

ALADI/SEC/Estudio 150/Rev. 2
25 de julio de 2003

ESTUDIO SOBRE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Presentación

La Secretaría General de la ALADI presenta el “Estudio sobre la situación tributaria del comercio electrónico”, elaborado con la colaboración de los consultores argentinos Norberto Pablo Campagnale y Juan Pablo McEwan, y de acuerdo a lo previsto en el Programa de Actividades de la Asociación para el año 2002 (Actividad V-34).

Los objetivos establecidos para el estudio sobre la situación tributaria del comercio electrónico son los siguientes:

- Estudiar y analizar el impacto que sobre los sistemas tributarios puede provocar la elusión impositiva generada por el comercio electrónico de bienes digitalizados realizado por fuera de los procedimientos y sistemas de control aduanero de los diversos países involucrados, e identificar los mecanismos más apropiados para evitarlo.
- Analizar el impacto impositivo producido por el desarrollo de actividades y empresas que generan gran cantidad de operaciones comerciales vía electrónica, con sujetos residentes de un mismo Estado, así como de aquellas operaciones electrónicas que se efectúan entre sujetos de diversos Estados, sin necesidad de instalarse en ellos.
- Determinar las consecuencias sobre la recaudación de impuestos nacionales y locales (provinciales, estatales, etc.), derivadas de la realización de operaciones de comercio electrónico dentro de un país.

La Secretaría General aspira que las recomendaciones contenidas en este documento, sirvan de apoyo a los gobiernos de los Países Miembros de la Asociación para enfrentar los desafíos que el comercio electrónico impone a la tributación, tanto en lo referido al diseño de sus sistemas fiscales como a las acciones que podrían llevarse a cabo para una correcta fiscalización de la renta o transacción.

ÍNDICE

	Página
Resumen y conclusiones	5
I. Introducción	10
II. Los criterios internacionales de imposición y los diferentes sistemas tributarios de los Países Miembros	13
II.1. Potestades tributarias – Criterios de vinculación en el impuesto sobre la renta	13
II.2. El concepto de residencia o domicilio	15
II.3. El concepto de establecimiento permanente	16
II.4. Mecanismos bilaterales– Convenios para evitar la doble imposición internacional	18
II.5. Beneficiarios del exterior - Calificación de la renta	20
II.6. Impuestos indirectos – Potestades jurisdiccionales	21
III. Recaudación tributaria en los Países Miembros de la ALADI	22
III.1. Impuestos generales al consumo	23
III.2. Impuestos sobre la renta	25
IV. Perspectivas de crecimiento del comercio electrónico	26
IV.1. El comercio electrónico en el mundo	26
IV.2. El comercio electrónico en América Latina	28
V. El impacto de la globalización en los sistemas tributarios	34
VI. Principales inconvenientes que las transacciones electrónicas producen en los tributos	36
VI.1. Impuestos generales al consumo	36
VI.2. Impuestos sobre la renta	41
VI.3. Impuestos aduaneros	45
VII. Soluciones y recomendaciones propuestas	48
VII.1. Impuestos generales al consumo	48
VII. 2. Impuesto sobre la renta	54
VII. 3. Impuestos y derechos aduaneros	72
Anexo I- Panorama internacional	75
I. Avances de organismos internacionales	76
II. Las políticas de los organismos internacionales sobre la imposición sobre el consumo	82
III. Las políticas de los organismos internacionales sobre la imposición sobre la renta	89
Bibliografía	91

Resumen y conclusiones

El fenómeno de la globalización de las economías, acentuado por los avances producidos en el campo tecnológico y de las comunicaciones, ha originado que los agentes económicos se encuentren ante la posibilidad de realizar operaciones electrónicas eliminando las fronteras geográficas o nacionales para conquistar nuevos mercados.

Esto ocasiona múltiples problemas a la tributación ya que los principios, criterios y lineamientos actualmente vigentes, han sido diseñados para transacciones llevadas a cabo en el comercio tradicional. Atento a lo señalado, resulta necesario encontrar una solución totalmente objetiva que permita solucionar los inconvenientes detectados y que no se encuentren influidas por los intereses recaudatorios de los diferentes países.

Ello, por cuanto las consecuencias derivadas de Internet en el ámbito de la gestión de los tributos son, en términos generales, por un lado la pérdida de capacidad de los fiscos en aplicar el sistema tributario tal como se encuentra hoy diseñado, y por el otro, la mayor competencia entre los Estados para tratar de someter a imposición las bases imponibles derivadas del comercio electrónico.

A modo de ejemplo puede mencionarse la posición adoptada por los principales países exportadores, respecto de la caracterización de las rentas obtenidas en las operaciones comerciales electrónicas, al considerar como prestaciones de servicios o compraventas internacionales, a la transmisión de bienes digitalizados, originando, que la operación no se encuentre sujeta a tributación en el país de la fuente.

Si tenemos en cuenta que la recaudación tributaria de los Países Miembros de la ALADI está compuesta, principalmente, por impuestos generales al consumo tipo valor agregado, y que las transacciones electrónicas provocan una reducción de los agentes intervinientes en la cadena de comercialización de un bien y, por ende, su agregado económico, los principales ingresos fiscales se verán afectados en gran medida.

Por lo antes expuesto, y considerando que las proyecciones de crecimiento del comercio electrónico para la región auguran un incremento promedio anual en el orden del 850%, creemos necesario que los Estados que conforman la ALADI adapten sus legislaciones internas de manera tal que se recepte esta nueva modalidad de realizar negocios y, a su vez, propicien las adecuaciones que se consideren pertinentes en los convenios para evitar la doble imposición internacional suscriptos o a suscribir con otros países.

A fin de llevar a la práctica dicha adaptación y teniendo en consideración que el comercio electrónico se encuentra en una etapa de constante y acelerada evolución, sugerimos que las reformas a introducir en las diversas legislaciones sean lo suficientemente claras y precisas para atender al principio de la seguridad jurídica, que se tenga presente el principio de neutralidad y que dichas normas se encuentren en constante revisión a fin de adaptarlas ante nuevas prácticas empresariales y comerciales.

En el presente estudio se han analizado las implicancias que el comercio electrónico provoca a la tributación en los impuestos más importantes, en función de su participación en el total de los ingresos tributarios de los países que conforman la ALADI. Dichos gravámenes son aquellos que gravan los consumos generales, tipo

valor agregado, y las rentas netas. A su vez, se ha analizado cómo afectan las operaciones electrónicas a los derechos y aranceles aduaneros.

Los problemas e inconvenientes detectados en cada uno de los tributos mencionados, los comentarios y observaciones pertinentes, así como las recomendaciones propuestas se ilustran en los siguientes cuadros:

Cuadro Nº 1

Impuestos generales al consumo		
Problema	Observaciones/Comentarios	Recomendaciones
Principio de neutralidad	Este principio tiene como objetivo no truncar el desarrollo del comercio electrónico con la creación de nuevos impuestos, o aplicando un tratamiento más gravoso a las operaciones que se desarrollen por esta vía.	Implementar nuevas medidas en las legislaciones locales respetando el principio de neutralidad, con el compromiso de evitar la implementación de medidas que perjudiquen el crecimiento del comercio electrónico.
Importación de servicios	Entre los Países Miembros de la ALADI, que no gravan los servicios prestados en el exterior y consumidos o aprovechados económicamente en el país, se encuentran: Bolivia, Colombia, Cuba, Ecuador, Paraguay y Uruguay. El auge y crecimiento del comercio electrónico facilita la posibilidad de contratar servicios en el exterior, razón por la cual la base imponible del tributo se verá afectada.	Modificar las normas legales del tributo a fin de alcanzar este tipo de operaciones que resultan ser muy comunes en el ámbito del comercio electrónico. Para ello, debe precisarse como criterio simplificado para la determinación del lugar de utilización o aprovechamiento de la prestación el domicilio del destinatario del servicio. Debe complementarse con la adecuación de las legislaciones locales precisando el concepto de domicilio.
Bienes digitalizados	Se debe tomar una postura respecto a si deben considerarse como bienes materiales o intangibles, o bien como prestación de servicios. Este problema puede verse incrementado ante la existencia de alícuotas diferenciales para bienes y servicios. La postura adoptada debe tener en cuenta el principio de neutralidad.	Las diferentes legislaciones tributarias locales deben prever de forma precisa la definición, alcance y tratamiento de aquellas prestaciones que resultan servicios, y por su parte, aquellas otras que deben ser entendidas como cesión de derecho, efectuando la correspondiente diferenciación ante una cesión de derecho de uso o en su caso, una cesión de explotación.
Localización de las operaciones	Los sujetos que transmiten bienes digitalizados por Internet pueden seleccionar el lugar que más les convenga para realizar la prestación.	Establecer como criterio el domicilio legal del prestador, como lugar de prestación del servicio.
Individualización del prestatario	Resulta complicado determinar quiénes son los partícipes de una	En este caso la postura más adecuada es gravar aquellas

Impuestos generales al consumo		
Problema	Observaciones/Comentarios	Recomendaciones
	transacción y en qué país se encuentran domiciliados y desde qué jurisdicción realizan tales operaciones. Resulta de fundamental importancia definir “dónde se considera prestado el servicio” y “dónde es consumido”.	operaciones en función del domicilio legal del sujeto titular de la tarjeta de crédito o de la cuenta bancaria con la que se paga el servicio o regalía. Sería conveniente que esto se complemente con regímenes de retención de impuesto sobre las entidades financieras.
Concepto de establecimiento permanente	Se deberá establecer cuándo se configura la existencia de un establecimiento permanente.	Ante ciertos supuestos, se puede presumir que un sitio Web podría ser considerado en las diferentes legislaciones de los Países Miembros, como un sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, adecuando la definición en concordancia con el Impuesto a las Ganancias.

Cuadro Nº 2

Impuestos sobre la renta		
Problema	Observaciones/Comentarios	Recomendaciones
Determinación de los sujetos que intervienen en la transacción	El inconveniente radica en determinar quién es el sujeto que obtiene rentas a través de operaciones efectuadas mediante un sitio web y dónde está físicamente ubicado.	Existen dos criterios aplicables: 1) lugar de radicación del <i>server</i> en el cual se encuentra contenido el sitio web: esta postura podría ser valedera en aquellos supuestos donde la operación/prestación se hace por medio de un <i>software</i> totalmente automatizado, sin intervención humana directa.
Lugar donde se produce el hecho imponible	A fin de establecer cuál es la jurisdicción fiscal con competencia para gravar las rentas obtenidas.	2) Lugar de dirección del prestador: entendemos que este criterio sería el de mayor conveniencia a los fines de una simplificación tributaria.
Administración tributaria con potestad para controlar las operaciones efectuadas y las rentas obtenidas	La deslocalización de los sistemas informáticos y las dificultades para identificar a los partícipes de una operación dificultan los controles de los organismos fiscales. Por otra parte, disminuyen los intermediarios que aportan informaciones al Fisco y/o adelantan el tributo (agentes de retención, percepción e información). Las operaciones de comercio	Si tenemos en cuenta que el comercio electrónico con mayor importancia actual y perspectiva de crecimiento es el denominado B2B, los fiscos deberían analizar la posibilidad de establecer como agentes de retención e información a las entidades intermediarias que actúan en el pago. La existencia de normas legales que regulen la validez jurídica de

Impuestos sobre la renta		
Problema	Observaciones/Comentarios	Recomendaciones
	electrónico disminuyen los medios de pruebas.	los instrumentos electrónicos y la firma digital deben ponerse en marcha cuanto antes. Resulta necesaria la regulación del esquema de facturación electrónica. El mismo debería diseñarse de forma tal que el Fisco tenga acceso a la información de las facturas electrónicas emitidas en su jurisdicción.
Calificación de los distintos tipos de rentas	Debe precisarse cuándo se está frente a una prestación de servicios y cuándo ante un pago de cánones o regalías.	Si bien los bienes (físicos y digitalizados) guardan presumiblemente el mismo carácter como producto comercial, a los efectos legales evidencian una diferente naturaleza jurídica, razón por la cual se justifica un distinto tratamiento con consecuencias tributarias homogéneas. La transferencia de productos digitalizados debe caracterizarse como prestaciones de servicios o cesiones de derechos, según la naturaleza jurídica de la operación. Resulta conveniente que los Países Miembros de la ALADI introduzcan las modificaciones legales necesarias en el impuesto sobre la renta de manera tal que se contemple la caracterización de este tipo de rentas, estableciendo una retención en la fuente específica cuando quien obtenga el ingreso sea un residente en el exterior. Los cambios legislativos deben ser acompañados con la renegociación de modificaciones de los convenios para evitar la doble imposición internacional que haya suscripto con otros países.
Concepto de establecimiento permanente	Se deberá establecer cuándo se configura la existencia de un establecimiento permanente, ya que éste marca la clara diferencia entre desarrollar una actividad "con" un país y realizarla "en" dicho país.	Un servidor que aloja un sitio web podría considerarse como un establecimiento permanente y gravar las rentas en el país de la fuente. Sería atinado adoptar presunciones legales por medio de las cuales, en los casos en que los

Impuestos sobre la renta		
Problema	Observaciones/Comentarios	Recomendaciones
		servidores sean establecidos en paraísos fiscales, la renta se considere obtenida por residentes del país donde resida el sujeto que recibe el bien digitalizado.
Determinación de los precios de transferencia	Existen menores posibilidades del Fisco para detectar operaciones realizadas entre empresas vinculadas. Se agravan las dificultades para obtener operaciones comparables.	El cibercomercio dificulta la aplicación de las metodologías de precios de transferencias porque resulta complejo establecer la comparabilidad de las transacciones y efectuar el análisis funcional identificando, evaluando y determinando la ubicación de los intangibles; evaluar la contribución y ubicación de los negocios integrados. Las legislaciones deberían contemplar la posibilidad de concluir acuerdos previos de precios e implementar reglas de "safe harbour" basadas en parámetros razonables.

Cuadro N° 3

Impuestos y derechos aduaneros		
Problema	Observaciones/Comentarios	Recomendaciones
Bienes digitalizados	¿Deben encontrarse sujetos a los impuestos y derechos aduaneros que se aplican a los bienes tangibles equivalentes? Resulta necesario analizar la definición de mercaderías o mercancías.	Debería arribarse internacionalmente, a una legislación uniforme para las operaciones de comercio electrónico directo (<i>on line</i>), que recepte cómo debe calificarse a estas transacciones, tanto a los efectos de las importaciones como de las exportaciones.
Control físico	Desaparecen los controles típicos realizados en la aduana. Y, dependiendo de la postura adoptada en el problema anterior, deberían aplicarse otros tipos de controles.	Debe tenerse en cuenta que cualquier modificación a las disposiciones aduaneras deberá realizarse teniendo en cuenta los compromisos y acuerdos internacionales vigentes, a las cuales se encuentren adheridos los Países Miembros de la ALADI.
Importación y exportación	Al realizarse operaciones de comercio electrónico directo (<i>on line</i>) se desvanece el concepto de importación y exportación, ya que los bienes digitalizados atraviesan una aduana virtual.	

I. Introducción

El avance tecnológico constante que se ha experimentado en el siglo XX ha creado ciertamente infinidad de desafíos, no sólo en el campo del derecho en general, sino también en el campo de la tributación. La velocidad y avance que han tenido las comunicaciones a nivel mundial han originado nuevas formas de comercialización de productos, resultando, en definitiva, en un mayor acercamiento de los países del mundo y una conexidad económica impensada décadas atrás. Gracias a estos fenómenos hoy estamos envueltos en la llamada globalización económica mundial.

El comercio electrónico se proyecta como uno de los pilares de la nueva economía del mundo, habilitándose como un nuevo canal de distribución, creando nuevos negocios, adaptando negocios existentes, y por sobre todas las cosas habilitando simplemente el acceso a cualquier mercado del mundo.

Internet está provocando profundos cambios en la cultura del consumidor, así como en los ámbitos técnicos y organizacionales de las empresas. Los continuos avances tecnológicos y las diferentes variantes que emergen de ellos han abierto infinitas posibilidades para los mercados del mundo.

El constante avance en la tecnología de las comunicaciones y la migración de Internet desde páginas web con contenido académico, como universidades y sectores gubernamentales, hacia páginas web con contenido comercial, ha iniciado una rápida proliferación del comercio electrónico.

Los bajos costos de inicio de una actividad económica a través de la red y el increíble mercado potencial que la misma ofrece, resultan atractivos no sólo a las grandes empresas sino también a aquellas de menor tamaño que, de otra manera, no hubieran podido acceder a operaciones comerciales a nivel internacional.

Uno de los factores que generan la mencionada reducción de costos sería, por ejemplo, la menor necesidad de intermediarios en las distintas etapas de un determinado negocio efectuado en Internet.

El comercio electrónico llevado a cabo a través de Internet ha producido una amplia variedad de negocios, como ser la venta (o *leasing*) de bienes; la provisión de servicios (bancario, cuidado de la salud, asesoramiento técnico, etc.); la venta o licenciamiento de *software*, el *downloading* (transferencia de archivos en la red) de entretenimiento (películas, libros, CDs, etc.); la provisión de información *on-line*, publicidad, video conferencias, juegos y *trading* (comercialización) de distintos instrumentos financieros.

En todas estas formas de comercio electrónico se comparte una característica común: la presencia física del vendedor, prestador, locador o licenciante ya no resulta una condición necesaria a los fines de llevar a cabo el negocio en el país de radicación del cliente.

Dado que Internet es capaz de conectar millones de computadoras, los límites geográficos de los países se han visto traspasados y se han vuelto, asimismo, irrelevantes. Los "servidores" pueden ser colocados fácilmente en cualquier lugar del mundo y su localización es, generalmente, desconocida y sin importancia a efectos de las transacciones del comercio electrónico.

Estas nuevas formas de comercio están resultando sumamente atractivas para empresarios y consumidores y, a su vez, generan cierta preocupación a las autoridades fiscales de cada país, quienes tienen la dificultad de identificar las transacciones y rastrear el lugar donde las mismas han tenido lugar. En definitiva, los efectos que acarrea el comercio electrónico a nivel mundial repercuten ineludiblemente en el campo de la tributación tanto nacional como internacional, surgiendo serios cuestionamientos en la forma de imposición, no solo sobre los impuestos que basan su gravabilidad en la renta, sino también sobre los impuestos al consumo.

Esto genera que determinados conceptos tributarios, oportunamente consensuados internacionalmente en épocas pasadas, deban ahora, ante el nuevo fenómeno del comercio electrónico, ser readecuados o modificados. Tal es el caso de los conceptos de establecimiento permanente, jurisdicción tributaria, imposición en la fuente productora de ingresos y conceptualización de los beneficios (venta de bienes, provisión de servicios, licencia de uso o transferencia de intangibles).

En la medida que los conceptos y criterios de imposición no sean reevaluados a los fines de su adaptación a la realidad de esta nueva forma de hacer negocios, los más perjudicados, desde el punto de vista de la recaudación de sus tributos, serían aquellos países en desarrollo o importadores de capital, como es el caso de los Países Miembros del ALADI.

Considerando lo precedentemente planteado, este estudio se focalizará en el análisis de la problemática que presenta el comercio electrónico frente al poder tributario (jurisdicción tributaria) que poseen los países de la región para la determinación del impuesto a la renta sobre los beneficios obtenidos por operaciones internacionales desarrolladas en el territorio. Esto llevará, indefectiblemente, a evaluar el alcance del concepto general de establecimiento permanente que rige en la región.

Como veremos a continuación, el tema que nos ocupa es un tópico tributario que tiene implicancias internacionales, dado que en la medida de la demora en su resolución, podría haber una importante transferencia de recaudación impositiva desde las jurisdicciones “fuente” de ingresos hacia aquellas de “residencia” de los inversores.

Evidentemente lo que genera Internet es un problema de jurisdicción tributaria, es decir, qué país tiene la facultad para percibir tributos en relación con la actividad comercial desarrollada a través de la Red de redes.

En la actualidad en lo que respecta a la tributación sobre la renta, el devenir de la nueva tecnología ha generado posturas contrapuestas por los dos bloques de mayor importancia económica mundial. Por un lado, se encuentra la Unión Europea quien pregona por la imposición de aquellos sitios web ubicados en servidores radicados en su jurisdicción, sin perjuicio de que la empresa propietaria de éstos se domicilie fuera del territorio de la Unión Europea. Por su parte, y en oposición, los Estados Unidos de Norte América sostiene la imposibilidad de aplicación del criterio europeo basado en la ausencia de presencia física en el territorio¹.

La aplicación del criterio sustentado por Estados Unidos generaría una merma de ingresos de los fiscos europeos. Situación que se reflejará en los países en vías de desarrollo frente a los principales países exportadores de capital. Dada la asimetría de la problemática existente entre estos dos bloques mencionados, y la situación entre los países en desarrollo vs. países industrializados, cabe esperar que las futuras medidas que adopte la Unión Europea deban ser replicadas en los países en desarrollo.

¹ Para mayor información sobre la situación actual del debate sobre tributación y comercio electrónico, véase el Anexo.

Por otro lado, en el caso de los impuestos al consumo (como ser el Impuesto al Valor Agregado), el problema se presenta frente a los bienes intangibles y servicios que se ofrecen a través de la Red. Puesto que el sujeto prestador podría estar radicado fuera de la jurisdicción en la cual realiza la prestación, se genera un desafío para las autoridades fiscales de recaudación del impuesto cuando el prestatario sea el propio consumidor (B2C).

Actualmente, la Comisión de la Unión Europea se encuentra trabajando a los fines de subsanar las desventajas competitivas que genera para las empresas europeas punto.com (obligadas al ingreso del IVA) que siendo del exterior, efectúan negocios en jurisdicción europea (B2C), eludiendo de esta manera la imposición al consumo.

Asimismo, otro tema no menos importante es la problemática derivada de la importación y exportación de bienes y servicios por medios electrónicos, su encuadramiento arancelario y el control aduanero.

II. Los criterios internacionales de imposición y los diferentes sistemas tributarios de los Países Miembros

Dentro de los sistema tributarios que conforman cada país de la región, podemos advertir ciertas similitudes, como así diferencias en su conformación con base en los impuestos que la componen, y los principios que rigen su política tributaria particular.

Consecuentemente, en este capítulo se procederá a efectuar un análisis de los principales componentes que conforman los criterios internacionales de imposición y su tratamiento en los sistemas tributarios de cada uno de los Países Miembros de la ALADI. Este primer análisis comparativo tendrá por objeto visualizar las similitudes y diferencias conceptuales entre los distintos sistemas tributarios que conforman la región, de manera de efectuar agrupaciones en relación a sus especiales características, con la finalidad de individualizar sus principales problemas en el campo del comercio electrónico, y su derivación en las recomendaciones finales.

II.1. Potestades tributarias – Criterios de vinculación en el impuesto sobre la renta

El primero y más complejo de los cuestionamientos de difícil respuesta es determinar cuál de los Estados intervinientes tendría potestades tributarias para gravar las operatorias realizadas a través de Internet.

Este es un problema surgido desde los orígenes mismos de la tributación y de las transacciones a nivel mundial, hoy acentuado en virtud de la simplicidad y cantidad de transacciones que traerá aparejada esta nueva herramienta de comercialización.

La potestad tributaria puede ser definida como la facultad que tienen los Estados de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas², siempre que se encuentren bajo su ámbito espacial de imposición.

Cuando se lleva a cabo una transacción de carácter internacional, por lo general, los gobiernos de ambas partes involucradas en el acuerdo poseen, ya sea aplicando los principios de fuente, nacionalidad o residencia, potestad suficiente para ejercer individualmente su potestad tributaria sobre la operatoria.

Esta superposición de potestades tributarias puede traer como consecuencia una doble imposición de carácter tributario, reconocida mundialmente como el principal problema que enfrentan las transacciones internacionales. El único remedio posible para solucionar esta dificultad es una coordinación de carácter internacional, por medio de tratados, adecuación de legislaciones nacionales u organismos internacionales de coordinación tributaria.

Cada país conforma su propio sistema tributario regulando el tratamiento de las operaciones realizadas en el extranjero por los residentes del mismo, como así también las operaciones realizadas por extranjeros en el territorio de su jurisdicción. El

² Héctor B. Villegas, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Ed. Depalma, 1994, pág. 186.

sistema tributario internacional varía de país a país; sin embargo, uno puede encontrar ciertas similitudes entre los diferentes sistemas. Ciertamente los tratados internacionales de carácter tributario son parte de esas similitudes regulando las bases para la determinación del impuesto a ingresar; otras veces es la propia legislación del país la que determina el apropiado tratamiento impositivo.

Generalmente los países ejercitan su poder jurisdiccional basándose en los principios de residencia o nacionalidad. En el campo tributario, el país ejercerá su jurisdicción sobre aquellas rentas obtenidas por los sujetos o compañías que estén establecidos en un país.

Por ejemplo, la República Argentina basa el ejercicio de su poder jurisdiccional no sólo sobre rentas que los ciudadanos o compañías residentes obtienen en el país, sino también sobre las ganancias obtenidas en el exterior –criterio de renta mundial-.

El principio de residencia justifica el ejercicio del poder tributario basándose en la teoría que los contribuyentes deben soportar el costo de llevar adelante la economía del país donde estén desarrollando su propia actividad. Por ejemplo, el país A ejerce su jurisdicción sobre el sujeto con nacionalidad del país B, si ese sujeto es considerado residente bajo la legislación del primer país.

Ciertos países no sólo ejercitan su poder tributario basándose en la residencia de los sujetos, sino que hacen uso del principio de nacionalidad. El principio de nacionalidad sobre las personas físicas tiene gran similitud al principio de territorialidad. En ambos casos, es la conexión del sujeto con el país la que justifica el poder tributario ejercido sobre los mismos. Respecto del principio de la nacionalidad, esa conexión es de carácter legal, ya sea una sociedad o una persona física. Por su parte, cuando se trata de territorialidad, la conexión es de hecho (donde ese sujeto es residente).

El poder tributario basado en el principio de la nacionalidad podría encontrar su justificativo en los beneficios que obtiene el ciudadano por encontrarse bajo la nacionalidad del país. Por ejemplo, los ciudadanos americanos se encuentran "asegurados"; éstos pueden retornar a su país cuando ellos lo dispongan, asimismo se encuentran protegidos por el gobierno de los Estados Unidos en cualquier parte del mundo. El cumplimiento de los deberes tributarios contribuye a la sustentación del mencionado seguro. Las compañías norteamericanas, si bien su lugar físico no es el propio país, gozan de los beneficios de la protección de las leyes americanas.

Otro principio en que los sistemas tributarios mundiales encuentran fundamentación para el ejercicio de su poder tributario es el de la fuente o territorialidad. Este principio no tiene en cuenta la residencia o nacionalidad, ya que su basamento es el lugar de producción de la renta, sin importar si el sujeto es ciudadano o residente del país. Por ejemplo, cierto país impondrá la obligación del pago de tributos a aquella renta obtenida por no residentes, por los negocios desarrollados en su jurisdicción.

Ahora bien, la aplicación de estos distintos principios lleva a la consecuencia inevitable de la doble imposición. Por ejemplo, el país A ejerce jurisdicción tributaria sobre un determinado sujeto, basándose en la nacionalidad o residencia de dicho contribuyente; mientras que las ganancias obtenidas por el mismo sujeto en el país B se encontrarán alcanzadas en dicha jurisdicción. Para solucionar esta situación, la gran mayoría de los países de América como del continente Europeo persiguen la política de sobreponer el primario poder tributario, es decir, donde la ganancia fue

obtenida (principio de la fuente), por sobre el principio de residencia o nacionalidad. De ésta manera, por lo general, los países otorgan a sus residentes un crédito fiscal por aquel impuesto pagado en otro país por las rentas obtenidas en aquel país.

A efectos de comprender la situación en que se encuentran los países integrantes de la ALADI, se ha confeccionado el siguiente cuadro comparativo, en el que constan los diferentes criterios de imposición adoptado por cada país en su sistema tributario:

Criterios de vinculación sobre el impuesto a la renta Cuadro comparativo		
País	Fuente Territorial	Aplicación Combinada⁽¹⁾
Argentina		X
Bolivia	X	
Brasil		X
Chile		X
Colombia		X
Cuba		X
Ecuador		X
México		X
Paraguay	X	
Perú		X
Uruguay	X	
Venezuela		X ⁽²⁾

(1) Principio de renta mundial para los nacionales o residentes y principio de fuente territorial para los no residentes.

(2) Desde el 1 de enero de 2001, Venezuela ha modificado, pasando de un sistema basado exclusivamente en el criterio de la fuente a aplicar el sistema combinado de imposición (renta mundial y fuente).

Como es de apreciar, en su gran mayoría, el criterio de imposición adoptado por los Países Membros se basa en el principio de renta mundial para aquellos sujetos residentes con la complementación del principio de la fuente para los sujetos no residentes. Sin perjuicio, tanto Bolivia, como Paraguay y Uruguay, aplican exclusivamente el criterio de fuente, excluyendo de imposición las rentas generadas por sus residentes fuera de las fronteras del territorio nacional.

