenio, los pagos correspondientes a esta operación constituyen beneficios empresariales (art. 7), rechazándose su posible calificación de cánones al no obtener, en este caso, el usuario el derecho a copiar el *software* en el disco duro del usuario.

Otro caso es el que considera que el proveedor obtiene una licencia para usar una aplicación de programa informático en su actividad de proveedor, constituyendo una aplicación proveedor de servicios. El proveedor posibilita al cliente el acceso a un programa informático instalado en el servidor del proveedor. El programa informático automatiza al cliente una determinada función de su negocio. El proveedor no proporciona los bienes o servicios, simplemente provee al cliente los medios para automatizar y organizar su relación con los otros proveedores de esos bienes y servicios. Por su parte, el cliente no tiene derecho a copiar el programa informático ni a usar otro programa informático que el del servidor del proveedor, y tampoco tiene la propiedad o el control sobre la copia del programa informático.

Como en el caso anterior, el criterio, en este caso también unánime, es que, con arreglo a los criterios contenidos en el Modelo de Convenio, los pagos derivados de esta operación constituyen beneficios empresariales, no considerándose, por tanto, cánones.

El ejemplo anterior puede, a su vez, completarse con la consideración de la licencia pagada por el proveedor del servicio al proveedor del programa informático. Se considera, en concreto, el pago de una cuota que es un porcentaje de los ingresos recaudados de los clientes, siendo un año la duración del contrato.

Ahora bien, en general, se considera que en este tipo de operación (provisión del programa informático para ser utilizado por el proveedor del servicio) plantea las mismas consideraciones que las ya expuestas anteriormente para el supuesto de adquisición electrónica con descarga del producto en la PC del cliente, cuando esa adquisición del producto no comportaba el derecho a explotar comercialmente el derecho de reproducción correspondiente al producto digital.

Otro caso frecuente es aquel en que el proveedor ofrece espacio en su servidor para la colocación de páginas *web*. Al proveedor no le corresponde derecho alguno sobre el derecho de reproducción originado por el diseñador del contenido de la página *web*. Por su parte, el propietario del material sujeto al derecho de reproducción y colocado en la página *web* puede manejar a distancia la página, pudiendo incluso modificar el contenido de la misma. El proveedor es retribuido mediante una cuota basada en el paso del tiempo.

La opinión dominante es que, con arreglo a los criterios del Modelo de Convenio, los pagos originados por este tipo de operación deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7). No obstante, se considera que en el caso particular de aquellos convenios de doble imposición internacional cuya definición de cánones incluye "los pagos por el uso, o el derecho de uso, de un equipo científico, comercial o industrial" o

disposiciones alternativas que permiten la imposición en la fuente de las "cuotas técnicas", deberían replantearse las consideraciones ya expuestas en el apartado dedicado anteriormente al análisis de la denominada aplicación *hosting* vinculada a una licencia individual.

En cuanto al mantenimiento del programa informático, los contratos correspondientes suelen englobar actualizaciones (que suelen constituir la parte principal del contrato) y apoyo técnico, fijando como pago por tales prestaciones una cuota anual única. En este caso, se considera que debe recurrirse a los principios establecidos (párrafo 11 de los comentarios al art. 12 del MC) para los contratos de naturaleza mixta. Entonces, si de acuerdo con esos principios, se admite que parte de los pagos se realiza por la prestación del apoyo técnico, surge la cuestión de la posible aplicación en tales casos de la aplicabilidad de las disposiciones que establecen la imposición en la fuente de las "cuotas técnicas".

Otro tema específico es el relativo al almacenamiento de datos. Se considera el caso de un cliente que almacena sus datos informáticos en el servidor de un proveedor de servicios. El cliente puede acceder, cargar, recuperar y manejar los datos a distancia. Esta operación no exige la concesión al cliente de una licencia de programa informático.

En general se considera que, según los criterios del Modelo de Convenio, los pagos correspondientes a esta operación constituyen beneficios empresariales (art. 7), si bien en el caso particular de aquellos convenios de doble imposición cuya definición de cánones incluye "los pagos por el uso, o el derecho de uso, de un equipo científico, comercial o industrial" o disposiciones alternativas que permiten la imposición en la fuente de las "cuotas técnicas", entonces surgen los temas ya vistos anteriormente al analizar el caso de la aplicación *hosting* vinculada a una licencia individual.

Un supuesto distinto lo constituye el apoyo al cliente a través de una red informática. En este caso el proveedor proporciona al cliente apoyo técnico *on line*, incluyendo la asistencia en la instalación y el suministro de información para la resolución de problemas. En concreto, el apoyo puede adoptar la forma de documentación técnica *on line*, una base de datos de resolución de problemas y la comunicación (p.e.; vía *e-mail*) con personal técnico.

El enfoque dominante defiende, siguiendo los criterios del Modelo de Convenio, la inclusión de los pagos relativos a esta operación en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7).

El enfoque minoritario acepta esta conclusión sólo en la medida en que la descarga electrónica y la copia de la documentación técnica constituyan una parte irrelevante del pago. Y si bien

consideran que la descarga electrónica de la documentación con el fin exclusivo de su visionado no constituye el uso de un derecho de reproducción a efectos de la definición de canon, no obstante, mantienen el criterio de que si una parte sustancial del pago corresponde a la descarga electrónica de la documentación en el disco duro, u otro medio, del cliente con el fin de que la documentación esté disponible para su uso, entonces la calificación del pago vuelve a plantear el tipo de consideraciones surgidas al analizar el supuesto de la adquisición y descarga electrónica de productos digitales

cuando esa adquisición no comporta el derecho a explotar comercialmente el derecho de reproducción correspondiente al producto.

Alcanzada la anterior conclusión, se plantea en qué medida cabe considerar que el pago es realizado por "información relativa a la experiencia científica, comercial o industrial", y, por tanto, que constituye un canon. El criterio mantenido es que la asistencia *on line*, la comunicación con técnicos y el uso de bases de datos deberían ser considerados servicios prestados según criterios de demanda antes que prestaciones de *know-how*.

Asimismo, se subraya que, según el párrafo 11 del Comentario al artículo 12 del Modelo de Convenio, para que la provisión de documentación técnica pueda considerarse, dependiendo de las circunstancias, la provisión de *know-how*, será necesario que la información sea "información técnica no divulgada", y, también, que el *know-how* sea "necesario para la reproducción industrial de un producto o de un proceso". Ahora bien, en la medida que el *know-how* sea considerado información técnica relativa a la reproducción industrial de un producto o proceso, entonces la información que simplemente se refiere al funcionamiento o al uso del producto, en contraposición a su producción, no debería incluirse en la definición de canon.

Por otra parte, se considera que la última parte del párrafo 11 del Comentario al artículo 12 del Modelo de Convenio, que trata de los contratos mixtos, sería relevante si se considerara que el contrato abarca ambos: servicios y *know-how*.

Asimismo, se plantea si los pagos originados por este tipo de operaciones no deberían ser tratados con arreglo a las disposiciones alternativas que permiten la imposición en la fuente de las "cuotas técnicas", definiendo esta expresión de cuota técnica por referencia a los pagos realizados a cualquier persona, distinta de un empleado de la persona que realiza los pagos, en contraprestación por cualquier tipo de servicio de naturaleza técnica. No obstante, dada la amplitud de esta definición, se hace difícil determinar en qué medida los servicios prestados en el ámbito de la operación descrita anteriormente no constituyen servicios de "naturaleza técnica".

Otro caso objeto de consideración es el de la recuperación de datos. En concreto, el proveedor crea un depósito de información al que pueden acceder los clientes. El valor principal para los clientes radica en la posibilidad que tienen de buscar y extraer un dato específico de entre una gran cantidad de datos disponibles.

En este punto, el criterio dominante es incluir a los pagos derivados de este tipo de operación en el ámbito de los beneficios empresariales. Para algunos se trata de un contrato de prestación de servicios por cuanto el valor principal de esa base de datos radica en la capacidad para buscar y extraer documentos. Otros consideran que, en esa operación, el cliente paga con el fin de obtener en última instancia el dato que busca. Bajo este enfoque, se considera que la operación es similar a la ya analizada de la adquisición electrónica de un producto digital en el supuesto de que esa adquisición no implica el derecho a explotar comercialmente el derecho de reproducción correspondiente al producto, y, por tanto, que los pagos deben catalogarse como beneficios empresariales. El criterio alternativo defiende su inclusión en la categoría de cánones.

Por otra parte, en la medida en que esas operaciones comportan una prestación de servicios, se plantea la cuestión de si pueden catalogarse de servicios de "naturaleza técnica" sujetos a las disposiciones aplicables a las cuotas técnicas. Y si bien éste es el criterio dominante, no obstante, también se ha argumentado que tales servicios no pueden catalogarse de naturaleza técnica, incluso en el caso de que el proceso a través del cual se acomete su prestación implique un importante componente tecnológico.

Un caso especial es también el del suministro de datos exclusivos o de alto valor. Como en el caso visto anteriormente, el proveedor elabora un depósito de información disponible para los clientes. En este caso, sin embargo, es más importante para el cliente el dato en sí que el medio de búsqueda y recuperación. El proveedor incorpora un importante valor agregado en términos de contenido, si bien, el producto resultante no es preparado para un cliente específico y a los clientes no se les impone obligación alguna de mantener confidencialidad sobre el producto. En este caso se considera que surgen cuestiones similares a las expuestas respecto al caso visto anteriormente.

En consecuencia, la opinión mayoritaria es que los pagos correspondientes a esta operación deben incluirse en la categoría de beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio). Un enfoque minoritario mantiene que en la medida en que se considere que tales pagos son efectuados no por la prestación de servicios de búsqueda y extracción, sino por el derecho a reproducir los datos disponibles, entonces los pagos deben incluirse en la categoría de cánones.

Otro tema de especial relevancia es el de la publicidad. En este caso, los anunciantes pagan por la difusión de sus anuncios a los usuarios de una determinada página *web*. Las denominadas *banner ads* son pequeñas imágenes insertadas en una página *web*, que cuando son ejecutadas haciendo un doble clic por el usuario se carga la página *web* especificada por el anunciante. Y si bien los ratios de publicidad son más frecuentemente especificados en términos del costo por cada mil impresiones (número de veces que el anuncio es expuesto al usuario), no obstante, también pueden estar basados en el número de *clickthroughs* (número de veces que el anuncio es "clicked" por el usuario).

En este caso, la opinión generalizada es que los pagos que se derivan de este tipo de operaciones deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio), y no en el de los cánones, y ello incluso en el caso de aquellas definiciones de cánones que incluyen los pagos "por el uso, o el derecho de uso, de un equipo industrial, comercial o científico".

Otro supuesto es el del acceso electrónico al asesoramiento profesional (p.e.; consultoría).

Un asesor, un abogado, un contador, un médico u otro profesional asesora a los clientes a través del *e-mail*, el vídeo, la conferencia o cualquier otro medio de comunicación a distancia.

La opinión generalizada respecto a los pagos derivados de estas operaciones es que se trata de beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio), y no de cánones. Como ya se ha señalado anteriormente, se considera que la prestación de la asistencia ajustada a la demanda constituye un servicio y no la oferta de *know-how*.

Por otra parte; en la medida en que esas operaciones comportan la prestación de servicios, se plantea si deberían ser considerados de "naturaleza técnica" de acuerdo con las disposiciones sobre cuotas técnicas que se han citado anteriormente. En concreto se considera que, como se ha descrito anteriormente, los servicios son de naturaleza "de asesoría o técnica" que deben incluirse en la definición de cuotas técnicas mencionada anteriormente.

Un supuesto adicional que se examina es el relativo a la información técnica. Es el caso en que al cliente se le suministra información técnica no divulgada relativa al producto o al proceso

En este caso se considera, en general, que el pago derivado de esta operación constituye un canon en la medida en que es efectuado por la oferta de *know-how*; esto es, "por la información correspondiente a una experiencia científica, comercial o industrial".

Otro tema que se considera es el de la entrega de información, en concreto, el caso en que vía electrónica el proveedor entrega con carácter periódico datos a los clientes de acuerdo con sus preferencias personales. Lo fundamental para los clientes es la comodidad de recibir un gran volumen de información en un formato ajustado a sus necesidades específicas.

En cuanto a los pagos derivados de este tipo de operaciones, se entiende que surgen cuestiones similares a las analizadas anteriormente al contemplar el caso de la recuperación de datos.

En general, se considera que los pagos derivados de esta operación deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio), siendo minoritaria la opinión de su calificación como cánones.

Un supuesto adicional es el del acceso a una página *web* interactiva a través de una fórmula de suscripción. Se considera un proveedor que pone a disposición de los suscriptores el contenido digital característico de una página *web*, el cual incluye información, música, vídeo, juegos y actividades (desarrolladas o no por el propio proveedor). La relevancia de la página para los suscriptores es que interactúan con ella de forma *on line*, a diferencia, por tanto, de conseguir el producto o servicio de la página.

En general, se considera que la cuota de suscripción satisfecha por este tipo de operación constituye un pago por la prestación de servicios. Además, en la medida en que dicho pago se realiza fundamentalmente por la interacción con la página para el disfrute personal del usuario y no por la prestación de un servicio de naturaleza técnica, no deberá incluirse en el ámbito de las denominadas "cuotas técnicas".

Otro caso especial es el de los portales comerciales *on line*. Es el caso en que el operador de una página *web* instala (*host*) un catálogo electrónico de múltiples comerciantes en su servidor. Los usuarios de la página *web* pueden seleccionar los productos del catálogo y realizar los pedidos *on line*. El operador de la página *web* no mantiene una relación contractual con los compradores, se limita simplemente a remitir los pedidos a los comerciantes, siendo estos últimos los responsables de la aceptación y suministro de los pedidos. Los comerciantes pagan al operador de la página *web* una comisión que es un porcentaje de los pedidos atendidos a través de la página *web*.

En general, se considera que los pagos que se derivan de tales operaciones deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio).

También está el tema de las subastas *on line*. En este supuesto, el proveedor muestra algunas partidas cuya compra debe efectuarse a través de subasta. El usuario compra los bienes directamente a su propietario, y no de la empresa que opera la página *web*. El vendedor compensa al proveedor con un porcentaje de los precios de venta o con una cuota fija.

De nuevo, el criterio general que se mantiene es que los pagos correspondientes a estas operaciones constituyen beneficios empresariales (art. 7 del Modelo del Convenio). Otro tema es el relativo a determinados programas de ventas. En concreto, se considera el caso de un proveedor *on line* que paga una comisión de ventas al operador de una página *web* por las ventas efectuadas a través de ella. El operador de la página *web* expone en ésta algunos de los productos del proveedor. Cuando algún usuario hace clic sobre alguno de esos productos, se abre la página *web* del proveedor pudiendo realizarse la compra del producto a través de ella. Cuando el enlace (*link*) de la página *web* del operador es utilizado, el proveedor puede identificar la fuente de sus ventas y pagar al operador un porcentaje de comisión si el usuario compra el producto.

En general, se considera de nuevo que los pagos que surgen de este tipo de operaciones responden al concepto de beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio).

