

DESAFIOS QUE EL COMERCIO ELECTRONICO IMPONE A LA TRIBUTACION¹

Silvia Guadalupe CATINOT
Alfredo Javier PARRONDO
Norberto Pablo CAMPAGNALE

INDICE

- 1) Consideraciones Generales
 - 2) Concepto. Clasificación
 - 3) Situación actual en Argentina
 - 4) Tributación y Comercio Electrónico
 - 5) Los actores y sus relaciones en el Comercio Electrónico
 - 6) Cuestiones conflictivas suscitadas por el cibercomercio
 - 6.1) La identificación de las partes intervinientes en la transacción
 - 6.2) El control de la renta o transacción
 - 6.3) La determinación de la Jurisdicción Fiscal Competente
 - 6.4) La determinación de la base imponible
 - 6.5) La calificación de las rentas derivadas de operaciones de comercio electrónico
 - 6.5.1) Consideraciones vertidas por la OCDE
 - 6.6) La configuración del “Establecimiento Permanente”
 - 6.6.1) La definición del establecimiento permanente en el comercio electrónico
 - 6.7) La aplicación del principio “arm’s length” y la determinación de los precios de transferencia
 - 6.8) Localización del hecho imponible
 - 6.9) Diferenciación entre “venta de cosa”, “transferencia de bien intangible” y “prestación de servicios”
 - 6.10) Identificación y localización de los sujetos intervinientes en la transacción
 - 6.11) Aranceles aduaneros
 - 7) Aspectos Tributarios referidos al Comercio Electrónico. Situación en Argentina.
 - 8) Conclusiones
 - 9) Bibliografía
- Anexo I - Artículo 5°, 7° y 12 del Modelo de Convenio de la OCDE
 Anexo II – Categorías de Transacciones Típicas de Comercio Electrónico

¹ Este trabajo fue presentado en las XXX Jornadas Tributarias realizadas en Mar del Plata.

1) CONSIDERACIONES GENERALES

Si bien el comercio electrónico se inició con las ventas telefónicas y por catálogo a través de CD Rom, es con la explosión del fenómeno "Internet" que adquiere un mayor auge, al producir un cambio en el comercio mundial, tanto en su organización como en su forma de actuar.

Internet, la mayor red de comunicación del mundo, apareció como un proyecto de estrategia militar financiado por el Advanced Research Projects Agency, y constituyó el origen de la Arpanet, red que había sido creada en 1969 por el Departamento de Defensa de los Estados Unidos. La idea original fue crear una red que interconectara centros de investigación y tecnología que eran puntos estratégicos para el país durante la Guerra Fría, los que debían ser preservados en caso de bombardeos en un ataque nuclear.

A partir de entonces, durante décadas, la utilización de Internet fue restringida a las instituciones de enseñanza e investigación. Desde los años '80, con la evolución de las computadoras personales, su utilización ha ido in crescendo.

Entre los cambios operados en el comercio mundial como consecuencia de la irrupción de Internet, se pueden señalar:

- 1) La desaparición de los límites geográficos en los negocios electrónicos.
- 2) La sustitución de numerosos elementos que participan en el comercio tradicional por transacciones electrónicas.
- 3) El incremento de la competitividad de los oferentes de productos y servicios en la red.
- 4) La reducción y supresión, en algunos casos, de los canales de distribución.
- 5) La reducción de los costos de producción y comercialización de los bienes.
- 6) La aparición de nuevas oportunidades de negocios (ej: servicios de información en línea, servicios de directorios, servicios de contactos, etc.).
- 7) Una mejora en la calidad de los servicios de pre y posventa.

Esta nueva modalidad de comercio presenta en la actualidad numerosas oportunidades y cambios, tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales.

En el presente trabajo, nuestra intención es exponer los problemas que plantea el comercio electrónico a la tributación, tanto a nivel nacional como internacional, y las posibles soluciones a que pueden arribarse.

Atento a ello, resulta necesario precisar, en primer término, el alcance del concepto "comercio electrónico".

2) CONCEPTO. CLASIFICACION.