II.2. El concepto de residencia o domicilio

Otro aspecto que incorpora suma importancia al momento de analizar cuestiones relacionadas con la imposición en el comercio electrónico es, evidentemente, el concepto de residencia, o en su caso domicilio, que se encuentra en íntima conexión con los criterios de vinculación que adoptan los diferentes sistemas tributarios en el orden mundial.

El comercio electrónico genera un nuevo fenómeno, que puede ser denominado como la desmaterialización de las empresas. En otras palabras, antes del nacimiento de Internet, resultaba ciertamente complejo efectuar operaciones de índole internacional. El mercado por lo general para cualquier pequeño o mediano productor se encontraba reducido a su país de radicación. Sin perjuicio, el avance inusitado de las comunicaciones permitió efectuar transacciones de índole internacional sin la necesaria presencia en el Estado importador.

Hoy en día se puede advertir que las compañías que han volcado sus esfuerzos comerciales al campo del comercio electrónico radican páginas de Internet en aquellos países donde pretenden tener una mayor presencia con la finalidad de ocupar un lugar preferencial en su mercado interno.

Efectivamente, se ha producido una desmaterialización de las organizaciones, y este nuevo cambio organizacional, si bien no se ha visto al momento reflejado en modificaciones legislativas sobre los criterios generales determinativos del alcance del concepto de residencia o domicilio, jugará un papel preponderante en un futuro próximo.

Sobre este aspecto se ha tratado de extraer los principales parámetros que prevén las legislaciones de los Países Miembros a efectos de otorgar, a un sujeto, el carácter de residente en los diferentes Estados.

Conceptualización de residencia o domicilio			
Cuadro comparativo			
País	Personas Físicas Nacionales	Personas Físicas Extranjeros	Personas Jurídicas
Argentina	12 meses	12 meses	Constituidas en el País
Bolivia	-	-	-
Brasil	-	-	Constituidas en el País
Chile	-	3 años	Constituidas en el País
Colombia	6 meses	6 meses	Constituidas en el País
Cuba	Nacionalidad (1)	6 meses	Constituidas en el País
Ecuador	-	-	-
México	6 meses	6 meses	Constituidas en el País
Paraguay	-	-	-
Perú	2 años	2 años	Constituidas en el País
Uruguay	-	-	-
Venezuela	6 meses	6 meses	Constituidas en el País

(1) Cuba es el único país que aplica el criterio de nacionalidad, es decir grava las rentas de sus nacionales, sin perjuicio del país donde éstos se encuentren residiendo.

II.3. El concepto de establecimiento permanente

En primera medida, podemos advertir que el concepto de establecimiento permanente se encuentra íntimamente vinculado a los criterios de vinculación de la renta base de los Sistemas Tributarios de imposición, siendo una temática plenamente cuestionada en el orden mundial, y objeto de estudio y análisis por las organizaciones internacionales.

Es por ello que, bajo éste análisis no se puede obviar el concepto de “establecimiento permanente”; este criterio reconoce efectos fiscales ante el hecho de desarrollar actividad económica en un lugar que no es el domicilio, residencia, o nacionalidad del contribuyente³; basándose en un razonamiento adecuado a los tiempos presentes, otorga preeminencia al lugar donde los sujetos efectúan su actividad económica por sobre la nacionalidad o residencia de éstos.

³ Carlos M. Giuliani, “Derecho Financiero”, Tomo I, 6° Edición, Editorial Depalma, Pág. 405.

Este criterio es el de mayor relevancia y es el que hoy en día se encuentra en discusión y eventual análisis en los mayores países del mundo. Discusión que versa, en nuestro caso, sobre la posibilidad o no de encuadrar a los Proveedores de Servicio de Internet (ISP), servidores (*servers*) o páginas web (*sites*) bajo este concepto.

El porqué de esta discusión encuentra respuesta en las previsiones dispuestas en la mayoría de los Convenios de Doble Imposición, al disponerse en ellos la no posibilidad de imposición sobre una persona física o jurídica no residente, excepto que exista un establecimiento permanente en ese Estado.

Por ello y en virtud de la necesidad de todo Estado de no “ceder” jurisdicción fiscal, repercutiendo en una disminución en orden a su recaudación, es que hoy en día la mayoría de los países importadores de capital se encuentran estudiando la posibilidad de encuadrar, ya sea los ISP, servidores o, en su caso, “sitios web”, dentro del concepto de establecimiento permanente.

A efectos de comprender la situación en que se encuentran los países integrantes de la ALADI, a continuación se ha elaborado el siguiente cuadro comparativo, en el que se indica la existencia o no del concepto de establecimiento permanente en los sistemas legislativos tributarios de los Países Miembros:

Concepto de establecimiento permanente Cuadro comparativo		
País	SI	NO
Argentina	X	
Bolivia		X
Brasil	X	
Chile	X	
Colombia		X
Cuba		X
Ecuador	X	
México	X	
Paraguay	X	
Perú	X	
Uruguay		X
Venezuela	X	

Es de advertir que en su gran mayoría los Países Miembros contienen en sus legislaciones una conceptualización propia de establecimiento permanente. Sin perjuicio de ello corresponde mencionar que el criterio sustentado por cada una de ellas no difiere en gran medida, si bien en ciertos detalles, con el concepto sustentado a este efecto por el artículo 5 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (MCOEDE).

II.4. Mecanismos bilaterales – Convenios para evitar la doble imposición internacional

Los tratados internacionales tienen por finalidad atenuar los conflictos de jurisdicción y doble imposición que existen en el campo de la tributación, respecto de operaciones comerciales transnacionales. La función que resulta de estos acuerdos bilaterales es permitir que las autoridades fiscales de los Estados firmantes graven las rentas percibidas por sus residentes tanto en su jurisdicción como en el exterior, limitando o eliminando el poder de imposición de otros Estados.

Tal como expresan Campagnale, Catinot y Parrondo en su obra “El impacto de la tributación en operaciones internacionales”⁴, los tratados bilaterales “*se basan en acuerdos entre dos Estados, mediante los cuales se delimita la soberanía fiscal de cada uno, gravando en el Estado de la fuente determinadas rentas y en el Estado de residencia otras*”.

Sin perjuicio de este principio base, el Estado fuente mantiene su poder fiscal cuando el sujeto no residente obtiene beneficios atribuibles a un establecimiento permanente radicado en ese país. Este criterio previsto por los modelos de tratados internacionales, así como también por los acuerdos firmados entre diferentes naciones, es la principal y única base de imposición respecto de sujetos extranjeros sobre los Estados importadores de capital.

Tanto el Modelo de Convenio de la OCDE como el de la ONU, prevén la imposibilidad de imposición sobre una persona física o jurídica no residente, excepto que exista un establecimiento permanente en el Estado productor de la riqueza. Un establecimiento permanente, tal como una oficina, sucursal, fábrica, (etc.) es un “lugar de negocios”, en el cual se desarrolla de manera total o parcial la actividad de la empresa. El concepto de establecimiento permanente que preverá el acuerdo puede, y por lo general sucede, diferir del propio concepto previsto en la legislación interna de los países firmantes del tratado.

Ahora bien, trasladándonos al campo del comercio electrónico, advertimos que los *Web sites* (sitios o páginas en la Red) parecerían sortear los tradicionales estándares previstos para determinar el concepto de establecimiento permanente.

Los dos ejemplos de Modelos de tratados si bien prevén ciertas similitudes entre ellos, ambos modelos de convenio, por un lado el de la OCDE y por otro el de la ONU, guardan intereses contrapuestos –países desarrollados y países en desarrollo respectivamente-, contraposición que importa los intereses que “esconden” los miembros y finalidad que persigue cada organismo en particular.

Sobre el particular, cuando los países desarrollados firman acuerdos bilaterales con naciones en desarrollo, como regla general, se emplea como base, a efecto de determinar las diferentes cláusulas del acuerdo a suscribir, el modelo de la OCDE. En forma opuesta, el modelo de la ONU, comúnmente es utilizado por tratados firmados entre países en desarrollo.

Es por ello que cabe precisar e individualizar los diferentes convenios suscriptos por los Países Miembros, a efectos de evaluar el consecuente impacto que generarán posibles cambios que se avizoran en los principios tributarios que venían sustentando la sociedad internacional y los modelos de tratados para evitar la doble imposición;

⁴ Campagnale, Catinot y Parrondo, “El impacto de la tributación en operaciones internacionales”, Ed. La Ley, Buenos Aires, pág. 29.

cambios forzados por la transformación que está produciendo el comercio electrónico en el campo internacional.

Tratados internacionales firmados por los diferentes Países Miembros de la ALADI para evitar la doble tributación	
Miembro ALADI	Países con quienes suscribió tratados
Argentina	Alemania, Australia, Austria Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Dinamarca, España, Francia, Finlandia, Reino Unido, Italia, Países Bajos, Suecia y Suiza. Estados Unidos (No ratificado)
Bolivia	Argentina, Alemania, España, Francia, Reino Unido y Suecia. Convenio con Comunidad Andina (Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela).
Brasil	Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, China, República Checa, Dinamarca, Ecuador, Finlandia, Francia, Alemania, Hungría, India, Italia, Japón, Corea, Luxemburgo, Holanda, Noruega, Filipinas, Portugal, República de Eslovenia, España y Suecia. No ratificados: Chile, Paraguay, Perú y Ucrania.
Chile	Argentina, Canadá, Estados Unidos y México. Suscriptos pero no ratificados: Brasil, Ecuador, Noruega, Perú y Polonia. Próximo a suscribirse: Corea y Dinamarca
Colombia	Convenio con Comunidad Andina (Bolivia, Ecuador, Perú y Venezuela).
Cuba	-
Ecuador	Alemania, Bélgica, Brasil, Canadá, España, Francia, Italia, México, Rumania, Suiza y Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Perú y Venezuela). No ratificado: Chile.
México	Alemania, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Ecuador, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Holanda, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino Unido, Rumania, Singapur, Suecia, Suiza. No ratificados: Perú, Polonia, República Checa y Venezuela.
Paraguay	No ratificados: Brasil, Taiwán
Perú	Canadá, Chile y Suecia. Convenio con Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Ecuador y Venezuela). No ratificados: Brasil, Canadá, Chile, México y Venezuela.
Uruguay	Alemania, Hungría y Chile
Venezuela	Alemania, Barbados, Bélgica, Dinamarca, Estados Unidos, Indonesia, Italia, Francia, Holanda, Noruega, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suecia Suiza y Trinidad y Tobago. Convenio con Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú). No ratificados: Canadá, China, México y Perú.

Fuente: International Bureau of Fiscal Documentation (IBDF), "Corporate Taxation in Latin American".

II.5. Beneficiarios del exterior - Calificación de la renta

La venta y entrega de determinados bienes que, con anterioridad, disponían de una conformación física inobjetable, como por ejemplo los libros, discos, etc, se ven afectados por una realidad tecnológica denominada desmaterialización. Este nuevo fenómeno que se advierte se encuentra generando una revolución en lo que respecta a los derechos intelectuales en orden internacional.

Las operaciones electrónicas involucran, en su gran mayoría, bienes inmateriales -derechos-, sumado al incremento de las transacciones internacionales,. Consecuentemente, lo que antes era una mera importación de un bien material, al presente se puede encontrar reducida a la transmisión -importación- de un archivo electrónico, que evidentemente “esconde” la transmisión de derechos. Esto evidencia la necesaria atención al tratamiento tributario que prevén las legislaciones locales a los sujetos que, efectuando operaciones electrónicas, obtienen beneficios -renta- de los diferentes países que conforman la región, de forma de adecuar el régimen interno a los cambios que alerta el uso de la tecnología en el comercio internacional.

El problema planteado presenta ciertas cuestiones a considerar, entre ellas se encuentra el tratamiento otorgado a las rentas provenientes de regalías pagadas al exterior por derechos de uso, derechos de explotación, asistencia técnica u otros tipos de cánones, no sólo dentro de la legislación interna que consideramos por más importante, sino también en los diferentes tratados de doble imposición suscriptos por los países que conforman la ALADI.

A continuación se procederá a efectuar una comparación de la alícuota de imposición prevista por cada Estado en su legislación local, en lo que respecta a rentas obtenidas por beneficiarios del exterior:

Beneficiarios del exterior Tratamiento de las diferentes rentas				
Países	Alícuota General	Intereses	Regalías	Asistencia Técnica
Argentina	31,5%	15,05%	21%	21%
Bolivia	25%	12,5%	4%	12,5%
Brasil	15%	15%	15%	15%
Chile	35%	35%	35%	35%
Colombia	35%	35%	35%	Exento
Cuba	30%	30%	30%	30%
Ecuador	25%	25%	25%	25%
México	21%	21%	21%	21%
Paraguay	17,5%	17,5%	17,5%	17,5%
Perú	30%	5%	30%	12%
Uruguay	35%	35%	35%	35%
Venezuela	34%	34%	34%	8,5/25,5%

Fuente: Elaboración propia en base a información oficial de los países.

II.6. Impuestos indirectos – Potestades jurisdiccionales

El Impuesto al Valor Agregado, también denominado Impuesto a las Ventas o Impuesto al Valor Añadido, es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo, y tiene por finalidad gravar las operaciones comerciales en sus distintas formas. Es el tributo indirecto por excelencia, por su potencial recaudatorio y por ser uno de los principales sustentos de ingreso en la mayoría de los sistemas tributarios, principalmente de los países menos desarrollados.

En la delimitación de la problemática de la tributación en el Impuesto al Valor Agregado, y en ausencia de específicos marcos legales locales en la categorización de las transacciones electrónicas, la aplicación de las reglas de los impuestos indirectos se hace ardua. Las dificultades se inician con la calificación de las operaciones sobre bienes digitalizados, la naturaleza de los bienes digitalizados, el lugar donde se lleva a cabo la transacción, el lugar donde la prestación es consumida, entre otras.

Asimismo, otra temática a tener en consideración, en lo que respecta a potestades tributarias, si bien en la mayoría de los Países Miembros de la ALADI, éstas se encuentran ubicadas en el orden nacional, tenemos el caso específico de Brasil, donde no se emplea un impuesto general al consumo con potestades en el gobierno principal, sino que, existe el Impuesto a la Circulación de Bienes y Servicios en el orden estadual, y el Impuesto sobre los Servicios a nivel municipal.

Es por ello que sumado a las cuestiones que puede suscitar el comercio electrónico en los impuestos indirectos como es el Impuesto al Valor Agregado, cuando éste se aplica a nivel nacional, debemos sumar otras consecuencias, cuando el impuesto difiere en su aplicación por encontrarse su potestad de imposición en gobiernos locales, pudiéndose generar superposiciones potestativas entre los diferentes estados internos ante la ausencia de un sistema distributivo potestativo acorde a criterios predeterminados para transacciones de comercio electrónico, específicamente en operaciones *on-line* (en línea). Como ejemplo, podemos observar el caso de los EEUU y el impuesto celular estadual a las ventas que tantas complicaciones y discusiones se encuentra abarcando a nivel país.

III. Recaudación tributaria en los Países Miembros de la ALADI

A fin de determinar el impacto que el comercio electrónico provocaría en la recaudación tributaria, se procedió a analizar la composición de los ingresos tributarios en cada uno de los Países Miembros de la ALADI.

En el siguiente cuadro se compara la estructura porcentual de la recaudación de los principales impuestos que componen los ingresos tributarios, teniendo en cuenta los datos correspondientes al año 2000:

Estructura porcentual de la recaudación Principales impuestos					
País	Imp. s/ los Ingresos	Imp. Generales al Consumo	Imp. Selectivos	Otros	Total
Argentina	22,40	36,50	14,10	27,00	100,00
Bolivia	13,65	43,77	28,06	14,52	100,00
Brasil	28,02	33,00	9,36	29,62	100,00
Chile	25,07	49,93	12,34	12,66	100,00
Colombia	39,30	43,08	n/a	17,62	100,00
Cuba	s/d	s/d	s/d	s/d	s/d
Ecuador	16,21	55,33	6,73	21,73	100,00
México	44,48	32,59	14,02	8,91	100,00
Paraguay	18,19	42,97	16,77	22,07	100,00
Perú	18,20	40,50	12,20	29,10	100,00
Uruguay ⁽¹⁾	13,61	55,09	22,36	8,94	100,00
Venezuela	22,60	50,07	5,10	22,23	100,00

⁽¹⁾ Datos correspondientes al año 2001

Fuente: Elaboración propia en base a información oficial de los países.

De los datos obtenidos, surge que en la mayoría de los países (excepto México), la principal recaudación está compuesta por los impuestos generales al consumo tipo valor agregado. Tal es el caso de Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela.

Si bien Brasil no adopta un impuesto general al consumo tipo IVA a nivel nacional, la recaudación a nivel estadual del Impuesto a la Circulación de Bienes y Servicios complementado con el Impuesto sobre los Servicios, a nivel municipal, representa aproximadamente el 30% del total de los ingresos (en el año 2000).

En el caso de México, si bien el Impuesto sobre la Renta es el más importante desde el punto de vista recaudatorio -representa aproximadamente el 44% del total-, el Impuesto al Valor Agregado participa en un 32% aproximadamente.

El segundo impuesto con mayor participación en los ingresos tributarios es aquel que grava las rentas netas, tanto de las personas jurídicas como de las personas físicas.

A continuación se procederá a analizar los efectos que el comercio electrónico provoca en los principales impuestos recaudados por los Países Membros de la ALADI, de acuerdo al orden de importancia recaudatoria.

III.1. Impuestos generales al consumo

El hecho de que los ingresos fiscales se encuentren principalmente compuestos por el IVA, implica que el incremento de las operaciones efectuadas a través de medios tecnológicos provocarán una gran disminución de la recaudación ya que, el comercio electrónico provoca una reducción de los agentes intervinientes en la cadena de comercialización de un bien y, por ende, en su agregado económico.

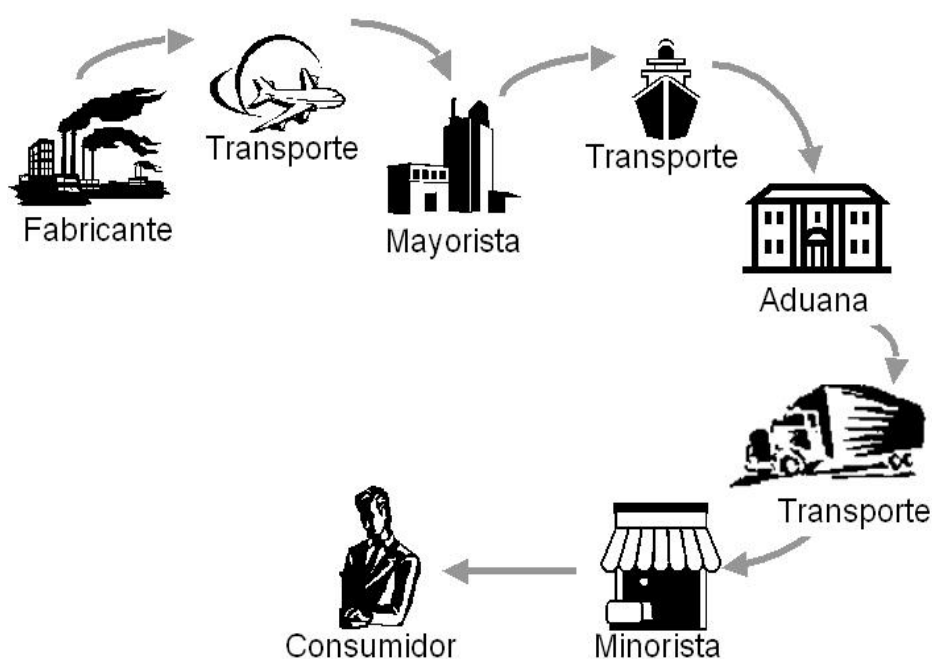
El comercio electrónico permite reducir las cadenas de entrega. Hay muchos ejemplos habituales en los que los bienes son vendidos directamente por los fabricantes a los consumidores, evitando los retardos postales, los almacenamientos intermedios y los retrasos de distribución. El comercio electrónico contribuye a que los canales de distribución sean más accesibles en términos de precio y tiempo.

El ejemplo extremo es el caso de productos y servicios que pueden ser distribuidos electrónicamente, en los que la cadena de distribución puede suprimirse por completo. Esto tiene implicancias masivas en la industria del entretenimiento (películas, vídeo, música, revistas, periódicos), para las industrias de la información y la educación (incluyendo todas las formas de publicidad) y para las empresas de desarrollo y distribución de *software*.

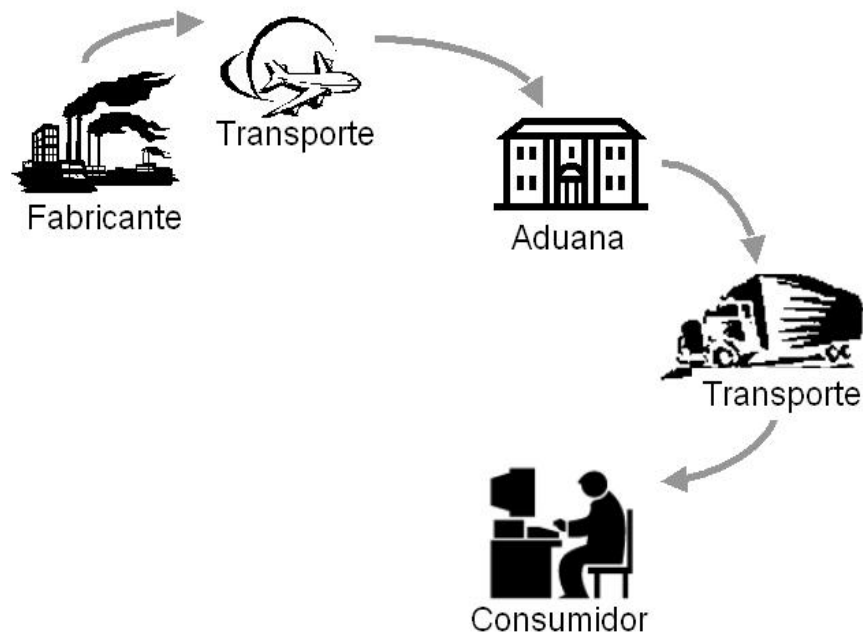
El cliente puede obtener rápidamente el producto preciso que necesita, sin estar limitado a los *stocks* actuales del distribuidor local.

Lo mencionado en los párrafos precedentes se ve agravado ante las operaciones efectuadas por sujetos domiciliados o radicados en diferentes Estados, tal como puede visualizarse en los siguientes gráficos:

Comercio tradicional:

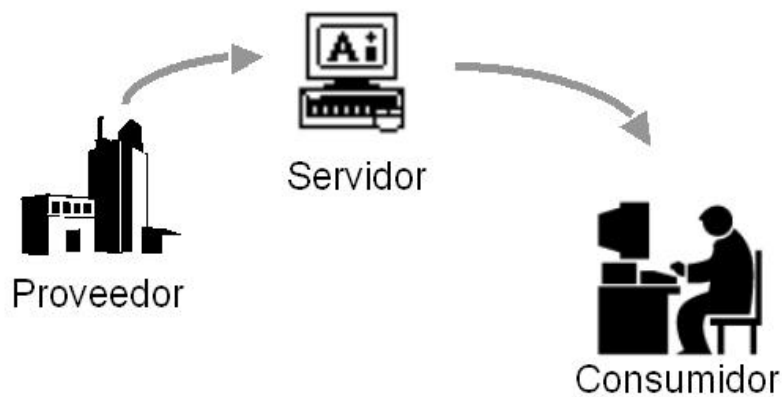


Comercio electrónico indirecto:



Comercio electrónico directo:

El efecto de la situación ilustrada anteriormente se ve claramente incrementado cuando se trata de comercio electrónico directo, es decir, aquel mediante el cual tanto el pedido como el pago y entrega del bien o prestación se realiza en línea, a través de la web, como puede ser el caso de la transmisión de productos digitalizados (libros, música, programas, etc.) y accesos a bases de datos. Estas operaciones se caracterizan por carecer de presencia física tanto del comprador como del vendedor y el objeto de la transacción no es un bien tangible.



III.2. Impuestos sobre la renta

El desarrollo del comercio electrónico genera la erosión de las bases tributarias de los países en vías de desarrollo, por cuanto las rentas serán obtenidas por sujetos residentes en países netamente exportadores.

Tengamos en cuenta que dado los avances tecnológicos, algunas actividades tales como el comercio, marketing, órdenes de compra, entrega de productos digitales, servicios de consultoría, accesos a bases de datos, etc. pueden ser llevados de un país a otro sin la necesidad de la presencia física en ese país.

El *Treasury Paper*⁵ de los Estados Unidos propone que debería existir un desplazamiento de la forma tradicional de gravar de acuerdo al criterio de la fuente hacia el concepto de residencia, en razón de la dificultad de aplicar el primero a ciertos ingresos que presentan dificultades geográficas para determinar el origen de la renta.

Entienden que el principio de residencia se hará más fácil de administrar, proponiendo la utilización de este concepto, en los tratados, como el de establecimiento permanente, que permitan una mayor utilización del concepto de residencia.

Esta posición del *Treasury Paper* ha sido criticada⁶ pues implica desconocer, por un lado, que los países en vías de desarrollo sostienen fuertemente el criterio de la fuente, y por el otro, que puede ser tan manipulable el concepto de fuente como el de residencia en la determinación de rentas del comercio electrónico.

También se ha sostenido⁷ que la posición del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos no es sorprendente si se considera que a ése país, como productor de *software* y exportador de servicios prestados a través de Internet, le resulta más conveniente la vigencia del principio de residencia.

Atento a ello, los Países Miembros de la ALADI deberán prestar especial atención a la definición del concepto de "fuente", para que los ingresos tributarios originados por el Impuesto sobre la Renta no se vean altamente afectados.

Ello, por cuanto si los países que conforman la ALADI adoptan la postura de abandonar el criterio jurisdiccional de "fuente" para adoptar el criterio de "residencia", las prestaciones -que involucren servicios o cesiones de derechos- adquiridas por sus habitantes en sitios web extranjeros no podrán ser alcanzadas por el impuesto sobre la renta en el país de la fuente.

⁵ Treasury Paper, "Electronic Commerce is the ability to perform transactions involving the exchange of goods or service between two or more parties using electronic tools and techniques", page 22.

⁶ O'Donnell, T.A., y Di Sangro, P.A., "United States Tax Policy on Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 12, p. 429, Kluwer Law International, 1997.

⁷ Powers, J.P., "International Tax Issues in Cyberspace. Taxation of Cross-border Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 4, p.136, Kluwer Law International, 1997.

IV. Perspectivas de crecimiento del comercio electrónico

Desde hace ya varios años, circularon en periódicos y boletines informativos de Internet titulares como “El Boom de Internet en América Latina” y “*Latino Internet Revolution*”, entre otros.

Como se verá seguidamente, la comunidad latinoamericana de Internet crece a un ritmo inusitado y ello ha acaparado la atención de las principales compañías de e-commerce.

Por ello, resulta importante analizar cómo se visualiza a nivel mundial el mercado latinoamericano para el comercio electrónico y cómo ha sido su evolución desde el gran auge experimentado en el año 1998.

IV.1. El comercio electrónico en el mundo

El número de empresas que realizan transacciones comerciales en línea sigue aumentando. En el siguiente cuadro se pueden observar las cifras proyectadas del total mundial del comercio electrónico (*e-commerce*) denominado B2B (*business to business*) esto es, el negocio entre empresas.

Las cifras, expresadas en miles de millones de dólares estadounidenses, corresponden a las investigaciones realizadas por seis de las más serias y prestigiosas firmas de investigación de mercados de los Estados Unidos de América (AMR Research, eMarketer, Forrester Research, Gartner Group, Goldman Sachs & Company, y la International Data Corporation (IDC).

PROYECCION DEL E-COMERCIO (B2B) EN EL MUNDO (2000-2004 en miles de millones de US\$)					
Año	2000	2001	2002	2003	2004
AMR Research	371	704	1.375	2.261	3.350
e-Marketer	278	474	823	1.409	2.367
Forrester Research	604	1.138	2.061	3.694	6.335
Gartner Group	433	919	1.929	3.632	5.950
Goldman Sachs	357	740	1.304	2.088	3.201
IDC	282	516	917	1.573	2.655
PROMEDIO	388	749	1.402	2.443	3.976
Aumento Anual	-	+ 93%	+ 87%	+ 74%	+ 63%

Las cifras son colosales y muy elocuentes. El comercio en línea entre empresas crece día a día en forma acelerada, situación que continuará igual en los próximos años. Estas proyecciones confirman la conveniencia de las empresas de tener

presencia y ofrecer sus productos a través de medios tecnológicos, principalmente mediante Internet.

Facturación global del comercio electrónico y proyecciones de crecimiento.