Un tema específico es también el relativo a las operaciones de adquisición de contenidos.

En este caso, el operador de una página *web* paga a diversos proveedores de contenido por el suministro de nuevos argumentos, información y otros contenidos "*on line*" con el fin de atraer a los usuarios a la página. Alternativamente, el operador de la página *web* podría contratar un proveedor de contenido para crear nuevos contenidos específicos para la página *web*.

En este caso, se hace preciso diferenciar las dos posibilidades contempladas. Por un lado, se considera que en aquellos casos en que el operador paga a un proveedor de contenidos por el derecho a exponer un material sujeto a derecho de reproducción, el pago debe incluirse en la definición de canon en la medida en que la exposición pública del contenido constituye un derecho protegido por el derecho de reproducción del propietario del contenido. Sin embargo, si el operador paga por la creación de un nuevo contenido y, como resultado de un acuerdo contractual, se convierte en el propietario del derecho de reproducción sobre el contenido así creado, el pago no deberá incluirse en el ámbito de los cánones sino en el de los beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio).

Otro caso es el de una página *web* en tiempo real basada en los medios de comunicación.

En este supuesto, el usuario accede al contenido de una base de datos de material audiovisual sujeto a derecho de reproducción. El emisor percibe ingresos por suscripción y publicidad.

En general, se considera que las cuotas de suscripción o publicidad que deben pagarse en este tipo de operaciones constituyen beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio). En la medida en que se entiende que la suscripción sólo permite el disfrute en tiempo real del material *web* emitido y no la descarga del material objeto del derecho de reproducción en el disco duro u otro medio del consumido, se concluye que los pagos correspondientes no son cánones.

salvo los principios de la OCDE

A modo de conclusión, diremos entonces, que en lo que se refiere al comercio "on line", se tratarán como Beneficios empresariales (art 7 del Modelo de Convenio) todas las rentas salvo en los casos de derechos de explotación comercial del producto digital, el mantenimiento de programas informáticos y las operaciones de adquisición de contenidos en la medida en que la exposición pública del contenido constituye un derecho protegido por el derecho de reproducción del propietario del contenido; para los cuales serán tratadas como Cánones (art. 12 del Modelo de Convenio)

5- Localización de las actividades

La otra cuestión importante es la referida a la localización de las actividades. Si, por ejemplo, todos los sujetos de la operación comercial electrónica residen en un mismo Estado, no se plantean, desde un punto de vista tributario, problemas especialmente graves. En la contratación electrónica, los conflictos relevantes surgen cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes son distintas, es decir, corresponden a Estados diferentes. Más aún, surgen problemas de localización de los sujetos intervinientes en el comercio electrónico, alcanzando especial relevancia el problema de la determinación de la residencia de los mismos en la contratación electrónica.

Centrándonos, en primer lugar, en la figura del vendedor o prestador de servicios, su localización, en el supuesto de transmisión de bienes y servicios a través de redes informáticas, se convierte en un asunto conflictivo desde la perspectiva tributaria, a efectos de la aplicación de las normas fiscales de uno u otro país. En este caso, se hace preciso considerar las posibilidades ofrecidas por los distintos elementos que pueden ser utilizados para determinar la residencia del proveedor o suministrador, adoleciendo de serias limitaciones todos los criterios disponibles.

Empezando por la elección de la **sede social** de la casa matriz o bien, y en caso de existir, de su "sede de dirección efectiva", cabe señalar que las actuales tecnologías permiten que una "sede de dirección efectiva" se sitúe simultáneamente en distintos lugares del planeta, si a efectos de esta sede se tiene en cuenta el lugar de reunión del Directorio o Consejo de Administración y ésta tiene lugar por medio de una videoconferencia. En contra de este argumento, se ha tratado de minimizar esa idea de "revolución" aduciéndose que lo que hoy se resuelve mediante el sistema de videoconferencia se resolvía hace poco por otros mecanismos de telecomunicación como p.e. el teléfono.

Por otra parte, tampoco resulta confiable para localizar los sujetos intervinientes en una contratación electrónica guiarse por el criterio del **lugar indicado en la página web** como residencia de la entidad proveedora, puesto que la misma puede ser fácilmente manipulable por aquellas entidades que lo sitúen en el país en el que el Convenio de

doble imposición que resulte aplicable limite en mayor medida la potestad tributaria del Estado fuente. Asimismo, hay que mencionar las complicaciones a las que puede enfrentarse una Administración tributaria para conocer quién está detrás de una página *Web* y dónde se encuentra físicamente localizado, debido a que los "nombres de dominio" que poseen los proveedores en INTERNET no necesariamente se corresponden con una ubicación física conocida. En la actualidad resulta fácil para un proveedor conseguir un "nombre de dominio" en el país que más le interese por motivos fiscales, razón por la cual las Administraciones tributarias no pueden confiar exclusivamente en este criterio para localizar al proveedor.

Otra opción que se contempla es la del país del adquirente, si es que se considera que la página *Web* constituye un establecimiento permanente. También resulta conflictivo considerar que una página *Web* constituye un "establecimiento permanente". Tema que desarrollaremos a continuación.

En cualquier caso, no sólo existen problemas para localizar la residencia del vendedor o proveedor que utiliza la red para transmitir bienes o servicios. Igualmente, deben destacarse los que se producen para localizar al adquirente de tales bienes o servicios. Ténganse en cuenta las posibilidades de anonimato de los usuarios de la red, que facilitan que la misma pueda emplearse como medio para desarrollar actividades extraterritoriales que generen rentas difícilmente imponibles por la dificultad en imputarlas a los usuarios de la red, cuando sean sujetos tributarios de las mismas.

No hay que olvidar, además, que este problema se agrava hoy en día por la gran cantidad de personas físicas y pequeñas y medianas empresas que tienen acceso a realizar este tipo de operaciones, alcanzando un ámbito que hasta hace poco tiempo estaba reservado a las grandes multinacionales, lo cual restringía en gran medida el número de los sujetos que debían ser controlados por las Administraciones tributarias.

Pero si nos remitimos a los lineamientos de la OCDE¹⁶ para proceder a localizar a los sujetos que operan en el comercio electrónico, podemos concluir que la localización de la jurisdicción o país del vendedor o comprador deberá basarse en la propia identificación del cliente o comprador, respaldada por un rango de criterios como ser información sobre pagos, software de geo-localización, naturaleza del producto y certificados digitales.

6 - La problemática del establecimiento permanente

Sin lugar a dudas el otro asunto tributario polémico, y que está relacionado con el aspecto espacial y subjetivo de la contratación electrónica, es el relativo a la aplicación, en este ámbito, del concepto de establecimiento permanente. Y siguiendo a López Tello en relación a la importancia de este concepto dice que "si dicho concepto quedare vacío de contenido aplicado al comercio electrónico, los Estados que usualmente son "fuente" de rentas de gran valor añadido en el tráfico internacional podrían verse tentados en el

¹⁶ Ob. Cit. 11

futuro a romper el consenso internacional hoy imperante en le gravamen de beneficios empresariales”¹⁷.

En cualquier caso, conviene no olvidar que en última instancia calificar como establecimiento permanente una serie de operaciones de comercio electrónico no tiene otra finalidad que otorgar una potestad tributaria al Estado de la fuente.

Un problema latente en los sistemas fiscales es la dificultad que parece ponerse de manifiesto en la aplicación del tradicional concepto de establecimiento permanente (el fundamentado en el requisito de permanencia, presencia física, de la actividad de una empresa en un país distinto al de su residencia) a la emergente problemática de las operaciones de comercio electrónico.

Aspectos tales como la movilidad que puede predicarse del comercio electrónico y de los medios informáticos, la posibilidad de que una empresa pueda estar implantada en diversos países, sin moverse de su residencia, a través de la Red o de que para operar fuera de su lugar de residencia no precisen de sedes de dirección, sucursales u oficinas, sino simplemente de un sitio *web*, o, asimismo, la dificultad de determinar el lugar de localización de los servidores, páginas *web*, etc, así como otras cuestiones similares, ponen de relieve la evidente necesidad que existe de replantear el concepto de establecimiento permanente.

Por otra parte, además de esa necesidad de redefinir el concepto de establecimiento permanente, una cuestión también fundamental es identificar qué rentas cabe atribuir a ese establecimiento permanente a efectos de determinar la base imponible objeto de gravamen. Y si los problemas de imputación de rentas al establecimiento permanente son ya importantes en circunstancias generales, las peculiares características de las actividades del comercio electrónico se traducen en un serio agravamiento de tales dificultades.

La atribución de beneficios al establecimiento permanente, puede realizarse en base a dos principios rectores. El **principio de fuerza de atracción**, que supone que la sola existencia de un establecimiento permanente implica atribuirle beneficios al mismo por aquellas otras actividades que lleve a cabo la empresa del otro estado en jurisdicción del estado en el que se ubica dicho establecimiento. Y el segundo principio, responde a la **condición de conexión o vinculación efectiva** significando que sólo se atribuirán al establecimiento permanente ubicado en un estado aquellos beneficios obtenidos por la empresa del otro estado y a la que el mismo pertenece, que efectivamente (necesidad de probarlo) se conecten o vinculen con el giro o la actividad específica del establecimiento permanente.

En el ámbito del comercio electrónico, la cuestión es, por tanto, determinar, a partir de los principios y criterios disponibles aquellos supuestos y operaciones que implican la existencia de un establecimiento permanente en el ámbito de las actividades del comercio electrónico.

¹⁷ López Tello, Jesús: “Problemática jurídica de la contratación en Internet”. Ponencia desarrollada en el “Curso Especializado de Derecho Informático y de las Telecomunicaciones” organizado por el Grupo Recoletos en Madrid el 18 de Febrero de 1999.

Para ello se considera necesario, primero, identificar el Estado de residencia del sujeto que desarrolla la actividad comercial en INTERNET; segundo, identificar la presencia en el Estado fuente de un establecimiento permanente de ese no residente; y, tercero, comprobar en que medida la actividad realizada en el Estado fuente por el no residente lo ha sido a través del establecimiento permanente, debiendo en dicho caso procederse a la imputación al no residente de las rentas obtenidas en el Estado fuente a través del establecimiento permanente.

El Modelo de Convenio requiere la existencia de un lugar fijo desde el que se desarrolle la actividad, mediante el que la empresa no residente realice toda o parte de su actividad, considerándose, por tanto, necesaria la existencia de una vinculación física con el Estado fuente. No obstante, la escasa operatividad que el mencionado concepto de establecimiento permanente muestra respecto a la problemática definida por las operaciones de comercio electrónico, ha planteado la necesidad de acometer la adaptación de ese concepto a los nuevos planteamientos y exigencias impuestos por el desarrollo del comercio electrónico.

Si bien a continuación detallaremos los criterios básicos que están siendo diseñados en los trabajos elaborados por la OCDE, respecto a la aplicación del artículo 5 del Modelo de Convenio en el contexto del comercio electrónico, es pertinente hacer mención a una sentencia de un Tribunal Alemán, la cual ha extendido la definición de establecimiento permanente a un extremo nunca imaginado. La jurisprudencia a la que se hace referencia es la Sentencia de la Corte Federal alemana (Bundesfinanzhof) del 30 de Octubre de 1996¹⁸. La problemática planteada en dicha sentencia trataba de determinar si un oleoducto que transcurría bajo territorio alemán y que pertenecía a una empresa holandesa, podía ser considerado como establecimiento permanente a los efectos del Impuesto al Patrimonio Neto Empresarial y a los efectos del Convenio para evitar la doble imposición firmado entre Alemania y Holanda el 15 de Junio de 1959.

La empresa holandesa poseía dos estaciones bombeadoras ubicadas en territorio alemán, las cuales operaban automáticamente y no se precisaba personal permanente para su funcionamiento. Pasado un tiempo, dichas estaciones fueron cerradas consiguiéndose la presión necesaria con una única estación de bombeo ubicada en Holanda. Esta estación funcionaba también automáticamente por medio de un sistema informático controlado por una computadora. El único personal que usaba la empresa holandesa era su personal estable que trabajaba en Holanda y cualquier operación de mantenimiento o reparación en Alemania se efectuaba por empresas subcontratantes.

La Corte Federal consideró la existencia de un establecimiento permanente en Alemania. Tal decisión se llevó teniendo en cuenta la existencia de dos Sentencias precedentes que trataban sobre máquinas automáticas y la posibilidad de ser consideradas como un establecimiento permanente.¹⁹

Volviendo, entonces, a los criterios básicos que están siendo diseñados en los trabajos elaborados por la OCDE, respecto a la aplicación del artículo 5 del Modelo de

¹⁸ Véase Lampe, Marc: "Broadening the Definition of a Permanent Establishment: The Pipeline decision", European Taxation, Febrero 1998

¹⁹ La Primera sentencia es la I.R.226/75, BST B1 II 1977, la cual juzgaba un caso similar respecto a una tubería y la segunda es una Sentencia del Tribunal sobre lo Penal (Bundesgerichtsof) del 24 de Octubre de 1988 (3 STR 533/87) que juzgaba un caso de evasión fiscal y estableció que la actividad empresarial debe realizarse "en" el establecimiento permanente para su consideración como tal. (Citado por: De Juan Ledesma, Alvaro. "Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional"

Convenio en el contexto del comercio electrónico, podemos destacar que, en todos ellos se presenta como la opción preferida, la fundamentada en la revisión y adaptación del concepto de establecimiento permanente recogido en el Modelo de Convenio a la problemática del comercio electrónico. Por tanto, se rechaza de forma explícita tanto el posible abandono, en este ámbito, del concepto de establecimiento permanente como el diseño, en este contexto, del comercio electrónico de un concepto de establecimiento permanente diferente del empleado en el ámbito del comercio tradicional.

En este sentido, cabe destacar, como cuestión fundamental, el debate suscitado en torno

a la tributación aplicable a los elementos constituidos por el servidor y la página *web*. El problema es hasta qué punto un servidor o una página *web* pueden considerarse un establecimiento permanente, o, siguiendo la definición expuesta anteriormente, pueden considerarse un "lugar fijo de actividad" a través del que se desarrolla la actividad de la empresa. En este sentido, se considera que un "lugar fijo de actividad" puede ser cualquier objeto físico que sea comercialmente adecuado para el desarrollo de la actividad económica.

En términos generales, el criterio seguido pasa por considerar que únicamente el servidor cuenta con la suficiente entidad para poder constituir un establecimiento permanente, mientras que la mera utilización de una página *web* instalada en un determinado servidor y desde la que su titular lleva a cabo operaciones comerciales, no podría ser sometido a imposición en el Estado fuente, al no configurarse el establecimiento permanente. Esta diferenciación es especialmente importante por cuanto la empresa que opera o explota un servidor es generalmente distinta de la empresa que realiza su actividad económica a través de una página *web*.

Expuesta la conclusión anterior, se procede a continuación a examinar los diferentes aspectos que permiten llegar a la misma. Para ello, se toma como elemento de partida el concepto de establecimiento permanente recogido en el Modelo de Convenio, y, en particular, el requisito de fijeza ("lugar fijo de actividad") vinculado a la existencia del establecimiento permanente. En este sentido, recordamos que el Modelo de Convenio contiene un catálogo de lugares de actividad que constituyen establecimiento permanente, quedando excluidos de dicho ámbito, en particular, elementos tales como los títulos, las cuentas corrientes y los intangibles.