Se entiende por "comercio electrónico" al conjunto de aquellas transacciones comerciales y financieras efectuadas a través del procesamiento y la transmisión de información, incluyendo texto, sonido e imagen. Dicha información puede ser el objeto principal de la transacción o un elemento conexo a ella.

Como puede apreciarse, la definición es amplia e incluye cualquier forma de transacción de negocios en las cuales las partes interactúen electrónicamente en lugar de hacerlo en forma física. Establecer contacto con clientes, intercambiar información, vender, realizar soporte pre y posventa, efectuar pagos electrónicos y distribución de productos son algunas de las formas de negociar electrónicamente.

El comercio electrónico es un subconjunto de la sociedad de la información, en la cual las nuevas tecnologías, en particular el uso de la red, se aplican a transacciones comerciales de contenidos muy diferentes, realizadas, tanto entre empresas (business to business) o entre empresas y consumidores privados o públicos (business to consumers o business to administrations).

Existen dos clases de comercio electrónico:

- 1) **Indirecto:** es aquél en el que los bienes comercializados necesitan ser enviados a través de canales tradicionales de distribución (por ejemplo, envío postal y servicios de mensajería).
- 2) **Directo:** es aquél donde el pedido, pago y envío de los bienes intangibles y/o servicios se produce a través de la Web (como por ejemplo, programas informáticos, servicios de información). Permite transacciones electrónicas de extremo a extremo sin obstáculos a través de las fronteras geográficas y aprovecha todo el potencial del mercado electrónico mundial.

Puede apreciarse que, desde el punto de vista tributario, reviste mayor interés doctrinario el estudio del comercio electrónico directo.

Cualquiera sea la definición del término "comercio electrónico", amplia o restrictiva², sus relaciones con la sociedad de la información o su verdadera importancia, nos enfrentamos ante un fenómeno novedoso que lógicamente influye en la fiscalidad.

3) SITUACION ACTUAL EN ARGENTINA.

El comercio electrónico crece aceleradamente en Argentina. En 1997 se vendieron 3,3 millones

² Ello en función a si se considera que una operación de comercio electrónico es aquella en la que todas las etapas inherentes a la misma se realizan o no a través de Web, respectivamente (ej: publicidad, pedido, entrega, pago, y servicios por venta).

de pesos a través de esta vía, con el segmento “business to business” como el más importante en cuanto a volumen de transacciones.

Cabe destacar que la expectativa para el 2002 es que el volumen de transacciones electrónicas ascienda a 638 millones de pesos.

A efectos de visualizar el crecimiento del comercio electrónico en nuestro país, pueden observarse los datos contenidos en los cuadros que se exponen a continuación:

e-commerce (MUS\$)	1997	1998	1999	2000	2001	2002
empresa/empresa	2,8	9,9	31,4	83,5	202	445
empresa/consumidor	0,5	2,9	8,5	28,2	82,8	193,2
total	3,3	12,8	39,9	111,8	284,4	638,7

fuelle: Morgan Stanley Dean Witter

INDICADORES	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Compradores, en miles	6	23	55	124	228	390
Gastos por comprador, en U\$S	761	999	1383	1780	2097	2280
Crecimiento del gasto %	0,0	288,0	280,0	206,0	138,0	97,0

Fuente: Diario Clarín 9 de julio de 2000

Por otra parte, se evidencia un crecimiento del uso de Internet en Argentina:

PC´s e Internet	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Pc en millones de unidades	1,6	1,9	2,3	2,7	3,2	3,9
Penetración de Pc %	4,6	5,4	6,3	7,3	8,6	10,2
Usuarios de Internet	0,2	0,4	0,7	1,3	1,8	2,4
Penetración de Internet %	0,7	1,1	2,0	3,6	4,9	6,2
Suscriptores de Internet	0,1	0,2	0,4	0,9	1,2	1,7
Crecimiento suscripciones	0	76	85	103	40	33

fuelle: Clarín 9 de julio de 2000

4) TRIBUTACION Y COMERCIO ELECTRONICO

No puede negarse que el análisis del tratamiento tributario de las transacciones de comercio electrónico no puede hacerse con prescindencia de la postura doctrinaria que se adopte ante ese fenómeno en general y frente a su incidencia en la realidad socio-económica en particular.