(Período 2000/2004) (Miles de millones de dólares)

Comprende las transacciones B2B y B2C

Región / País	2000	% facturación 2000	2001	% facturación 2001	% de variación 2000/2001	2002	% facturación 2002	% de variación 2001/2002
Total	657,0	100.0	1.233,6	100.0	87,76	2.231,2	100.0	80,87
América del Norte:	509,3	77,48	908,6	73,65	78,40	1.498,2	67,15	64,89
▪ EE.UU.	488,7	74,38	864,1	70,05	76,82	1.411,3	63,25	63,33
▪ Canadá	17,4	2,65	38,0	3,08	118,39	68,0	3,05	78,95
▪ México	3,2	0,49	6,5	0,53	103,13	15,9	0,71	144,62
Asia / Pacífico:	53,7	8,17	117,2	9,51	118,25	286,6	12,85	144,54
Europa Occidental:	87,4	13,30	194,8	15,79	122,88	422,1	18,92	116,68
América Latina	3,6	0,55	6,8	0,55	88,89	13,7	0,61	101,47
Resto del mundo	3,0	0,50	6,2	0,50	106,67	10,6	0,47	70,97

Facturación global del comercio electrónico y proyecciones de crecimiento. (Continuación)

Región / País	2003	% facturación 2003	% de variación 2002/2003	2004	% facturación 2004	% de variación 2003/2004	% de variación 2000/2004	% ventas en 2004
Total	3.979,7	100	78,37	6.789,8	100	70,61	1.033,45	8,6
América del Norte:	2.339,0	58,77	56,12	3.456,4	50,90	47,77	678,66	12,8
▪ EE.UU	2.187,2	54,96	54,98	3.189,0	46,97	45,80	652,55	13,3
▪ Canadá	109,6	2,75	61,18	160,3	2,36	46,26	921,26	9,2
▪ México	42,3	1,06	166,03	107,9	1,59	155,08	3371,90	8,4
Asia / Pacífico:	724,2	18,20	152,69	1.649,8	24,30	127,80	3.072,25	8,0
Europa Occidental :	853,3	21,44	102,16	1.533,2	22,58	79,68	1754,23	6,0
América Latina	31,8	0,80	132,12	81,8	1,21	157,23	2.272,20	2,4
Resto del mundo	31,4	0,79	196,23	68,6	1,01	118,47	2.286,67	---

Fuentes: Forrester Research Inc., Global Reach, e-Marketer, Nua Surveys, Gartner Group, mencionando únicamente las principales. La elaboración corresponde al equipo del laboratorio de análisis de La Sociedad Digital (www.sociedaddigital.org)

IV.2. El comercio electrónico en América Latina

En el presente cuadro se compara la cantidad de usuarios conectados a Internet en Latinoamérica en 1998 y 1999, con previsiones para los próximos años:

Año	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Usuarios (miles)	5.282,2	8.665,3	13.313,3	18.296,1	23.547,7	29.596,2

Fuente: IDC

Número de usuarios, en millones (y porcentajes) respecto de la población de cada país:

Número de usuarios <i>online</i> (millones)		
País	1999	2003
Argentina	0,7 (1,8%)	4,0 (10,3%)
Brasil	5,8 (3,3%)	20,1 (11,1%)
Bolivia	0,04 (0,4%)	0,2 (0,5%)
Colombia	0,6 (1,4%)	2,5 (5,8%)
Cuba	0,05 (0,54%)	0,25 (2,16%)
Chile	0,3 (1,9%)	1,4 (9,1%)
Ecuador	0,02 (0,13%)	0,1 (0,75%)
México	1,0 (1,0%)	4,8 (4,4%)
Paraguay	0,02 (0,4%)	0,23 (3,95%)
Perú	0,2 (0,7%)	1,0 (3,4%)
Uruguay	0,3 (9,1%)	0,5 (15,1%)
Venezuela	0,3 (1,4%)	1,4 (5,5%)

Fuente: Jupiter Research

Número de usuarios <i>online</i> (millones)		
PAÍS	1999	2005
Argentina	0,7	8,0
Brasil	5,8	29,1
Bolivia	0,04	0,6
Colombia	0,5	1,4
Cuba	0,05	0,5
Chile	0,5	2,7
Ecuador	0,02	0,2
México	1,3	12,7
Paraguay	0,02	0,45
Perú	0,4	2,4
Uruguay	0,3	0,8
Venezuela	0,3	3,8
Total	9,93	62,65

Fuentes: Jupiter Research y Morgan Stanley Dean Witter

El mercado total crecerá aproximadamente un 630% en el período, no en vano, el mercado latinoamericano de Internet es el de mayor crecimiento actualmente.

Número de compradores <i>online</i> (millones)		
PAÍS	1999	2005
Brasil	0,9	10,8
México	0,2	4,3
Argentina	0,1	2,8
Chile	0,1	0,9
Venezuela	0,0	1,1
Perú	0,0	0,6
Colombia	0,1	1,2
Otros A.L. ^(*)	0,1	1,0
Total	1,4	22,7

^(*) Incluye Cuba, Ecuador, Paraguay y Uruguay.

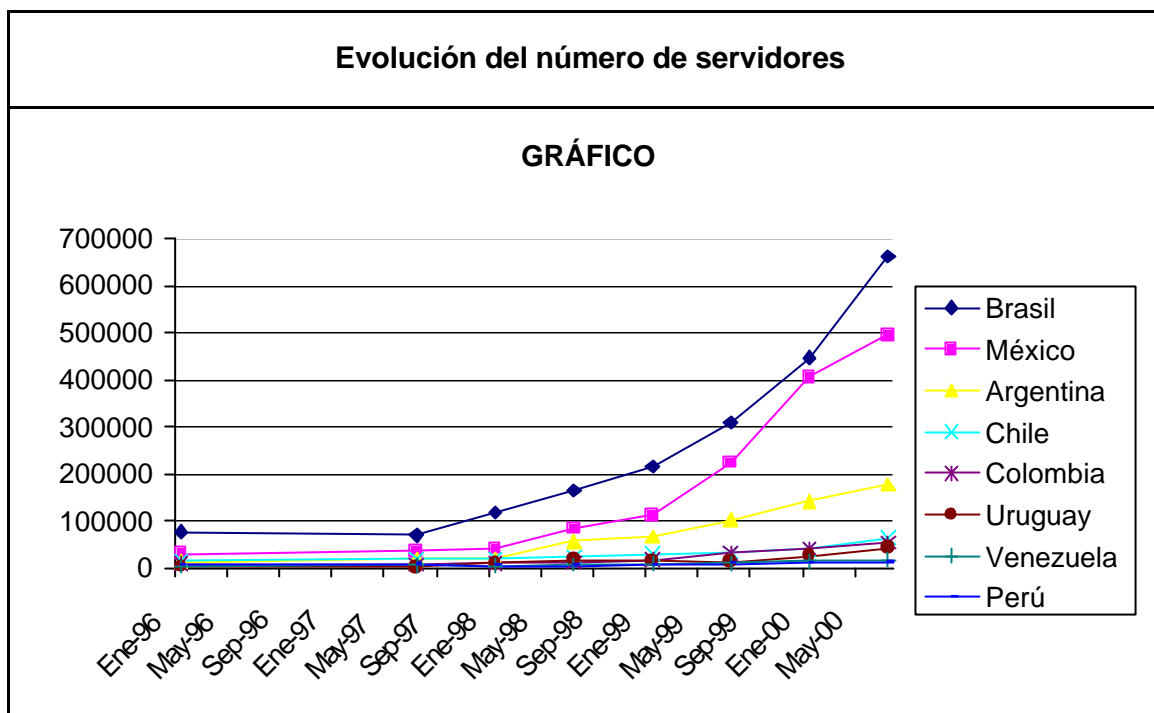
Fuentes: Jupiter Research y Morgan Stanley Dean Witter

Según la proyección de Jupiter, los compradores en línea crecerán más del 1.600% durante el período. Además, llegarán a ser más de la tercera parte del total de usuarios de la red Internet.

A continuación se expone la evolución del número de servidores, en los países de América Latina, con mayor participación en el comercio electrónico durante el período enero/1996 a julio/2000:

Evolución del número de servidores								
	Enero96	Julio97	Enero98	Julio98	Enero99	Julio99	Enero00	Julio00
Brasil	77148	68685	117200	163890	215086	310138	446444	662910
México	29840	35238	41659	83949	112620	224239	404873	495747
Argentina	12688	18985	19982	57532	66454	101833	142470	177216
Chile	15885	19168	17821	22889	30103	32208	40190	64081
Colombia	9054	6905	10173	11864	16200	31183	40565	53683
Uruguay	1823	1024	10295	16345	15394	12697	25385	42927
Venezuela	2417	4679	3869	6825	7912	9424	14281	16694
Perú	5192	6510	3415	3763	4794	7805	9230	11724

Fuentes: Jupiter Research y Morgan Stanley Dean Witter.



Fuentes: Jupiter Research y Morgan Stanley Dean Witter.

Durante el mes de octubre de 2000, las proyecciones del número total de usuarios en el mundo, presentado en el *Computer Industry Almanac*, eran de 490 millones para el 2002 y 765 millones para el 2005; las predicciones para América Latina variaron significativamente, desde las más conservadoras de International Data Corporation que estimaba en 13,3 millones el número de usuarios a finales del 2000, pasando por las proyecciones de la empresa Jupiter Communications que arrojaba la cifra de 16 millones de latinoamericanos conectados a fines del mismo año, hasta los 34 millones de latinoamericanos conectados que la agencia de publicidad Nazca, Saatchi & Saatchi predijera en el mismo periodo.

De acuerdo al último estudio realizado en el 2000 por el Banco Chase H&Q, Internet es el medio de masas con mayor crecimiento en América Latina y la población de usuarios de Internet en la región va a ser en este año la de mayor crecimiento en el mundo (67%).

Según el mismo estudio, los gastos de publicidad de las empresas punto-com (que solo existen en Internet, como por ejemplo patagon.com) crecieron de 8 millones de dólares en el primer trimestre de 1999 a US\$ 170 millones en el primer trimestre del 2000, demostrando el dinamismo y fuerza que imprime Internet a la economía regional.

Es importante mencionar que al evaluar el potencial de mercado de la región, tenemos que considerar al segmento que se conoce como U.S. Hispanic Internet users, que de acuerdo al análisis aparecido en *The Standard (Intelligence for the Internet economy)*, representan en la actualidad el 10% de la población "on line" de Estados Unidos.

Este hecho ha estimulado el crecimiento de sitios web especializados en este sector de la población, en su mayoría con base en EE.UU., y también el florecimiento de empresas latinoamericanas que han aprovechado este segmento del mercado.

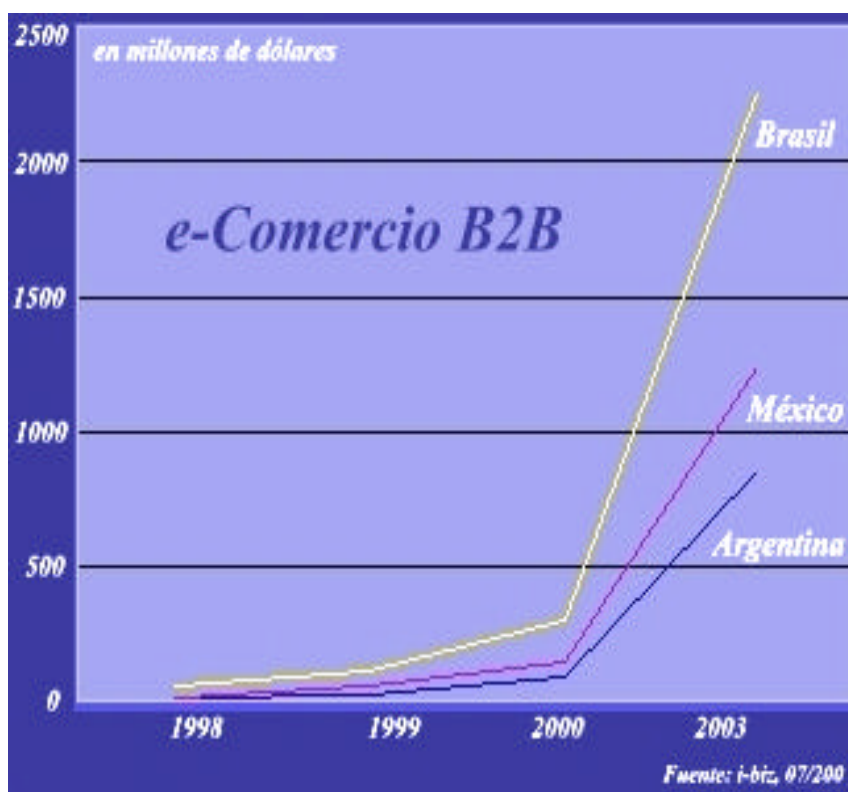
Porcentaje de usuarios que compran en Internet

Ya demostramos el potencial del mercado, pero ¿cuántas personas están comprando realmente vía Internet?.

De acuerdo con el Anuario de Internet (Intermexico) los grupos minoristas de América Latina generaron ingresos de enero a agosto de 1999, por 77 millones de dólares, sobresaliendo Brasil, México y Argentina. En Brasil se realizaron más del 40% de las transacciones *on line* de América Latina. (El sector de "Business to Business" (B2B), representó el 80% del total).

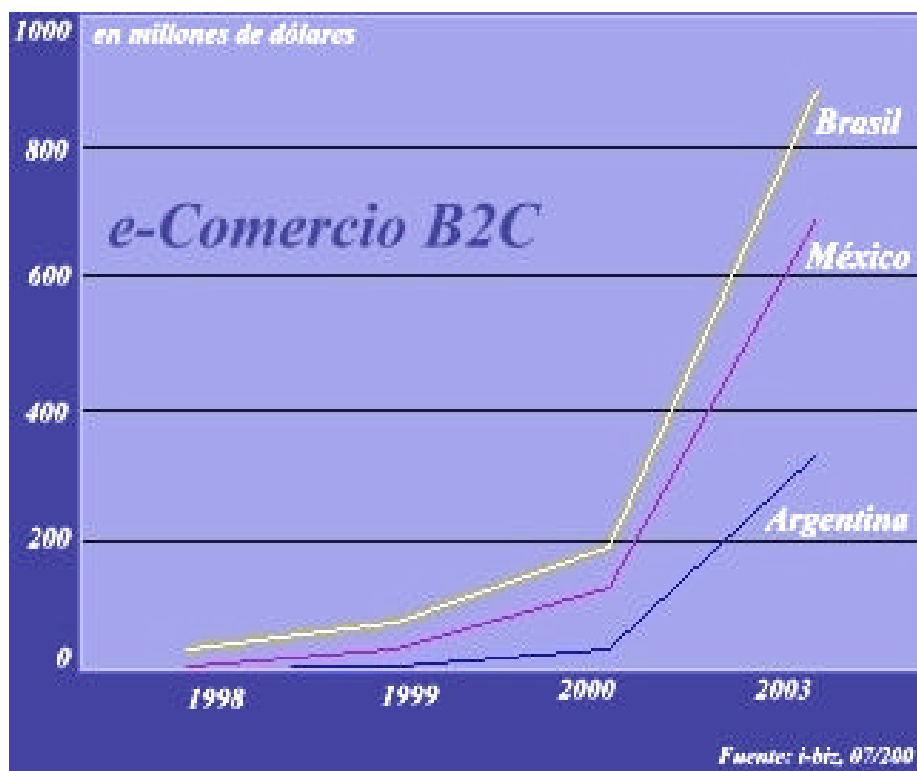
El *e-commerce* de la región de acuerdo al estudio de Chase H&Q va a crecer a US\$ 10.200 millones de dólares para el 2003. Correspondiendo al sector B2B el 70% de las operaciones. A su vez los gastos de publicidad *on line* van a alcanzar 1.400 millones de dólares para el 2003.

Por otro lado, según datos publicados en febrero de este año por el Morgan Stanley Dean Witter (MSDW), el comercio electrónico B2B de México, Brasil, y Argentina va a crecer, de acuerdo a sus proyecciones, a 5.351,6 millones de dólares para el 2003.



Fuente: *i-biz*

Y para esa misma fecha el B2C de estos mismos países se estima que será de 2.058,4 millones de dólares.



Fuente: *i-biz*

De acuerdo a Nazca, Saatchi & Saatchi solamente el 29% de los usuarios de Internet en Latinoamérica están comprando en línea, comparado con el 48% de los usuarios que compran por este medio en Estados Unidos. Sin embargo los analistas predicen un crecimiento rápido en las compras por Internet en América Latina.

Tanto en México como en el resto de Latinoamérica, los consumidores nacionales en el sector *e-commerce* compran 69% en sitios en el extranjero y 31% en sitios nacionales. Según datos del anuario anteriormente citado, el 78,7% de las compras virtuales se pagan con tarjetas de crédito de emisores mexicanos, 13,6% con tarjetas de crédito de emisores extranjeros, 5,9% con cheque o giro enviado posteriormente y 1,8% con dinero electrónico.

En América Latina se están ofreciendo alternativas para acceder a Internet, diferentes a la computadora, como teléfonos celulares, agendas electrónicas, televisores y otros dispositivos electrónicos.

Además, el precio de las computadoras está disminuyendo, y se ofrecen más opciones de financiamiento para comprarlas. Existen más lugares públicos para usar Internet; y el servicio de acceso gratis a la red se está difundiendo.

Para ser competitivas las empresas deberán entrar ahora, ya que la curva del desarrollo tecnológico se está acelerando. La tecnología no sólo se refiere a la automatización y reducción de costos de operación sino también se refiere a la información acerca de los clientes, competidores, proveedores y socios y a las ventajas competitivas que esa información proporciona para la atracción, expansión y retención de clientes.

Gasto total en compras <i>online</i> (millones de dólares)		
PAÍS	1999	2005
Brasil	121	4256
México	25	1542
Argentina	15	1094
Chile	7	312
Venezuela	4	348
Perú	5	164
Colombia	7	336
Otros A.L. ^(*)	8	277
Total	194	8330

^(*) Incluye Cuba, Ecuador, Paraguay y Uruguay.

Fuentes: Jupiter Research y Morgan Stanley Dean Witter.

El crecimiento del gasto en compras en línea será, aproximadamente, del 4300% en el período de la proyección, los tres mercados principales serán Brasil, México y Argentina, pero países como Venezuela y Colombia experimentarán un crecimiento más acelerado.

En el siguiente cuadro se reflejan las categorías de artículos más comprados en América Latina y el gasto total, medido en millones de dólares, para el año 1999 y una proyección para el año 2005.

Gasto total en compras <i>online</i> por categoría (millones de dólares)		
Categoría	1999	2005
Libros	28	789
Videos	4	180
Música	5	330
Software	10	375
Electrodomésticos	18	343
Indumentaria	6	387
Periféricos	9	268
Computadoras personales	70	1773
Viajes	15	1395
Comestibles	16	1141
Otros	13	1374
Total	194	8330

Fuentes: Jupiter Research y Morgan Stanley Dean Witter.

Los artículos que más se consumirán serán los PC's, por ello varias empresas ya han establecido oficinas en América Latina y cuentan con tiendas *online* para atender este mercado. También tiendas de libros como Barnes & Noble han reconocido que el mercado crecerá rápidamente y han montado tiendas exclusivamente para atender el mercado latino.

V. El impacto de la globalización en los sistemas tributarios

La pérdida de soberanía fiscal nacional se advierte cada vez más a medida que se incrementa el proceso de transnacionalización, internacionalización y globalización de las transacciones económicas.

Los impuestos con mayor percusión son aquellos con base de medición en el consumo y la renta, que constituyen las principales fuentes de financiación de la actividad de los gobiernos. Ambos tipos de impuestos representan el 90% de los ingresos tributarios en el orden mundial.

Los avances provenientes del mejoramiento del transporte como de las comunicaciones han redundado en una mayor y más fácil movilidad de los factores de producción. Asimismo, los mencionados cambios han permitido a los diferentes sujetos productores de riqueza tomar ventajas de manera de disminuir la repercusión de la carga fiscal en sus actividades internacionales. De esta forma se ha visto en los últimos años, a diferentes países o jurisdicciones constituirse en "paraísos fiscales" o "jurisdicciones de baja o nula tributación", con la finalidad de atraer mayores inversiones haciendo uso de herramientas fiscales (por ej. beneficios impositivos, liberación de impuestos, etc). Estos efectos, generaron una reasignación y reestructuración de organizaciones a nivel internacional.

Este síndrome, justificado en la búsqueda de una mayor rentabilidad global, repercute y visualiza sus efectos en los diferentes sistemas tributarios del mundo, evidenciándose un decaimiento paulatino de los ingresos tributarios correspondientes a los impuestos con base en la renta.

Si bien tanto los países como los organismos internacionales han tomado conciencia del perjuicio que está generando esta movilidad de riquezas a jurisdicciones de baja o nula tributación, y se están proyectando políticas para paliar los efectos que produce este fenómeno en las economías del mundo⁸, lejos se encuentra la erradicación del problema. Nuevos instrumentos y herramientas jurídicas y financieras son creadas con gran velocidad, que sumadas a la mutación de los negocios, producen efectos de dificultosa eliminación.

La mengua en la recaudación en el orden de los impuestos con base en la renta, ha redundado, indefectiblemente, en un mayor apoyo, adoptando el principal lugar y sustento recaudatorio de la gran mayoría de los países del globo, los impuestos con base en el consumo.

Aproximadamente un centenar de países han adoptado un Impuesto tipo Valor Agregado. Desde entonces este gravamen ha sido y es el responsable de una parte importante del total de sus ingresos. Si efectuáramos un promedio de la incidencia de este impuesto entre las diferentes bases recaudatorias, observaríamos que el mismo representa más de un 40% del total de ingresos de los países de la región; no superando, por su parte, los impuestos con base en la renta el 30% de los ingresos generales. Ciertamente los impuestos al consumo son, hoy en día, la base de los sistemas tributarios de los países que componen la ALADI.

Sin perjuicio de la efectividad recaudatoria que se observa del Impuesto al Valor Agregado, éste no se encuentra exento de las consecuencias económicas que acarrea la globalización, tanto en sentido positivo como en su faz negativa.

⁸ Informes del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de abril de 1998 y julio 2000.- "Competencia tributaria nociva".

El aspecto más inquietante y con mayores efectos negativos en este impuesto para países importadores de capital, como son los países que componen la región, es el avance que se ha venido desarrollando en el campo tecnológico. Avance que repercute en las costumbres de consumo tradicionales. Internet es la base de estos cambios con posibilidades inimaginables en el consumo, lo que indefectiblemente repercutirá, en aquellos países importadores de capital cuyo sistema tributario se sustente en impuestos con base en el consumo interno.

Las consecuencias mediatas que se avizoran con el desarrollo del comercio electrónico es una importante merma en la recaudación de los impuestos con base en el consumo. Atento a ello, resulta necesario evaluar la magnitud que evidenciará el incremento del comercio electrónico en la región y sus efectos en los Sistemas Tributarios de los Países Miembros de la ALADI.

De una proyección efectuada sobre la incidencia del comercio electrónico para el ámbito de la región es de aventurar que para el año 2005, sin incluir impuestos locales ni específicos, se evidenciará una disminución en la recaudación (impuestos generales al consumo e impuesto sobre la renta) en el orden de los US\$ 1.016.452.800,-. El monto representa la transferencia de ingresos tributarios a fiscos extranjeros de todos los países integrantes de la ALADI⁹.

Con una proyección del incremento de las compras por Internet a un ritmo anual del orden de 850%, para el año 2010 la disminución de los ingresos tributarios para la región alcanzará la suma de US\$ 43.707.470.400,- en un año calendario¹⁰. Es decir, que la mengua en la recaudación representará el 14% del total de ingresos para la región. Para evidenciar la magnitud de los efectos que manifiesta el comercio electrónico para la Región, la disminución de ingresos proyectada para el año 2010, en sentido ilustrativo, representaría el total de recaudación que ha percibido la Argentina en el año 2001; o en su caso el 25% de la recaudación del Brasil para ese mismo año.

Finalmente, el efecto del comercio electrónico sobre la región, es una cuestión de suma importancia para los países de la ALADI, es por ello que a continuación se identificarán los problemas generados por esta nueva vía de comercialización, y las diferentes medidas que podrán adoptar los países a efectos de paliar las consecuencias negativas que se avizoran sobre los ingresos tributarios de los gobiernos centrales.

⁹ La pérdida de recaudación fiscal, se calculó sobre la base de la proyección de compra de productos intangibles al 2005 y su proporción comprada en sitios extranjeros. A dicho monto se aplicó una alícuota promedio del IVA del 18% y del 30% para el impuesto a la renta.

¹⁰ La tasa de crecimiento anual del comercio electrónico y la pérdida fiscal para el año 2010 fueron calculados sobre la base de un promedio sobre las proyecciones del crecimiento del comercio electrónico y los datos de recaudación de cada uno de los países.

VI. Principales inconvenientes que las transacciones electrónicas producen en los tributos

VI.1. Impuestos generales al consumo

Antes de entrar a analizar los diferentes inconvenientes que el comercio electrónico ocasiona en los impuestos generales al consumo, merece detenernos a mencionar quiénes son los posibles actores que intervienen en este tipo de operaciones:

- a) Entre empresas o *business to business* (B2B):
Las empresas pueden intervenir como usuarias -compradoras o vendedoras- o como proveedoras de herramientas o servicios de soporte para el comercio electrónico -v.gr. instituciones financieras, proveedores de servicios de internet, etc.-.
- b) Entre empresa y consumidor o *business to consumers* (B2C):
Las empresas venden sus productos y prestan sus servicios a través de un sitio Web a clientes que los utilizarán para uso particular.
- c) Entre consumidor y consumidor o *consumers to consumers* (C2C):
Es factible que los consumidores realicen operaciones entre sí, tal es el caso de los sitios web en los que se realizan remates en línea.
- d) Entre consumidor y gobierno o *consumers to government* (C2G):
Los ciudadanos pueden interactuar con las administraciones tributarias a efectos de realizar la presentación de las declaraciones juradas y/o el pago de los tributos, obtener asistencia informativa y otros servicios.
- e) Entre empresa y gobierno o *business to government* (B2G):
Los gobiernos actúan como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarios del mismo al adquirir insumos a través de medios electrónicos.

Las transacciones de comercio electrónico indirecto o comercio electrónico *off line*, que involucran bienes tangibles no plantean especiales inconvenientes, ya que la entrega del bien se realiza a través de los medios convencionales de transporte. Por esta razón, la operación será tratada de la misma forma que se encuentra previsto para las operaciones efectuadas en el comercio tradicional.

Si el bien es adquirido en el mercado interno, las legislaciones prevén todos los elementos necesarios para el perfeccionamiento del hecho imponible.

Si el bien es adquirido a un sujeto radicado en el extranjero, las disposiciones legales de los impuestos generales al consumo de los Países Miembros de la ALADI, gravan la importación de bienes muebles, por lo cual tributarán el impuesto en aduana al realizar la importación del bien. A la inversa, si el bien es vendido a un sujeto residente en un país extranjero, por aplicación del principio de "país de destino" la exportación quedará al margen del tributo.

Las mismas consideraciones son aplicables a prestaciones de servicios realizadas en el mercado interno, en las cuáles sólo las contrataciones son realizadas a través de medios electrónicos.

Respecto de las importaciones de servicios, entendida como las prestaciones realizadas en el exterior y utilizadas en el país de residencia del prestatario, no existe una uniformidad de criterios entre los países que conforman la ALADI.

Existen países que gravan las importaciones de servicios como:

- Argentina: Para que se encuentre alcanzada la operación, el importador del país debe ser un responsable inscripto en el IVA por otros hechos imponible y el servicio debe ser utilizado económicamente en la República.
- Chile: Grava los servicios prestados o utilizados en el territorio chileno, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero. Se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional cuando la actividad que genera servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice (art. 5 de la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios)
- Ecuador: No se causa el Impuesto al Valor Agregado en servicios facturados desde el exterior por actividades efectuadas en el exterior u ocasionalmente en el Ecuador. Se entenderá que el servicio es prestado en el Ecuador cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada dentro del territorio nacional (art. 114, Título II de la Ley General).
- México: Considera importación de bienes o de servicios, la adquisición por personas residentes en México de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él. Asimismo, el uso o goce temporal, en territorio mejicano, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país. Se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios, tratándose de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas concedan el uso o goce, en el momento en que se realice alguno de los supuestos siguientes: **a)** Se aprovechen en territorio nacional. **b)** Se pague parcial o totalmente la contraprestación. **c)** Se expida el documento que ampare la operación. Se entenderá por aprovechamiento en territorio mejicano de los servicios, cuando se presten por no residentes en el país (art. 24 y 26 de la Ley de IVA).
- Paraguay: Grava las enajenaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio paraguayo con independencia del lugar donde se haya celebrado el contrato, del domicilio de residencia o nacionalidad de quienes intervengan en la operación, así de quienes lo reciban y del lugar de donde provenga el pago. La asistencia técnica se considerará realizada en el territorio cuando la misma sea utilizada o aprovechada en el país. La cesión de uso o goce de derechos serán de fuente paraguaya cuando los mismos sean utilizados en la República aun en forma parcial. (Art. 81 de Libro III Título I -IVA).
- Perú: Grava los servicios utilizados en territorio peruano (Art. 1 inc. c) de la Ley del IVA)
- Uruguay: Grava las prestaciones de servicios realizadas en el territorio uruguayo, independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones (art. 5 de la Ley del IVA).
- Venezuela: Grava los servicios aprovechados en el país.