Precisamente, el argumento básico esgrimido para rechazar la consideración de la página

Web como establecimiento permanente es que dicha página no puede ser considerada un "lugar fijo de actividad" ya que el *software* y los datos electrónicos que conforman la página no constituyen una instalación, maquinaria o equipo, sino que es algo absolutamente intangible. De acuerdo con el enfoque convencional, sólo los objetos físicos adecuados para servir para el desarrollo de la actividad económica pueden constituir un lugar de actividad.

En cualquier caso, parece evidente que la consideración de la página *web* como establecimiento permanente plantearía serios problemas. A los de naturaleza técnica, derivados de la propia movilidad de los datos que configuran la página *web*, cabe añadir los relativos a la propia delimitación del establecimiento permanente. Se refiere, en concreto, a la determinación de si sólo existe el establecimiento permanente en el país donde está situado el servidor que lo hospeda o si, en una visión más amplia, cabe suponer que el establecimiento permanente existe también en cada uno de los países desde los que se puede acceder a la página *web*, lo que podría comportar la existencia de establecimientos permanentes en casi todo el mundo.

En el caso del servidor, por su parte, el análisis de la posible existencia de un establecimiento permanente de la empresa dedicada al comercio electrónico se limita al supuesto de la localización en el Estado fuente de un servidor que alberga una página *web* utilizado por una empresa no residente para el ejercicio de su actividad. En consecuencia, se rechazan como posibles supuestos de existencia de establecimiento permanente el de localización del servidor en el propio Estado de residencia del gestor (en el Estado de residencia no tendría un establecimiento permanente, sino su domicilio fiscal), y, asimismo, el de localización del servidor en un tercer Estado (o, incluso, en aguas internacionales o en el espacio aéreo o exterior).

En cualquier caso, un aspecto previo a considerar en esta discusión relativa a la existencia de establecimiento permanente en el caso del servidor es el de la incidencia recaudatoria de la decisión .

El problema es de suma importancia, por cuanto, el ciberespacio permite vender desde cualquier lugar, y por tanto, una empresa residente de un país no necesitará para actuar en otro país establecer una filial o un establecimiento permanente, sino que podrá vender sus productos, en muchos casos directamente a consumidores finales, desde un paraíso fiscal y a través de los terminales de los clientes que obtendrán sus productos en numerosas ocasiones de forma *on line*, cargándose la factura en una cuenta radicada en un banco *off shore*.

Entonces, si la decisión es favorable al criterio de la existencia de establecimiento permanente, es posible que los contribuyentes del sector opten por situar sus servidores en territorios de baja tributación o en paraísos fiscales, lo que desde un punto de vista estrictamente técnico no plantea problema alguno de operatividad. En definitiva, el resultado podría ser la localización fiscal del establecimiento permanente en el país paraíso fiscal o en el territorio de baja tributación, rechazándose las pretensiones impositivas tanto del país de la fuente (donde se encuentre el cliente) como el de residencia (donde se halle la empresa que fabrica o produce los bienes objeto del comercio electrónico).

Expuestos estos conceptos en torno al servidor, el análisis de su consideración como establecimiento permanente se condiciona, como ya se ha señalado, al requisito de fijeza ("lugar fijo de negocios") establecido en el Modelo de Convenio.

En este sentido, se considera que en la medida en que el servidor esté constituido por un equipo material básico que esté localizado en un sitio determinado en el Estado fuente y permanezca en ese lugar por un periodo de tiempo suficiente para cumplir el requisito de fijeza ("lugar fijo de actividad"), será considerado establecimiento permanente. Asimismo, el lugar (edificio, oficina, etc.) en que se encuentre situado el servidor tendrá la consideración de establecimiento permanente.

Mayor discusión plantea la consideración como "lugar fijo de actividad" y, por tanto, como establecimiento permanente el supuesto del servidor constituido por un equipo portátil, por definición, dotado de movilidad. Así, frente a los planteamientos que tienden a rechazar su consideración como "lugar de actividad", en el ámbito de los estudios de la OCDE se mantiene el criterio de considerar irrelevante que el servidor posea un carácter esencialmente móvil, esto es, que pueda potencialmente desplazarse. Según este

segundo enfoque, el requisito de la fijeza del lugar de negocios no consiste en que el equipo no se pueda movilizar, sino en que de hecho no sea movido. Con arreglo a este criterio, por tanto, una computadora portátil que no se mueva sería considerado un equipo fijo. En cualquier caso, si bien se trata de una idea razonable y, por tanto, aceptable, se plantea el problema básico de su determinación, seguimiento y control.

Asimismo, el criterio seguido en la OCDE es que el servidor, además de un equipo físico

(*hardware*), podría ser incluso el simple alquiler de un espacio en la memoria de un equipo situado en otro país, para ser utilizado en actividades comerciales (no meramente preparatorias o auxiliares) desarrolladas en el Estado de la fuente. Es decir, establecimiento tendría no sólo el titular del servidor, que normalmente será el proveedor de acceso y/o conexión a INTERNET, sino también quien alquile un espacio en la memoria de dicho servidor, y, por supuesto, si el propietario o locatario del *hardware*, además, vende a través de INTERNET, tendrá establecimiento permanente, si bien no es preciso que concurra esta última circunstancia.

Otra cuestión que se plantea es en qué medida se precisa la existencia de intervención

humana para que se pueda considerar que un equipo constituye un establecimiento permanente de una empresa. En general, el criterio predominante es el de no exigir la presencia de intervención humana para considerar que el equipo constituye un establecimiento permanente. Siguiendo los Comentarios al Modelo de Convenio, el requisito en este caso es que el lugar de actividad esté a "disposición" de la empresa. En el ámbito del comercio electrónico, ello implica que la empresa pueda estar presente en el Estado fuente simplemente a través del "derecho a usar" un servidor situado en el mismo.

Sobre esta expresión del "derecho a usar" cabe efectuar diversos comentarios. Así, por

ejemplo, se plantea la cuestión de si ese derecho a usar debe estar fundamentado en el ámbito legal correspondiente o si, por el contrario, es suficiente el uso efectivo del lugar de actividad para admitir que dicho lugar de actividad está a disposición del contribuyente. A su vez, la expresión "lugar fijo de actividad" introduce la cuestión adicional de delimitar una extensión temporal al derecho de uso del lugar de actividad para cumplir el requisito de permanencia y, en consecuencia, poder determinar la existencia de establecimiento permanente.

Por otra parte, en el caso de aquellos planteamientos que requieren alguna presencia subjetiva en el Estado fuente para determinar la existencia de establecimiento permanente, la discusión se centra esencialmente en las cuestiones relativas a:

- Si la intervención humana debe necesariamente efectuarse en el país donde el equipo está localizado o si es posible que se realice desde el extranjero,
- Si la intervención debe efectuarse por trabajadores de la empresa o por cualquier persona, contratada o no por la empresa, y,
- El nivel de intervención humana que debe exigirse.

Respecto al supuesto específico del equipo automático que no precisa intervención humana

para su funcionamiento, el criterio que parece prevalecer es que puede constituir establecimiento

permanente. Se considera ilógico exigir la presencia humana para determinar la existencia de establecimiento permanente cuando realmente se trate de actividades en las que de hecho no se precise esa intervención humana para generar la renta. En este caso, la cuestión considerada básica es la naturaleza de la actividad desarrollada y la medida en que las actividades desarrolladas a través del equipo constituyen la principal fuente generadora de renta de la empresa.

En cualquier caso, se considera que no existirá un establecimiento permanente cuando las

actividades de comercio electrónico efectuadas a través de un equipo informático situado en otro país tengan un mero carácter preparatorio o auxiliar. Recordemos, en este sentido, que el criterio del Modelo de Convenio (artículo 5.4) es que aquellas empresas que, pese a disponer de un lugar fijo de negocios, desarrollen en otro país actividades de carácter preparatorio o auxiliar, no se vean sometidas a imposición en este Estado, al considerarse que dichas actividades no son constitutivas de establecimiento permanente.

En el caso concreto del equipo informático se considera preciso recurrir al análisis de cada

caso en particular para determinar si determinadas actividades desarrolladas a través de dicho equipo deben catalogarse de auxiliares o preparatorias. En principio, entre las actividades que por sí mismas deben clasificarse de auxiliares o preparatorias se incluyen proporcionar un vínculo de comunicación entre los oferentes y los clientes, anunciar bienes y servicios, transmitir información a través del servidor con fines de eficiencia y seguridad, proporcionar datos de mercado a las empresas y ofrecer información.

No obstante, en la medida en que tales funciones constituyan en sí mismas una parte fundamental y significativa de la actividad total de la empresa, o si otras funciones básicas de la empresa fueran desarrolladas a través del equipo informático, entonces podría hablarse de la existencia de establecimiento permanente. La conclusión, por lo tanto, es que en el caso de que las funciones desarrolladas por la empresa a través del *software* y de la información contenida en los equipos informáticos incluya tareas que son en sí mismas relevantes y significativas, en proporción con la actividad comercial que en su conjunto desarrolla la empresa, existirá un caso de establecimiento permanente.

En cualquier caso, existen diferentes criterios sobre lo que constituye una función principal

de la empresa. En algunos casos se considera que si la función de ventas de la empresa es desarrollada a través de un equipo informático, con independencia de que el producto sea suministrado *on line* o por métodos tradicionales, dicho equipo constituye un lugar de negocios y, por tanto, puede ser un establecimiento permanente.

En otros casos, se compara con el uso de otros medios de comunicación, tales como el

uso de líneas de teléfono para concluir una operación. El argumento es que la actividad esencial de una empresa que vende ciertos productos, físicos o en forma de *software*, es la venta del producto en sí mismo. Por tanto, se considera que los mecanismos de comunicación utilizados en el proceso de venta no deberían originar diferencias de tipo fiscal según que la operación se haya concluido a través del correo electrónico, el teléfono o a través de un servidor (*página web*) que conecte el ordenador de la empresa vendedora con el del cliente. Bajo esta perspectiva, sólo en casos excepcionales cabe hablar de la existencia de un establecimiento permanente, por ejemplo, si la transacción

relevante (la finalización de un contrato, el pago y entrega de los bienes) es desarrollada plenamente (de forma automática) a través del propio servidor.

Otra cuestión a tener en cuenta y que se contempla en el Modelo de Convenio (artículo 5, apartados 5 y 6) es la relativa a los supuestos de establecimiento permanente fundamentados en la existencia de un agente dependiente e independiente. Como se ha visto, el criterio mantenido en este punto es que, pese a la ausencia de instalación física, existe un establecimiento permanente cuando una persona desarrolla en un Estado una actividad por cuenta de una empresa no residente, siendo el criterio determinante que dicha persona disponga y ejercite habitualmente el poder de concluir contratos que vinculen a la empresa principal. A su vez, en el caso de intermediarios con un estatuto independiente que actúen en el marco ordinario de su propia actividad, no se calificará a los mismos como establecimiento permanente de la empresa no residente.

Bajo esta perspectiva, parece rechazarse la consideración del servidor como establecimiento permanente. Tomando como referencia el contenido del artículo 5 del Modelo de Convenio, no puede concluirse que el servidor pueda ser establecimiento permanente por el hecho de ser agente del comerciante, argumentándose que carece de capacidad de decisión y que no tiene posibilidad de concluir negocios en nombre de la empresa. Se considera al servidor como un sistema informático de transmisión de información, que carece de capacidad de decisión respecto de las operaciones comerciales que la empresa realiza a través de la página *web*.

Además, en la medida en que sólo las personas, definidas en los términos del artículo 3 del Modelo de Convenio, pueden ser consideradas agentes, se impide que los servidores puedan ser considerados establecimientos permanentes desde esta perspectiva. Cuestión distinta se considera que se produce en aquellos supuestos en que en el país donde se encuentra situado el servidor exista una organización destinada a la toma de decisiones relativas a los negocios de la empresa. Pero incluso en dicho caso la existencia del establecimiento permanente derivará de la presencia de esa organización decisoria y no de la del servidor.

Una cuestión adicional sobre la problemática relativa a la aplicación de la cláusula del establecimiento permanente "personal" al comercio electrónico es dilucidar si el propio Proveedor de Servicios de INTERNET (PSI) puede constituir un establecimiento permanente de la empresa que desarrolla su comercio electrónico a través de la página *Web* situada en el servidor poseído y operado por ese PSI. Se plantea, por tanto, si la utilización en un Estado de estructuras de telecomunicaciones para el suministro de servicios ligados a INTERNET constituye un supuesto de establecimiento permanente por parte del PSI que, por tanto, presta servicios en el Estado donde se sitúa la sociedad de telecomunicaciones.

El criterio mantenido por la OCDE es que, salvo en casos excepcionales, el PSI no constituye establecimiento permanente de las empresas que desarrollan actividades comerciales a través de las páginas *web* que, a su vez, tienen ubicadas en los servidores de los mencionados PSI.

En este sentido, se argumenta que el PSI no es un agente de la empresa a la que pertenece la página *web*, por cuanto no tiene potestad para concluir contratos en nombre de esa empresa, o, por otra parte, que el PSI puede ser considerado agente independiente que actúa en el ámbito ordinario de sus actividades empresariales, lo que se demuestra por el hecho de que el PSI pueda hospedar las páginas *web* de diferentes

empresas. Asimismo, se señala que el PSI no es un representante del propietario de la página *Web* en relación a los clientes de este último, sino que el PSI se limita a prestar un servicio al propietario de la página *web* que éste, a su vez, utiliza en su exclusivo beneficio.

En esta línea argumental cabe añadir, asimismo, que si para distribuir los productos se puede recurrir a una empresa tradicional de prestación del servicio de transporte, no considerándose a ésta establecimiento permanente, sin que por tanto quepa considerar ningún tipo de vínculo fiscal con el territorio del destinatario tradicional, entonces, criterios de no discriminación, llevan a mantener idéntica consideración respecto al PSI, concluyéndose, en definitiva, que las diferencias de trato tributario deben en su caso basarse en la sustancia de una transacción y las circunstancias que la rodean y no en la forma incidental del transporte de la mercancía.

Una consideración final cabe realizarla respecto a determinados planteamientos alternativos contrarios a la consideración del servidor o de la página *web* como establecimientos permanentes.

Así, a partir de la premisa de que la solución no puede radicar en convertir cualquier cosa, incluso intangible e imposible de controlar (ya que difícilmente un servidor o una página *web* pueden ser obligados a llevar contabilidad y a reflejar en la misma todas las operaciones que de un modo u otro se canalizan a través de ellos) en un establecimiento permanente se mantiene que la única vía posible para seguir gravando la correspondiente renta empresarial es recurrir a criterios de territorialidad, como la residencia del pagador. Para ello sería preciso buscar instrumentos para evitar que se genere una indeseable presión fiscal indirecta sobre este último, lo que sería posible obligando a nombrar un representante del vendedor, también a efectos de imposición sobre la renta (representante que en las ventas por correo ya existe a efectos del IVA); y asegurando el control de estas rentas a través de las entidades que de una forma u otra intermedian en el pago (bancos, emisoras de tarjetas de crédito, etc.), ya sean residentes o no, así como a través de los propios vendedores y sus representantes en cada Estado en que operan.