La rápida obtención de la información que genera el “cibercomercio” facilita y estimula el comercio transfronterza. Este hecho permite un incremento en la movilidad de los negocios y del capital, a la

vez que dificulta la localización de la actividad económica y del destinatario final de los bienes o servicios.

De lo expuesto se deriva la importancia que tiene en el contexto del “comercio electrónico” determinar qué jurisdicción posee la potestad tributaria para someter a imposición las transacciones transfronterizas realizadas.

Jeffrey Owens³ subraya atinadamente que las autoridades deben prever que el comercio electrónico no socave la capacidad del Gobierno para recaudar los ingresos públicos vía tributación. Asimismo, entiende que los principios de tributación que rigen a los gobiernos en relación con el comercio tradicional deberían adecuarse para su aplicación a esta nueva vía de comercialización.

La relación existente entre la jurisdicción tributaria y el comercio electrónico no es tan sencilla como se puede imaginar, dado que el término “comercio electrónico” reúne transacciones muy diversas, tanto en sus contenidos como en los sujetos intervinientes, incluso en la forma de su ejecución, pues la transacción puede concluirse y realizarse a través de la propia Web “on line” o por medio de otros medios “off line” como ser correo electrónico.

4.1) POSICIONES RESPECTO DE SU TRATAMIENTO

Existen diversas posturas acerca de cuál debería ser el tratamiento a dispensar a las operaciones efectuadas por medios electrónicos.

a) Primera Posición

La primera de ellas considera que no resulta posible crear ningún marco jurídico estable destinado a regularlo, al entender que sólo la propia autorregulación y la competencia entre los agentes que intervienen en él darían el resultado normativo apropiado.

Asimismo, sostienen que los sistemas tributarios actuales, pensados para situaciones totalmente diferentes de las que rigen en el cibercomercio, resultan poco adecuados y cualquier intento de ajustarlos a las nuevas formas de operar electrónicamente, sólo perturbaría su desarrollo y generaría ineficiencias y costos de todo tipo.

Esta postura tiende a favorecer el aumento del desfase tecnológico entre los países creadores de los instrumentos, tanto tecnológicos como mercantiles, que dominan el comercio electrónico (países prestadores), frente al resto del mundo (países receptores), lo cual sería contrario a los intereses argentinos. No es una postura realista porque esta autorregulación conduciría inexorablemente a un pago tributario nulo o muy reducido y a una competencia fiscal a la baja, produciendo una pérdida de ingresos

³CIAT “Conferencia Técnica”. Porto, Portugal, 9/99: versión preliminar.

difícilmente por cualquier Nación pueda asumir. Es por ello, seguramente, que la moratoria para la fiscalización del comercio electrónico acordada entre los distintos Estados de los Estados Unidos se haya limitado a un período de tres años y no alcance a los impuestos federales.

Cabe destacar, asimismo, que la ausencia de impuestos sobre el comercio electrónico supone colocar en una situación de desventaja comparativa al comercio tradicional, en particular a las rentas del trabajo, que no tenga, las características propias de aquél -movilidad y capacidad de deslocalización-, además de plantear problemas con relación a los principios tributarios de neutralidad y equidad.

b) Segunda Posición

Una segunda criterio sostiene que existe una nueva realidad y que es preciso desechar la posibilidad de ajustar simplemente los esquemas de tributación hoy vigentes. Por el contrario, se hace necesario diseñar un sistema tributario propio y vinculado a ella.

Entre estos planteamientos se encuentra, entre otros, la creación de un "bit tax" (impuesto sobre el impulso electrónico-informático), es decir gravar las operaciones ejecutadas a través del sistema de redes informáticas, en función de cada impulso electrónico o informático que se necesita para transmitir la orden, el servicio o la información que se desea. El bit tax fue presentado en el Club de Roma en 1994 contando con el apoyo del director de Maastricht Economic Research Institute on Innovation and Technology.

Estas ideas no resultan aceptables porque, si bien teóricamente, el "bit tax" es brillante, novedoso e imaginativo, no resuelve problemas esenciales en un sistema tributario (v.g. la gestión y recaudación del impuesto).