Los países que no gravan las importaciones de servicios son: Bolivia, Colombia y Cuba.

En el caso de Brasil, el Impuesto a la Circulación de Bienes y Servicios (ICMS), de carácter estadual, sólo alcanza a los servicios de transporte y comunicaciones y el Impuesto sobre Servicios (ISS), de competencia municipal, alcanza a los servicios prestados en forma habitual y permanente en el territorio del municipio, pero no grava los servicios prestados desde el exterior y tomados por establecimientos o personas situados o domiciliados en la jurisdicción del municipio.

Teniendo en cuenta las operaciones de comercio electrónico directo u *on line* y de acuerdo a lo expuesto al analizar las principales disposiciones relativas a los impuestos generales al consumo en los Países Miembros de la ALADI, se puede apreciar que se ha optado por aplicar una concepción amplia al definir el objeto del impuesto, al incluir tanto la compraventa de bienes como las prestaciones de servicios, aunque existen ciertas diferencias en las legislaciones de cada uno de los países.

No obstante ello, las definiciones de “venta de bienes” o “prestaciones de servicios” han sido formuladas para un comercio donde tales conceptos son claramente diferenciables.

Sin embargo, una de las principales ventajas que aporta el comercio electrónico y principalmente Internet es la posibilidad de desmaterializar bienes que antes sólo podían ser comercializados utilizando un soporte físico.

La posibilidad de digitalizar y transmitir determinados bienes mediante la web, diluye las diferencias que existen entre los conceptos de “venta de bienes” y “prestaciones de servicios”.

Un clásico ejemplo lo constituye la venta, a través de Internet, de un libro digitalizado. El titular de la explotación de derechos de autor transfiere un archivo a la PC del adquirente para su uso, sin ceder o licenciar la posibilidad de reproducir y comercializar el bien.

Esta operación, ¿cómo debería considerarse? ¿como una compraventa de un bien mueble o de un bien intangible? ¿o por el contrario estamos ante una prestación de servicios?

La respuesta que se adopte al analizar esta operación originará un tratamiento diferente frente a un impuesto general a las ventas ya que, por lo general, las distintas legislaciones eximen del impuesto la venta de libros, pero si se adopta la postura de considerar a dicha operación como una prestación de servicios, la transacción se encontrará alcanzada por el gravamen. También puede originar un tratamiento diferente si una legislación adopta alícuotas distintas o diferenciales para determinadas operaciones o prestaciones.

Por lo expuesto, ante este primer inconveniente, se debería redefinir lo que debe entenderse por “venta de bienes muebles” y por “prestaciones de servicios”.

A su vez, cualquiera sea la definición que se adopte, deberían incorporarse las disposiciones necesarias para que el tratamiento tributario asegure el principio de neutralidad, para aquellos casos en los que los bienes sean entregados tanto física como electrónicamente.

Ello, por cuanto en la actualidad, las operaciones comerciales pueden efectuarse por medios tradicionales o por medio del uso de nuevas tecnologías. El hecho de que una empresa realice sus negocios por uno o ambos medios debería conllevar a las mismas cargas tributarias.

No obstante ello, debe tenerse en cuenta que el desarrollo del comercio electrónico también ha producido un incremento de prestaciones vinculadas al sector informático y ha originado la aparición de nuevas prestaciones en línea -tales como acceso a bases de datos e información y servicios profesionales- que no son objeto de comercialización en el comercio tradicional.

A su vez, de acuerdo con la calificación de la operación en venta de bienes materiales, prestaciones de servicios o licencias de uso de bienes intangibles, puede derivarse un inconveniente accesorio originado por la distorsión que provoca la aplicación de alícuotas o tasas tributarias entre las categorías de transacciones antes mencionadas, en el caso de que la legislación del gravamen establezca la aplicación de alícuotas diferenciales.

Ante este problema, también debe analizarse la manera de solucionar la discriminación que puede existir entre las diversas formas de comercialización, cuando existan alícuotas diferenciales en función al medio seleccionado para la entrega o suministro del bien digitalizado.

Otra dificultad que merece ser analizada está referida a la localización de las operaciones.

Los sujetos que ofrecen productos digitalizados u otras prestaciones *on line* pueden fijar el lugar desde donde realizan tal prestación en cualquier lugar del mundo y pueden intentar influir interesadamente, de esta forma, en la localización de las operaciones por ellos realizadas.

Un cuarto problema que ocasiona el comercio electrónico *on line* es la determinación de la localización de los sujetos que intervienen en la operación.

En los impuestos generales al consumo tipo valor agregado, resulta de fundamental importancia conocer si los sujetos pasivos se hallan o no establecidos dentro del ámbito de aplicación del tributo, a efectos de diferenciar las operaciones efectuadas en el mercado interno de las importaciones.

En las transacciones electrónicas, los conflictos relevantes surgen cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes corresponden a Estados distintos y nacen las dudas respecto del elemento que permitiría determinar la residencia del prestador o proveedor.

Muchas veces existen complicaciones para conocer quién está detrás de un sitio web y dónde se encuentra físicamente localizado, debido a que los nombres de dominio que poseen los proveedores de Internet no necesariamente se corresponden con una ubicación física conocida, máxime cuando el proveedor o prestador sólo comercializa electrónicamente.

Por otra parte, el hecho de poder localizar al proveedor o prestador no es suficiente para presumir que la transacción se efectuó desde el domicilio donde tiene su sede principal, ya que pudo haberse efectuado desde una sucursal o un establecimiento permanente en otro Estado.

También existen dificultades para localizar la residencia del adquirente del bien o servicio, teniendo en cuenta las posibilidades de anonimato de los usuarios de Internet, que facilitan que la misma pueda emplearse como medio para desarrollar actividades extraterritoriales. A ello se suma que resulta complicado distinguir si el adquirente es un consumidor final o un sujeto empresa.

Así pues, el comercio electrónico obstaculiza la determinación de la jurisdicción en la cual se consumirá el producto comercializado.

Como es sabido, en materia de imposición indirecta las distintas jurisdicciones fiscales se rigen por el principio de "país de destino" o de "país de origen".

Por aplicación del primero de ellos, el país de origen, exportador o vendedor, no debe gravar los bienes exportados, mientras que el país importador, comprador, receptor o de destino, les debe dar un tratamiento igualitario respecto de los bienes originarios de otros países, como así también en relación con los producidos por el mismo internamente.

Debe destacarse que la aplicación de este criterio requiere necesariamente la existencia de fronteras fiscales entre las distintas jurisdicciones partícipes, que permitan la realización de lo que se conoce como ajustes en frontera -v.gr. devolución o exención por parte del país exportador, de los impuestos que hayan incidido sobre los productos integrantes de los bienes comercializados-, y el país importador debe aplicar similares gravámenes que los soportados por los bienes producidos domésticamente.

Por el contrario, la aplicación del principio de país de origen implica gravar las transacciones en virtud del lugar de localización del vendedor o exportador. En este caso no resulta necesario realizar ajustes en frontera, pero es necesaria la existencia de estructuras fiscales similares a efectos de que no se produzcan distorsiones en el flujo económico entre ambos estados.

La mayoría de las jurisdicciones aplican el criterio de imposición en destino, de modo de no perjudicar la competitividad de sus productos en el mercado internacional.

Como fuera comentado precedentemente, en base al principio de país de destino el país importador tendrá la potestad tributaria de gravar la entrada de productos a su territorio o los servicios realizados en el exterior prestados a sus residentes. Esto es perfectamente claro en el caso de los bienes tangibles, pero resulta sumamente complicado en el caso de los servicios.

Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que la provisión internacional de un servicio puede llevarse a cabo a través de una de las siguientes modalidades:

- a) el consumidor se traslada al país del productor;
- b) el servicio se traslada al país del consumidor;
- c) la información se envía al país del consumidor;
- d) el productor se desplaza al país del consumidor;
- e) una mercadería en la que se incorpora un servicio se traslada al país del consumidor, y
- f) el servicio es utilizado por el consumidor en la jurisdicción distinta a aquella de la cual es residente y/o en la que tiene su empresa.

En virtud de ello, resulta de vital importancia definir, adecuadamente, dónde se considera prestado el servicio y dónde éste es consumido, pues la tributación variará en uno y otro caso, pudiéndose dar las siguientes posibilidades:

- a) Importación de servicios y utilización económica en el país.
- b) Prestación de servicios en el país y utilización económica del mismo en el exterior.
- c) Prestación de servicios en el exterior y utilización económica también en el extranjero.
- d) Prestación de servicios en el país y utilización económica en el mismo.

Llegado a este punto, resulta necesario definir, adecuadamente, el concepto de establecimiento permanente, dado que si se considera que el sitio web instalado en un servidor constituye establecimiento permanente, en el caso que éste se encuentre ubicado en el mismo Estado del prestatario no existirían dudas de que se encuentra alcanzado por el gravamen, por tratarse de una transacción desarrollada íntegramente dentro de sus fronteras.

VI.2. Impuestos sobre la renta

Al analizar los problemas que las transacciones electrónicas producen en los impuestos directos que gravan las rentas, tanto de las personas físicas como jurídicas, resulta necesario tener en cuenta que las transacciones deben analizarse desde dos puntos de vista ya que son ingresos para el proveedor o prestador y gastos para el comprador del bien o servicio.

Atento a ello, y en función de las legislaciones de los Países Miembros de la ALADI que adoptan para la determinación de la base imponible del tributo el concepto de renta neta (ingresos brutos menos gastos necesarios para obtenerlos), resulta necesario verificar que se han producido las ganancias así como que realmente se han incurrido en los gastos deducibles.

Por consiguiente, el primer inconveniente radica en la determinación de la base imponible de los impuestos que gravan las rentas.

A efectos de la determinación de la base imponible, atribuible a cada jurisdicción, es imprescindible precisar qué clase de ingreso se produjo en cada unidad política y en qué jurisdicción se realizaron los gastos deducibles del mismo.

Ello, por cuanto una indebida determinación de dichas partidas producirá una alteración en la base imponible del gravamen.

El segundo inconveniente a analizar está referido a la determinación de los sujetos que intervienen en la transacción, ya que pueden existir dificultades para localizar al sujeto –persona física o jurídica-, que obtiene la renta derivada de la transacción electrónica, dado que puede resultar complicado conocer quién está detrás de un sitio Web y dónde se encuentra físicamente ubicado.

Como es sabido, puede no coincidir el nombre de dominio de un sitio web que genera el servicio o permite obtener un determinado producto con la identidad del sujeto que obtiene las rentas.

A su vez, resulta sencillo para un proveedor o prestador obtener 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 impositivamente un sujeto que ofrezca productos o preste servicios en la Web.

Otro inconveniente vinculado al anterior es determinar el lugar donde se ha producido el hecho imponible, a fin de establecer cuál es la jurisdicción fiscal competente para gravar las rentas derivadas de las transacciones realizadas a través de medios electrónicos.

En el comercio tradicional resulta sencillo determinar el país de origen y el de residencia de quién vende el bien o presta el servicio. Sin embargo, en las operaciones electrónicas denominadas *cross border* esta determinación resulta más complicada, principalmente por la deslocalización, el relativo anonimato y la movilidad de los sujetos intervinientes.

Si todos los sujetos que intervienen en la transacción electrónica residen en un mismo Estado, desde el punto de vista tributario no se plantean problemas adicionales, ya que es de aplicación la normativa general.

Ahora bien, los conflictos surgen cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes son diferentes. En tal caso, ¿cuál es el elemento que permitirá determinar la residencia del proveedor o prestador? ¿Es el lugar indicado en el sitio web (si es que éste lo informa)? ¿Es la sede social de la casa matriz o la sede de dirección efectiva, si es que son conocidas? ¿la filial en el país del adquirente, si es que existe? ¿Es el país donde se encuentra el servidor, si éste está situado en un tercer Estado? O por el contrario, ¿Es el país del adquirente, si es que se considera que el sitio web constituye un establecimiento permanente?

Como se puede apreciar, los conflictos entre jurisdicciones fiscales se multiplican pues no sólo es difícil determinar la residencia del sujeto que obtiene las rentas derivadas del comercio electrónico, sino que ésta puede alterarse rápidamente, agravándose el típico problema de doble imposición o de la ausencia de imposición que pretenden resolver todos los modelos de convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio existentes.

En particular, el carácter transnacional y la desmaterialización del comercio electrónico son las causas directas que afectan la capacidad de los gobiernos para establecer la imposición en cada jurisdicción.

Por lo tanto, casi todos los problemas que se derivan del “cibercomercio” son problemas originados en operaciones *cross border*, es decir, operaciones extrafrontera donde el concepto de “fuente” en la legislación local está basado generalmente en la localización física de las personas o de la actividad. Ello exige, desde ya, que los supuestos tributarios que rigen al “cibercomercio” estén prontos a reexaminar los conceptos de fuente dentro de la legislación local.

Con relación a la utilización de los criterios de imposición existentes, el *Treasury Paper* propone la forma tradicional de gravar con base al principio de fuente frente al de residencia, en razón de la dificultad de aplicar el primero (fuente) a ciertos ingresos que presentan dificultades en la determinación del lugar geográfico donde se originan.

La posición expuesta ha sido criticada dado que su aceptación implicaría desconocer, por un lado, que los países en vías de desarrollo sostienen fuertemente el concepto de la fuente y, por el otro, que puede ser tan manipulable como este último.

También se ha sostenido que la posición descrita propuesta por el gobierno estadounidense no resulta sorprendente si se considera que a su país, como exitoso productor de *software*, le sería más conveniente la utilización del principio de residencia para incrementar su recaudación tributaria.

Otro aspecto que merece ser destacado es el referido al control de la renta o transacción.

La posibilidad de deslocalizar el sistema informático utilizado y las dificultades para identificar a sus usuarios complican la función de fiscalización que ejercen las administraciones tributarias.

La desaparición de los intermediarios tradicionales en las transacciones comerciales constituye uno de los problemas más graves de control tributario que plantea el comercio electrónico, ya que ellos suelen actuar como agentes de retención, percepción o información.

Debemos agregar que los medios de prueba con los que cuenta el Organismo Fiscal son menores, por cuanto los países aún no cuentan con una legislación adaptada a las nuevas modalidades de negocios.

Esta deficiencia podría solucionarse, en parte, con la implementación de un esquema de firma digital, la aceptación de la legislación de fondo de la validez de los actos jurídicos electrónicos y la implementación de un régimen de facturación electrónica.

Respecto de la calificación de los distintos tipos de rentas derivadas de operaciones del comercio electrónico, principalmente *on line*, también se plantean inconvenientes.

Al respecto, cabe señalar que el Seminario B, realizado durante el 52° Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) anunciaba que algunos de los problemas a resolver en el "cibercomercio" serían: definir la caracterización de la renta, particularmente en los casos de información digitalizada, y establecer el concepto de *royalties*. En concreto, se planteó si el comercio electrónico podría obligar a redefinir la tipología de las rentas gravadas y su calificación en el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio, elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOOCDE).

Precisamente, la circunstancia apuntada se ve agravada cuando rige un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional, porque calificar una renta de una determinada forma puede conducir a su exacción por una u otra jurisdicción fiscal, potenciando los conflictos entre las mismas o pudiendo incluso llevar a la ausencia de tributación.

A su vez, dicha problemática se ve agudizada en el supuesto de los cánones y *royalties*, ya que por Internet es relativamente fácil transmitir, en forma digital, productos con un alto valor en términos de propiedad industrial e intelectual (cuyas rentas se califican como cánones) sin control alguno. Asimismo, existen dificultades para distinguir cuando estamos en presencia de una cesión de derechos o la prestación de servicios.

Como puede apreciarse, la desmaterialización de la entrega de determinados bienes que con anterioridad disponían de una realidad física indudable (por ejemplo, discos o libros) y que, actualmente, se transmiten directamente por la Web, puede conducir a serios problemas de calificación de rentas y, por lo tanto, a dificultar su gravabilidad, así como conllevar a discriminaciones impositivas en su tratamiento.

En este sentido, podemos afirmar que una recalificación que considere como canon la renta derivada de una operación que hasta la fecha era considerada como una entrega de bienes, por ejemplo un libro digitalizado, podría conducir a su imposición en el Estado de la fuente por aplicación de las disposiciones contenidas en el artículo 12 del MCOODE-, mientras que si respetara el tratamiento tributario aplicable a las entregas de los bienes tangibles, se encontraría sujeta a las disposiciones del artículo 7º -beneficios empresariales- del MCOODE, el cual otorga la potestad tributaria únicamente al estado de residencia del vendedor o prestador.

Otro de los problemas al que la doctrina ha dedicado bastante tiempo, está referido al momento en que debe considerarse configurada la existencia de un "establecimiento permanente".

El concepto de establecimiento permanente es determinante tanto en las legislaciones internas de cada país como en los convenios para evitar la doble imposición, puesto que fija el presupuesto para la sujeción de la actividad económica de un contribuyente a la potestad tributaria de un Estado determinado. Es decir, marca la clara diferencia entre desarrollar una actividad "con" un país y desarrollarla "en" dicho país.

Debe destacarse que este concepto cobra aún mayor importancia con el desarrollo del comercio electrónico.

En los tres principales modelos de convenio (OCDE, Naciones Unidas, Estados Unidos) se contempla una definición de ese concepto, consistente básicamente en un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

Por sus características y particularidades, el comercio electrónico origina en el ámbito de la imposición a la renta, problemas de determinación del lugar donde se han generado los beneficios, a lo cual se suma la dificultad de establecer cuándo puede existir un lugar fijo de negocios en virtud de los elementos utilizados en esta vía de comercialización.

La aplicación del principio de "*Arm's Length*" y la determinación de los precios de transferencia es otro inconveniente que debe tenerse presente.

Como consecuencia de la globalización mundial de la economía, a las empresas multinacionales les resulta sencillo efectuar una planificación fiscal internacional, tendiente a lograr una reducción de la carga tributaria total del grupo, declarando las rentas en aquellas jurisdicciones que presentan un menor nivel de imposición.

De este modo, las operaciones efectuadas entre empresas vinculadas radicadas en diferentes Estados podrían ser valorizadas a precios que no reflejan la realidad del mercado.

Para solucionar esta problemática, la mayoría de las legislaciones establecen que los contribuyentes que realicen transacciones con empresas vinculadas radicadas en

un Estado extranjero deben aplicar el principio de “*Arm’s Length*”, es decir, declarar las mismas, a efectos fiscales, según los precios que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables.

Es bastante difícil y complejo demostrar que un precio de transferencia es un precio artificial, puesto que tal vez no exista un precio de mercado correspondiente a transacciones análogas y, en consecuencia, resulta discutible el determinar si se ha violado el principio “*Arm’s Length*”.

Esta modalidad de comercio tiene el potencial para agudizar algunos de los problemas más difíciles que presenta la fijación de precios de transferencia.

VI.3. Impuestos aduaneros

En las operaciones de comercio exterior, la potestad tributaria de los diversos países se encuentra delimitada por las fronteras, razón por la cual, las aduanas desempeñan una función primordial.

Por el contrario, los límites del comercio electrónico no están definidos por fronteras geográficas o nacionales. Como las comunicaciones (principalmente a través de redes como Internet) son de ámbito global, el comercio electrónico permite, incluso a los proveedores más pequeños, alcanzar una presencia global y hacer negocios en todo el mundo.

El cliente tiene la posibilidad de la elección global, puede elegir de entre todos los proveedores potenciales de un determinado producto o servicio, sin tener en cuenta su localización geográfica.

Sin lugar a dudas, las ventajas que el comercio electrónico aporta tanto a los proveedores como a los consumidores, así como el crecimiento vertiginoso de las transacciones electrónicas, provocarán un cambio en los procedimientos y controles aduaneros.

Por otra parte, los Estados utilizan los derechos y aranceles aduaneros con la finalidad de fomentar el comercio con otros países o la formación de mercados comunes, de manera tal que entre ellos, sus productos son privilegiados con menores aranceles, e incluso nulos, que los aplicables a terceros países.

Cabe tener presente que los tributos aduaneros son de naturaleza real, esto es, determinan el nacimiento del hecho imponible sin hacer referencia a un sujeto en particular, y objetivo, ya que no tienen en cuenta las circunstancias particulares del sujeto pasivo para la determinación de la cuantía del gravamen.

El Arancel Aduanero es el gravamen que ha de pagar un importador para introducir una mercancía en su territorio. Tiene una doble finalidad: recaudatoria y protectora. Las aduanas se encargan de aplicar los aranceles en las operaciones de comercio exterior.

a. Transacciones que involucran bienes tangibles

Cuando nos hallamos ante operaciones de comercio electrónico indirecto (“off line”), resulta irrelevante que la operación haya sido efectuada a través de medios electrónicos o convencionales.

Ello, por cuanto el nacimiento del hecho imponible del tributo alcanza las operaciones sin tener en cuenta el medio por el cual se realizó la contratación.

En toda operación de comercio exterior, en la que los sujetos que participan en la transacción residen en distintos países, las mercancías vendidas deben necesariamente atravesar los límites geográficos del país de origen para ingresar al territorio aduanero del país de destino.

Atento a ello, la potestad tributaria de un país para imponer derechos aduaneros por la salida de mercaderías de su territorio o por el ingreso de bienes originarios del exterior a su territorio, no se ven afectadas de modo alguno por haberse realizado la operación mediante medios electrónicos.

Como vemos, si nos encontramos frente a operaciones electrónicas que involucran bienes tangibles no existen inconvenientes adicionales a los ya existentes en el comercio tradicional. No obstante ello, hay que reconocer que el creciente tráfico de mercaderías de un país a otro puede provocar demoras en los controles aduaneros.

b. Transacciones que involucran bienes digitalizados

Cuando las operaciones electrónicas tienen por objeto la entrega de productos digitalizados (comercio electrónico directo u *on line*), surgen problemas similares a los detectados al analizar los impuestos generales al consumo (punto II.3.).

Al existir la posibilidad de que un proveedor entregue los bienes, ya no en soporte físico sino en formato digitalizado, utilizando las redes electrónicas, dichos productos no tendrán una presencia física ni deberán ingresar a través de la aduana.

Llegado este punto los países deben determinar si dicho bien digitalizado debería estar alcanzado por los tributos aduaneros y por el IVA de igual forma que si la entrega hubiera sido realizada en soporte físico, a efectos de no afectar el principio de neutralidad.

El principal problema consiste en la definición de “mercaderías”. Por lo general la mayoría de las legislaciones aduaneras establecen que se encuentran sujetas a derechos y aranceles la importación y/o exportación de mercaderías o mercancías, entendiendo por tales aquellos objetos materiales susceptibles de ser importados o exportados.

De acuerdo con la definición aportada por la ALADI, en el Glosario de Términos Aduaneros y de Comercio Exterior, publicado en su sitio web, “mercancía” es “todo bien corporal mueble. Es todo producto, manufactura, semovientes y otros bienes corporales muebles, sin excepción alguna”.

En la Argentina se verifica un caso atípico ya que el alcance de la definición del término “mercaderías” incluye las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, así como los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual.

No obstante ello, actualmente las disposiciones legales sólo se aplican a bienes tangibles, al no estar reglamentados todos los elementos que configuran el hecho imponible, y que son necesarios para la aplicación de los aranceles aduaneros –vgr. nacimiento del hecho imponible, valoración aduanera, etc-.

Otros problemas que se verifican en el ámbito aduanero son los relativos a la desaparición del control físico de las mercaderías y de la noción de “importación” al existir sólo barreras virtuales atravesadas por bienes digitalizados.

VII. Soluciones y recomendaciones propuestas

VII.1. Impuestos generales al consumo

a) El principio de neutralidad

Para crear el clima de confianza necesario para que el comercio electrónico pueda desarrollar todo su potencial, como política internacional la mayor parte de los países del mundo, principalmente, Estados Unidos de Norte América, y los Países Miembros de la Unión Europea, así como la OCDE, han establecido como base fundamental para las futuras adaptaciones de sus políticas tributarias internas e internacionales, el principio de neutralidad.

Este principio tiene como objetivo permitir el desarrollo del comercio electrónico, de manera de no truncar su avance y expansión con la creación de nuevos impuestos, o la aplicación de un tratamiento más gravoso a las operaciones que se desarrollen por esta vía. Promover la neutralidad de la tributación significa propiciar una mayor eficiencia económica al atenuar los efectos de los tributos en la asignación de recursos. Se trata de restar peso a las consideraciones de naturaleza tributaria en las decisiones de los agentes económicos, pasando a regir con menor interferencia los mecanismos de mercado en la formulación de esas decisiones, y evitando así la generación de distorsiones en la asignación de recursos¹¹.

Si bien no resulta posible determinar qué bienes podrán en un futuro ser transmitidos *online*, el principio de neutralidad aboga por la necesidad de garantizar que el tratamiento fiscal a efectos del IVA sea el mismo para el suministro de bienes en soporte físico (por ej un libro), que para estos bienes cuando son distribuidos *on line*.

Ciertamente, las particularidades que conllevan los elementos de comercio electrónico hacen necesario efectuar adecuaciones legislativas de manera de regular esta vía comercial. Las administraciones fiscales de los diferentes países que componen la ALADI, deben estudiar medidas similares a las aplicables al comercio "tradicional" con el fin de evitar pérdidas materiales de ingresos, cambios que deben sobrevenir sin producir efectos distorsivos sobre las condiciones de competencia y sobre la localización de las inversiones.

Por ello, debe ser atendible la adopción de este compromiso de orden internacional, con base en medidas de orden nacional, teniendo por objeto desarrollar una adecuada legislación tributaria, con el compromiso de evitar la implementación de medidas que perjudiquen el crecimiento del comercio electrónico.

Implementar nuevas medidas en las legislaciones locales respetando el principio de neutralidad.

¹¹ Claudino Pita, "Los Sistemas Tributarios Latinoamericanos y la Adecuación de la Imposición de la Renta a un contexto de Globalización", Documento presentado en el XI Seminario de Política de la CEPAL, Brasilia, 25 al 27 de Enero de 1999. Criterios Tributarios N° 127/128.

b) Naturaleza de los bienes digitalizados

Conforme fuera explicitado a lo largo del presente estudio, las mayores inquietudes en las transacciones efectuadas por vía electrónica se manifiestan sobre aquellas que involucran bienes intangibles. Cuestiones que versan, ya sea sobre transacciones locales por los problemas de fiscalización que se generan para el organismo fiscal, como en las operaciones de carácter internacional a efectos de determinar la naturaleza del bien transmitido y demás cuestiones expuestas.

Cabe señalar que las legislaciones nacionales de los países que componen la ALADI no otorgan un tratamiento específico a los bienes intangibles distribuidos a través de la Red, en consecuencia éstos se deben analizar y tratar conforme la real naturaleza del bien transmitido.

Es decir, en aquellos supuestos en que se esté frente a una prestación de servicio, deberán ser aplicables las previsiones generales para las demás prestaciones de servicios.

Por su parte, las transacciones sobre bienes intangibles pueden abarcar otros productos, por ejemplo, libros, *softwares*, revistas, música, acceso a base de datos, entre otros. Sobre éstos y demás productos distribuidos a través de Internet, debe partirse a los efectos de su tratamiento en el impuesto, teniendo en consideración la naturaleza del bien y los derechos transmitidos en el acuerdo transaccional.

Por lo general, las legislaciones locales del Impuesto al Valor Agregado de los países que componen la ALADI, eximen o en ciertos casos no especifican la carga fiscal aplicable a las cesiones o transferencias de uso y/o de explotación de derechos.

Los bienes que integran el denominado comercio electrónico directo, tienen por su naturaleza la capacidad de prestar un servicio, o transmitir derechos, ya sea de uso o explotación. Conocido es que, la distribución en línea de información tiene la peculiaridad de transitar en el límite entre la provisión de bienes y la prestación de servicios. Se trata indudablemente de una actividad comercial dirigida a satisfacer necesidades de una clientela, pero al mismo tiempo transfiere a esa clientela registros digitales conteniendo bienes inmateriales susceptibles de ser capitalizados mediante su registro o explotados mediante su nueva transferencia a terceros¹².

Consecuentemente, las diferentes legislaciones tributarias locales deben prever de forma precisa la definición, alcance y tratamiento de aquellas prestaciones que resultan servicios, y por su parte, aquellas otras que deben ser entendidas como cesión de derecho, efectuando la correspondiente diferenciación ante una cesión de derecho de uso (por ej.. como puede ser el acceso a una base de datos) o en su caso, una cesión de explotación (por ej., la “venta” de los derecho de explotación de esa misma base).