*Muñoz
adjetación
K. L. L. L.*

7 – La repartición de la base imponible y los precios de Transferencia

Las cuestiones relativas a la repartición de la base fiscal son igualmente esenciales en materia de comercio electrónico, principalmente en lo que concierne, dentro del dominio de los intercambios "business to business", la determinación de los precios de transferencia entre sociedades afiliadas.

En efecto, la complejidad y la interconexión de las operaciones electrónicas hacen particularmente difícil un enfoque transaccional unitario fundamentado en el análisis de comparables, al igual que el análisis funcional revela límites de forma bastante rápida. La nueva organización de los circuitos comerciales corre el riesgo de tornar obsoleta la repartición tradicional de las funciones comerciales y su valor añadido respectivo en la cadena.

Las posibilidades que ofrecen las redes internas a los grupos multinacionales de desmultiplicar las transacciones y los pagos correspondientes y/o de deslocalizar ciertas funciones, todo en un contexto de facturación desmaterializada, modifican

sustancialmente las relaciones intragrupos, en particular en lo que puede concernir a ciertas prestaciones inmateriales (cesiones de software, investigación, funciones logísticas).

De esta forma, se pueden identificar y precisar particularmente tres factores de complejidad:

- la creciente complejidad de contenido de ciertas operaciones corre el riesgo de hacer imposible el enfoque transacción por transacción. Así, las operaciones sobre productos financieros efectuadas por medios electrónicos como consecuencia de transacciones (transacciones añadidas) presenta el problema de un enfoque global y no individualizado de las operaciones, así como el problema de los términos de referencia;

- en segundo lugar, el principio de la libre competencia presupone la imputación de los ingresos sobre la base de las funciones ejecutadas por cada parte en una transacción. La integración de las actividades económicas con la participación efímera y variable de numerosas partes, hace difícil la afectación del ingreso entre éstas. Requiere igualmente, un enfoque más global de la repartición del ingreso entre los diferentes Estados implicados;

- en tercer lugar, la facilidad del acceso al comercio mundial presenta un problema práctico de control de la tributación internacional, para un número creciente de operadores. En efecto, el enfoque "a medida" en comparación a términos de referencia muy precisos podrá sobrevivir cuando se trate de una tributación de masa no concerniente solo a multinacionales bien organizadas y con una documentación precisa, sino de medianas y pequeñas estructuras industriales o comerciales, desde luego integradas en grupos, pero con procedimientos internos a veces menos completos?

Paradójicamente, estas dificultades hacen sopesar los riesgos sobre cada uno de los actores: los Estados, en primer lugar, cuyas capacidades de control se verán aminoradas y que por tanto, corren el riesgo de perder una parte de la materia imponible que les corresponde legítimamente. Y en segundo lugar, también las empresas, en la medida en que esta situación corra el riesgo igualmente de crear situaciones de doble imposición. Por tanto, es de interés común que en las transacciones intragrupos se adopten las reglas del juego claras, principalmente en lo que concierne a los elementos documentarios donde las informaciones requieren verificación.

8- Los problemas relacionados con la tributación indirecta

La problemática asociada con la imposición indirecta al comercio electrónico se ve reflejada en las consecuencias fiscales que la variedad de operaciones puede ocasionar. Podemos estar sencillamente ante la venta de una cosa mueble o un bien inmaterial, una prestación de servicios en donde importa saber cuál es el lugar de prestación del mismo, una cesión de derechos de uso sobre bienes inmateriales, o ante hechos imponderables complejos.

Por el peso que la imposición indirecta representa en los ingresos presupuestarios de los Estados, constituye naturalmente un reto mayor. Actualmente se han descartado eventuales sustitutos (bit-tax), y conviene preservar en la medida de lo posible, la base tradicional.

El análisis llevará la problemática principalmente sobre el IVA, que asegura a los países europeos, por ejemplo, sus principales ingresos fiscales, pudiendo sin embargo encontrarse en otros sectores de la tributación indirecta (impuestos al consumo, impuesto de ventas ...).

- El comercio off-line, que se asimila de hecho a la venta por correspondencia - eventualmente quizás con un pago electrónico directo- no conlleva dificultades específicas: los bienes introducidos en un Estado, cualquiera que sea su proveniencia, son el objeto de una imposición en las mismas condiciones que los mismos bienes intercambiados por vía del comercio tradicional: imposición del IVA o de impuestos sobre las ventas internas, impuestos a la importación cuando los bienes provienen de un país extranjero.

La situación que las administraciones corren el riesgo de confrontar resulta de sus capacidades limitadas de control físico de numerosos paquetes que comprenden bienes cuyo número y proveniencia se multiplicarán por el hecho de la expansión del comercio electrónico.

Además, igualmente se presentan problemas de trazabilidad de las transacciones y de archivo de los datos de control útiles para los operadores.

- Los problemas surgidos por el comercio on-line son más fundamentales.

En primer lugar, las transacciones electrónicas conducen a una modificación consustancial de los "productos". Ahora bien, la calificación entre bienes y prestaciones de servicios es, en un enfoque tradicional, una noción fundamental en materia de imposición indirecta, ya se trate de:

- tasas aplicables
- la determinación del lugar de imposición,
- las modalidades de liquidación.

En lo que respecta a las tasas, para tomar el ejemplo de Francia, un libro que se compra ya sea off-line, o por vía del comercio tradicional, será cargado con el IVA a una tasa de 5,5 % en virtud del régimen aplicable a este tipo de bien. Por el contrario, si se compra on-line y se descarga en la computadora personal, podría ser asimilado en este sentido a una prestación de servicio tasada entonces al 20,6 %. Asimismo, los gravámenes aplicables en materia de IVA a la importación varían según la naturaleza del bien o del servicio importado.

En lo que respecta al lugar de imposición, los mecanismos actualmente en vigor, por ejemplo, en la Unión Europea retienen según los casos (calificación del producto y situación de las partes de la transacción): el lugar de consumo, el lugar de establecimiento del proveedor o del cliente, o aún el lugar de utilización y de goce.

La aplicación de estos conceptos en el entorno del comercio electrónico tendría por lo menos, consecuencias negativas teniendo en cuenta la movilidad de los operadores. Por ende, algunos países han mantenido los siguientes principios:

- la provisión de un bien bajo forma de informaciones digitalizadas por el intermediario de una red sería asimilada a una prestación de servicios;

- el lugar de imposición es el lugar de consumo de esta prestación.

Teniendo esto, estas opciones no regulan todas las dificultades.

Debe igualmente tomarse en consideración la naturaleza de las partes beneficiarias en la medida en que éstas pueden influir en las modalidades de liquidación del impuesto.

a) Transacciones entre los sujetos del impuesto

Deben examinarse diferentes casos:

- el proveedor es sujeto dentro del Estado considerado y el comprador es sujeto de impuesto en el extranjero: esta situación no conlleva dificultad, siendo la venta, en general, realizada por el proveedor con exoneración de IVA;
- el proveedor y el comprador son sujetos del Estado considerado: el impuesto neto sobre la operación es recolectado a través del mecanismos de auto-liquidación.
- el proveedor es sujeto en el extranjero y el comprador, sujeto nacional: el IVA debe normalmente recolectarse por parte del comprador a través de la aplicación del principio de país de destino.;

Se deduce entonces que las modalidades de imposición deben ser adaptadas a las partes de la transacción. Esta situación no es fundamentalmente diferente de la situación encontrada en el marco del comercio tradicional aunque se incrementan las dificultades de control.

b) Transacciones cuyo cliente es un particular

El problema esencial reside en la dificultad de tomar en cuenta transacciones cuyo comprador es un particular: si la situación puede controlarse cuando el proveedor es un sujeto a impuesto nacional, resulta más difícil cuando el proveedor es extranjero. ¿Cómo recolectar el IVA debido? ¿cómo controlar las transacciones?

- Sea que uno se deba confiar de la sinceridad del proveedor que tendrá que declarar y pagar el impuesto debido, recurriendo eventualmente a un representante fiscal, residiendo entonces la dificultad en las capacidades de control de la administración, que se limitan a sus capacidades para conocer de forma exhaustiva las transacciones y su naturaleza.

- Sea que haga falta hacer pesar sobre el particular una obligación específica de declaración y de pago del IVA debido, lo que parece difícilmente compatible con una gran facilidad de acceso al comercio electrónico preconizado por la comunidad internacional y es además poco realista sobre el plan práctico.

- Sea descansar las obligaciones de información y/o de recolección sobre los intermediarios implicados en la transacción o la cadena de pago (proveedor de acceso, establecimiento bancario). Así aún, estas soluciones chocan con serias dificultades tanto prácticas como de principio.

La ausencia de armonización de las reglas de imposición acrecienta la complejidad de los dispositivos de "cumplimiento" en lo que respecta a los operadores, y correlativamente los riesgos de fraude, en lo que concierne a las administraciones tributarias.

Las discusiones actualmente en curso dentro de la Unión Europea parecen orientarse en las direcciones siguientes:

- En lo que respecta a las transacciones "business to business" al tratarse de transacciones para las cuales el cliente es una empresa sujeta de IVA en uno de los Estados miembros de la UE, podría instituirse un mecanismo por el cual el adquirente del servicio debería declarar el IVA relativo a su adquisición en el marco de su declaración periódica de IVA y pedir simultáneamente la deducción. Las reglas de base imponible y de tasa aplicables serían las mismas que si el servicio hubiera sido adquirido de forma tradicional en el mercado doméstico.

En esta situación, el proveedor, para no deber el impuesto sobre el servicio provisto, debería estar en condiciones de verificar que su cliente sea efectivamente una persona sujeto de IVA en uno de los Estados miembros, y para respetar el principio de la imposición sobre el lugar de consumo, estar en condiciones de proporcionar justificantes suficientes para indicar que el destinatario está establecido en el país identificado, en tanto que el destino del servicio es transmitido electrónicamente.

Este sistema que presenta analogías con el del IVA intracomunitario que los países de la Unión practican desde 1993, reposa sobre un sistema de identificación de los operadores (base de datos del conjunto de sujetos a impuesto accesible en tiempos reales, certificación del estatus fiscal por una tercera parte independiente ...). En todo caso, surgen importantes problemas de control.

- Para las transacciones cuyo adquirente es un particular, la recolección del impuesto, su declaración y su pago descansarían sobre el proveedor. En efecto, parece difícil hacer recaer dicha obligación sobre el cliente. Para asegurar la imposición en el lugar de consumo, el proveedor debería ser capaz de tener información sobre la "jurisdicción fiscal" de su cliente, por ejemplo, la dirección de facturación, la localización del banco que emite el pago, o en función del origen de la carta que sirve de pago. En estas condiciones, el recurso a un tercero que pueda proporcionar información al proveedor (el establecimiento bancario que asegura el pago de la transacción parece ser el intermediario a priori más adecuado, aunque el sector sea ciertamente reticente a asumir dicha responsabilidad, cuyo costo deberá por otro lado, ser soportado sin duda por el proveedor) podría ser una solución equilibrada.

En todo caso, el proveedor al que incumben la recolección y el pago del IVA, deberá ser capaz de conocer, para una transacción dada:

- el status fiscal de su cliente y su "localización",
- en función de esta localización, las reglas de base imponible y de tasas aplicables, lo que supone seguramente el desarrollo de herramientas automatizadas que permitan a los proveedores emitir facturas adaptadas a cada caso,
- en fin, darse a conocer de una manera o de otra ante la administración concerniente para pagar los derechos recolectados.

El conjunto de estas orientaciones se encuentra todavía en discusión, y hace prevalecer compromisos entre la libertad necesaria de transacción dentro del marco del comercio electrónico, las posibilidades actuales y próximas de la tecnología en materia de identificación y de certificación de las partes, las necesidades legítimas de control de las administraciones, y una responsabilidad equilibrada de los diferentes participantes en una transacción.

En resumen, el panorama en materia de imposición indirecta del comercio electrónico es tan variado e incierto, como importantes los riesgos en términos de neutralidad y equidad. En efecto, si las soluciones mantenidas generan desequilibrios demasiado manifiestos, o soluciones claramente equilibradas, pero fácilmente deformables (en particular para el caso de una deslocalización virtual), los fenómenos de evicción y de sustitución de los operadores y de los productos serán masivos, y las consecuencias sobre el tejido económico y fiscal, mayores.

*Una
guerra
UE
electrónico*

Capítulo III – Aspectos específicos de la Imposición al comercio electrónico - Cuestiones Particulares en la legislación Argentina

1- Clasificación y Tratamiento de las operaciones dentro del I.V.A - La problemática de su clasificación y el lugar de prestación de los servicios

Habíamos mencionado en el capítulo anterior cuando nos referíamos a los problemas tributarios en el comercio electrónico, que podíamos estar sencillamente ante la venta de una cosa mueble o un bien inmaterial, una prestación de servicios en donde importa saber cual es el lugar de prestación del mismo, una cesión de derechos de uso sobre bienes inmateriales, o ante hechos impositivos complejos.

Estos últimos Ricardo Finochietto²⁰ los define como aquellos que "...están conformados por contraprestaciones recíprocas constituidas por obligaciones de dar y hacer con tratamiento impositivo distinto: Es decir:

- 1- Son hechos o actos que pueden estar
 - a. Integrados por obras, locaciones y prestaciones realizadas conjuntamente con la incorporación de bienes o viceversa,
 - b. Que pueden estar conformados por cosas muebles vendidas conjuntamente con la prestación o locación de un servicio, o
 - c. Conformados únicamente por prestaciones y locaciones (Ej. turismo)

- 2- Donde alguno de los elementos que componen el hecho o acto, individualmente considerados recibe un tratamiento distinto al del otro componente" (condición necesaria) (el subrayado me pertenece)

No existen mayores complicaciones si estamos frente a claras ventas de cosas muebles. Los problemas se presentan en básicamente, los siguientes aspectos:

- a) hechos impositivos complejos ,
- b) tratamiento de las ventas de bienes inmateriales,
- c) cesiones de derechos de uso sobre bienes inmateriales, y
- d) lugar en donde el servicio es prestado

En cuanto al primero de los aspectos, el de hechos impositivos complejos, se plantea si debemos aplicar el principio de unicidad o divisibilidad del hecho imponible. Para ello, podemos establecer como principio rector que salvo en el caso de incorporación de cosas muebles de propia producción en locaciones y prestaciones exentas o no gravadas (Art. 2 inc. a de la Ley del I.V.A. y Art. 3 del Decreto reglamentario), el resto de los hechos impositivos complejos siguen el principio de la unicidad²¹. Dentro del comercio electrónico, entiendo que son prácticamente escasos los casos en donde exista incorporación de cosas muebles de propia producción, por lo que ante los casos de hechos impositivos complejos dentro del comercio electrónico, deberíamos seguir el principio de unicidad.