En un tema tan complejo y con avances imprevisibles como es el comercio electrónico, una adecuada provisión legal, evitará confusiones que habitualmente se plantean en las normas tributarias, simplificando la determinación del tributo para el contribuyente, y facilitando la fiscalización de la correcta aplicación del gravamen para las Administraciones Tributarias.

Sin perjuicio de ello, podrán emerger posibles incongruencias sobre diferentes bienes que presumiblemente guardan el mismo carácter como producto comercial,

¹² Millé, Antonio “Protección de bases de datos”, DAT, N° 140, pág. 1.

evidenciando a los efectos legales diferente naturaleza jurídica (por ej., la venta de un libro material como bien mueble y la “venta” de un libro digital como cesión de derecho de uso). Una diferenciación en el tratamiento tributario de lo que pareciera ser el mismo producto, pero distribuido por diferente vía –papel vs. *software*-, podría acarrear una falta de neutralidad fiscal. Sobre estos puntos las legislaciones tienen que adecuar atentamente el tratamiento fiscal, ya que en la distinción entre entrega de bienes, prestación de servicio, y cesiones de derecho, existe una escueta brecha que puede derivar en discriminación sobre el tratamiento tributario de ciertos bienes por el solo hecho de adoptar de una u otra vía de distribución –soporte físico vs. producto digital-.

- **Introducir en las legislaciones locales definiciones sobre conceptos tales como Prestación de Servicio, Cesión de Derechos y Transferencia de Bienes.**
- **Establecer en forma precisa el tratamiento aplicable en el impuesto a las prestaciones mencionadas.**
- **Adecuar la legislación respetando el principio de neutralidad.**

c) Localización de las operaciones/prestaciones

A los efectos de la soberanía fiscal, es claro que el escenario “donde se realizan” las operaciones adopta suma importancia a la hora de circunscribir el campo de aplicación del impuesto, ya que el principio de territorialidad debe apoyarse en el caso de prestaciones de servicios, en uno (lugar de prestación) u otro (lugar de explotación) pilar para sustentar la competencia fiscal del Estado en la operatoria.

Respecto de la determinación del lugar, debemos evaluar dos criterios evidentemente diferenciales:

- i) Lugar de ubicación del sitio web
- ii) Lugar de dirección del prestador

i) Lugar de ubicación del sitio web

Como primer criterio, podría ser entendido el lugar de prestación del servicio, aquel país en donde el sitio web se encuentre ubicado, entendiendo por la ubicación del sitio, el lugar de radicación del *server* en el cual se encuentra contenido.

Esta postura podría ser valedera en aquellos supuestos donde la operación/prestación se hace por medio de un *software* totalmente automatizado, sin intervención humana directa (v.g. los sitios de subastas, buscadores, bases de información, etc). En estos supuestos, sería factible afirmar que el accionar positivo es realizado de forma autónoma; es el mismo *software* quien “presta” el servicio, consecuentemente, el lugar de realización debe estar caracterizado por la ubicación de ese *software* en un espacio físico, espacio que no va a ser otro que el servidor. Es

por ello que para estos específicos casos podría entenderse que el “lugar de prestación” es el lugar en donde se encuentra radicado el servidor.

ii) Lugar de dirección del prestador

Por su parte, como segundo criterio, deberíamos considerar que la prestación debe entenderse realizada en el lugar de dirección, es decir, lugar donde parte la directiva para dar cumplimiento a la obligación acordada.

Entendemos que este criterio sería el de mayor conveniencia a los fines de una simplificación tributaria, ya que no en todo supuesto existe la factibilidad de determinar el lugar “real” de prestación del servicio (criterio de ubicación del servidor).

Sin perjuicio de lo anterior se debiera considerar que un nuevo problema que plantean los avances tecnológicos es la desmaterialización de las organizaciones. Esto debe ser interpretado acorde a la facilidad que la tecnología de las comunicaciones hoy sirve para llevar adelante una organización, sin necesariamente coincidir el domicilio legal (territorial) de la empresa con aquellos sujetos, personas físicas, que llevan adelante el emprendimiento.

Existe la posibilidad práctica de que el *management* de la compañía no se encuentre ubicado en el país de domicilio de la misma. Al presente podemos encontrarnos con infinidad de ejemplos donde el lugar de dirección no coincide con el lugar de radicación legal de la empresa.

En vista a ello, y tomando como base la personalidad jurídica de las sociedades, la entidad misma como persona es quien dispone las directivas para que se cumpla lo acordado. Consecuentemente, y en base a este razonamiento, debemos comprender como lugar de prestación del servicio, el lugar de radicación legal de la compañía.

Establecer como criterio el domicilio legal del prestador, como lugar de prestación del servicio.

d) Criterios de gravabilidad en la importación de servicios y cesión de derechos

En sentido general, las legislaciones locales de los países que componen la ALADI prevén la gravabilidad de importaciones de servicios, o cesión de uso, o explotación de derechos, empleando 3 diferentes criterios, a saber:

1. *Criterio del lugar de realización de la prestación:* Países tales como, Chile, Ecuador, México y Uruguay adoptan como criterio de gravabilidad que la prestación sea realizada en el país, sin tomar en consideración la nacionalidad o residencia de los sujetos o lugar de firma del acuerdo.
2. *Criterio de la utilización o aprovechamiento económico de la prestación:* Por su parte Argentina, Perú y Venezuela prevén en sus legislaciones la gravabilidad de aquellas operaciones que, realizadas en el exterior, son utilizadas o aprovechadas económicamente en el país.
3. *Criterio mixto:* Finalmente Paraguay adopta un criterio mixto, esto es, como base general prevé como criterio de gravabilidad el “del lugar de realización de la

prestación”, sin perjuicio para los supuestos de asistencia técnica y para las cesiones de uso o goce de derechos aplica el criterio de “la utilización o aprovechamiento económico de la prestación”.

Ambos criterios deben ser readecuados. Conforme los comentarios efectuados en el punto precedente, reviste suma importancia reevaluar la aplicación del criterio “del lugar de realización de la prestación”, ya que el mismo generaría indefectiblemente una acentuada disminución en la recaudación. Esta afirmación encuentra sustento en el hecho de que Internet genera ventajas en cabeza del prestador para efectuar operaciones a distancia. Consecuentemente, la aplicación del criterio “del lugar de realización de la prestación” liberaría de imposición a todas aquellas prestaciones realizadas por sujetos que se encuentran radicados fuera del ámbito territorial del impuesto.

Por su parte, en lo que respecta al criterio de lugar de “la utilización o aprovechamiento económico de la prestación”, el problema consiste en determinar si la utilización o aprovechamiento se produce en el territorio particular del comprador. La determinación del lugar debe poderse verificar de forma segura. A este respecto, deben establecerse nuevos parámetros para precisar cuándo un servicio o cesión prestado *online* por un prestador radicado fuera de la jurisdicción de consumo, se utiliza o aprovecha en el país del prestatario. A estos efectos, podría establecerse como base general, a los fines de determinar el lugar de utilización o aprovechamiento, el domicilio del destinatario del servicio. En tal sentido, no sólo se requiere modificar la legislación en el aspecto del criterio de gravabilidad de la operación, sino también que las reformas normativas vengán acompañadas de especificaciones y regulaciones precisas sobre la definición de domicilio, y el alcance a los fines tributarios y sus diferentes variantes sobre este concepto.

- **Establecer el criterio de utilización o aprovechamiento económico de la prestación a los efectos de importación de servicios y derechos.**
- **Precisar como criterio simplificado para la determinación del lugar de utilización o aprovechamiento de la prestación el domicilio del destinatario del servicio.**
- **Adecuar las legislaciones locales precisando el concepto de domicilio.**

e) Individualización del prestatario

La falta de garantías en los sistemas que conforman Internet para determinar, a ciencia cierta, la ubicación del comprador o prestatario de las operaciones es uno de los problemas que hoy aqueja tanto a las autoridades fiscales –en lo que respecta a la fiscalización-, como a los sujetos prestadores que destinan parte de sus servicios al exterior. Particularmente sobre esta cuestión, la carga del problema se invierte en perjuicio del prestador del servicio, debiendo demostrar que el prestatario se encuentra fuera de los límites del territorio, tratándose en consecuencia de una exportación.

Es dable mencionar que no existe criterio preciso a los fines de determinar la forma de individualización del prestatario. Si bien es vasta la información que corre a través de Internet, no resulta sencilla la forma de individualización de los usuarios de la

Red. En consecuencia, es preciso mencionar a modo tentativo ciertos parámetros posibles de manera de individualizar al prestatario de la operación:

- 1) Lugar de radicación de la entidad de pago
- 2) Domicilio del titular (tarjeta de crédito, cuenta bancaria, etc.)
- 3) Determinación de la dirección IP (*Internet Protocol*) del comprador¹³.

El criterio a adoptar a efectos de respaldar el correcto cumplimiento de la normativa fiscal no es de simple solución. Las transacciones efectuadas a través de la Red involucrarán inexorablemente la participación de entidades bancarias a efectos de avalar la seguridad del cobro por parte del vendedor¹⁴.

Sin perjuicio de ello, es de recalcar que Internet es un sin fin de oportunidades en el desarrollo de nuevos negocios, así también de nuevas formas de pago; consecuentemente, lo que hoy parece factible en unos años más podría quedar fuera de contexto. Este avance vertiginoso en que se ve envuelta la tecnología, exigirá una reacción y presteza de los gobiernos acorde a las necesidades, a efectos de equilibrar las divergencias entre el mundo “virtual” y el mundo jurídico.

Esta solución, sin embargo, no se encuentra exenta de problemas; en ciertos casos esta regla podrá no resultar operativa. Así, por ejemplo, un prestatario radicado en determinado país puede abrir una cuenta bancaria y obtener una tarjeta de crédito en otro país diferente del que reside. Consecuentemente, sus operaciones canceladas con esta cuenta bancaria podrían generar una distorsión sobre la operatoria misma, o en el peor de los casos podrían ser utilizadas para distraer la base de imposición del impuesto en la jurisdicción de residencia; sin perjuicio de lo anterior, consideramos que es el criterio con mayor practicidad a estos efectos.

- **Establecer como criterio a los efectos de individualización del prestatario, el domicilio del titular (tarjeta, cuenta bancaria, etc)**
- **Generar regímenes de retención de impuesto sobre las entidades financieras.**

f) Determinación del sujeto pasivo en las prestaciones electrónicas

Otra cuestión que reviste cierta importancia, es la determinación legal del sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado específicamente en las prestaciones electrónicas. Esta cuestión encuentra íntima relación con el criterio de “localización de las prestaciones”.

El comercio electrónico generará a mediano plazo un volumen sustancial de transacciones en el campo de los negocios internacionales. Las ventajas que atañen a la relación comercial entre proveedores de bienes y servicios con grandes operadores

¹³ La determinación del IP del comprador permitiría precisar de qué país partió la orden de compra.

¹⁴ El 78,7% de las compras virtuales se pagan con tarjeta de crédito y el 5,9% con cheque o giro bancario y el 1,8% con dinero electrónico.

como con pequeños consumidores estará basada en los negocios a distancia, esto es a través de un sitio Web.

Esto podría generar, ante ciertos supuestos, que un sitio Web podría ser considerado en las diferentes legislaciones de los Países Miembros, como un sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado.

Cierto es que la definición del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, en ciertos casos se encuentra implícita en la ley bajo la simple mención del hecho generador, y luego resulta identificable por medio de éste. En tales supuestos, la sujeción directa o principal se determina por la naturaleza y necesaria atribución del hecho generador o de la relación económica subyacente en él, a determinado sujeto o a determinados sujetos¹⁵. Es decir que ante la inexistencia de definición específica de sujetos pasivos en las legislaciones tributarias, puede darse la situación que un sitio Web, con relación al hecho generador de la obligación fiscal, sea determinado como sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado. Como ejemplo de legislaciones sin determinación precisa de sujetos pasivos podríamos mencionar, las leyes del Impuesto al Valor Agregado de Uruguay¹⁶, Argentina¹⁷, entre otras.

Asimismo, otras legislaciones, como la chilena, prevén la aplicación del impuesto sobre establecimientos permanentes; casualmente, ante la posibilidad de que un sitio Web sea un establecimiento permanente a los fines del Impuesto a la Renta, podría eventualmente repercutir en la sujeción como sujeto pasivo, a los fines del Impuesto al Valor Agregado.

Conforme las consecuencias manifestadas, y las indefiniciones que pueden emerger, resulta demandante reordenar y prever definiciones positivas sobre el alcance del concepto de sujeto pasivo a los fines del Impuesto al Valor Agregado en las legislaciones locales.

• Introducir el concepto de Establecimiento Permanente en las legislaciones del Impuesto al Valor Agregado, adecuando la definición en concordancia con el Impuesto a las Ganancias.

VII. 2. Impuesto sobre la renta

a) En cuanto a los problemas detectados al analizar los impuestos sobre la renta, respecto de la determinación de los **sujetos que intervienen en una transacción electrónica y del lugar donde se produce el hecho imponible**, y a fin de verificar cuál es la jurisdicción fiscal con competencia para gravar tales rentas, se hacen extensivas las consideraciones y recomendaciones aportadas al analizar los impuestos generales al consumo.

b) Potestad de las administraciones tributarias

Los controles ejercidos por las administraciones fiscales de los países se ven claramente afectados, dada la dificultad existente para identificar cuándo se efectúa

¹⁵ Araujo Falção, Amílcar, "El hecho generador de la obligación tributaria", Ed. Depalma Bs.As. 1964. pág. 107.

¹⁶ Art. 6 de la Ley.

¹⁷ Art. 5 de la Ley.

una operación en la web, quiénes son los sujetos que intervinieron en la operación y dónde se encuentran físicamente ubicados.

Normalmente los fiscos establecen figuras de responsables sustitutos y por deuda ajena para el ingreso de los gravámenes cuando razones de conveniencia así lo justifican. También suelen nombrar a intermediarios en la cadena de comercialización de productos y servicios como agentes de retención, percepción e información.

En la actualidad, ninguno de los Países Miembros de la ALADI establecen estos mecanismos para las operaciones de comercio electrónico. Al respecto, cabe señalar que en las operaciones de comercio electrónico directo, el 78% de los pagos se realizan vía débitos en cuentas bancarias o contra tarjeta de crédito.

Si tenemos en cuenta que el comercio electrónico con mayor importancia actual y perspectiva de crecimiento es el denominado B2B, los fiscos deberían analizar la posibilidad de establecer como agentes de retención e información a las entidades intermediarias que actúan en el pago.

Otro aspecto que resulta indispensable para que el organismo recaudador incremente las posibilidades de control en el comercio electrónico es la existencia de un marco jurídico diseñado para esta nueva forma de hacer negocios. Por ello, la existencia de normas legales que regulen la validez jurídica de los instrumentos electrónicos y la firma digital deben ponerse en marcha cuanto antes.

En los últimos años, el escenario comercial ha sido objeto de sustanciales modificaciones como consecuencia, en particular, de los constantes y relevantes avances tecnológicos. Por tal motivo, los fiscos deberían alinearse de forma permanente a las circunstancias cambiantes del contexto comercial, adaptándose a las condiciones imperantes en dicho ámbito, sin obstaculizar el normal desenvolvimiento de la actividad de los contribuyentes.

En tal sentido, y en virtud de la creciente tendencia en la eliminación del papel en las transacciones comerciales, tanto en lo referido a la negociación entre las partes como en la documentación de las operaciones a los fines comerciales y tributarios, las administraciones tributarias deberían diseñar los lineamientos de un régimen especial de facturación que recepcione esa modalidad de comercialización.

La regulación del esquema de facturación electrónica debería diseñarse de forma tal que el fisco tenga acceso a la información de las facturas electrónicas emitidas en su jurisdicción.

- **Establecer como agentes de recaudación y percepción de los tributos a quienes actúan en el pago.**
- **Deben sancionarse las normas legales necesarias para otorgar validez jurídica a las operaciones electrónicas.**
- **Las administraciones tributarias de los Países Miembros deberían implementar un esquema de facturación electrónica que respalde las operaciones comerciales efectuadas a través de la web.**

c) Calificación de los distintos tipos de rentas

Como se ha mencionado al analizar los inconvenientes que el comercio electrónico provoca en la tributación, la desmaterialización de los bienes transados y el aumento de las operaciones que implican cesiones de derechos y provisión de tecnología, pueden conllevar a serios planteamientos vinculados a la calificación de las rentas derivadas de tales transacciones.

Esto, sin duda adquiere mayor relevancia cuando esas rentas se encuentran alcanzadas por las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición internacional, dado que la caracterización de ellas puede conducir a excluir o limitar la potestad tributaria de uno de los estados contratantes.

En tal sentido, en el modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional de la OCDE (MCOCDE), el artículo 7° denominado “beneficios empresariales” establece que un Estado no puede gravar los beneficios obtenidos por un sujeto no residente a no ser que éste los obtenga a través de un establecimiento permanente situado en él.

Respecto del alcance que debe acordarse al término “beneficios”, el apartado 31 de los Comentarios al MCOCDE expresa que aunque no se ha considerado necesario definir el término en el texto del Convenio, debe entenderse que el mismo tiene un sentido amplio y comprende todas las rentas derivadas de la explotación de una empresa.

Por su parte, el artículo 12 del MCOCDE prevé que los cánones o regalías sólo pueden ser objeto de imposición en el Estado de residencia del beneficiario efectivo, es decir, se establece como criterio general la exención en el Estado de la fuente pagadora de los cánones. Atento a ello, el Estado de residencia del beneficiario efectivo gravaría las regalías con arreglo a su legislación interna y sin sufrir restricción alguna como consecuencia de lo dispuesto en el Convenio.

No obstante ello, la mayoría de los convenios suscriptos con Países Miembros de la OCDE establecen un sistema de tributación compartida, reconociendo al Estado de la fuente un derecho de gravamen limitado, al establecerse que “...*tales regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el cual se originan, pero la alícuota no podrá exceder del% del importe bruto de tales regalías.*”

Si analizamos una operación electrónica que involucra la transmisión de un producto digitalizado y el proveedor no posee un establecimiento permanente en el Estado en el cual se encuentra radicado el adquirente, y suponiendo la existencia de un Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional entre ambos países, la calificación de la renta sin lugar a dudas llevará a dos consecuencias tributarias diferentes:

- 1) Si la transmisión del bien digitalizado se considera como una “prestación de servicios”, la renta obtenida por el proveedor/prestador sólo puede ser sometida a imposición en su Estado de residencia. El Estado de la fuente no posee potestad para gravar dicha renta.
- 2) Si se adopta la postura de considerar que la operación involucra la cesión de uso de un derecho, la operación quedará encuadrada en el artículo 12 del MCOCDE como “regalía”. Por tal motivo, el Estado de la fuente podrá gravar la operación, aunque con una alícuota reducida, ya que por lo general se establece la potestad para hacerlo.

Una diferenciación en el tratamiento tributario de lo que pareciera ser el mismo producto, pero distribuido por diferente vía -papel vs. *software*-, podría acarrear una falta de neutralidad fiscal.

Sobre estos puntos las legislaciones tienen que adecuar atentamente el tratamiento fiscal, ya que la distinción entre entrega de bienes, prestación de servicio, y cesiones de derecho presenta una escueta brecha que puede derivar en una discriminación sobre el tratamiento tributario de ciertos bienes por el sólo hecho de adopción de una u otra vía de distribución –soporte físico vs. producto digital-.

Si bien dichos bienes guardan presumiblemente el mismo carácter como producto comercial, a los efectos legales evidencian una diferente naturaleza jurídica.

En efecto, el principal objeto que emana de un contrato de servicio u obra es la actividad productiva y creadora del hombre en sí que confluye en una relación de intercambio y un fin económico. El objeto primordial buscado en el contrato de servicio u obra es la generación de una actividad humana puesta al servicio del contratante, en busca de un resultado (no de tipo obligacional) predeterminado. Este resultado puede reunir los caracteres de un bien en sentido material, como así también en sentido inmaterial, respondiendo a la causa fuente que tuvieron las partes al momento de contratar.

Es decir, de tratarse de un producto de naturaleza inmaterial, la creación del mismo estuvo dada por la obligación asumida por el prestador de efectuar cierta actividad acordada en la relación contractual. Ahora bien, sin perjuicio de que las obligaciones de las partes involucren la locación de una obra intelectual, salvo pacto en contrario, los derechos intelectuales que recaen sobre el titular de la obra no se transfieren al locatario.

En definitiva, las obras intelectuales desarrolladas con motivo de órdenes o pedidos de una persona, no son generalmente negociables o ubicables como ventas a otra persona (a estos efectos pensemos en un *software* hecho a medida, por lo general, esta mercadería no va poder ser aplicada o vendida a un tercero sin una debida modificación de la obra original).

Por su parte, la negociación de derechos (reproducción, modificación, utilización, etc.) sobre un bien inmaterial (obra), estará dado por medio de un contrato de cesión de propiedad intelectual¹⁸. El contrato involucra como objeto la transmisión de los derechos que ostenta el titular de la obra, ya sea respecto a su uso o en su caso a la explotación de la obra. Las cesiones de bienes inmateriales no involucran una actividad sino que el objeto principal es la obra inmaterial (cesión total o parcial, permanente o transitoria, para determinada región, etc.) en sentido económico.

Tal como menciona Satanovsky, la naturaleza del contrato variará en relación a si la obra ha sido creada o si debe crearse. Si la obra ha sido creada, esto es, si se trata de una obra preexistente, se aplican las normas de la cesión. También puede contratarse con una persona la creación de una obra de la cual le cede uno, algunos o todos los derechos intelectuales. Se celebra un contrato por el cual se obliga a prestarle el concurso de su esfuerzo creador, su talento, para crear una obra. La ejecución de ese trabajo constituye el objeto principal de la obligación del contratante¹⁹.

¹⁸ Millé Antonio, "El software..." op.cit.

¹⁹ Satanovsky, Isidro; "Derecho Intelectual", Tomo I, pág. 435, Ed. Tipografía Editorial Argentina, Bs.As. 1954.

En conclusión, los contratos que involucren prestaciones de servicio u obra, pueden tener por objeto una actividad intangible o un producto intangible que resulta de la actividad, pero por su parte no involucra la transmisión de los derechos propios de la obra intelectual. En el supuesto de que se comprometa bajo el mismo contrato la transmisión de los derechos sobre la obra, correspondería hablar de un contrato complejo²⁰, envolviendo una prestación de obra o servicio y una cesión de derechos²¹.

Un contrato de licencia en su acepción más simple, debe ser entendido como aquel contrato por el cual el titular de un derecho autoriza a la otra parte a usar o explotar el bien sin transmitir su titularidad. En consecuencia, podemos decir que existe la transmisión de derecho, ya sea de uso sobre la obra o en su cosa de explotación económica del bien, pero esta transmisión no involucra la titularidad (propiedad) de la obra.

Disentimos con las opiniones que versan sobre la similitud entre la licencia, prestaciones de servicio u obra, locación de cosa o venta de cosas mueble. Son notables las diferencias que encuentran la naturaleza de estas clases de contratos.

Indudablemente no es posible asimilar una licencia a una locación de obra o servicio, pues tal como fuera expuesto, el licenciante no se compromete a ejecutar una obra ni realizar un servicio en favor del licenciario; su obligación se limita a cederle el uso o explotación de cierto derecho²².

Asimismo, en el intento de encuadrar las licencias bajo la categoría de locación de cosa, es evidente la diferencia con el solo hecho de resaltar la naturaleza jurídica propia del contrato de licencia: la locación tiene por objeto cosas. Por su parte, el contrato de licencia tiene por objeto un derecho intelectual. Asimismo, corresponde agregar que en el contrato de licencia el uso del bien inmaterial (derecho) no es excluyente del que conserva el licenciante o del que éste pueda otorgar a otras personas, a la inversa de lo que ocurre en el contrato de locación de cosas, donde el locatario tiene un derecho exclusivo de uso y goce sobre la cosa locada, salvo excepciones explícitas²³.

Por último, en el intento de asimilar la licencia con la venta, las legislaciones de fondo por lo general efectúan una marcada diferenciación frente a esta clase de contratos, otorgándoles no sólo entidad propia, sino también asignando un marco regulatorio independiente.

En virtud del razonamiento desplegado cabe advertir que no debe confundirse la naturaleza propia de cada contrato particular, con la asimilación que puede otorgársele al contrato de cesión con las demás figuras contractuales.

La asimilación de normas procede del instituto de interpretación analógica utilizada para llenar vacíos del derecho. Sobre esta base y al exclusivo efecto

²⁰ "Entendemos que, ante todo, el contrato debe regirse por las normas de la materia de que se trate en particular. El objeto y el fin primordial del contrato es la creación de una obra intelectual, o son las normas de ésta las que deben privar. Por lo tanto, cuando la obra ha sido creada y tiene un carácter original o novedoso que la hace objeto de la protección del derecho intelectual, el autor cede los derechos de adaptación, representación, ejecución, etc." Satanovsky, Isidro, Op.cit. pág. 435.

²¹ La prestación de técnicas informáticas no tiene, necesariamente, una calificación uniforme, puesto que puede consistir en un contrato de actividad, asimilable al de arrendamiento de servicios o un contrato de resultado, dentro del concepto genérico de locación de obra. A efectos de transmitir la titularidad de la propiedad de los programas, el contrato de locación no puede extenderse a la peculiar disposición de los elementos que constituyen un trabajo de creación, sino que alcanza solamente a los objetos confeccionados según esa disposición, por lo que la transmisión de la propiedad, depende de lo pactado, en cada caso. "Centro de Cálculo y Tratamiento de la Información de Avala c/ Ramón Vizcaíno S.A." Tribunal Supremo de España, 12/12/1988.

²² Farina, Juan "Contratos..." ob.cit pág. 636.

²³ Farina, Juan ob.cit. pág. 636.

interpretativo, cabe afirmar que la doctrina civilista se encuentra dividida sobre la supletoriedad aplicable a la cesión de derechos temporales, inclinándose cierta parte de ésta a afirmar sobre la aplicación subsidiaria de los principios de la locación de cosas, y por su parte, otras escuelas intentan sostener el carácter subsidiario de los principios que rigen la compraventa. Ahora bien, queremos resaltar que la asimilación intentada por la doctrina es al sólo efecto interpretativo, y no sobre la naturaleza de la cesión en sí misma.

Atento a lo anteriormente expuesto, consideramos que la transmisión de bienes digitalizados debe considerarse como una cesión de derechos, ya sea de uso o explotación según cada contrato en particular, y no como prestación de servicios.

Ello, no importa alterar el principio de neutralidad ya que la naturaleza jurídica de la prestación justifica un tratamiento diferente cuando el bien es entregado en formato físico o digital, ya que el valor en la transmisión de un producto digitalizado está constituido casi en su totalidad por el pago de un derecho.

- **La transferencia de productos digitalizados debe caracterizarse como prestaciones de servicios o cesiones de derechos, según la naturaleza jurídica de la operación.**
- **Resulta conveniente que los Países Miembros de la ALADI introduzcan las modificaciones legales necesarias en el impuesto sobre la renta de manera tal que se contemple la caracterización de este tipo de rentas, estableciendo una retención en la fuente específica cuando quien obtenga el ingreso sea un residente en el exterior.**

Respecto de los convenios para evitar la doble imposición internacional, cabe tener presente que para llegar a la incorporación de tratados internacionales en un Estado de Derecho se debe, ineludiblemente, seguir ciertos mecanismos legales previstos por la Constitución de cada país.

Cabe aclarar que, en primer término, las convenciones internacionales deben ser negociadas y firmadas por el Poder Ejecutivo Nacional. Una vez suscripto el concordato, el Parlamento del país tiene la facultad de aprobar o desechar dicho acuerdo. Finalmente, corresponde su ratificación internacional.

Como puede apreciarse, los convenios hoy vigentes firmados por los diferentes Estados Miembros de la ALADI en materia de doble imposición internacional, resultarían “inaplicables” en el supuesto que en el campo internacional se adopte como criterio la necesaria modificación de los artículos 7º y 12º (de acuerdo con el Modelo de Convenio de la OCDE) para introducir cambios que recepten las operaciones que involucran la transmisión de bienes digitalizados, incluso si se considerara que, a su vez, resulta indispensable la redefinición del artículo 5º para adaptar el concepto de establecimiento permanente a los cambios tecnológicos y comerciales actuales.

Por ello, la postura que adopten los organismos internacionales (OECD, OMC, ONU, etc.) y cada uno de los países, respecto de la caracterización de las rentas

obtenidas a través de medios tecnológicos no serán obligatorias cuando medie un convenio para evitar la doble imposición internacional, hasta tanto se negocien las modificaciones a introducir y ellas se aprueben en los países involucrados.

Al respecto cabe advertir que la modernización de los sistemas tributarios de los Países Miembros de la ALADI, que recepte en sus normas internas vigentes al comercio electrónico, no resultarán suficientes si no se renegocian los convenios que hayan suscripto con terceros países.

En aquellos casos en que los convenios suscriptos por un país tienen supremacía por sobre su legislación interna, el legislador no tiene atribuciones para modificar un tratado por una ley, y si bien podría dictar una ley que prescribiese disposiciones contrarias a un tratado o que hiciesen imposible su cumplimiento, ese acto comportaría una trasgresión al principio de jerarquía de las normas y sería constitucionalmente inválido.

• Los cambios legislativos internos deben ser acompañados con modificaciones de los convenios para evitar la doble imposición internacional que haya suscripto con otros países, de manera de adaptar los sistemas tributarios a este nuevo fenómeno de comercialización que es Internet.

La OCDE ha publicado una lista de 28 transacciones típicas de comercio electrónico y su consideración a efectos de calificar los distintos tipos de rentas. A continuación se procederá a detallar cada una de ellas, indicando la postura de este estudio a efectos de lograr una mayor visualización de las diferencias existentes:

Tipo de operación	Tratamiento de la OCDE	Tratamiento propuesto
<p>Compra electrónica de productos tangibles El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de productos tangibles y hace el pedido en forma electrónica directamente a un proveedor comercial. No existe un cargo separado para el cliente por el uso del catálogo. El producto es entregado físicamente al cliente por medio de una empresa de transporte de carga.</p>	Prestación de servicios	Prestación de servicios
<p>Compra electrónica de productos digitalizados El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de programas de computación u otros productos digitales y hace el pedido en forma electrónica directamente a un proveedor comercial. No existe un cargo separado para el cliente por el uso del catálogo. El producto digital se descarga al disco rígido del cliente o a otro medio no temporario.</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos

Tipo de operación	Tratamiento de la OCDE	Tratamiento propuesto
<p>Descarga de productos digitales a efectos de la explotación de los derechos de autor</p> <p>El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de programas de computación u otros productos digitales y hace el pedido en forma electrónica directamente de un proveedor comercial. No existe otro cargo para el cliente por el uso del catálogo virtual. El producto digital se descarga al disco rígido del cliente o a otro medio no temporario. El cliente adquiere el derecho para explotar comercialmente el derecho de autor del producto digital.</p>	Regalías	Cesión de explotación de derechos
<p>Actualizaciones y agregados</p> <p>El proveedor del <i>software</i> u otro producto digital acuerda proveer al cliente de actualizaciones y agregados de los productos digitales. No hay acuerdo de producir actualizaciones o agregados específicamente para cliente determinado.</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos
<p>Software de duración limitada y otras licencias sobre información digital</p> <p>Los clientes reciben el derecho de uso de programas de computación u otros productos digitales por un período de tiempo que es menor que la vida útil del producto. El producto se descarga electrónicamente o se lo entrega en un medio tangible, tal como un CD. Todas las copias del producto digital se borran o su uso se torna imposible luego de la terminación de la licencia.</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos
<p>Programa de computación u otro producto digital de uso único</p> <p>Los clientes reciben los derechos de uso de programas de computación u otros productos digitales por una sola vez. El producto quizás pueda transferirse a su computadora o usarlo vía remota (e.j. uso de programas de computación almacenados en un servidor remoto). Los clientes no reciben los derechos para efectuar copias del producto digitalizado salvo como lo requiera el uso del producto digital para la utilización deseada.</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos
<p>Hosting de una aplicación – Licencia separada</p> <p>El usuario posee una licencia perpetua para el uso de un programa de computación. El usuario celebra un contrato con la entidad de <i>hosting</i> por la cual la misma carga la copia del programa en los servidores de propiedad y operados por el host. El host proporciona apoyo técnico para la protección de fallas del sistema. El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación del <i>software</i> en forma remota. La aplicación se ejecuta en la computadora del cliente después de haberla descargado al RAM o de manera remota en el</p>	Prestación de servicios	Prestación de servicios

Tipo de operación	Tratamiento de la OCDE	Tratamiento propuesto
servidor del host.		
<p>Hosting de una aplicación – Contrato enlatado Por una tarifa única, el usuario celebra un contrato por el cual el proveedor que también es el titular de los derechos de autor permite el acceso a una o más aplicaciones de <i>software</i>, alberga las aplicaciones de <i>software</i> en un servidor de propiedad y operado por el host proporcionando apoyo técnico para programas y equipos de computación. El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación de <i>software</i> de manera remota. La aplicación se ejecuta en la computadora del cliente después de que se la descarga en el RAM o en forma remota en el servidor del host. El contrato es renovable anualmente mediante una tarifa adicional.</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos
<p>Proveedor de servicios de aplicación (<i>Application Service Provider</i>) El proveedor obtiene una licencia para usar una aplicación de <i>software</i> en el negocio del proveedor que es un proveedor de servicios de aplicación (ASP). El prestador pone a disposición del cliente el acceso a una aplicación de <i>software</i> que reside en servidores de propiedad y operados por el proveedor. El <i>software</i> automatiza una función administrativa del negocio en particular para el cliente. Por ejemplo, el <i>software</i> podría automatizar la tercerización, pedido, pago y entrega de bienes y servicios utilizados en los negocios del cliente, tal como útiles de oficina o viajes. El proveedor no proporciona los bienes y los servicios, solamente proporciona al cliente los medios para automatizar y dirigir la interacción con terceros proveedores de estos bienes y servicios. El cliente no tiene derecho a la copia de <i>software</i> y solo utiliza el <i>software</i> en el servidor del proveedor; tampoco tiene la posesión o el control de copias del <i>software</i>.</p>	Prestación de servicios	Prestación de servicios
<p>Tarifas por licencia para la provisión de servicios de aplicación (<i>Application Service Provider</i>) Como en el ejemplo anterior, pero el ASP paga al proveedor de la aplicación de <i>software</i> una tarifa que es un porcentaje de los ingresos cobrados a los clientes. El contrato tiene una duración de un (1) año.</p>	Prestación de servicios	Cesión de explotación de derechos
<p>Hosting de sitios web El proveedor ofrece espacio en su servidor para albergar sitios web. El proveedor no obtendrá derechos de autor alguno de los creados por el programador del contenido del sitio web. El titular del material con derechos de autor en el sitio podrá manipular el mismo en forma remota incluyendo la multiplicación de su contenido. Se remunera al</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos

Tipo de operación	Tratamiento de la OCDE	Tratamiento propuesto
proveedor mediante una tarifa sobre la base del paso del tiempo.		
<p>Mantenimiento de programa de computación Los contratos de mantenimiento de <i>software</i> generalmente agrupan actualizaciones de programas y apoyo técnico. Se cobra una única tarifa anual que incluye la actualización y el apoyo técnico. En la mayoría de los casos, el objeto principal del contrato es la actualización del <i>software</i>.</p>	Prestación de servicios	Prestación de servicios
<p>Almacenamiento de datos El cliente almacena datos de computación en servidores de propiedad y operados por el proveedor. El cliente puede acceder, cargar, recuperar y manejar datos en forma remota. En esta operación no existe <i>software</i> bajo licencia para el cliente. Un ejemplo de esto sería un minorista que almacena sus registros de inventario en el equipo del proveedor y las personas de la oficina de pedidos del cliente tienen acceso remoto a esta información para permitirles determinar si los pedidos se hicieron sobre la base de las existencias actuales.</p>	Prestación de servicios	Prestación de servicios
<p>Atención al cliente a través de redes de computación El proveedor brinda al cliente apoyo técnico en línea, incluyendo instrucciones de instalación e información sobre desperfectos o fallas. Este apoyo puede tomar la forma de documentación técnica virtual, una base de datos que contiene los problemas y comunicaciones (por ejemplo, por correo electrónico) con técnicos.</p>	Prestación de servicios	Prestación de servicios
<p>Obtención de datos El proveedor realiza una base de información que está disponible para que los clientes investiguen y obtengan datos. El valor principal para los clientes es la capacidad de investigar y extraer un dato específico de entre una vasta colección de datos disponibles.</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos
<p>Entrega de datos exclusivos o de alto valor Como en el caso anterior el proveedor hace una base de información que está disponible para los clientes. Sin embargo en este caso, los datos poseen mayor valor para el cliente que los medios para encontrarlos y obtenerlos. El proveedor agrega un valor importante en términos de contenido (por ejemplo, agregando análisis de datos en bruto) pero el producto resultante no está preparado para un cliente específico y no se impone a los clientes la obligación de mantener el contenido en forma confidencial. Como ejemplo de estos productos podríamos incluir informes</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos

Tipo de operación	Tratamiento de la OCDE	Tratamiento propuesto
especializados de la industria o inversión. Tales informes son enviados electrónicamente a los abonados o están disponibles para la compra o descarga de un catálogo o índice virtual.		
<p>Publicidad</p> <p>Los anunciantes pagan para que sus avisos se difundan a los usuarios de un sitio web dado. Los llamados “<i>banners</i>” son pequeñas imágenes incorporadas a la página web que, cuando el usuario los pulsa se carga la página especificada por el anunciante. Las tarifas de publicidad se especifican más comúnmente en términos de costo por cada mil “impresiones” (número de veces que le aparece el aviso al usuario), aunque las tarifas también se pueden basar en el número de “pulsaciones” (número de veces que el usuario pulsa sobre el aviso).</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos
<p>Acceso electrónico a asesoramiento profesional</p> <p>Un consultor, abogado, doctor u otro proveedor de servicios profesionales asesora a sus clientes a través de correo electrónico, video conferencia u otro medio de comunicación remoto.</p>	Prestación de servicios	Prestación de servicios
<p>Información técnica</p> <p>Se le proporciona al cliente información técnica no divulgada relacionada con un producto o proceso (por ej., descripción narrativa y diagramas de un proceso secreto de elaboración).</p>	Regalías	Cesión de explotación de derechos
<p>Entrega de información</p> <p>El proveedor entrega datos a los abonados en forma electrónica y periódica de acuerdo con las preferencias personales de los mismos. El valor principal para los clientes es la conveniencia de recibir información ampliamente disponible en un formato realizado a medida de las necesidades específicas de los abonados.</p>	Prestación de servicios	Prestación de servicios
<p>Acceso a sitios web interactivos con suscripción previa</p> <p>El proveedor pone a disposición de los abonados un sitio web que presenta contenido digital incluyendo información, música, video, juegos y actividades diseñadas o no y de propiedad o no del proveedor. Los abonados pagan una tarifa periódica fija para acceder al sitio. El valor principal del sitio para los abonados es interactuar con el sitio mientras se esté en línea en contraposición a obtener el producto o servicio desde el sitio.</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos
<p>Portales de compras en línea</p> <p>Un operador de sitios web alberga catálogos</p>	Prestación de servicios	Prestación de servicios

Tipo de operación	Tratamiento de la OCDE	Tratamiento propuesto
<p>electrónicos de múltiples comerciantes en sus <i>servers</i>. Los usuarios del sitio web pueden elegir productos de estos catálogos y efectuar sus pedidos en línea. El operador de sitio web no tiene relación contractual con los compradores. Se remite a transmitir los pedidos a los comerciantes que son responsables de aceptar y completar la operación. Los comerciantes pagan al operador de sitios web una comisión igual a un porcentaje de los pedidos hechos a través del sitio.</p>		
<p>Subastas en línea El prestador exhibe muchos artículos para ser comprados mediante subastas. El usuario compra los artículos directamente del dueño de los mismos en lugar de hacerlo a la empresa que opera el sitio. El vendedor remunera al prestador con un porcentaje del precio de venta o una tarifa fija.</p>	Prestación de servicios	Prestación de servicios
<p>Programas de derivación de ventas Un prestador en línea paga una comisión de ventas a un operador de un sitio web que deriva contactos de ventas al prestador. El operador del sitio web pondrá uno o más productos del prestador en su sitio web. Si un usuario pulsa uno de estos productos el mismo obtendrá una página web del sitio del prestador desde el cual se puede comprar el producto. Cuando se utiliza el enlace de la página web del operador, el prestador puede identificar la fuente del contacto de venta y pagará al operador un porcentaje en concepto de comisión por la compra del producto.</p>	Prestación de servicios	Prestación de servicios
<p>Operaciones de adquisición de contenido Un operador de sitio web paga a diferentes prestadores de contenidos por noticias, información u otro tipo de material en línea, con el fin de atraer a los usuarios al sitio. De manera alternativa, el operador del sitio web podría contratar a un prestador de contenidos para que genere nuevo material específicamente para el sitio web.</p>	Prestación de servicios	Prestación de servicios
<p>Transmisión de audio y/o video en tiempo real por la red El usuario tiene acceso a una base de datos de contenido de material de audio y/o video protegido por derechos de autor. El transmisor recibe ingresos por suscripción o publicidad.</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos
<p>Alocación de contenidos en una página web de un tercero Un proveedor de contenidos solicita a un operador de un sitio web o de una red para tener un determinado contenido expuesto en el sitio web del mencionado operador o red.</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos

Tipo de operación	Tratamiento de la OCDE	Tratamiento propuesto
<p>Suscripción a una página web que permite la descarga de productos digitalizados</p> <p>Un proveedor pone a disposición de los suscriptores de un sitio web contenidos digitales protegidos por derechos de autor (ej. música). Los suscriptores pagan un honorario fijo periódico para acceder al sitio. El valor principal del sitio web es la posibilidad de descargar productos digitales.</p>	Prestación de servicios	Cesión de uso de derechos

d) Establecimiento permanente

Una vez analizado el concepto de establecimiento permanente contenido en la legislación interna de cada país y en los convenios para evitar la doble imposición vigente, cabe preguntarse: ¿las normas allí contenidas, son aplicables al comercio electrónico?

En varias oportunidades se ha afirmado que existe la necesidad de adecuar el concepto de establecimiento permanente con el fin de incluir las operaciones de comercio electrónico o bien que dicho concepto debe abandonarse.

También han surgido propuestas para establecer reglas tributarias especiales al comercio electrónico, como las existentes para artistas, transporte internacional y, en menor grado, para compañías de seguros. Pero lo cierto es que el comercio electrónico no es un tipo particular de negocio, sino un nuevo modo de efectuar transacciones (producción, marketing, distribución, etc.).

Uno de los aspectos esenciales será determinar si el sitio ubicado en un servidor perteneciente o utilizado por una empresa extranjera reúne los requisitos previstos para ser considerado como establecimiento permanente. Si el servidor utilizado puede ser caracterizado como un lugar fijo de negocios, o dicho sitio web puede ser considerado como un lugar fijo de negocios, si el ejercicio periódico de las funciones automatizadas puede considerarse como el ejercicio de la actividad de una empresa.

Al analizar el apartado 1° del artículo 5° del MCOE se observa que deben cumplirse ciertos requisitos para que se configure la existencia de “un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.

No caben dudas que un servidor que alberga un sitio web a través del cual una compañía realiza operaciones comerciales cumple con los requisitos de constituir una actividad lucrativa y contribuir a los beneficios de la empresa. Ahora bien, ¿puede el servidor considerarse como un lugar de negocios?

En tal sentido, resulta oportuno señalar que el apartado 10 de los Comentarios al MCOE, refiriéndose a los negocios llevados a cabo a través de máquinas expendedoras automáticas, establece que "...puede existir un establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, el manejo, control y mantenimiento de tales equipos. De esta forma, la cuestión de si las máquinas de juegos, expendedoras y otras similares, instaladas por una empresa de un Estado Contratante constituyen establecimiento permanente dependerá de que la empresa realice o no una actividad empresarial distinta de la instalación inicial de las

máquinas. No existirá establecimiento permanente si la empresa se dedica únicamente a instalar las máquinas y después las cede en arrendamiento a otras empresas. Por el contrario, puede existir un establecimiento permanente si la empresa que instala las máquinas además las explota y las mantiene por su propia cuenta. Esto es igualmente aplicable si las máquinas se explotan y mantienen por un agente dependiente de la empresa".

Cuando la OCDE se refiere a la expresión "montaje de distribuidores automáticos, aparatos de azar y otros similares", podría interpretarse que quedarían comprendidos dentro de tal concepto los equipos informáticos que conforman un servidor que almacena sitios Web. El servidor constituye el medio necesario para que una empresa posea un sitio Web "on line" y, de esta manera, ofertar sus productos o servicios al mundo entero, por lo cual consideramos que no es un simple intermediario, sino que es el instrumento que permite acceder a un nuevo mercado "virtual" que nunca hubiera alcanzado utilizando canales tradicionales.

La OCDE destaca la necesidad de separar claramente el significado de *server* y *Web site*. Considera que únicamente el servidor detenta la suficiente entidad como para constituir un establecimiento permanente, mientras que un *Web site* no puede ser sometido a imposición en el país de la fuente, al no ser esa actividad constitutiva de establecimiento permanente.

Un *web site* no es más que una combinación de *software* e información y por lo tanto absolutamente intangible, por lo que no puede considerarse como "un lugar de negocios"; y esa es la diferencia, a efectos fiscales, con el servidor que está constituido por equipos informáticos (*hardware*) que necesariamente exigen un lugar fijo y, por lo tanto cabe atribuirle la condición de lugar fijo de negocios, lo que implica su calificación como establecimiento permanente al reunir los requisitos establecidos en el artículo 5° del MCOODE.

Con esta posición, la OCDE parece abandonar la idea de "lugar de negocios virtual" que fue objeto de amplios debates en distintos foros y del que es partidaria la Administración Tributaria Australiana, quien ha manifestado que considera que un *Web site* es un lugar virtual y, por ende, lo configura como posible establecimiento permanente si reúne los demás requisitos establecidos en el art. 5° mencionado en el párrafo anterior.

A nuestro criterio, el requisito necesario para que se considere al *server* como establecimiento permanente es que reúna la condición de ser "fijo", es decir, que se encuentre situado en un lugar geográfico determinado por un período de tiempo suficiente. Ahora bien, existen posibilidades de eludir la norma cuando el servidor se encuentra localizado en una computadora portátil (*notebook*) que lo hace fácilmente trasladable de un lugar a otro.

Para la OCDE carece de relevancia que el servidor pueda desplazarse potencialmente, pues se trata de una cuestión estrictamente fáctica acerca de si dicho desplazamiento ha tenido lugar o no, para este modo determinar si se ha cumplido el requisito de inmovilización exigido.

No obstante lo expuesto en párrafos precedentes, compartimos esta postura de la OCDE dado que esta situación podría equipararse al desarrollo de otras actividades comerciales o industriales que, como consecuencia del proceso de globalización, gozan de amplia libertad para la movilidad de los capitales, generando en algunos casos el incumplimiento del requisito de permanencia requerido para configurar un

establecimiento permanente, un claro ejemplo de ello son los establecimientos fabriles móviles, que son fácilmente desmontables y trasladables a otras jurisdicciones.

Con respecto a la necesidad del factor humano, la OCDE parte de la idea de que una empresa puede desarrollar en virtud de ello, transacciones electrónicas en un país, sin la intervención de ningún empleado. Carece de importancia que el equipo utilizado para efectuar operaciones de cibercomercio sea operado o mantenido por personal de la empresa que se halle físicamente presente en el país de la fuente.

Asimismo, las disposiciones contenidas en el apartado 4. del artículo 5° del MCOUDE, referidas a las actividades de carácter preparatorias o auxiliares no constituyen establecimiento permanente, pese a disponer de un lugar fijo de negocios.

Atento a ello, entendemos que la mera promoción de la imagen de la empresa y de sus productos o servicios no configura un establecimiento permanente, habida cuenta de que se trata claramente de una actividad auxiliar. Ello debido a la dificultad de determinar la porción de los beneficios imputables a la misma, aun cuando puede contribuir efectivamente a su productividad.

En igual sentido Asorey²⁴ expresa que "... si el *server* funcionase con un propósito de almacenaje, exhibición o entrega de bienes a consumidores, podría tener un tratamiento distinto del *server* que provee publicidad. A su vez, si el *server* solamente se utilizase para recibir solicitudes de los consumidores de otro país, dicho *server* actuaría como un mero intermediario de dichas solicitudes".

La OCDE mantiene su criterio tradicional de importancia de la actividad desarrollada en relación con la actividad principal, reconociendo la dificultad de establecer reglas genéricas y abogando por un análisis caso por caso.

A nuestro criterio, cuando las funciones desarrolladas por una 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, nos hallaríamos ante un caso de establecimiento permanente. No podríamos entender como actividad auxiliar o preparatoria, la posibilidad de que una empresa permita a sus clientes encargar productos y/o servicios y pagarlos a través de su sitio Web.

Por el contrario, un *Web site* dispuesto únicamente para almacenar y descargar productos digitalizados que han sido adquiridos por vías distintas al cibercomercio, no puede ser catalogado como establecimiento permanente.

En el caso de que una empresa muestre su catálogo de productos o servicios y sus precios en su sitio web almacenado en un servidor instalado en un Estado A e indique que puede adquirirlos a través de un *link* con su página web principal situada en un servidor radicado en otro Estado, estaríamos ante una actividad auxiliar en función a la actual redacción del artículo 5°.

Esta situación sería análoga a la función desarrollada por una oficina de representación. No obstante ello, consideramos que de esta manera sería muy sencillo eludir la imposición en el país de la fuente.

²⁴ Asorey, Rubén O. "Un desafío para el Derecho Tributario Latinoamericano del Tercer Milenio. El Cibercomercio". Periódico Económico Tributario. Octubre de 1998.

Con relación a los agentes dependientes, corresponde señalar que pese a la falta de instalación física, se considera que existe un establecimiento permanente, aunque de tipo específico y de carácter personal. El supuesto de hecho que determina la existencia de establecimiento permanente es que una persona desarrolle 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 con terceros.

Sin embargo, en el caso de intermediarios que posean estatutos independientes que actúen en el marco ordinario de su propia actividad, no se calificará a los mismos como establecimiento permanente de la empresa no residente.

En lo que a cibercomercio se refiere, la cuestión clave a analizar será si el proveedor de servicios de internet (*Internet Service Provider* - ISP) es o no un agente dependiente de la empresa no residente.

Compartiendo la postura adoptada por la OCDE, el Internet Service Provider (ISP) no tiene potestad para concluir contratos a nombre de la empresa y por lo tanto actuarán como agentes independientes en el ejercicio habitual de su actividad.

Por otra parte, se ha planteado la posibilidad de que un sitio web, como se mencionara anteriormente, que no reúne los requisitos para ser considerado como "base fija de negocios", pueda sin embargo ser calificada como agente dependiente.

El principal problema al que se enfrentan quienes se adhieren a esta postura es que el primer requisito que debe cumplir el agente dependiente es ser una "persona". El término persona es definido por el artículo 3° del MCOCDE el que comprende a las personas físicas, jurídicas o agrupaciones de personas. Sus comentarios expresan que la definición no es en absoluto exhaustiva y deberá interpretarse en un sentido muy amplio, pero se refiere a casos como el de cualquier otra entidad que, aun cuando no esté constituida como persona jurídica, es tratada como si lo fuera a los efectos tributarios (por ejemplo, una fundación).

Por tal motivo, Suiza ha manifestado su intención de aceptar la modificación del término "personas" del artículo 3° del Modelo de Convenio para que, al sólo efecto del cibercomercio, se incluya dentro de él a un sitio o página web. De este modo, el apartado 5 del artículo 5° comentado, les podría resultar aplicable y, por lo tanto, se encuadraría como establecimiento permanente, siempre que la página o el *Web site* lleve a cabo actividades comerciales que excedan las meramente auxiliares o preparatorias.

En base a lo expuesto, pueden sostenerse dos posturas:

La primera, que en la definición de establecimiento permanente contenida en el artículo 5° del MCOCDE resultaría conveniente considerar como lugar fijo de negocios al *server* que contiene un *web site*. En este punto cabe aclarar que debe tenerse en cuenta que resultaría sumamente sencillo para los proveedores/prestarios eludir la norma mediante la localización de los servidores en jurisdicciones de baja o nula tributación, lo cual no plantea ningún inconveniente desde el punto de vista técnico.

No obstante ello, podrían preverse reglas de transparencia fiscal internacional mediante la adopción de presunciones legales por medio de la cual, en los casos en que los servidores sean establecidos en jurisdicciones de baja o nula tributación, la renta se considera obtenida por residentes del país donde resida el sujeto que recibe el bien digitalizado.

Por el contrario, si se concluye que el concepto clásico de establecimiento permanente debe abandonarse por otro para el caso del comercio electrónico, se deberían buscar nuevos criterios que permitan alcanzar el equilibrio necesario entre las exigencias de salvaguarda de las instituciones de carácter económico-jurídico y la amplia gama de oportunidades tecnológicas a las que pueden recurrir quienes actúan en el ciberespacio.

Al momento de optar por una solución, se debe tener en cuenta que las normas tributarias deben ser de posible aplicación en la práctica; de nada sirve un concepto de establecimiento permanente que no permita someter a imposición a las rentas obtenidas por el mismo.

- **Un servidor que aloja un sitio web podría considerarse como un establecimiento permanente y gravar las rentas en el país de la fuente.**
- **Sería atinado adoptar presunciones legales por medio de las cuales, en los casos en que los servidores sean establecidos en paraísos fiscales, la renta se considere obtenida por residentes del país donde resida el sujeto que recibe el bien digitalizado.**

e) Determinación de los precios de transferencia

Como resultado de la transmisión casi instantánea de información y la eliminación eficaz de las fronteras físicas, las administraciones tributarias podrían tener más dificultades a la hora de identificar, realizar el seguimiento, cuantificar y verificar las transacciones internacionales.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha manifestado que el comercio electrónico y el desarrollo de redes privadas internas (Intranet) dentro de los grupos empresariales multinacionales, podrían ejercer una presión significativa sobre el modo tradicional de tratar la fijación de precios de transferencia basadas en el principio normal de mercado abierto (*Arm's Length*).

La dificultad reside en la aplicación de los métodos sobre la fijación de los precios de transferencia a las especiales circunstancias fácticas que se han creado por causa de las actividades del comercio electrónico.

En particular, la dificultad obedece a las mayores posibilidades de especialización, integración de funciones comunes y cooperación entre diferentes localizaciones y entidades legales dentro del grupo multinacional. Las más significativas son:

- a) aplicar el método negociado;
- b) determinar los factores de comparabilidad;
- c) aplicar los métodos tradicionales de transacción;
- d) determinar y cumplir con los requisitos relativos a la facilitación de información y documentación.

El cibercomercio dificulta la aplicación de las metodologías de precios de transferencias porque resulta complejo establecer la comparabilidad de las transacciones y efectuar el análisis funcional identificando, evaluando y determinando la ubicación de los intangibles; evaluar la contribución y ubicación de los negocios integrados. Atento a ello, para las operaciones electrónicas se deberá poner principal atención a aquellos métodos de comparabilidad basados en utilidades.

Otro aspecto que merece ser tenido en cuenta en la legislación de los Países Miembros de la ALADI, radica en la posibilidad de que las empresas y la administración fiscal puedan concluir Acuerdos Previos de Precios (*Advance Pricing Arrangements - APA's*)

Un acuerdo previo de precios es un pacto o convenio entre la empresa y la administración tributaria por medio del cual se establecen, antes de la realización de las operaciones sujetas a valoración, un conjunto de criterios adecuados (métodos, ajustes y oportunos cambios en el mercado, hipótesis críticas relativas a acontecimientos futuros) a ser considerados en la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas.

Esta clase de acuerdos se inicia formalmente a instancia del contribuyente (que realiza una propuesta por escrito describiendo el método a aplicar) y requiere negociaciones entre éste (una o varias empresas asociadas) y una o varias administraciones tributarias.

En el ámbito internacional, algunos países admiten acuerdos unilaterales a través de los cuales se establece un compromiso entre la administración tributaria y el contribuyente, sin la implicación de otras administraciones. Sin embargo, debido a los problemas de doble imposición que suscita la corrección de los precios de transferencia, la mayoría de los países prefieren los APA's bilaterales o multilaterales (es decir, acuerdos que involucren a dos o más países).

Las administraciones tributarias pueden encontrar que los APA'S son especialmente útiles en temas relativos a la asignación de beneficios o a la atribución de rentas suscitados en el contexto de transacciones de mercancías, cesiones de tecnología, pago de patentes o *know – how* para las prestaciones de servicios.

En la legislación interna de algunos países no existe una regulación específica relativa a estos acuerdos. No obstante, cuando un convenio suscripto para evitar la doble imposición contiene una cláusula relativa al procedimiento de mutuo acuerdo, similar al artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE, las autoridades competentes deberían permitir la firma de un APA, siempre que los temas de precios de transferencia pudieran conducir a una doble imposición o suscitaran dudas o dificultades relativas a la interpretación o la aplicación del convenio.