En cuanto a la segunda cuestión sobre el tratamiento de venta de bienes inmateriales primero correspondería definir el concepto de bienes inmateriales para luego determinar su gravabilidad o no en el IVA. Si nos basamos en la definición contable de

²⁰ Ricardo Finochietto "Impuesto al Valor Agregado – Análisis Económico, Técnico y Jurídico" Pág. 282

²¹ Ricardo Finochietto "Impuesto al Valor Agregado – Análisis Económico, Técnico y Jurídico" Pág. 287-288

los mismos, diferentes autores y normativa contable definen a estos bienes como "aquellos representativos de franquicias, privilegios o que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura que tiene los mismos de generar ganancias"²². Las características especiales de estos bienes son: a) Bienes de naturaleza intangible, b) Bienes incorporados por adquisición o desarrollo; c) Bienes que no representan derechos contra terceros; d) Bienes que se amortizan en un plazo determinado; e) Activos que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos. De acuerdo con el diccionario de Ciencias Jurídicas de Manuel Osorio, bienes inmateriales son los que no caen sobre la apreciación de los sentidos; representan lo contrario de los bienes corporales, entendiéndose por tales los que siendo susceptibles de tener un valor pueden ser apreciados por la vista o tacto.

Tanto las normas que rigen el IVA como las normas del derecho civil o comercial, no tienen una regulación específica para aquellos bienes inmateriales que no se encuentran incorporados a un soporte físico. Con la única excepción del software, el resto de los bienes intangibles que pueden ser suministrados por un medio digital (música, productos de video, libros, etc.) carecen de una normativa específica.

Dicha circunstancia se torna particularmente importante cuando observamos que dichos bienes se encuentran sujetos al IVA cuando son transmitidos mediante un soporte material. Consideremos el hecho que la prestación económicamente relevante en dichos bienes es el contenido y no el soporte o medio de transmisión.

En el derecho comparado nos encontramos que son distintas las soluciones dadas por los distintos países sobre estas operaciones. Mientras que la Unión Europea considera a dichas operaciones como prestaciones de servicios, en Estados Unidos, se encuadran dentro de venta de cosa mueble. Nos preguntamos, ahora, si los bienes inmateriales pueden ser incluidos dentro del concepto de cosa mueble dentro del IVA para analizar su gravabilidad o no.

El concepto de cosa mueble no está definida en la ley del I.V.A o normas fiscales aplicables en la materia, es por eso que se necesita recurrir al Derecho Civil como normativa de fondo

El Art. 2311 del Cód. Civil define cosas como "los objetos materiales susceptibles de tener un valor. Las disposiciones referentes a las cosas son aplicables a la energía y a las fuerzas naturales susceptibles de apropiación". Los objetos inmateriales y las cosas se denominan bienes. Por otro lado, define a las cosas muebles como aquellas que: "...pueden transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismas, sea que sólo se muevan por una fuerza externa..."

De lo antedicho surge que sería un error asimilar el concepto de bienes inmateriales al régimen de cosa mueble del Derecho Civil, por lo tanto ante casos del comercio electrónico en donde estemos frente a bienes inmateriales; al no poder ser considerados como cosas muebles estarían fuera del objeto del I.V.A.

El tercer aspecto por dilucidar el tratamiento de las cesiones de derechos de uso sobre bienes inmateriales. Empecemos el análisis en circunscribir estas cesiones de derechos de uso en aquellos que corresponden al llamado derecho intelectual. Podemos afirmar que toda exteriorización del pensamiento humano puede ser considerada un producto intelectual y a su vez podemos definir producto intelectual como el resultado de la actividad mental de su autor quien crea ideas, conceptos, y expresiones que adquieren

²² Carlos Slosse y colab. "Auditoría: Un nuevo enfoque empresarial"

realidad por sí, y que generalmente se exteriorizan en la materia que le da sustento o en la que se plasma. Cuando estos productos intelectuales están protegidos por la tutela que les brinda la ley se convierten en propiedad intelectual.

Ahora bien, para que la producción del intelecto humano merezca el amparo de la ley de propiedad intelectual debe reunir los requisitos de individualidad, integridad propia y trascendente a la par de denotar originalidad y novedad. Esa obra intelectual para obtener el carácter de bien inmaterial debe constituirse en un objeto sobre el cual recaiga lo que se llama propiedad intelectual

El Convenio dispuesto por la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), firmado en Estocolmo el 14 de julio de 1967 dispone, en su Art. 2º, que propiedad intelectual comprende los derechos relativos "a las obras literarias, artísticas y científicas; a las invenciones en todos los campos de la actividad humana; a los descubrimientos científicos; a los dibujos y modelos industriales; a las marcas de fábrica, de comercio y de servicio, así como a los nombres y denominaciones comerciales; a la protección contra la competencia desleal; y todos los demás derechos relativos a la actividad intelectual en los terrenos industrial, científico, literario y artístico".

Según nuestra normativa y jurisprudencia surgen el reconocimiento de los siguientes derechos intelectuales: 1) Derechos de autor, entre ellos encontramos: Escritos de toda naturaleza y extensión, frases publicitarias, obra dramática, obra dramático-musical, composiciones musicales, obra cinematográfica, obra audiovisual, programas televisivos, dibujos, pintura, escultura, arquitectura, fotografía, gravado, modelos de obra de arte y ciencia aplicadas al comercio o industria, planos, fonogramas, programas de computación (Software), entre otros; 2) Patentes: Modelos y diseños industriales, patentes de invención y las creaciones fitogenéticas; 3) Marcas registradas; 4) Nombre comercial; 5) Secreto comercial; 6) Know how.

Ahora bien, una vez definido el alcance de los términos podemos sumergirnos en la propia legislación del I.V.A, y extraer como conclusión que, con excepción de los derechos de autor de escritores y músicos, las cesiones de derechos se encontrarán alcanzados por el impuesto, siempre y cuando éstas se relacionen de forma accesoria a una prestación gravada. Como bien lo afirma la doctrina al referirse que la legislación argentina no tiene un tratamiento igual para las prestaciones intelectuales (obligaciones de hacer) y las cesiones de derecho sobre propiedad intelectual.

Si bien existió alguna confusión, la misma se originó en la falta de claridad legislativa, y se deja traslucir en los diferentes pronunciamientos administrativos donde intervino la D.G.I²³, en donde, la autoridad fiscal manifestó su desacuerdo con la no gravabilidad de la cesión de derechos de televisación y comercialización de competencias deportivas, por entender que no se trataba de derechos de propiedad previstos en el último párrafo del Art. 3º de la ley de IVA. Por su parte, la Subdirección General de Legal Tributaria, de manera de enderezar la postura expuesta, concluyó bajo el mismo caso que "...en la medida que las cesiones de los derechos de televisación y comercialización de las competencias automovilísticas que organiza la consultante, no resulten conexas o relacionadas con locaciones o prestaciones gravadas, en los términos del Art. 3º, último párrafo de la ley de impuesto al valor agregado, no se encuentran alcanzadas por el gravamen

La última problemática en las operaciones del comercio electrónico esta referida en la definición del lugar de prestación efectiva de los servicios. En otras palabras,

²³ Dictámen 16/96 – Dirección Asistencia Técnica – Dirección General Impositiva

cuando estamos frente a prestaciones de servicios, nos preguntamos ¿cuál debe ser tomado como lugar de prestación del servicio en las operaciones realizadas a través del comercio electrónico? ¿el lugar en que se encuentra físicamente el computador que hospeda la página de Internet (lugar donde reside el servidor)?; ¿el lugar del establecimiento físico del responsable de la página?; o ¿el lugar físico en que se encuentra el tomador del respectivo servicio?

Ya hemos mencionado lo que el comercio electrónico ha venido creciendo en los últimos años y debido a ello las distintas administraciones fiscales de todo el mundo y los diversos organismos internacionales especializados en la materia tributaria han estado trabajando para hallar los métodos y los principios que permitan determinar el encuadre tributario de este tipo de comercio.

Para analizar esta última problemática, en primer lugar analizaremos cuáles son los criterios que adoptan los distintos países en el mundo, básicamente la OCDE, para luego desarrollar lo referido a nuestra legislación usando como pilares del análisis, la asignación de la fuente generadora de renta en el impuesto a las ganancias y los Convenios de Doble Imposición suscripto por nuestro país.

En lo referido a la OCDE, existió una propuesta de Directiva que pretendía modificar radicalmente las definiciones imperantes dentro de sus países miembros y consideraba que las prestaciones de servicios se sitúan en el lugar que el destinatario tiene la sede de su actividad, un establecimiento permanente para el que se brinda la prestación o, en su defecto, su domicilio o su residencia habitual, cuando las prestaciones son brindadas por un contribuyente a otro contribuyente o incluso a destinatarios establecidos fuera de la Comunidad.

Se prevé una regla diferente cuando el servicio se brinda a un no-contribuyente establecido en la Comunidad. En ese caso, el lugar de las prestaciones es el lugar en que el prestador tiene la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente que brinde la prestación de servicio. Sin embargo, un contribuyente establecido fuera de la Comunidad tiene obligación de identificarse a los fines de la percepción del I.V.A. en un Estado miembro en lo relativo a sus prestaciones. Se considerará, entonces, que tiene un establecimiento permanente en ese Estado.

En esta propuesta vemos aparecer la noción de establecimiento permanente, que hace de este modo irrupción en el área del comercio electrónico.

El problema que plantea este tema del establecimiento permanente es más agudo en materia de I.V.A. que en el impuesto a las ganancias.

La O.C.D.E. concluyó, de un modo más prudente, con una doble propuesta para la imposición indirecta de transacciones concluidas por vía electrónica.

La entrega de productos digitalizados se tratará como una entrega de bienes. Al suministro de servicios o de bienes intangibles se aplicará un tratamiento diferente según el destinatario de la prestación, sea una empresa ("business to business" o "B to B") o un consumidor privado ("business to consumer" o "B to C").

En el primer caso ("B to B"), la prestación se localizará donde el receptor tiene el establecimiento donde utiliza la prestación. Será imposible tener en cuenta el lugar del "consumo puro" si el bien se utiliza en varios lugares, por ejemplo por traslación de un establecimiento a otro.

El impuesto será pagado por el receptor ("reverse charge") si el suministrador no está registrado en el país.

En el segundo caso ("B to C") no hay otro modo de conseguir la recaudación del impuesto que el de prever el registro -el más sencillo posible- del suministrador.

2- El concepto de Establecimiento Permanente en el comercio electrónico y el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

La noción de establecimiento permanente nace en el año 1927, en el seno de la comisión de la Liga de las Naciones, en un escenario económico que hoy ya no existe, especialmente si se reflexiona sobre los crecientes y radicales cambios tales como el de la globalización, la internacionalización, la instantaneidad con la que son efectuados los intercambios y las transacciones económicas y por tanto también el comercio electrónico. Este nuevo panorama pone consideraciones diversas acerca de la existencia, la naturaleza, el significado mismo del establecimiento permanente.

El concepto de establecimiento permanente está plasmado dentro de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en su artículo 2. Ahora nos preguntamos si esta definición puede ser extendida a un servidor, website, etc.

La ley del impuesto define como establecimiento permanente "los lugares fijos de negocios en los cuales una persona de existencia visible o ideal, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación o una explotación o empresa unipersonal desarrolle, total o parcialmente, su actividad...."

El establecimiento permanente representa la proyección o "continuación" económica de una empresa, persona física o jurídica. Es el vehículo a través del cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Por otro lado, la personalidad fiscal del establecimiento permanente no es de la suficiente entidad como para atribuirle la categoría de residente puesto que carece de personalidad jurídica.

Esta definición engloba los tres criterios siguientes:

- La existencia de una "instalación de negocios", incluyendo en dicho concepto todo local, material o instalación utilizados para la realización de las actividades de la empresa, y ello con independencia de que tales elementos estén vinculados exclusivamente a esa finalidad y del régimen jurídico (propiedad, alquiler, etc.) de posesión de tales elementos por parte de la empresa
- Esta instalación de negocios debe ser "fija", esto es, debe de estar establecida geográficamente en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia; y
- El ejercicio de las actividades de la empresa debe desarrollarse a través de la instalación fija de negocios, de tal forma que las personas que, de un modo u otro, dependen de la empresa (el personal) ejercen las actividades de la empresa en el Estado de situación de la instalación fija.

No se considera que existe establecimiento permanente en el caso, por ejemplo, de que el locador proporcione el personal para hacer funcionar el equipo después de su instalación, en la medida en que la responsabilidad de dicho personal se limite al

funcionamiento o mantenimiento del mismo y actúe bajo la dirección, responsabilidad y control del adquirente.

No obstante, si la responsabilidad del personal es más amplia, por ejemplo, participando en las decisiones relativas al trabajo en que se utiliza el equipo o si realiza las tareas de funcionamiento, supervisión y mantenimiento del equipo bajo la responsabilidad y control del locador, la actividad de éste puede constituir, al exceder la del simple alquiler del equipo, una actividad empresarial. En este caso, si el criterio de permanencia se cumple, podrá considerarse que existe un establecimiento permanente.

Completando la definición general de establecimiento permanente expuesta con anterioridad, se enumeran una serie de casos concretos de establecimiento permanente señalando que: "Están incluidos en este inciso, entre otros,:

- Una sucursal
- Una empresa o explotación unipersonal
- Una base fija para la prestación de servicios técnicos, científicos o profesionales por parte de personas de existencia visible
- Una agencia o una representación permanente
- Una sede de dirección o de administración
- Una oficina
- Una fábrica
- Un taller
- Un inmueble rural, aún cuando no se explote
- Una mina, cantera u otro lugar de extracción de construcción o de montaje
- Una ejecución de obra civil, trabajos de construcción o de montaje
- El uso de instalaciones con fines de almacenaje, exhibición o entrega de mercaderías por la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, a quienes éstas pertenecen y el mantenimiento de existencias de dichas mercaderías con tales fines.
- El mantenimiento de un lugar fijo de negocios para adquirir mercaderías o reunir informaciones para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, así como también con fines de publicidad, suministro de información, investigaciones técnicas o científicas o actividades similares, que tengan carácter preparatorio o auxiliar para la persona, patrimonio de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa.

La enunciación de estos elementos son esencialmente enunciativos y no taxativos.

Como una delimitación negativa del concepto de establecimiento permanente, se establece que "No se considerará establecimiento estable la realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que gocen de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios. Tampoco se considerarán establecimientos estables los sujetos pasivos que tuvieran comprendidos en los incisos a) o b) del presente artículo" (las sociedades, las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país).

Todas estas actividades tienen como característica común ser, en general, operaciones, ejercidas para la propia empresa, preparatorias o auxiliares de su actividad principal.

Por otra parte, en aquellos casos en que una instalación sea utilizada de forma simultánea en esas actividades calificadas como preparatorias o auxiliares y en otras de carácter principal, se le considera como un único establecimiento permanente y, en consecuencia, sometida a imposición por ambos tipos de actividades.

En el ámbito del comercio electrónico, la cuestión es, por tanto, determinar, a partir de los principios y criterios disponibles aquellos supuestos y operaciones que implican la existencia de un establecimiento permanente en el ámbito de las actividades del comercio electrónico.