Por otra parte, también resultaría atinado incorporar en las legislaciones "Precios de Refugio Seguro" (*Safe Harbour*), ya que, para salvar las dificultades propias de la aplicación del principio *Arm's Length* es posible establecer ciertas circunstancias bajo las cuales, con sólo seguir un conjunto simple de normas, los contribuyentes se aseguren que la Administración Tributaria Nacional les aceptará automáticamente sus precios de transferencia.

Un puerto seguro puede presentarse en dos variantes según las condiciones de las transacciones controladas del contribuyente: 1) se excluyen ciertas transacciones del ámbito de aplicación de las disposiciones para la fijación de precios de

transferencia (en especial mediante la creación de umbrales), o 2) se simplifican las normas a aplicar sobre tales transacciones (por ejemplo, a través de la formación de bandas o márgenes dentro de los cuales deberían encontrarse los precios o las ganancias).

Los puertos seguros permiten una mayor flexibilidad, en especial en áreas donde no se puede encontrar ningún precio de mercado. Además, los contribuyentes sabrían por anticipado a qué banda de precios o tasas de beneficios debería atenerse la sociedad para poder acogerse al puerto seguro. Para ajustarse a esas condiciones, sólo tendrían que aplicar un método simplificado, casi siempre una medida de rentabilidad, lo cual les evitaría tener que buscar transacciones comparables.

Se puede encontrar un ejemplo de estas disposiciones en el artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta de la República Federativa de Brasil, el cual establece que estarán sujetas a arbitraje las operaciones de exportación de bienes y servicios (realizadas con entidades vinculadas), cuyo precio medio sea inferior al 90 % del precio medio de tales bienes o servicios acordado por la misma empresa en el mercado brasileño durante idéntico período y en condiciones de pago semejantes; en caso de que la empresa no realice ventas en el mercado brasileño, se tomarán los precios de empresas comparables.

• Las legislaciones deberían contemplar la posibilidad de concluir acuerdos previos de precios (APA's) e implementar reglas de "safe harbour" basadas en parámetros razonables, para la determinación de precios de transferencia.

VII. 3. Impuestos y derechos aduaneros

Hasta el momento, no existe ni en el seno de la Organización Mundial del Comercio (OMC) ni en la Organización Mundial de Aduanas (OMA), consenso sobre la definición expresa de cuál debe ser la naturaleza jurídica atribuible a las transacciones electrónicas que involucran mercaderías o mercancías digitalizadas. Tampoco se ha concluido respecto de cuál debe ser la calificación atribuible a estas operaciones, si deben considerarse como comercio de mercancías, de servicios o si se trata de otro tipo de comercio totalmente diferente.

La OMC posee un rol muy importante en el desarrollo de las transacciones llevadas a cabo a través de medios electrónicos ya que es la encargada de regular y fomentar el comercio internacional, por tal motivo -como expresan WATSON, FLYNN y CONWELL²⁵- uno de los grandes desafíos que tendrá dicho organismo será encontrar una regulación que sirva para fomentar el crecimiento del comercio electrónico mientras que al mismo tiempo se protejan los intereses de sus Países Miembros.

²⁵ WATSON, Peter; FLYNN, Joseph y CONWELL, Chad, "Completing the World Trading System. Proposals for a Millennium Round", Kluwer Law International, La Haya, 1999, pág. 91.

La Declaración sobre el comercio electrónico Mundial adoptada el 20 de mayo de 1998 por la Conferencia Ministerial de la Organización Mundial del Comercio (OMC), representa un compromiso formal para los miembros de dicho organismo internacional, según el cual los mismos "mantendrán su práctica actual de no imponer derechos de aduana a las transmisiones electrónicas". Esta Declaración fue dictada por la fuerte presión ejercida por Estados Unidos. Cabe aclarar que esta moratoria se refiere a no imponer derechos aduaneros exclusivamente a las operaciones que involucran bienes digitalizados.

Por este motivo la fijación de tales derechos representaría hacer caso omiso de los acuerdos alcanzados con los consecuentes reclamos por parte de los miembros de la OMC que se consideren afectados. Dicho compromiso no está cubierto por las obligaciones de la OMC ni por el Entendimiento de Solución de Diferencias actualmente vigente.

En julio de 1999, el Consejo del Comercio de Servicios de la OMC dio a conocer un informe por medio del cual se concluye que el suministro de servicios electrónicos se encuadra dentro del marco del GATS, dado que el Acuerdo se aplica a todos los servicios sin importar la forma en que estos se entreguen.

Respecto de la determinación sobre si la transmisión de productos digitalizados debe considerarse como prestaciones de servicios, la Comisión decidió profundizar en el estudio del tema antes de llegar a una conclusión.

Al respecto cabe mencionar lo expresado por Peña y Borghi²⁶: "En el informe del Consejo de Servicios del Programa de Trabajo sobre comercio electrónico se llegó a la conclusión de que es importante mantener el principio que todos los productos suministrados en forma electrónica son cubiertos por el GATS. La mayoría de los productos suministrados en forma electrónica como las telecomunicaciones, los servicios financieros son claramente identificados en la lista de clasificación de servicios y en las ofertas realizadas por la OMC por lo tanto su clasificación no sería un problema. Pero no existe una clasificación que nos permita decir que todos los productos intangibles o aún aquellos productos suministrados electrónicamente son servicios por definición. Por lo tanto se entiende que lo transmitido por medios electrónicos pueden ser servicios o bienes intangibles".

A su vez, agregan que "...El GATS no contiene entre sus disposiciones prohibición alguna a la aplicación de aranceles a las prestaciones de servicios transfronterizas.... Sin embargo, si se tratara de servicios que el país haya consolidado con trato nacional sin limitaciones no se podría aplicar ninguna clase de trato discriminatorio en contra de las empresas o proveedores extranjeros. Esta discriminación sería comprobable si se pudiese constatar que la introducción de un arancel aumenta el nivel de protección en perjuicio del proveedor extranjero".

Por su parte, la OCDE ha adoptado la postura de considerar estas operaciones como prestación de servicios y ésta parece ser la postura de la Unión Europea, tal y como se desprende del artículo 1.1 de la propuesta de Directiva sobre aspectos jurídicos del comercio electrónico, al establecer que "*el objetivo de la presente Directiva es garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y, especialmente, la libre circulación de los servicios de la sociedad de la información entre los Estados Miembros*".

²⁶ PEÑA, Julián y BORGHI, Alicia, "Comercio electrónico y Organización Mundial del Comercio". Revista Derecho Internacional, N°2, Abril de 2002, pág. 38.

No obstante ello, la citada Directiva resulta aplicable a las prestaciones de servicios establecidos en un Estado Miembro, y no resulta aplicable, hasta tanto se adopten medidas a nivel internacional, a los servicios procedentes de un prestador establecido en un país no perteneciente a la Comunidad.

Estados Unidos, miembro de la OMC, cuestiona la posibilidad de considerar la transferencia de bienes digitalizados como prestaciones de servicios, alegando que no todo comercio electrónico es prestación de servicios, sobre todo en el caso de que un mismo bien exista como bien material y digitalizado. Entiende que si se considera el primer supuesto importación y el segundo prestación de servicios, y se distingue, a efectos de derechos aduaneros sólo por el medio de conducción del producto, habrá con toda seguridad una distorsión económica.

Si bien la actual situación del comercio electrónico directo coloca en el mercado nacional productos no gravados con impuestos al consumo y derechos aduaneros, situación ésta que genera: a) competencia desleal; b) pérdida de recaudación tributaria y c) falta de control, generando una situación de falta de equidad tributaria, debe tenerse en cuenta que cualquier modificación a las disposiciones aduaneras deberá realizarse tomando en consideración los compromisos y acuerdos internacionales vigentes a los cuales se encuentren adheridos los Países Miembros de la ALADI.

Las normas que conforman la legislación aduanera de los Países Miembros de la ALADI no prevén la consideración de la transmisión electrónica como una mercadería.

Debería arribarse internacionalmente a una legislación uniforme para las operaciones de comercio electrónico directo (*on line*), que recepte cómo debe calificarse a estas transacciones, tanto a los efectos de las importaciones como de las exportaciones.

Ello permitirá que se elimine o atenúe la inseguridad jurídica actualmente existente, tanto para los sujetos operadores como para las administraciones aduaneras, de manera tal que se eviten: a) las distorsiones actuales generadas entre la entrega de productos con soporte físico y en formato digital, y b) canales de elusión por inexistencia de normas específicas que contemplen al comercio electrónico.

- **Los bienes transmitidos por medios electrónicos pueden ser servicios o bienes intangibles.**
- **Debe tomarse conciencia que no gravar las operaciones *on line* afecta los principios de la tributación (neutralidad, igualdad, equidad). Por ello, resulta necesario que los organismos internacionales adopten una postura objetiva.**

ANEXO

PANORAMA INTERNACIONAL

I. Avances de organismos internacionales

1. Consideraciones generales

Los eventuales cambios que proyectó desde sus inicios el comercio electrónico en el futuro del intercambio de bienes y servicios a nivel internacional, ha provocado una acentuada preocupación de las organizaciones internacionales y ciertos países del globo.

Tanto la Organización Mundial de Propiedad Intelectual (OMPI), la Organización Mundial de Comercio (OMC), la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y La Unión Europea (UE) , como así también ciertos países como ser EE.UU, Canadá, Australia y Francia en primera medida, seguidos por Argentina, Alemania, Irlanda, Nueva Zelanda y Reino Unido entre otros, han sido pioneros sobre el estudio de las consecuencias y alcance de los efectos del comercio electrónico.

2. Los avances de la OCDE sobre el comercio electrónico

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha tomado la delantera y se ha posicionado como el centro de coordinación de trabajos y discusiones en materia de tributación referente a los problemas que genera, en este ámbito, el comercio electrónico.

Conforme la presentación efectuada por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, en noviembre de 1996, del documento denominado "*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*", generó la primera aproximación y posicionamiento a nivel de Estado de la política internacional a ser aplicada conforme la incidencia y el auge del comercio electrónico a nivel mundial. Este hecho provocó, inevitablemente, que en la Reunión Mundial de la OCDE de noviembre de 1997, en Turkú (Finlandia), sea tratada por primera vez la temática del comercio electrónico²⁷.

Si bien en este primer foro no se establecieron criterios específicos en el ámbito del comercio electrónico y sus efectos en el campo de la tributación, se puso de manifiesto la conveniencia de aplicar los tributos existentes en las transacciones vinculadas al comercio electrónico rechazando la introducción de nuevos impuestos específicos para la actividad; tal como se desprendía del documento emitido por el Tesoro de los Estados Unidos de Norte América de noviembre de 1996. Asimismo, se establecieron programas tentativos para el estudio de los efectos y alcances del desarrollo del comercio electrónico en los sistemas tributarios del mundo, entre otros, aspectos transnacionales ligados a la cuestión (protección del consumidor, tecnología de la información, educación, entre otros temas).

En el año 1998, se intensificaron los estudios por parte de la OCDE sobre los aspectos tributarios del comercio electrónico, estableciéndose al efecto, tal como se había previsto en el año 1997 en Turkú, los objetivos a ser abordados en octubre de 1998, en Ottawa (Canadá) en el Congreso de Ministros de la OCDE sobre la tributación y el comercio electrónico.

²⁷ OCDE: "Conferencia sobre la eliminación de las barreras al comercio electrónico global", noviembre de 1997, Turkú.

Previo a la Conferencia, la Comisión del Consejo de Ministros de la Unión Europea, en vista a las primeras manifestaciones efectuadas por diferentes Naciones, específicamente, por Estados Unidos, adoptó en junio de 1998²⁸ un conjunto de proposiciones con el fin de sentar las bases futuras de los sistemas tributarios de la Comunidad, asimismo se pretendía que el mismo sirviera de plataforma común de la posición que debería adoptar la Unión Europea y sus Estados Miembros frente a la conferencia de la OCDE programada para octubre de ese año.

La posición sustentada por la Unión Europea, disentía en gran medida con la posición manifestada por los Estados Unidos. Fruto de estas discrepancias, con el consiguiente riesgo de acciones unilaterales, la OCDE efectuó un llamamiento a la coordinación de las actuaciones nacionales, dado el carácter internacional del problema y los inconvenientes que supondría la adopción de soluciones individualizadas y no consensuadas²⁹.

Sin perjuicio la Conferencia tuvo un positivo avance, conformando Grupos de Trabajo en el seno de la Organización, para el análisis de los aspectos más relevantes como ser el Impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado en la tributación internacional y los Convenios de Doble Imposición.

A lo largo de 1999, los Grupos de Trabajo iniciaron sus avances para identificar las principales cuestiones y consecuentes conclusiones, así en octubre de 1999, se celebró en París un nuevo Congreso de la OCDE, denominado “Foro sobre comercio electrónico”. En el ámbito tributario, la Conferencia permitió valorar los progresos experimentados por los distintos Grupos de estudio, básicamente se determinaron los principios tributarios que debían regir las regulaciones sobre el comercio electrónico. Asimismo, se corroboró el criterio asentado en la Conferencia de Turkú, sobre la no introducción de nuevas figuras impositivas, así también se expusieron nuevas conclusiones sobre aspectos tales como el establecimiento permanente, entre otros.

A la fecha los Grupos de Trabajo han efectuado informes sobre los aspectos más relevantes en que incide el comercio electrónico, no solo se han realizado estudios sobre cuestiones tributarias, sino sobre aspectos tecnológicos, sociales, estadísticos, laborales, entre otros. En lo que respecta al campo tributario, se han desarrollado propuestas y efectuado recomendaciones sobre los principales problemas que afectan, tanto a los impuestos al consumo, como a los impuestos basados en la renta. La OCDE continúa trabajando incesantemente en el desarrollo de políticas para la coordinación y conformación de un criterio consensuado a ser aplicado al comercio electrónico.

3. Los avances de la OMC sobre el comercio electrónico³⁰

La Organización Mundial del Comercio (OMC), se ha inclinado por la formación de un programa de trabajo amplio para examinar todas las cuestiones relacionadas con el comercio electrónico mundial que afectan al comercio. Ya desde el año 1998, la OMC estableció como criterio general la no imposición de derechos aduaneros a las transmisiones electrónicas³¹. Si bien esta última disposición tendría una vigencia limitada, en la Conferencia Ministerial de Doha en Qatar se concluyó continuar con la misma.

²⁸ Comercio electrónico y fiscalidad indirecta - Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social - COM (98) 374, final.

²⁹ Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda de España, “Informe sobre el Impacto del Comercio electrónico en la Fiscalidad Española”, Octubre 2000, pág. 230.

³⁰ www.wto.org/english/tratop_e/dda_e/dohaexplained_e.htm

³¹ Declaración Ministerial sobre Comercio electrónico Mundial del 20 de mayo de 1998.

En la declaración de noviembre de 2001 de la cuarta conferencia ministerial en Doha, Qatar, se proporcionó el mandato para las negociaciones en una gama de temas, y se incluyeron ediciones referentes a la puesta en práctica de los actuales acuerdos (Acuerdo sobre Tecnología de la Información y Acuerdo General sobre Comercio de Servicios).

La declaración sobre el comercio electrónico global adoptado por la segunda Conferencia Ministerial del 20 de mayo 1998, impulsó al Consejo General de la OMC a establecer un programa de trabajo comprensivo, para examinar las cuestiones relacionadas al comercio que se presentaban ante el comercio electrónico global. El Consejo General adoptó -el 25 de setiembre de 1998- un plan para este programa de trabajo, iniciando discusiones sobre las aplicaciones del comercio electrónico y el comercio sobre las mercaderías, servicios y TRIPS.

En la declaración de Doha, se mencionaron los trabajos desarrollados hasta la fecha y se dispuso al Consejo General considerar los arreglos institucionales más apropiados para el manejo del programa de trabajo, de manera de divulgar los progresos adicionales en la quinta conferencia ministerial.

En la declaración de la segunda conferencia ministerial también se mencionó y ratificó la necesidad que los miembros de la OMC continuaran con su práctica de no imposición de derechos aduaneros a las transacciones electrónicas. La declaración de Doha indica que los miembros continuarán con esta práctica hasta la quinta conferencia ministerial, a dictarse en México en el año 2003.

Como es de observar, si bien los avances de la OMC en lo que respecta a políticas de imposición sobre el comercio electrónico no son de consideración, claro está el criterio ratificado de no imposición sobre transacciones del comercio electrónico, en principio, moratoria que alcanza hasta el año 2003.

4. Las políticas de la Unión Europea frente al comercio electrónico

La Unión Europea es pionera en el estudio de las implicancias del comercio electrónico en los impuestos indirectos, principalmente en el Impuesto al Valor Añadido (IVA). La Comisión Europa comenzó, en el año 1996, a examinar las consecuencias fiscales que planteaba la aparición del comercio electrónico, y en particular el crecimiento de Internet, en el régimen tributario interno, así como de la Comunidad.

Para ello, la Comisión Europea³², conjuntamente con 15 representantes de las diferentes administraciones fiscales nacionales, procedieron a examinar con el mayor de los detalles el posible impacto de esta nueva vía comercial.

³² La Comisión Europea desempeña tres funciones fundamentales (1) Es el guardián de los tratados de la Unión Europea y vela por la correcta aplicación de la legislación europea. (2) En calidad de órgano ejecutivo de la Unión Europea, gestiona las políticas europeas y negocia acuerdos comerciales y de cooperación internacional. (3) Debido a su derecho de iniciativa, es responsable de elaborar propuestas de naturaleza legislativa para la Comunidad expresando intereses generales de la Unión Europea.

En sus iniciativas, la Comisión se rige por el principio de subsidiariedad y, por consiguiente, elabora legislación sólo en los ámbitos en que la Unión Europea está más capacitada que los Estados miembros por separado para llevar a cabo una acción eficaz. Una vez que una propuesta de la Comisión ha sido presentada al Consejo de Ministros y al Parlamento Europeo, las tres instituciones trabajan conjuntamente para llegar a un resultado satisfactorio. Con el acuerdo de la Comisión, el Consejo puede modificar la propuesta por mayoría, en caso contrario requiere unanimidad. El Parlamento Europeo comparte el poder de codecisión con el Consejo en una serie de ámbitos y tiene derecho de consulta en otros.

La Comisión se encuentra compuesta por treinta y seis Direcciones Generales y servicios especializados. Cada Dirección General está encabezada por un Director General, quien responde ante un Comisario, cada uno de los cuales tiene responsabilidades políticas y operativas sobre una o más Direcciones Generales. Totalizan 20 Comisarios (o miembros de la Comisión), quien son los representantes de la Comisión.

El primer informe provisional³³ determinaba que en ciertos casos los principios y normativas tributarias existentes serían suficientes para garantizar la percepción del impuesto, aunque las administraciones fiscales deberían efectuar algunas adecuaciones en virtud al incremento que este medio generaría en las transacciones intracomunitarias e internacionales.

Las menores implicancias y adecuaciones se advirtieron en aquellos supuestos en que las mercaderías compradas por vía electrónica debían ser suministradas o distribuidas por medios tradicionales. Considerando al efecto que este nuevo medio de comercialización no debía surtir mayores cuestiones en los regímenes tributarios actuales. Sin embargo, el informe remarcó que el aumento del volumen de las transacciones requería por parte de las administraciones una simplificación de los procedimientos de despacho de aduana a la importación de pequeños envíos y una adecuación de las normas aplicables a las ventas a distancia en el mercado interno.

Por su parte, en lo que respecta a las entregas digitales, en particular las destinadas a consumidores finales, fue considerada como un posible problema fiscal. La Comisión entendió que los actuales procedimientos de control y aplicación de los que disponían las administraciones fiscales podrían no ser adecuados en algunos casos. Si bien es cierto que, al momento de elaboración del informe provisional se consideró el bajo riesgo para ese momento de la disminución en la recaudación, también se previó el potencial a largo plazo del comercio electrónico, y sus consecuencias desfavorables para los sistemas impositivos internos si las autoridades fiscales no asumían un papel activo.

La principal recomendación del informe provisional se basaba en que los impuestos existentes podían, y deberían ser acompañados de ciertas adecuaciones y, que por lo tanto, no era necesario la creación de nuevos o especiales tributos para esta clase de negocios.

Asimismo, en virtud de las particularidades que rodea el comercio electrónico, la Comisión advirtió que las jurisdicciones fiscales por sí solas no podrían solucionar los diferentes aspectos que conlleva este tipo de transacciones, sino que debía ser acompañado de un cierto grado de colaboración internacional. La gestión y administración eficaz de los impuestos, sostuvo la Comisión, dependerá en gran medida de un consenso internacional, de manera de evitar la doble imposición, exenciones de impuestos deliberadas, y seguridad y certeza suficiente entre los sujetos involucrados.

A tal efecto, la Comisión adoptó en junio de 1998³⁴ un conjunto de proposiciones con el fin de sentar las bases futuras y el debate en la Comunidad. Se pretendía también que sirviera de plataforma común de la posición que debería adoptar la Unión Europea y sus Estados Miembros frente a la conferencia de la OCDE programada para octubre de ese año.

La principal preocupación de la Comunidad era la de arribar a un consenso internacional, de manera que el régimen de impuestos indirectos de la Comunidad debía ser neutral respecto de las empresas que se encuentren radicadas fuera o dentro de la Unión Europea. En efecto, todos los suministros para consumo en la Unión Europea debían estar sujetos a las mismas reglas de tributación, no

³³ Informe provisional sobre las implicancias del comercio electrónico para el IVA y las aduanas. Documento XXI/98/0359, del 3 de abril de 1998.

³⁴ Comercio electrónico y fiscalidad indirecta – Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social – COM (98) 374, final.

ejerciéndose ventajas competitivas para aquellas empresas radicadas fuera de la Comunidad.

El Consejo de Economía y Finanzas de la Unión Europea (ECOFIN) examinó la propuesta de la Comisión en su reunión del 6 de julio de 1998, resumiendo su postura en tres bases: (1) No era necesario prever ningún nuevo o adicional impuesto, sino que debían adaptarse los impuestos existentes, y en particular el IVA, para poder aplicarlos al comercio electrónico. (2) A efectos de los impuestos sobre el consumo, las entregas de productos en forma electrónica no debían considerarse mercadería. En el caso del régimen del IVA de la Unión Europea debían considerarse prestaciones de servicios. (3) Que las prestaciones de estos servicios consumidas en Europa debían gravarse en Europa, adoptando el criterio a la gravabilidad en el país de destino/consumo.

El Consejo, asimismo, había puesto de relieve las siguientes cuestiones:

- El problema del control y aplicación del IVA sobre el comercio electrónico.
- La necesidad de normas para la aceptación de una facturación electrónica sin apoyo en papel.
- La necesidad de procurar el cumplimiento normativo de los contribuyentes de terceros países.
- La necesidad de prever la posibilidad de cumplir, por vía electrónica, las obligaciones fiscales, ya sean el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como la contabilidad electrónica.

En resumen, el Consejo pregonó en su informe por un régimen en materia de fiscalidad indirecta basado en los principios de neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad.

A nivel internacional, la Conferencia Ministerial de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico llevada a cabo en Ottawa en octubre de 1998, tuvo el éxito esperado por la Unión Europea, ya que si bien se establecieron ciertas diferencias entre las conclusiones del Congreso y los principios adoptados por el Consejo ECOFIN, no fueron diferencias relevantes³⁵.

La Comisión a fin de continuar el trabajo iniciado, y de manera de adecuar y compatibilizar los principios formulados por el Consejo ECOFIN sobre la aplicación del IVA a los servicios prestados por vía electrónica, efectuó su propuesta final bajo el Documento COM (2000) 349 final, de fecha 7 de junio de 2000, conteniendo las principales modificaciones sobre los principios tributarios en el IVA que debía adoptar la Unión Europea.

Finalmente, en febrero de 2002 el Consejo otorgó el aval político a las nuevas reglas propuestas, formalizándolas el 7 de mayo de 2002, bajo la Directiva 2002/38/EC. A grandes rasgos, la nueva reforma regulatoria estableció para los prestadores radicados en la Unión Europea la liberación en la tributación del IVA cuando las ventas de sus productos sean efectuados a prestatarios ubicados fuera del mercado Europeo. La propuesta asimismo prevé, a los fines de adecuar distorsiones competitivas, para el caso de operadores económicos no establecidos en la Comunidad, la aplicación de igual carga tributaria (IVA) que para aquellos prestadores

³⁵ "Condiciones marco para la imposición del comercio electrónico" – OCDE, documento DAF/FE/CFA (98) 38/REV3.

radicados en ésta, en aquellos casos que las ventas sean efectuadas por sujetos radicados fuera de la Comunidad a prestatarios localizados en la Unión Europea.

II. Las políticas de los organismos internacionales sobre la imposición sobre el consumo

II.1. Principales conclusiones y recomendaciones de la OCDE

En febrero de 2001, el Grupo de Trabajo N° 9 sobre Impuestos al Consumo del Comité de Asuntos Fiscales emitió un informe que resume el trabajo iniciado hacía más de dos años sobre los Impuestos al consumo y los aspectos mas relevantes en el comercio electrónico. Base de discusión para la Conferencia de la OCDE de junio de 2001 en Montreal, Canadá.

El informe focaliza su estudio en prestaciones de servicios e intangibles de operaciones “*cross-border*”, remitidas de forma remota. Asimismo, el análisis efectuado se refiere a los impuestos sobre el consumo a nivel nacional, en lo que respecta a niveles sub-nacionales, si bien son reconocidos, no fueron considerados en detalle. Teniendo en consideración estos aspectos, en líneas generales, las proposiciones del Grupo de Trabajo son las siguientes:

a) Lugar de consumo

El criterio de lugar de consumo fue considerado por el Grupo de Trabajo como el criterio que debería emplearse en lo que respecta a las transacciones del comercio electrónico. El fundamento para su adopción se basa en que el lugar de consumo otorga certeza y previene la doble tributación, como así también la adopción de un criterio unánime evita no gravar la operación. El Grupo de Trabajo se focalizó sobre el tratamiento tributario de productos intangibles o servicios remitidos electrónicamente vía Internet.

Bajo un *test* puro de aplicación del criterio del lugar de consumo, intangibles y servicios deben ser entendidos como consumidos donde el cliente actualmente consume o usa el servicio. Sin embargo, la naturaleza global del comercio electrónico, combinada con la movilidad de las comunicaciones, planteó el interrogante de la aplicación del *test* puro del criterio de lugar de consumo. El Grupo de Trabajo llegó a la conclusión de la imposibilidad de aplicación en ciertos casos. En conclusión, se han propuesto alternativas prácticas para su solución:

Para operaciones B2B se han reevaluado un número de alternativas incluyendo la localización de la ganancia del proveedor, el lugar de contratación, la localización del prestatario, y la localización del prestador. Finalmente, se ha optado como mejor parámetro la locación del prestatario del servicio, entendiéndose como lugar, la localización del establecimiento donde esté prestado el servicio. Ello incluye, agencias, sucursales, oficinas de representación, o asentamiento económico de la actividad del prestatario.

Para operaciones B2C se han identificado ciertas opciones, incluyendo el domicilio permanente del prestatario o su lugar de residencia, el centro vital de su actividad, o la nacionalidad del prestatario. Se ha reconocido que el prestador o proveedor debe poder tener la posibilidad de identificar la localización y status tributario de sus clientes de una forma simple y segura.

b) Mecanismo de recaudación del impuesto

El Grupo de Trabajo ha efectuado ciertos avances y desarrollos de forma de arribar a la mayor practicidad y simplicidad en la forma que las administraciones

recaudan los impuestos al consumo dentro del contexto del comercio electrónico. A estos efectos ha elaborado cinco (5) mecanismos de recaudación del impuesto, incluyendo autodeclaración/reversión del cargo, registración de no residentes, recaudación en la fuente y transferencia, recaudación por terceras partes (como ser una entidad financiera), y soluciones basadas en tecnología. Cada mecanismo fue evaluado en términos de su confiabilidad y efectividad, tanto para la carga de los negocios y para su implementación por las administraciones fiscales de los gobiernos.

Para operaciones B2B, el Grupo de Trabajo recomendó la aplicación del mecanismo de autodeclaración/reversión del cargo, en el cual se obliga al prestatario a determinar la obligación fiscal en las importaciones de intangibles y servicios e ingresarlo a la autoridad fiscal de su jurisdicción.

Para operaciones B2C, en el corto plazo el Grupo recomendó la aplicación del mecanismo de registración de no residentes. Este mecanismo se basa en obligar a los no residentes, que efectúen operaciones en determinada jurisdicción, a registrarse en la misma y proceder a ingresar el impuesto por las operaciones efectuadas con residentes de ésta.

c) Cooperación y asistencia de las administraciones fiscales

El comercio electrónico exige a las autoridades fiscales minimizar el costo a los contribuyentes, y su propio costo administrativo, lo máximo posible. Asimismo, se reconoce la necesidad de minimizar el potencial de elusión y evasión que acarrea Internet. La implementación de medidas complementarias no deben ser solo diseñadas para reducir el riesgo de pérdida de recaudación, sino también, para evitar distorsiones de competitividad en detrimento de los contribuyentes. El Grupo de Trabajo concluyó asimismo, que las autoridades fiscales deben mantener seguro el acceso a información de los contribuyentes, y perfeccionar el uso de los existentes acuerdos bilaterales y multilaterales para asistencia entre las diferentes administraciones, e innovar internacionalmente en mecanismos para asistencia en la recaudación de impuestos.