Como ya fue señalado, en la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se requiere la existencia de un lugar fijo desde el que desarrollar la actividad, mediante el que la empresa no residente realiza toda o parte de su actividad, considerándose, por tanto, necesaria la existencia de una vinculación física con el Estado fuente. No obstante, la escasa operatividad que el mencionado concepto de establecimiento permanente muestra respecto a la problemática definida por las operaciones de comercio electrónico, ha planteado la necesidad de acometer la adaptación de ese concepto a los nuevos planteamientos y exigencias impuestos por el desarrollo del comercio electrónico.

Por las razones enunciadas en el capítulo anterior podemos concluir que, sólo conformará un establecimiento permanente a los fines del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, únicamente el servidor, ya que tiene la suficiente entidad para poder constituirlo, en la medida que se trate de un vehículo empleado para llevar adelante la actividad de la compañía.

3- El concepto de Establecimiento Permanente en el comercio electrónico y el impuesto a las Ganancias.

La ley del Impuesto a las ganancias²⁴ grava a los no residentes sólo por las rentas que obtengan dentro del territorio nacional (de fuente argentina) a través de una retención que deben efectuar los sujetos argentinos que les paguen, conforme a los artículos 1²⁵ y 91²⁶ de la mencionada ley. En el caso de personas jurídicas, se consideran como no residentes en la Argentina si están registradas fuera de nuestro país.

Es importante destacar que lo mencionado en el párrafo anterior rige en tanto éste no residente no tenga un establecimiento permanente en el país. Referido al comercio

²⁴ Ley 20.628 texto ordenado por Decreto 649/97

²⁵ “Art. 1: Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V” – Parte pertinente – Ley 20.628

²⁶ “Art. 91: Cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior – con excepción de los dividendos, las utilidades de los sujetos a que se refieren los apartados 2, 3, 6 y 7 del inciso a) del artículo 69 y las utilidades de los establecimientos comprendidos en el inciso b) de dicho artículo – corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento de tales beneficios” – Parte Pertinente – Ley 20.628

electrónico; coincidimos con lo sostenido por Gotlib²⁷, cuando dice que “la creencia de que basta con operar en el comercio electrónico a través de una sociedad registrada en el exterior para evitar la tributación en la Argentina puede resultar errónea por dos motivos. Si, a pesar del lugar de constitución, existe cierta presencia en la Argentina, puede quedar gravada en forma similar a una empresa argentina y, aún cuando esa presencia no exista y califique realmente como un no residente, todavía deberá tributar por sus rentas de fuente argentina”.

Pero al querer determinar el alcance que la ley del impuesto a las ganancias le da al concepto de establecimiento permanente, nos encontramos que la ley los menciona en los artículos 14²⁸, 69 inc. b)²⁹ y con la reforma introducida por la ley 25.063³⁰, se fijó el alcance de tal expresión en el artículo 128³¹.

La referencia a la empresa y a la estabilidad contendrían los elementos que pueden definir el concepto de establecimiento permanente. Estos caracteres serían la existencia de una dirección, una estructura estable, un patrimonio y un lugar físico con el fin de llevar a cabo una actividad comercial o de otro tipo.³² Se puede cuestionar que no existe una definición precisa de ninguno de los componentes de la expresión. Es de destacar que no ha sido puntualizada la definición de empresa dentro de la ley, pese a que en sentido general se utilice el término con connotaciones económicas, estando sometida al derecho no cabe duda de que podrá formularse un concepto jurídico.³³

Nuestra jurisprudencia administrativa definió a través del Dictámen 7/80³⁴ el término empresa como la “organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”. Es decir que la empresa debe tener los siguientes elementos: a) organización; b) ejercicio habitual de una actividad económica; c) utilización como elemento fundamental de inversión del capital y/o el aporte de mano de obra; d) presencia de riesgo. Si bien esta

²⁷ “Impuestos en el comercio electrónico: preguntas similares con nueva tecnología. Parte I. Los distintos tipos de ingresos” – Gotlib Gabriel – Periódico Económico Tributario Nro 229 – Editorial La Ley

²⁸ “Art. 14: Las sucursales y demás establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero, deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos estables o filiales (subsidiarias) de éstas, efectuando en su caso las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo” – Parte Pertinente – Ley 20.628

²⁹ “Art. 69 inc b): Al treinta y cinco por ciento: Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo organizados en forma de empresa estable, perteneciente a asociaciones, sociedades o empresas cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.” – Parte pertinente – Ley 20.628

³⁰ Puede verse publicada en Revista Impuestos, Tomo 1999-A, 16 y Tomo 1999-B, 1613

³¹ “Art. 128: Las ganancias atribuibles a establecimientos estables instalados en el exterior de titulares residentes en el país, constituyen para estos últimos ganancias de fuente extranjera, excepto cuando las mismas, según las disposiciones de esta ley, deban considerarse de fuente argentina, en cuyo caso los establecimientos estables que las obtengan continuarán revistiendo el carácter de beneficiarios del exterior y sujetos al tratamiento que este texto legal establece para los mismos” – Parte Pertinente – Ley 20.628

³² “Principios para determinar la renta y el capital de establecimientos permanentes: su aplicación a entidades financieras y compañías de Seguros”- Derecho Tributario Tomo XIV – p.3

³³ “La empresa, la unificación del derecho de obligaciones y el derecho mercantil” – Broseta Pons, M – Editorial Tecnos S.A. – Madrid 1965 – p.175

³⁴ Dictamen Nro 7/80 – Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos de la Dirección General Impositiva – Boletín DGI del 7 de Mayo de 1980

definición ha sido tanto criticada por algunos - Balzarotti³⁵ - y elogiada por otros - Reig³⁶ - parece un buen punto de partida, pero alguno de sus elementos requieren precisiones.

Tampoco el alcance de la palabra estable resulta preciso. En el punto anterior se hizo mención a los conceptos de fijeza y permanencia. Nos preguntamos si ambos son necesarios en forma conjunta o indistinta. En opinión de Gotlib³⁷, ambos conceptos son complementarios y necesarios.

Mas allá de las cuestiones relativas a la definición del término empresa que brevemente desarrollamos y centrando nuestra atención en lo que a comercio electrónico se refiere, podemos hacer extensiva las conclusiones enunciadas en el punto anterior, en lo que respecta al impuesto a las Ganancias.

*Sugiero buntas 2
Res. C.A.*

³⁵ "El concepto de empresa: una contribución para definirlo" – Balzarotti, G – Derecho Fiscal Tomo XXXII – p.865 y sigtes.

³⁶ "Impuesto a las Ganancias (9na. Edición Actualizada) – E. Reig – Editorial Macchi – p.169

³⁷ Idem Ob. Cit.24

Capítulo IV – El comercio electrónico y la Administración Tributaria

1- Los nuevos desafíos de las Administraciones tributarias en el comercio electrónico

El papel de las Administraciones Tributarias con respecto al comercio electrónico es doble. Por un lado, tienen un papel a desempeñar en el logro de todo el potencial del comercio electrónico proporcionando un ambiente fiscal en el que el comercio electrónico se pueda desarrollar. Por el otro lado, deben asegurarse de que el comercio electrónico no socave la capacidad de los gobiernos para obtener los ingresos requeridos.

Existen muchos retos planteados por el comercio electrónico que deben ser enfrentados por las Administraciones Tributarias. Por ejemplo, podemos citar que, *en el ambiente comercial convencional*, las Administraciones Tributarias confían en ser capaces de identificar al contribuyente, lograr acceso a la información verificable sobre los asuntos de tributación de los contribuyentes y tener mecanismos eficientes para recaudar el impuesto adeudado. En cambio, en el ambiente del comercio electrónico, no es posible identificar a los contribuyentes con precisión. Un negocio que se dedica al comercio electrónico a través del Internet, solamente puede ser identificable mediante su nombre de dominio, no obstante la correspondencia entre un nombre de dominio y la ubicación donde se realiza la actividad es poco convincente³⁸.

No obstante, la correspondencia entre un nombre en la red y la ubicación donde se realiza la actividad, es tenue. El punto es graciosamente ilustrado por un dibujo animado que apareció inicialmente en la revista New Yorker, donde se ven dos perros sentados delante de una terminal de computador con el título "En el Internet, nadie sabe que usted es un perro"³⁹. A medida que las empresas pequeñas a medianas se dedican a más actividades en el comercio electrónico internacional, esta falta de identificación se puede tornar más problemática, y no solamente para las autoridades tributarias. Aun con negocios internacionales bien conocidos, el nombre que aparece en la red no necesariamente indica que se está tratando con la oficina de Londres, Bermuda, o Nueva York.

Además, existen casos en que el nombre que aparece en Internet puede implicar una relación con un negocio bien conocido, sin que dicha relación exista, dando lugar a disputas sobre marcas de comercio.

Sin una identificación precisa de los contribuyentes, resulta difícil aplicar los impuestos. Aun si se puede identificar al contribuyente, pero no su ubicación física en el mundo, ello dará origen a disputas jurisdiccionales entre las autoridades tributarias, con todos los riesgos concomitantes de la doble tributación.

³⁸ Dice el Dr. Vicente Oscar Díaz, refiriéndose a las Administraciones Tributarias y el cibercomercio que "Ante tanta polémica y confusión por parte de las autoridades administrativas, se ha propuesto, para evitar el fraude fiscal al que tanta importancia le asigna Giampaolo Corabi en el cibercomercio, la introducción de una nueva figura tributaria que grave el comercio electrónico, denominada "bit tax". "Conceptos Primarios para definir la imposición sobre el Comercio Electrónico". Revista Impuestos 2000 Tomo A p. 739. Editorial La Ley.

³⁹ "El comercio electrónico y la Tributación". J.Owens. Portugal, Septiembre 1999. P.5

Los negocios responsables que se dedican al comercio electrónico reconocen que hay sólidas razones comerciales para que ellos trabajen con el gobierno a fin de asegurar la identificación adecuada. Medidas tales como el registro de los nombres comerciales, direcciones de correo y número de teléfono y facsímil en sus sitios en Internet, promoverán la confianza de los consumidores. Dichas medidas también harán frente a algunos de los desafíos confrontados por la autoridades tributarias al identificar a los contribuyentes.

Además de los aspectos de identificación, cuando las autoridades tributarias tienen necesidad de verificar la información proporcionada por el contribuyente, pueden confiar en información de terceras personas de instituciones financieras u otros intermediarios. En el ambiente electrónico, los libros y registros electrónicos pueden ser fácilmente almacenados en una jurisdicción extranjera.

En el ambiente comercial convencional, los contribuyentes mantienen libros y registros y proporcionan información a las autoridades tributarias para respaldar la liquidación del impuesto. La codificación, usada con bastante legitimidad para proteger los secretos comerciales, también puede ser usada para negar a las autoridades tributarias acceso a los registros.

Las fuentes tradicionales de información de terceras personas también pueden ser restringidas, ya que Internet estimula el proceso de eliminación de la intermediación. Todos estos avances pueden dificultar a las autoridades tributarias la obtención de la información necesaria para la imparcial administración de las reglas tributarias. Las autoridades fiscales también pueden confrontar dificultades para recaudar físicamente el impuesto en el mundo virtual.

Los grupos de profesionales de la contabilidad también están enfrentando desafíos similares al realizar las auditoría comerciales. Las administraciones tributarias tienen la oportunidad de trabajar con las organizaciones contables para desarrollar conjuntamente formas de enfocar estas preocupaciones compartidas.

El problema de la codificación también puede ser mitigado siguiendo prácticas comerciales tales como el uso voluntario de recuperación de claves o terceras partes de confianza. Una gran parte de los ingresos tributarios son recaudados por intermediarios. Los empleadores tienen la responsabilidad de recaudar el impuesto sobre salarios; los negocios, los impuestos al consumo; las instituciones financieras, los impuestos sobre intereses y regalías. En algunos casos, el comercio electrónico puede eliminar estos intermediarios (cuando, por ejemplo, un productor trata directamente con el consumidor en lugar que a través de un vendedor al detalle), de modo que las autoridades tributarias tengan que recaudar pequeños montos de un gran número de contribuyentes. Ello puede colocar un costo de cumplimiento inaceptablemente alto sobre los contribuyentes y altos costos administrativos sobre las autoridades tributarias. No obstante, es probable que a medida que se desarrolle el comercio electrónico, surjan igualmente muchos puntos nuevos de intermediación.

Los paraísos tributarios y las facilidades bancarias en ultramar pueden ser más prontamente usadas en el 'mundo alambrado'. Al contribuyente promedio le puede resultar cada vez más fácil utilizar los centros financieros en ultramar. Las transacciones bancarias a través de Internet ofrecerán acceso sencillo, bajos costos de transacciones, un grado de anonimidad y la transferencia inmediata de fondos, todos estos atributos que no están disponibles actualmente. Si estos atributos pudiesen ser combinados con instituciones en ultramar bien administradas dentro de un ambiente seguro, es probable

que una clientela mucho mayor se vería atraída hacia estos servicios que la que los utiliza actualmente.

El reto que confrontan las autoridades tributarias en este nuevo ambiente global es cómo reconciliar las fronteras fiscales nacionales con el mundo sin fronteras del comercio electrónico. Una iniciativa proviene de la OCDE, que considera que es necesario un diálogo verdaderamente global entre las autoridades tributarias.

Para iniciar este proceso, la OCDE ha emprendido una asociación de trabajo con economías en América Latina, Asia y los nuevos estados independientes de la antigua Unión Soviética. También ha invitado al CIAT, CREDAF, IOTA y CATA a que participen. Al mismo tiempo, la organización ha establecido una red de grupos de discusión intergubernamentales de comercio electrónico dentro de cada una de las áreas anteriormente mencionadas, así como un foro público para la discusión del comercio electrónico. Las tecnologías del comercio electrónico abren nuevas formas para que las autoridades tributarias emprendan la tarea de administrar las leyes tributarias y recaudar ingresos tributarios, así como nuevas formas de interactuar con una comunidad más amplia. Por ejemplo:

- la comunicación entre las autoridades tributarias y los contribuyentes se puede revolucionar y el acceso a la información se puede aumentar para ayudar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias;
- se pueden simplificar los requerimientos de registro y presentación de declaraciones de impuestos;
- *la liquidación y recaudación de impuestos por medios electrónicos pueden ser la norma, más que la excepción;*
- se facilitarán formas más sencillas, rápidas, seguras de pagar y obtener devoluciones de impuestos.

Los gobiernos deben aprovechar las oportunidades ofrecidas por las nuevas tecnologías de comunicación para mejorar el servicio que proporcionan a los contribuyentes, reducir el costo de cumplimiento con las reglas tributarias y usar más efectivamente los recursos dedicados a la recaudación de impuestos.

Aunque muchos contribuyentes reciben devoluciones de impuestos a través de depósitos electrónicos en sus cuentas bancarias, no existen disposiciones para que los contribuyentes utilicen retiros automáticos, tarjetas de débito o tarjetas de crédito para pagar sus impuestos.

Por primera vez, en 1999, los contribuyentes en los Estados Unidos que presentaron sus declaraciones electrónicamente pudieron pagar sus impuestos mediante un retiro directo de sus cuentas bancarias, de forma muy similar a la que los consumidores pagan actualmente sus hipotecas o cuentas de servicios públicos.

Aun cuando el debate político ha tendido a enfocar las actividades de negocio a consumidor (B-to-C) (aspectos de los derechos de privacidad del consumidor, por ejemplo), son las actividades de negocio a negocio (B-to-B) las que son y probablemente continúen siendo el futuro previsible, la parte dominante del comercio electrónico. Excluyendo las transacciones gubernamentales, aproximadamente el 80% del comercio electrónico se realiza entre negocios. Y aun dentro del segmento de negocios, existe una amplia diversidad.

Las empresas multinacionales, por ejemplo, han usado las tecnologías Internet para desarrollar redes globales entre sus subsidiarias. Las PYMES están explotando rápidamente las formas en que se puede utilizar Internet para que les de acceso a los mercados en ultramar. Las compañías de servicios profesionales, en áreas tan diferentes como la arquitectura y finanzas ya están usando Internet para desarrollar y promover sus servicios a otros negocios.

Las autoridades tributarias comenzaron a tomar nota de estos patrones diferentes al diseñar los nuevos sistemas tributarios. Las necesidades y problemas planteados por las transacciones de negocio al consumidor no deben dictar el tratamiento de las transacciones de negocio a negocio. Las dificultades para manejar un creciente número de transacciones extrafronterizas realizadas por las PYMES, no necesariamente deben determinar las formas de gravar a las Multinacionales.

El desafío que, también, enfrentan los administradores tributarios es adaptar la legislación, procedimientos y prácticas existentes para superar deficiencias que surjan como resultado de nuevos medios de comunicación y entrega de productos.

Es con este enfoque en mente que la OCDE, en colaboración con países interesados fuera del área de la OCDE, ha emprendido la tarea de lograr un consenso internacional para la tributación del comercio electrónico. El 8 de octubre de 1988, la OCDE emitió un conjunto de condiciones marco para regir la tributación del comercio electrónico. Estas condiciones fueron redactadas con la cooperación de varios países fuera de la OCDE, el CIAT, la Asociación de Administradores Tributarios de la Mancomunidad Británica (CATA), la Unión Europea, la Organización Mundial de Aduanas, y la comunidad empresarial.

Las mismas fueron acogidas por los Ministros en la Reunión Ministerial de la OCDE realizada en octubre de 1998, adoptadas por los países de la APEC en una Reunión Conjunta OCDE-APEC en noviembre de 1998 y fueron ratificadas por los Ministros de Finanzas de la APEC en mayo de 1999.

Las principales conclusiones de las condiciones marco fueron:

- que las tecnologías que constituyen la base del comercio electrónico ofrecen a los gobiernos nuevas e importantes oportunidades para mejorar el servicio al contribuyente, y que se deben proseguir esas oportunidades;
- que los principios de tributación que dirigen a los gobiernos en relación con el comercio convencional, deberían adecuadamente dirigir a los gobiernos en relación con el comercio electrónico: siendo estos principios la neutralidad; eficiencia; certeza y simplicidad; efectividad e imparcialidad y flexibilidad;
- que dichos principios pueden ser implantados para el comercio electrónico a través de las reglas tributarias existentes, aunque con cierta adaptación de estas últimas;
- que no debe haber tratamiento tributario discriminatorio del comercio electrónico;
- que la aplicación de estos principios debe conservar la soberanía fiscal de los países, garantizar una justa repartición de la base tributaria entre los países y evitar tanto la doble tributación como la inintencional no tributación; y

- que el proceso de darle vida a estos principios deberá involucrar una intensificación de la colaboración y consulta con las economías fuera del área de la OCDE, con grupos de contribuyentes empresariales y no empresariales.

Una aplicación internacionalmente consistente de estos principios al comercio electrónico ayudará a mantener la soberanía fiscal de los países, logrará una justa distribución entre los países, de la base tributaria del comercio electrónico y deberá minimizar el riesgo de la doble tributación y la no tributación.

Las tecnologías que constituyen la base del comercio electrónico también pueden abrir nuevas avenidas de recaudación (muchos países ya están aceptando la presentación de las declaraciones y pago de impuestos por medios electrónicos). Los negocios ya están experimentando con la inclusión de la función de recaudación de impuestos en sus operaciones comerciales.

Un temprano experimento fue la iniciativa Navidad electrónica de Microsoft, United Parcels Services (UPS), y otros, para las Navidades de 1997. Bajo esta iniciativa, se podían ordenar y pagar en línea los regalos de Navidad, cubriendo el pago de todos los impuestos y derechos que eran enviados a la jurisdicción pertinente, mientras que el regalo era entregado en la puerta de la persona a la que iba dirigido. Esta iniciativa demuestra que la recaudación de impuestos en línea es técnicamente factible, aunque todavía persisten problemas prácticos.

Subsecuentemente, otras compañías como Hewlett-Packard e IBM, han desarrollado sistemas prototipo que podrían permitir la recaudación de impuestos como parte de una transacción. Los grupos de normas abiertas han desarrollado protocolos tales como el comercio abierto de Internet. Pareciera que la tecnología presenta soluciones potenciales, así como desafíos.

Los paraísos tributarios y las facilidades bancarias extraterritoriales pueden ser usados más fácilmente en el "mundo de las conexiones". El contribuyente promedio puede encontrar que resulta cada vez más fácil utilizar los centros financieros extraterritoriales. Las transacciones bancarias a través de Internet ofrecerán acceso sencillo, bajos costos de transacción, un grado de anonimato y la transferibilidad inmediata de fondos – todos atributos que no están ampliamente disponibles en la actualidad. Si estos atributos pueden ser combinados con instituciones extraterritoriales bien manejadas dentro de un ambiente seguro, es probable que se atraiga una clientela mucho mayor hacia estos servicios que los que los utilizan actualmente. Las autoridades tributarias no pueden permanecer pasivas a la luz de dichos avances.

2- Las medidas a tomar por las Administraciones tributarias con respecto al comercio electrónico

Como ya observamos, el fenómeno del comercio electrónico es producto de la globalización. Ante este nuevo reto, ¿cuáles son las medidas que pueden tomar las distintas Administraciones tributarias? Por ejemplo, el IRS intenta enfocar sus deberes desde el punto de vista del contribuyente global.

Esta perspectiva de contribuyente global influye en numerosos aspectos, por ejemplo para llevar adelante las actividades de cumplimiento, las Administraciones

tributarias deberán contar con personal con destrezas que se equiparen con el contribuyente global. Requerirán tener auditores que estén globalmente concientes y capacitados en las disposiciones tanto locales como internacionales.

Algunos de los pasos que se están llevando adelante para estar en posición ante el fenómeno globalizador del comercio electrónico son:

- a) Capacitación
- b) Desarrollo de nuevas posiciones de personal
- c) Hacer de la globalización una iniciativa estratégica
- d) Cooperación Intenacional

a) Capacitación

Compende educar al personal no internacional en relación con las disposiciones internacionales de la ley tributaria del país. Se deberá incorporar la conciencia internacional en la capacitación básica de funcionarios recién ingresados.

b) Desarrollo de nuevas posiciones de personal

Los aspectos internacionales deberían ser responsabilidad de un Gerente Internacional que asigna y dirige a los auditores internacionales. Este es un intento que las Administraciones Tributarias pueden realizar con el objeto de equiparar sus destrezas con las del contribuyente, por lo que requerirá que la persona que ocupe esta posición gerencial sea capaz de manejar un asunto tributario internacional al igual que uno local.

c) Hacer de la globalización una iniciativa estratégica

Dadas las nuevas formas de hacer negocio caracterizada por renta de capital intelectual y servicios con alta creación de valor, las Administraciones Tributarias deberían:

- mejorar el servicio al cliente/cumplimiento: Desarrollar estrategias para atender asuntos, incluyendo la solución de asuntos locales e internacionales antes de que se presente la declaración. Identificar nuevos riesgos asociados con el comercio electrónico y el creciente movimiento de intangibles
- aumentar las capacidades internas: Expandir la globalización y capacitación internacional para los empleados. Aumentar el conocimiento del empleado del comercio electrónico incluyendo el proveer a los auditores de accesos a Internet y capacitación respecto al uso de internet
- Diseñar la estructura organizacional: hacer a toda la organización responsable, al menos en parte, de algo que tenga que ver con lo internacional
- Desarrollo de Alianzas estratégicas: Desarrollar relaciones efectivas con otros países. Participar activamente de organizaciones internacionales, involucrar de modo creciente a la comunidad de tributaristas, desarrollar relaciones positivas con otras agencias gubernamentales, trabajar estrechamente con los contribuyentes, etc.

d) Cooperación Internacional

El disponer de personal que esté globalmente conciente hará que la Administración Tributaria realice la necesidad de la cooperación internacional. Porciones cada vez mayores de las administraciones tributarias se están dando cuenta que la información que requieren para hacer su trabajo cada vez menos se encuentra dentro de las fronteras del país. A medida que aumentan las transacciones y operaciones internacionales dentro del comercio electrónico, igualmente aumentará la necesidad de que la información se encuentre fuera del alcance de la Administración.

Muchos países tienen legislación que requiere que los contribuyentes proporcionen información de origen extranjero que es importante para su obligación tributaria. La mayoría de los administradores tributarios reconocen que ello será crecientemente insuficiente. El hecho de estar conciente de la necesidad de la cooperación internacional continúa aumentando.

Países del CIAT y la OCDE están discutiendo y celebrando convenciones y acuerdos tributarios. Ambos organismos parecen estar encaminados hacia la misma realización. Las Administraciones Tributarias deben cooperar internacionalmente sobre una base amplia. Para facilitar el comercio electrónico, debemos llegar a un acuerdo respecto a las definiciones tributarias que crean un impacto en las transacciones extrafronterizas. A fin de ofrecer el mejor servicio al contribuyente, las Administraciones Tributarias deben compartir la información respecto a la mejor forma de fiscalizar internet y el comercio electrónico.

Existen tres formas o actividades de cooperación Internacional Tributaria, a saber:

- 1) Organizaciones Internacionales (CIAT, OCDE, etc): La base de estas organizaciones es variada. Algunas organizaciones se basan en región geográfica, otras en economía, otras en el idioma. El número de organizaciones y el volumen de sus actividades han aumentado sustancialmente en los últimos años.
- 2) Areas de Cooperación Internacional: Un ejemplo de cooperación internacional es la de la que realizó la OCDE con la participación de los países del CIAT, y a través de BIAC, representantes de negocios, en donde concluyeron un proceso que involucra a Grupos de Asesoría Técnica (GATs) que examinaron tanto los aspectos Técnicos como Administrativos del comercio electrónico.

El trabajo de los GAT's abarcó aspectos técnicos del derecho tributario tales como caracterización de la renta y utilidades de los negocios, impuestos al consumo y auditoría en un ambiente de Internet. Los resultados de estos esfuerzos han sido generalmente reconocidos como muy exitosos. El GAT sobre caracterización de la renta llegó a un consenso respecto a como casi 30 tipos de renta proveniente del comercio electrónico deben caracterizarse para fines de tratados

Igualmente notable es un esfuerzo realizada en un area significativamente diferente del Comercio electrónico. Un grupo de países dentro de la OCDE han trabajado conjuntamente para preparar una presentación para el Consejo de Asesoría Gubernamental de ICANN. En resumen, esto tiene que ver con la información que un solicitante tiene que proporcionar para obtener un sitio web. Dos países, incluyendo Estados Unidos, realizaron estudios limitados sobre negocios de comercio electrónico. Ambos encontraron que aproximadamente

15% de los Negocios de Comercio electrónico auditados, no se pudo identificar la identidad del propietario del negocio. Los países trabajaron conjuntamente para redactar un documento en que estuvieron mutuamente de acuerdo, el cual fue presentado al Consejo de Asesoría Gubernamental en Australia. La discusión y debate respecto a la necesidad del documento y su contenido eran en ocasiones emotivos y acalorados, pero se logró la cooperación.

Otro ejemplo de cooperación internacional se refiere a la presentación por medios electrónicos. La presentación electrónica y el Servicio al contribuyente no eran áreas de alta prioridad para los negocios y por lo tanto, no fueron cubiertas por un GAT. Sin embargo los Administradores Tributarios sí la consideraron prioritarias. Por esta razón, se realizó una reunión en Copenhagen, especial de funcionarios tributarios responsables de la presentación electrónica. Los temas discutidos incluyeron los certificados digitales, pagos con tarjeta de crédito, sitios web, trabajo con contratistas externos.

Los métodos de cooperación están aumentando. Históricamente, habían tres medios: correspondencia escrita, teléfono y reuniones personales. Ahora se han agregado la videoconferencia e internet.

Conclusiones

Durante el trabajo desarrollado, se han caracterizado las particularidades del comercio electrónico y ha quedado establecido los cambios que esta nueva modalidad acarrea. De cara a estos cambios, uno puede estar tentado a poner en tela de juicio los valores o principios fundamentales en los cuales se basaron los modelos o formas de comerciar del pasado. Sin embargo, luego la experiencia nos demuestra que, los conceptos desarrollados por la historia y las soluciones por ellos generadas, se van ajustando progresivamente a los nuevos desafíos, siempre y cuando se les confiera la flexibilidad necesaria para aceptar nuevas interpretaciones. Nace así, un momento de duda en el que uno se cuestiona sobre si el orden o en nuestro caso, las modalidades comerciales existentes serán o no compatibles con el futuro tecnológico aplicado comercio. Este momento de duda es también un momento crítico para la tributación, es cuando debe hacer frente a cambios profundos de paradigmas.

El derecho, en especial el tributario, ha quedado siempre un poco rezagado a la hora de dar soluciones a desafíos nuevos. Su velocidad de respuesta es demasiado lenta si medimos su atraso en función del tiempo de respuesta esperada del derecho a la tecnología.

A pesar de toda esta situación, entiendo que los principios tributarios tradicionales, tales como el de equidad y neutralidad son igualmente aplicables al comercio electrónico. La aplicación de estos pilares de la tributación al comercio electrónico asegurarán que no exista ningún tipo de discriminación de operaciones, de sujetos, de modalidades de contratación, que afecte a favor o en contra de las transacciones tradicionales. Es necesario, subrayar que por éste mismo principio de “no discriminación” no debieran crearse nuevas figuras jurídicas, puesto que en sustancia, las tradicionales no han mutado con el advenimiento del comercio electrónico, siguen siendo los mismos institutos del Derecho Civil, Comercial, Tributario, etc.

Muchos trabajos se han escrito y muchas reflexiones se han dado con respecto a los temas de equidad y neutralidad, ya sea en el orden nacional o internacional; por lo que sería vano pretender originalidad, o innovación en este punto. Por lo que me sumo y coincido plenamente con la definición vertida por la OCDE con respecto al principio de neutralidad y equidad aplicado al comercio electrónico, cuando establece que “la tributación debería encaminarse a asegurar la neutralidad y equidad entre las diferentes formas de comercio electrónico, y entre las formas convencionales y las formas electrónicas de comercio. Las decisiones deberían estar motivadas por consideraciones económicas y no fiscales (el subrayado me pertenece). Los contribuyentes que se encuentran en situaciones similares y que efectúan transacciones similares, deberían ser sometidos a niveles de imposición similares”.