Para operaciones B2B, el Grupo de Trabajo ha concluido que la adopción del mecanismo de autodeclaración/reversión del cargo, substancialmente combate las principales consecuencias que prevé los desafíos en este campo.

Para operaciones B2C, se ha reconocido que los mecanismos para una efectiva tributación y control son menos sencillos. Un real balance se debe elaborar entre las necesidades recaudatorias de las autoridades, y el interés de los negocios y de los clientes, en términos de velocidad de las transacciones y el costo del cumplimiento fiscal.

Finalmente, resulta evidente la necesidad de reforzar la asistencia y cooperación administrativa internacional entre las autoridades fiscales. El Grupo de Trabajo recomendó la reevaluación de los existentes instrumentos legales, específicamente en el contexto del crecimiento del comercio electrónico y los determinados mecanismos de recaudación que fueran examinados, resultando necesario, a los efectos de adquirir una mayor eficiencia, un fuerte nivel de cooperación internacional.

II.2. Las modificaciones adoptadas por la Unión Europea

La Unión Europea es el organismo que mayores avances ha efectuado en el campo de los impuestos indirectos y el comercio electrónico. No solo ha desarrollado propuestas y recomendaciones sobre criterios básicos en que se sustentaba el Impuesto al Valor Agregado/Añadido en la Comunidad, sino que ha llevado a la práctica estas modificaciones por medio de la Directiva 2002/38/CE del Consejo, sin perjuicio de la oposición y críticas de ciertos gobiernos extranjeros —específicamente EE.UU, por ser el más perjudicado—.

a) Propuesta final de la comisión

A continuación se intentará efectuar un resumen de las proposiciones y recomendaciones más relevantes:

i) Lugar de imposición

La Comisión propuso continuar con el principio del lugar de prestación de servicio (apartado 1 del artículo 9°), es decir, el lugar de establecimiento del prestador de servicios sigue siendo el lugar de realización de los servicios.

Por su parte, respecto a las prestaciones realizadas por vía electrónica, previó que deberían ser tratadas como prestaciones de servicios. Agregando como criterio a estos efectos, que el ámbito de aplicación se limita a las prestaciones de servicios proporcionadas por vía electrónica con carácter oneroso, cubriendo el suministro de los derechos de utilización de toda una gama de servicios, como ser:

- Actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de servicios accesorios propios de dichas actividades, lo que engloba todas las formas de radiodifusión y suministro de sonido e imagen por vía electrónica.
- Programas informáticos, incluidos, por ejemplo, los juegos concebidos para los ordenadores.
- Tratamiento de datos, y explícitamente servicios informáticos, incluida la recepción y la creación de sitios web o servicios similares.
- El suministro de información.

Conforme la propuesta de la Comisión, estas prestaciones deberían tributar a los fines del IVA en el lugar de consumo o ubicación del prestatario.

Las normas vigentes del artículo 9°, y en particular de su apartado 1 y de las letras c) y e) de su apartado 2, de la Sexta Directiva disponían, no obstante, que:

- las prestaciones de servicios hechas por operadores establecidos en terceros países a personas no imponibles en la Unión Europea están exentas del IVA, mientras que los operadores establecidos en la Unión Europea deben repercutir el IVA a estos servicios, dado que el lugar de prestación de los servicios es normalmente el lugar donde está establecido el prestador de servicios.
- prestaciones de los servicios hechas por operadores establecidos en la Unión Europea a compradores establecidos en terceros países o a sujetos pasivos

establecidos en la Comunidad pero fuera del país de quien los preste, pueden tener que hacerse con IVA dado que el lugar de prestación es el lugar donde se realizan materialmente estas prestaciones.

Conforme afirmó la comisión, a fin de justificar la modificación del principio en el cual se sustentaba el sistema de fiscalidad indirecta de la Unión (principio de país de origen), que las disposiciones en cuestión falseaban la competencia en detrimento de los operadores establecidos en la Unión Europea. Por lo tanto, la propuesta preveía transferir, como norma básica, la prestación de los servicios antes citados al lugar donde el comprador haya establecido la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente para el que se haya prestado el servicio o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual (letra (f) del apartado 2 del artículo 9º, primer subapartado de la propuesta). Cuando el comprador sea un sujeto pasivo establecido en un país distinto del país en el que está establecido quien presta los servicios, asumirá la responsabilidad del impuesto fiscal.

Por otra parte, cuando las prestaciones las realicen sujetos pasivos, radicados en la Comunidad o fuera de ella, respecto de consumidores finales establecidos en la Comunidad, la propuesta introdujo una disposición específica por la que el lugar de la prestación se establece en el Estado miembro en el cual esté identificado el prestador de servicios a efectos del IVA. El prestador de servicios debería estar identificado a efectos del IVA de acuerdo con las disposiciones vigentes. (1) Para aquellos sujetos radicados en la Comunidad, las disposiciones vigentes serán las fijadas por los Estados Miembros. (2) Para los prestadores de servicios establecidos fuera de la Comunidad, la propuesta establecía la exigencia de inscribirse en el impuesto cuando el volumen de su negocio anual superase los 100.000 euros.

En resumen:

- Para los servicios prestados por un operador de un tercer país a un comprador de la Unión Europea, se considerará que el lugar de imposición se encuentra en la Unión Europea y, por lo tanto, estarán sujetos al IVA.
- Cuando estos servicios sean prestados por un operador de la Unión Europea a un comprador de un tercer país, el lugar de imposición será el lugar en el que esté el comprador y no están sujetos al IVA de la Unión Europea.
- Cuando un operador de la Unión Europea preste estos servicios a un sujeto pasivo (sujeto inscripto) establecido en otro Estado miembro, el lugar de prestación será el lugar en el que esté establecido el comprador.
- Cuando ese mismo operador preste estos servicios a un particular (consumidor final) establecido en la Unión Europea o a un sujeto pasivo establecido en el mismo Estado miembro, el lugar de prestación será el lugar en el que esté establecido el prestador de servicios.

ii) Medidas de simplificación

La Comisión propuso, asimismo, la exención en el IVA a aquellos operadores de terceros países cuya única actividad en la Comunidad implique la prestación de servicios por vía electrónica y que no superen un límite anual de 100.000 euros.

Esta medida, conforme sostuvo la Comisión, tendría esencialmente a facilitar el funcionamiento del régimen fiscal, evitando imponer cargas excesivas al desarrollo del comercio electrónico internacional, en particular para empresas muy pequeñas o para empresas que sólo realizan ventas ocasionales a consumidores de la Unión Europea.

Ahora bien, para aquellos sujetos que superen la base comentada, la Comisión propuso la utilización de un registro de operadores, debiendo el vendedor inscribirse en el Estado miembro donde efectúe la primera prestación imponible. Esto permitirá al operador cumplir con todas sus obligaciones en cuanto al IVA de la Unión Europea ante una única administración fiscal. Esta medida pondría en igualdad de condiciones a los operadores de la Unión Europea y de terceros países respecto de las prestaciones a consumidores de la Comunidad.

Otra medida propuesta fue la de adaptar el sistema tributario para ser posible realizar por vía electrónica todos los procedimientos relativos al registro, para ello la Comisión elaboró la idea de que las administraciones fiscales deberán poner a disposición de los operadores los elementos necesarios para identificar fácilmente el carácter frente al IVA de sus clientes, lo que debería en principio permitir a un prestador de servicios, determinar en qué medida una transacción debe estar sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

iii) Las funciones de fiscalización en las administraciones fiscales de los Estados Miembros de la UE

De manera de acompañar estos desafíos propuestos, la Comisión efectuó un estudio del estado de situación del plan de Cooperación Administrativa y la Estructura de los Mecanismos de Control celebrado en el año 1997, denominado programa Fiscalis³⁶.

El régimen del Impuesto al Valor Añadido (IVA) se instauró en la Comunidad hace más de ocho años. Las exigencias que planteaba la inspección del IVA y el desafío que representaba la abolición de los controles fronterizos hacían necesaria una colaboración entre Estados Miembros de un alcance hasta entonces desconocido. Concretamente, los Estados Miembros necesitaban información de otros Estados para poder fiscalizar el debido cumplimiento de los regímenes tributarios internos en las operaciones intracomunitarias.

Conforme se concluyó en el informe elaborado por la Comisión, la Unión Europea no ha resuelto los problemas de eficacia en la aplicación y fluidez del sistema de control de fiscalidad. En algunos Estados Miembros, el control del IVA se vio obstaculizado por una serie de problemas de organización y administración. El control del IVA sigue guiándose por objetivos puramente nacionales, sin que exista una perspectiva intracomunitaria.

Basado en el estudio realizado, la Comisión elaboró una propuesta a los fines de adaptar el sistema de fiscalización al comercio electrónico³⁷.

Sin perjuicio de la extensa propuesta, las principales medidas en que se sustentó el informe de la Comisión, fueron la de adaptar la administración fiscal de los Estados Miembros a la tecnología moderna, dedicando los recursos precisos a tal fin, lo cual incluye la formación de los inspectores, el establecimiento de la oportuna infraestructura técnica y jurídica, la sensibilización de los funcionarios, en general, sobre estos problemas, y una mayor fluidez de intercambio de información entre los Estados Miembros, y asimismo con terceros países.

³⁶ Comité permanente de Cooperación Administrativa (CPCA), abril de 1997. El programa Fiscalis se aprobó mediante decisión del Parlamento Europeo y del Consejo, el 30 de marzo de 1998 (Decisión 888/98/CE).

³⁷ Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 28.01.2000, COM (2000) 28 final.

b) Las críticas de EE.UU frente a las medidas propuestas por la Comisión de la UE

Las críticas sobre las políticas propuestas por la Comisión Europea no se hicieron esperar, todos los sectores tanto públicos como privados de los Estados Unidos de Norte América avanzaron contra la propuesta de la Unión. Las dos medidas con mayores repercusiones fueron (1) otorgar a los productos vendidos a través de la Red el tratamiento de prestaciones de servicios; (2) imponer una presunta exigencia de inscripción en el impuesto al valor añadido a aquellas empresas radicadas fuera de la jurisdicción de la Unión Europea cuando el volumen anual de negocios supere los 100.000 euros.

Estados Unidos de América es el primer opositor al cambio de naturaleza de los bienes distribuidos a través de la Red. A modo de resumir el pensamiento de la política americana, cabe citar a Joseph Guttentag, Subsecretario del Tesoro de los Estados Unidos, quien manifestó *“...nosotros debemos resistir la tentación de establecer respuestas que representen una simplificación o generalización, como ser, por ejemplo, la conclusión que la provisión de información digitalizada es en todos los casos provisión de servicios y no la provisión de bienes o de derechos de uso sobre un intangible”*³⁸.

Por su parte, respecto de las exigencias de inscripción en el IVA de empresas radicadas fuera de jurisdicción de la Comunidad, las críticas se centraron en dos cuestiones, (a) la dudosa potestad tributaria de los Países Miembros de la Unión para gravar con IVA aquellas operaciones; y (b) la ruptura del compromiso de la Comunidad de manera de bregar por el principio de neutralidad para aquellas operaciones que adopten la vía del comercio electrónico. Esta crítica se basó en el cambio de postura propuesta por la Comisión en donde se aconsejó cambiar el criterio de imposición que se venía aplicando tiempo atrás, disponiendo como nuevo principio, a los efectos del IVA por las prestaciones efectuadas a través de la Red, el de “país de destino”.

Como es de resaltar, previo a la institución del comercio electrónico, no era cuestionado dentro de la Comunidad el criterio sustentado en el principio del país de origen, el cual preveía, como regla general, sobre las prestaciones de servicios a los fines de IVA, la localización del hecho imponible³⁹. A tal efecto, la localización del hecho imponible se encontraba dada en el lugar en que el prestador del servicio tenía sede de su actividad económica⁴⁰. Situación que la Comisión aconsejó modificar para los supuestos comentados.

Los EE.UU. alegó que las medidas propuestas por la Comisión violaban el compromiso sobre neutralidad firmado por la Unión Europea, ya que estas medidas otorgan diferencias en el tratamiento tributario de los productos que se comercializan a través de la Red, sobre aquellos que adoptan la vía “tradicional”, pudiendo ser en ciertos casos más gravoso la vía electrónica.

³⁸ Ver - www.mshb.com/ec/110998.htm

³⁹ González Hurtado, Juan F. “La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las transmisiones de bienes en Internet. Especial consideración de las ventas entre países comunitarios”, Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga, N° 32, 1997, pág. 121 y sgts.

⁴⁰ Ver artículo 9, punto 1 de la Sexta Directriz del Consejo de las Comunidades Económicas Europeas. Asimismo, bajo igual sentido ver el artículo 68 de la Ley del Impuesto al Valor Añadido de España.

c) Nueva Directiva del Consejo ECOFIN – Directiva 2002/38/CE

Sin perjuicio de las críticas efectuadas por el Gobierno de los Estados Unidos a la Comisión Europea, los estudios siguieron su avance. Finalmente el pasado 7 de mayo de 2002, el Consejo ECOFIN logró un acuerdo político en relación a la propia Directiva realizada por la Comisión Europea en junio de 2000, en cuanto a la aplicación de los productos digitalizados (comercio electrónico).

Conforme la nueva Directiva –2002/38/CE-, las nuevas reglas deberán ser incorporadas a la normativa por los distintos Estados, con anterioridad al 1 de julio de 2003, correspondiendo su aplicación sobre aquellas operaciones realizadas sobre productos digitalizados distribuidos en forma remota.

La nueva disposición del Consejo ECOFIN recoge la mayoría de las proposiciones y recomendaciones previstas por los informes realizados por la Comisión Europea. En resumen, prevé para las operaciones B2B liberar de obligaciones de carácter fiscal a los proveedores radicados fuera de jurisdicción territorial del I.V.A. comunitario, haciendo responsable para esta clase de supuestos a los propios prestatarios de servicios o producto digital. De esta manera se determinó como mecanismo aplicable la autodeclaración/reversión del cargo fiscal.

Por su parte, para las operaciones B2C, se ha innovado respecto a la forma de gravar esta clase de operatoria. Las normativas internas del IVA deberán exigir que los proveedores no radicados en la Comunidad y que efectúen transacciones con consumidores finales, deban inscribirse en el impuesto. De esta forma se equipara la carga fiscal de los operadores internos –sujetos radicados en Europa- con aquellos prestadores ubicados fuera de la Comunidad.

Con el fin de cumplir con la mencionada obligación, el proveedor no europeo deberá registrarse a efectos fiscales en cualquiera de los 15 Estados Miembros de la Unión Europea, a su elección; debiendo aplicar el tipo de IVA del país donde resida el prestatario –consumidor final- (en la actualidad debe tenerse presente que la alícuota del IVA varía de país a país entre el 25% -Suiza- al 12% -Isla de Madeira en Portugal). El Estado Miembro donde se haya registrado el proveedor deberá resignar el IVA ingresado por este concepto en función donde se encuentre radicado el consumidor⁴¹.

Esta nueva Directiva se encuentra en período de prueba, la misma consta de una vigencia de tres (3) años a partir del 1 de julio de 2003; finalizado el plazo el Consejo ECOFIN evaluará en razón de la experiencia su permanencia.

Finalmente, la nueva Directiva prevé ciertas medidas para reducir al mínimo y simplificar la carga fiscal de los contribuyentes no residentes, a este efecto introdujo en el campo de la administración fiscal disposiciones relativas a la posibilidad de cumplimiento de la presentación de las declaraciones tributarias de forma electrónica. Asimismo, se prevé su presentación en forma trimestral.

⁴¹ Álvaro de Juan Ledesma, "Alcanzado acuerdo respecto del IVA en el comercio electrónico" http://V2.vlex.com/global/redi/detalle_doctrina_redi.asp?articulo=142615

III. Las políticas de los organismos internacionales sobre la imposición sobre la renta

III.1. Principales conclusiones y recomendaciones de la OCDE

Los grupos de expertos designados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, han efectuado borradores relativos al estudio de las reglas existentes en las normas tributarias internacionales sobre la imposición sobre la renta en el contexto del comercio electrónico. Conforme el programa de trabajo los borradores se centran en el análisis de la validez del concepto de establecimiento permanente, atribución de las rentas, distribución de beneficios entre empresas vinculadas, entre otros. Base de discusión de la Conferencia de la OCDE de junio de 2001 llevada a cabo en Montreal, Canadá.

Los informes de mayor relevancia en referencia a la tributación internacional son, por una parte, el denominado “*Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce*”; en segundo término, el borrador de nombre “*Attribution of Profit to a Permanent Establishment involved in Electronic Commerce Transactions*”, elaborados por el Grupo Técnico de Asesores N°1, ambos de fecha 1 de febrero de 2001.

Los nombrados documentos analizan como cuestiones generales, las siguientes:

- La caracterización de las operaciones y su tratamiento en el Modelo de Convenio de la OCDE. El Grupo ha estudiado y analizado los rasgos principales de diferentes operaciones, específicamente de 27 distintas transacciones, que permitirían ser realizadas íntegramente por vía electrónica, eg. Envío de productos digitalizados, publicidad, *hosting* de aplicaciones, entre otras. Las conclusiones y recomendaciones volcadas en el informe tienen por finalidad determinar el tratamiento a otorgar a las mismas respecto del Modelo de Convenio. En otras palabras, si la prestación debe encuadrar bajo el artículo 7° -beneficio empresa- o en su caso, en el artículo 12° –Regalías y Cánones-, es decir si debe considerarse una prestación de servicio –art. 7°- o un derecho –art.12°-.
- Otra cuestión abordada es la reevaluación del concepto de establecimiento permanente que prevé el Modelo de Convenio frente a las figuras negociables y las características particulares que presenta el comercio electrónico. Sobre esta base se ha analizado la posibilidad de que un servidor pueda constituir un establecimiento permanente. La necesidad o no de presencia humana para admitir la caracterización como establecimiento permanente.

En lo referente al tema de precios de transferencia, el comercio electrónico tiene el potencial para agudizar algunos de los problemas más difíciles que presenta la fijación de precios. En efecto, como resultado de la transmisión casi instantánea de información y la eliminación eficaz de las fronteras físicas, las administraciones tributarias podrían tener más dificultades a la hora de identificar, realizar el seguimiento, cuantificar y verificar las transacciones internacionales.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha manifestado⁴² que el comercio electrónico y el desarrollo de redes privadas internas (Intranet) dentro de los grupos empresariales multinacionales, podrían ejercer una presión significativa sobre el modo

⁴² Ottawa, Canadá, reunión de ministros de la OCDE, octubre de 1998.

tradicional de tratar la fijación de precios de transferencia basadas en el principio normal de mercado abierto (*Arm's length*).

La dificultad reside en la aplicación de los métodos sobre la fijación de los precios de transferencia a las especiales circunstancias fácticas que se han creado por causa de las actividades del comercio electrónico.

En particular, la dificultad obedece a las mayores posibilidades de especialización, integración de funciones comunes y cooperación entre diferentes localizaciones y entidades legales dentro del grupo multinacional. Las más significativas son:

- a) aplicar el método negociado;
- b) determinar los factores de comparabilidad;
- c) aplicar los métodos tradicionales de transacción;
- d) determinar y cumplir con los requisitos relativos a la facilitación de información y documentación.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha llegado a la conclusión que las recomendaciones existentes, en sus Directrices sobre Fijación de Precios de Transferencia, son susceptibles de ser aplicados a las empresas que llevan a cabo sus negocios a través del comercio electrónico.

De acuerdo con esto, los métodos tradicionales se consideran válidos para establecer los precios de mercado.

No obstante, cuando dichos métodos no puedan ser aplicados con garantías de éxito, debido a una información insuficiente o a la ausencia de transacciones no controladas, o dicha información no se considere confiable debido a la situación del negocio, podrían aplicarse los métodos basados en los beneficios.

El Comité de Asuntos Fiscales es consciente de la necesidad de continuar el control de los avances en el cambiante campo de la fijación de precios de transferencia y del comercio electrónico, con el objetivo de decidir si son necesarias recomendaciones adicionales en la aplicación de las Directrices.

BIBLIOGRAFÍA

- Álvaro de Juan Ledesma “Alcanzado acuerdo respecto del IVA en el comercio electrónico”
http://V2.vlex.com/global/redi/detalle_doctrina_redi.asp?articulo=142615
- Araujo Falção, Amílcar “El hecho generador de la obligación tributaria”, Ed. Depalma Bs.As. 1964.
- Asorey, Rubén O. “Un desafío para el Derecho Tributario Latinoamericano del Tercer Milenio. El comercio electrónico”. Periódico Económico Tributario N° 167. 1998.
- Bourtourault, P. Francia, "International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 4, Kluwer Law International, 1997.
- Borraccia, S.M., Toronto, "International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 4, Kluwer Law International, 1997.
- Campagnale, N.P., Catinot, S.G. y Parrondo, A.J. “El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales”, Ed. La Ley, Marzo de 2000.
- Campagnale, Norberto P., Catinot, Silvia G. Y Parrondo, Alfredo J. “Comercio electrónico – La tributación y caracterización de las rentas en el Modelo de Convenio de la OCDE”. Boletín AFIP Impositivo. Agosto de 2000.
- Campagnale, Norberto P. “La Definición de Establecimiento Permanente frente al Comercio electrónico”, VIII Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Pinamar, Octubre de 2000.
- Campagnale, Norberto P., Catinot, Silvia G. Y Parrondo, Alfredo J. “Precios de Transferencia. Una Primera Aproximación”. Revista Técnica Impositiva N° 99. Enero de 2000.
- Carlos M. Giuliani, “Derecho Financiero”, Tomo I, 6° Edición, Editorial Depalma.
- Clinton, W.J. y Gore, A.Jr., “A Framework For Global Electronic Commerce”, <http://www.iif.gov/eleccomm/ecommm.htm>.
- Comercio electrónico y fiscalidad indirecta – Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social – COM (98) 374, final.
- “Condiciones marco para la imposición del comercio electrónico” – OCDE, documento DAF/FE/CFA (98) 38/REV3.
- Department of Treasury, “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce”, noviembre de 1996, <http://www.ustreas.gov>.

- Díaz, Vicente O., "Hacia una Categorización del Comercio Electrónico en sus Aspectos Tributarios", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Boletín Informativo, Mayo de 2000.
- "Dismantling the barriers to Global Electronic Commerce", OCDE, 1997, <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/Dismantl.htm>.
- Doernberg, R.L., and Hinnekens, L., "Electronic Commerce and International Taxation", 1997, Draft Report.
- "Electronic Commerce: Challenges to Tax Authorities and Taxpayers", Reunión organizada en el marco de la OCDE, Turku, Finlandia, 1997.
- González Hurtado, Juan F. "La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las transmisiones de bienes en Internet. Especial consideración de las ventas entre países comunitarios", Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga, N° 32, 1997.
- Hance, O., "Leyes y Negocios en Internet", McGraw Hill, 1996.
- Huston, J. And Williams, L., "Permanent Establishments – A planning primer", Ed. Kluwer, Deventer, 1993.
- Hornes, E.M. y Owns, J., "Tax and the Web; New Technology, Old problems", 50 Bulletin of International Fiscal Documentation, IV 12, 1996.
- Informe previsional sobre las implicancias del comercio electrónico para el IVA y las aduanas. Documento XXI/98/0359, del 3 de abril de 1998.
- Iniciativa europea de comercio electrónico, comunicación al Parlamento Europeo, el Comité Económico y Social y el Comité de Regiones, COM (97), 12-4-97.
- Informes del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de abril de 1998 y julio 2000.- "Competencia tributaria nociva".
- Investigación efectuada por McKinsey. Revista Gestión Volumen 6 –Citada por Núñez, Adriana, "Comercio electrónico", Ed. La Ley, Bs. As., 2001.
- Joint EU-US Statement on Electronic Commerce en <http://www qlinks.net/comdocs/eu-us.htm>.
- "Las Nuevas Tendencias en el Comercio: El comercio electrónico", Comercio Exterior Argentino, Centro de Economía Internacional, 1997.
- "La Tributación en un contexto de Globalización Económica", Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Departamento de Comercio de Estados Unidos.
- McEwan, Juan P. Y Rivas, Roberto "Jurisdicción tributaria y sus implicancias frente al comercio electrónico", VIII Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Pinamar, Octubre de 2000.

- McEwan, Juan P. "Internet en el contexto del comercio internacional y las pautas de tributación en el Impuesto a las Ganancias Argentino", Periódico Económico Tributario, Ed. La Ley, 27/3/2000.
- McEwan, Juan P. "E-commerce y su problemática ante el Impuesto al Valor Agregado", Periódico Económico Tributario, Ed. La Ley, 27/7/2000.
- Millé, Antonio "Protección de bases de datos", DAT, N° 140.
- Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda de España, "Informe sobre el Impacto del comercio electrónico en la Fiscalidad Española", Octubre 2000.
- Núñez, Adriana S. "Política impositiva sobre el "comercio electrónico" en Internet. Periódico Económico Tributario N° 150. 1998.
- Núñez, Adriana S. "Políticas impositivas sobre el comercio electrónico. ¿Qué rentabilidad sobre la inversión sacaré en el comercio electrónico?. ¿Se ha vuelto loco? Somos Colón en el nuevo mundo. ¿Qué rentabilidad sacó él?". Periódico Económico Tributario N° 191. 1999.
- OCDE "Conferencia sobre la eliminación de las barreras al comercio electrónico global", noviembre de 1997, Turkú.
- OCDE. "Proposed clarification on the application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce", Paris, Agosto de 1999.
- OCDE. "The application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce", 3 March 2000.
- O'Donnell, T.A. y Di Sangro, P.A., "United States Tax Policy on Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 12, Kluwer Law International, 1997.
- Ottawa. Reunión de Ministros de la OCDE. Canadá. Octubre de 1998.
- PEÑA, Julián y BORGHI, Alicia, "Comercio electrónico y Organización Mundial del Comercio". Revista Derecho Internacional, N°2, Abril de 2002.
- Pita, Claudino "Los Sistemas Tributarios Latinoamericanos y la Adecuación de la Imposición de la Renta a un contexto de Globalización", Documento presentado en el XI Seminario de Política de la CEPAL, Brasilia, 25 al 27 de Enero de 1999. Criterios Tributarios N° 127/128.
- Powers, J.P., "International Tax Issues in Cyberspace. Taxation of Cross-border Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 4, Kluwer Law International, 1997.
- Reig, E.J., "Reflexiones sobre Globalización y Tributación, Futuro de la Fiscalidad". Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Período 1994-1996.
- Roccatagliata, F. y Hortalá I Vallvé, J., "Cuestiones Fiscales ligadas al uso comercial de Internet", Revista Estudios Financieros N° 176.

- Rodríguez Ondarza, José A., "Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso Español", Papeles de Trabajo N° 3/97, Instituto de Estudios Fiscales de España
- Satanovsky, Isidro "Derecho Intelectual", Tomo I, Ed. Tipografía Editorial Argentina, Bs.As. 1954.
- Schuster, Carla, "¿Hay establecimiento permanente en transacciones por medio de Internet que traspasan las fronteras?", Periódico Económico Tributario, 29/8/97.
- Schwartz S., Jonathan "Transfer pricing and electronic commerce". IBDF Bulletin, volumen 53, número 7.
- Stancanelli, N., "Comercio electrónico", Centro de Economía Internacional, 1997.
- Tax News Service N°11. 17/3/97 - Sentencia del 30/10/96, II R 12/92.
- "Tax Planning International Revenue", Vol. 25, N°2, February 1998.
- Teo, D., "Taxation of the Internet: an Australian perspective", Tax Planning International Vol. 1, N°2, February 1998.
- Teijeiro, G.O., "El Concepto de la Representación o Establecimiento Permanente en el Derecho Comercial y Tributario", Temas de Derecho Comercial Moderno, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1998.
- Tillinghast, David R., "The impact of the internet on the taxation of international transactions", Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, November/December 1996.
- Treasury Paper, "Electronic Commerce is the ability to perform transactions involving the exchange of goods or service between two or more parties using electronic tools and techniques".
- Vanistendael, Frans J. "Reinventing source taxation". University of Leuven. EC Tax Review. 1997-3.
- Vallvé, J.H., Roccataglia, F. y Valente, P., "La Fiscalidad del comercio electrónico", Ed. CISS PRAXIS, Febrero de 2000.
- Villegas, Héctor B. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Ed. Depalma, 1994.
- Vogel, K., "Changes to the OECD Model Treaty and Commentary since 1992", Bulletin, December 1997, International Bureau of Fiscal Documentation.
- WATSON, Peter; FLYNN, Joseph y CONWELL, Chad, "Completing the World Trading System. Proposals for a Millennium Round", Kluwer Law International, La Haya, 1999.