Observamos que por su propia naturaleza el comercio electrónico constituye una forma radicalmente nueva de transacciones comerciales: división y posibilidades de deslocalizaciones de los proveedores, internacionalización de las transacciones, dificultades relativas al seguimiento de las transacciones, etc. Por otro lado, quedó establecido que el comercio electrónico modifica fundamentalmente la relación entre el proveedor y el consumidor. Primero, porque tiende a suprimir a los intermediarios y segundo, porque pone en contacto a uno y los otros sobre una escala universal totalmente desterritorializada. Intentar solucionar este nuevo escenario fiscal con los extremos de un sin fin de soluciones, a través del “Bit Tax” o “Tax heaven”, no me parece que proporcione solución; por el contrario estarían de alguna manera, vulnerando los principios de sostuve en párrafos anteriores, sobre equidad e igualdad. Como en la gran

parte de los problemas de nuestras vidas, la solución se encuentra en la mitad del sin fin. Sin lugar a dudas, es difícil encontrarla, pero entiendo que los países debieran estudiar y profundizar aún más el tema, en la búsqueda incansable de la o las soluciones intermedias, de forma tal que se mantenga inalterables los principios tributarios mencionados.

Las dificultades en materia de imposición directa resultan, de forma evidente, de la obsolescencia del concepto tradicional de territorialidad aplicada a las nuevas potencialidades de Internet y la clasificación de la renta. En materia de imposición sobre los resultados, el desafío que aparece, en términos de equidad y neutralidad es de no penalizar ni aventajar, por una parte, los actores del comercio tradicional con relación a los del comercio electrónico; por otra parte, entre estos últimos, los operadores nacionales con relación a los operadores internacionales. De una manera general, las reglas de territorialidad que permiten la tributación de las actividades comerciales realizadas por medio de Internet resultan, en los diferentes Estados, de la combinación de la legislación interna y de los convenios para evitar la doble imposición internacional. Basándonos en esta última fuente del derecho, podemos afirmar que, se le debiera dar el tratamiento de Beneficios empresariales a todas las rentas derivadas del comercio electrónico, salvo en los casos de derechos de explotación, el mantenimiento de programas informáticos y las operaciones de adquisición de contenidos de exposición pública protegidos por el derecho de reproducción del propietario del contenido; a estos últimos tipos de renta, se le debería dar el tratamiento de Cánones.

Otra dificultad en materia de impuestos directos en el comercio electrónico, lo constituye la configuración o no del concepto de "establecimiento permanente" definido como tal en el Artículo 5 del Modelo de Convenio. Sabemos que el problema de calificar una máquina o a un servidor como un establecimiento permanente, no ha sido pacífico⁴⁰ y que la imposición tiene lugar dentro de un Estado cuando la empresa se ubica físicamente allí, sea por ella mismo, sea a través de un establecimiento permanente o aún una sede de dirección efectiva. Mas allá de esto, debo concluir diciendo que el servidor es la única entidad que reúne las características necesarias y suficientes para constituir un establecimiento permanente y por ende, estar sujeto a imposición en el país donde su ubique.

Pueden existir dificultades para localizar al sujeto – persona física o jurídica- que obtiene la renta derivada del comercio electrónico, dado que puede camuflarse bajo sistemas de seguridad complejos (encriptados), o porque puede o no coincidir el nombre informático que genera el servicio o permite obtener el producto, con la identidad de la persona que lo maneja. Una misma computadora o sitio "web" puede ser servido, creado o utilizado por sujetos y entidades diferentes, dificultándose enormemente su ubicación y control. Entiendo que para poder localizar al sujeto que interviene en las transacciones de comercio electrónico, debiera basarse en la propia identificación del cliente o comprador, respaldada por un rango variado de criterios, tales como: información sobre pagos, software de geolocalización, certificados digitales, etc.

El panorama en materia de imposición directa e indirecta del comercio electrónico, también se presenta en la legislación tributaria de nuestro país. Sin lugar a dudas y así como sucede en gran parte del mundo el panorama es tan incierto y variado que podría generar riesgos en materia de neutralidad y equidad. En efecto, si las soluciones que se mantengan generan desequilibrios manifiestos, o soluciones claramente equilibradas, pero fácilmente deformables, los fenómenos de evicción y sustitución de los operadores y

⁴⁰ Existen distintos antecedentes, distinguiéndose la Sentencia del TJCE del 06/07/85 y la sentencia del BundesFinanzHof alemán del 30/10/96.

de los productos serán masivos y las consecuencias sobre el tejido económico y fiscal, mayores. En lo que respecta específicamente a nuestro IVA, concluyo que están fuera del objeto del impuesto la transferencia de bienes inmateriales dentro del comercio electrónico y que entiendo, gravadas las cesiones de derecho de uso excepto que se trate de derechos de autor. En el ámbito del Impuesto a las Ganancias y Ganancia Mínima Presunta, se determinó que el servidor es el único ente que posee las características esenciales para ser considerado como establecimiento permanente, y por ende sujeto a la imposición de ambos gravámenes.

La tecnología informática también tiene su impacto en la forma que los contribuyentes realizan sus negocios a través del comercio electrónico, sin dejar rastros y pistas para auditoría fiscal, situación que obliga a las Administraciones Tributarias a desarrollar sistemas mas sofisticados de control de la evasión. La evasión fiscal producto del comercio electrónico constituye un reto muy serio para todas las administraciones tributarias. Como es imposible controlar toda la información transmitida por Internet, resulta imposible fiscalizar todas las transacciones comerciales y financieras realizadas mediante Internet. El problema es aún mas agudo cuando las transacciones se realizan utilizando formato digital.

A mi criterio, los vectores que deberían seguir las distintas Administraciones tributarias para enfrentar este problema debieran ser: la capacitación del personal de la Administración, el mejoramiento del servicio al cliente, el desarrollar estrategias para atender cuestiones locales e internacionales, la identificación de nuevos riesgos subjetivos asociados con el comercio electrónico, el desarrollo de alianzas estratégicas locales e internacionales y la cooperación entre las Administraciones Tributarias del mundo

En síntesis, la cuestión tributaria del comercio electrónico recién comienza y nos espera recorrer un largo camino que sin lugar a duda estará lleno de desafíos e incertidumbre.

Bibliografía

- “Tributación en el MERCOSUR” – Evolución, comparación y posibilidades de coordinación” – A.Barralex L.Vilella - BID/INTAL/ITD – Buenos Aires, 2003
- “Los convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes” – J.M.Vallejo Chamorro, M.Gutierrez Loza – Inst.Estudios Fiscales Doc.Nº6/02
- “Public Comments received on the discussion draft on the attribution of profits to Permanent Establishment” - Electronic Commerce Tax Study Group -Feb, 2001
- “E-Commerce: To tax or not to Tax? That is the question..or is it?” A. Nellen – Berkeley Center of Law & Technology - June,2001
- “E-commerce taxation and tariff Issues” – Global Information Infrastructure Electronic Commerce Comitee- August, 2000
- “E-commerce y establecimiento permanente” – Artículo de G.D.Perez
- “Economic analysis of Taxing Internet and other Remote sales” – Statement of G.T.Woodward – Comitee on Finance United State Senate – August, 2001
- “Economic Issues in Taxing Internet and Mail-order sales” – Congress of United State of America – October 2003
- “Fiscalidad del comercio electrónico. El punto de vista de la OCDE” –Peres Moles Palleja-Planificación Tributaria – Barcelona
- “Overview to E-commerce taxation” A.Nellen – July 2003
- “In a world without borders: The impact of taxes on Internet Commerce” – A.Gollsbee-Working paper 6863 – National Bureau of Economic Research, 1998
- “Implementation of the Ottawa Taxation framework Conditions – The 2003 Report” – OECD
- “Iniciativa europea del comercio electrónico” –Comunicación al parlamento europeo- 1997
- “International Electronic Commerce – Definition and Policy Implications” – Report to the ranking senate minority - March 2002
- “Internet business, Local taxation and Nexus” – A.Nellen – California Municipal Revenue and Tax Association – October 2004
- “When Does E-Commerce Result in a Permanent Establishment? The OECD's Initial Response” –Howard J. Levine David A. Weintraub - April 14, 2000- Tax Management International Journal
- “La fiscalidad en el comercio electrónico: Fiscalidad indirecta” – J.A.Rodriguez Ondarza – Documento 6/2001 – Madrid

“La neutralidad de los métodos para evitar la doble imposición internacional en un contexto de libre circulación de capitales” – P.Sanmartin Jaramillo- Universidad de Alicante

“Electronic commerce: Taxation framework conditions” OECD

“Overview of federal domestic tax – Consideration for an internet Company” – A.Nellen – San Jose State University

“Timeline Review of activities related to Discussions on Internet Taxation – A.Nellen, 2001

“Tax treaty Characterisation issues arising from e-commerce” OECD, Feb 2001

“Clasificación impositiva de los productos digitales” – C.Forcada – Revista Impuestos 2001 B- 2378, Ed La Ley

“E-commerce y su problemática ante el impuesto al valor agregado” - McEwan, Juan P. - PET N° 209; LEXCO FISCAL - 2000

“Comercio electrónico. Posibilidades actuales y futuras de uso del Internet” – J.Owens, G Perez Navarro – 34° Asamblea del C.I.A.T.

“Conceptos primarios para definir la imposición sobre el comercio electrónico” - Díaz, Vicente O. – Revista Impuestos 2000-A, 739 – Ed. La Ley

“Ideas esenciales, conclusiones y propuesta. Consejo Profesional de Ciencias Económicas Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Décimo congreso tributario. 23 al 25 de octubre de 2003”

“El cibercomercio y sus implicancias tributarias primarias” - Díaz, Vicente O. – Revista Impuestos 2003-17, 18 –Ed. La Ley

“El comercio electrónico y la tributación”. - Owens, Jeffrey - Boletín Impositivo C.I.A.T.

“El concepto de establecimiento permanente: análisis del artículo 5° del modelo de la o.c.d.e. Con relación al comercio electrónico”. - Gutman, Marcos G.- Rev. Arg. de Derecho Tributario, 2002 (Julio/Septiembre), 599

“El derecho a la información del contribuyente en el derecho argentino y en el derecho español. Un estudio comparado.” - Villaverde Gómez, María B. - Rev. Arg. de Derecho Tributario, 2002 (Julio/Septiembre), 697

“El derecho represivo no sirve para recaudar” - Díaz Ortiz, José A. – Rev. IMP 2003-17, 23 – Ed. La Ley

“El derecho tributario del siglo xxi: problemática del comercio electrónico y los principios del derecho tributario internacional” – Gildemeister Ruiz Huidobro, Alfredo- Rev. Arg. de Derecho Tributario, 2002 (Enero/Marzo), 59

“Establecimiento permanente. Características y análisis comparativo” - Estivill, Sergio-

Rev. IMP 2003-23, 21 – Ed. La Ley

“Imposición sobre la renta. Personal y societaria. Comentario de Damarco, Jorge Héctor” - Fernández, Luis Omar - Publicado en: LA LEY 23/10/2002, 5 - LA LEY 2003-A, 1350 –

“Impuestos a las ganancias y al valor agregado. Comercio electrónico. Pago a beneficiarios del exterior” - Rolando, Félix J. Saladino, Andrés C. – Rev. IMP 2001-A, 1016 – Ed. La Ley

“Impuestos en el comercio electrónico: preguntas similares con nueva tecnología. Parte i. Los distintos tipos de ingresos”. Gotlib, Gabriel - PET N° 229

“I.V.A.: operaciones internacionales en el comercio tradicional o electrónico y fiscalidad indirecta” - Malherbe, Jacques Grau Ruiz, María Amparo - Rev. IMP 2002-A, 73 –Ed La Ley

“Jurisdicción tributaria aplicable al comercio electrónico - implicaciones para el sistema europeo del iva.” Aujean, Michel- Boletín Impositivo N°; LEXCO FISCAL – 2000

“La administración tributaria y el nuevo contexto socioeconómico” - Pagani, Pedro J. – Rev IMP 2003-17, 48 – Ed. La Ley

“La calificación jurídica de la renta producida por el comercio electrónico.” - Corabi, Giampaolo – Rev. IMP 2002-A, 159 – Ed. La Ley

“La exportación de servicios: el tratamiento en el I.V.A. de las prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se realiza en el exterior” -Fenochietto, Ricardo – Rev. IMP 2005-3, 515 – Ed La Ley

“La intimidad económica como derecho protegido constitucionalmente.” - Díaz, Vicente O. - PET N° 197

“La neutralidad y equidad tributaria en el comercio electrónico. “- Glaize, Antoine - Publicado en: Boletín Impositivo

“La territorialidad de la imposición “- Sacchetto, Claudio -Publicado en: Rev. Arg. de Derecho Tributario (RADT) 2003 (abril-junio), 373

“Comercio electrónico. La tributación y caracterización de las rentas en el modelo de convenio de la OCDE” - Campagnale, Norberto P. Catinot, Silvia G. Parrondo, Alfredo J. - Boletín Impositivo –

“Nuevas modalidades de contratación. El comercio electrónico, una meta que debemos alcanzar.” - Navarrine, Susana Camila - PET N° 167

“Políticas impositivas para el comercio electrónico en Internet” - Núñez, Adriana S. - PET N° 167

“Procesamiento de datos en server remoto: ¿es servicio de asistencia técnica? “ -Yemma, Juan C. - PET 2004 (octubre-311), 1

“Reflexiones sobre la influencia de la globalización en los principios tributarios - García

Novoa, César - Rev. Arg. de Derecho Tributario (RADT) 2003 (enero-marzo), 3

“Reforma de las administraciones tributarias en los países miembros del CIAT de América latina y el Caribe: lecciones aprendidas y temas pendientes.” - Cosulich Ayala, Jorge
Publicado en: Boletín Impositivo

“Tributación en el comercio electrónico” - Germain, Pablo C. ~ Ballone, Mariano C.(1)- LA LEY, 2000-C, 1224; LEXCO FISCAL - 2000

“Estrategias fiscales y economía internacional.” - Lascano, Marcelo R. -Publicado en: IMP 2001-B, 2241

“Estudios sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria. La Jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y las Potestades Tributarias en el orden Provincial y Municipal. Comentario de Kern, Juan R. - Tejeiro, Guillermo O. -Publicado en: LA LEY 04/12/2002, 4 - DJ 15/01/2003, 131 - DJ 2003-1, 131 - LA LEY 2003-A, 1379

“Impuestos en el comercio electrónico: preguntas similares con nueva tecnología. Parte ii. El concepto de establecimiento permanente. Precios de transferencia. Aplicaciones prácticas en el contexto argentino.” Gotlib, Gabriel - PET N° 230

“Legislación soft en tributación internacional” - Telias, Sara D. Publicado en: PET

“Mitos y realidades en la tributación internacional” - Schindel, Angel - Publicado en: IMP 2003-17, 56

“Tributación en el comercio electrónico” – Carlos Konortoff Carlos Adrián -