Debe destacarse que se trata de un impuesto de compleja recaudación, siendo el sujeto pasivo del gravamen el usuario de Internet y correspondiendo a los "servidores" de la red actuar como agentes de retención del impuesto. La base imponible estaría conformada por el número de bits transmitidos.

Al respecto, se ha expresado que el intercambio de información a través de Internet no supone ninguna energía, bien o producto susceptible de justificar por sí mismo un impuesto autónomo.

El Dr. Vicente O. Díaz⁴ ha expresado acertadamente que en todo impuesto la causa del mismo es la capacidad contributiva, y mediante el "bit tax", tal causa sería gravemente erosionada pues se gravaría con la misma magnitud, en caso de coincidir el número de bits transmitidos, por ejemplo, la carta amorosa de un novio fervoroso, con un contrato electrónico de significativa valoración económica.

⁴ Vicente O. Díaz, "Hacia una categorización del cibercomercio en sus aspectos tributarios". Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, mayo de 2000, pág. 31.

Puede afirmarse que el “bit tax” se ha proyectado con la finalidad de asegurar al Estado de residencia de los compradores cierta recaudación a un tipo tributario específico, tal vez muy reducido pero aplicado a cantidades considerables de bits.

Cabe recordar que el “bit tax” también fue rechazado a nivel gubernamental por la Directiva General XIII de la Comisión Europea y por los Estados Unidos a través de su declaración conjunta, acordándose que el comercio electrónico no debe generar aranceles o impuestos específicos.

c) Tercera Posición

Una tercera corriente de opinión minimiza la novedad del comercio electrónico, por entender que éste ya existe desde muchos años atrás (la tarjeta de crédito es, por ejemplo, un medio electrónico de compra), suponiendo que nos encontramos, simplemente, un desarrollo -adaptado a las nuevas realidades tecnológicas- de las ventas a distancia. Por otra parte, afirman que el escaso número de operaciones concretadas en este nuevo marco y afirmando que los actos existentes acerca de este comercio revela su escasa incidencia económica.

d) Cuarta Posición

Una cuarta postura considera que el planteo sostenido por quienes propugnan la postura anterior resulta poco aceptable dado que algunos factores, como el propio crecimiento exponencial de este comercio, la velocidad de los medios de telecomunicación modernos, la multiplicación de los canales de ventas o servicios entre vendedores/compradores y usuarios, la aparición de un mercado de productos que dejan de manifestarse en bienes físicos para desmaterializarse y su expansión a una relación directa productores-consumidores finales, colocan al comercio electrónico en una situación diferente respecto a las ventas a distancia.

Lo expuesto precedentemente conllevaría a una adecuación de los regímenes tributarios vigentes en aquellos aspectos que resultaran necesarios para la configuración de los elementos del hecho imponible en las operaciones de comercio electrónico. Ello implica aplicar a las operaciones de comercio electrónico los mismos principios de imposición que rigen en las transacciones tradicionales.

Al respecto, el Comité de Asuntos Fiscales (CFA) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) reconoce que el comercio presenta aspectos de relevancia para las autoridades fiscales. No obstante ello, ha expresado que deberían aplicarse a la tributación del comercio electrónico los siguientes principios:

a) Neutralidad: La tributación debe perseguir la neutralidad y equidad entre las formas de comercio

electrónico y las convencionales.

Este principio rechaza la imposición de gravámenes nuevos o adicionales sobre las transacciones electrónicas y simplemente requiere que el sistema fiscal trate a los ingresos derivados de éstas en forma equitativa y con independencia al medio utilizado.

b) Eficacia: El costo de las obligaciones fiscales para el contribuyente, así como los costos administrativos para las autoridades tributarias, deberían ser minimizados tanto como sea posible.

La tecnología de la información ofrece grandes oportunidades para mejorar la relación fisco-contribuyente. A título de ejemplo, puede mencionarse la posibilidad de que el contribuyente efectúe las presentaciones de declaraciones juradas de impuestos y su pago desde su oficina o su casa, durante las 24 horas, eliminando así demoras en la atención.

c) Seguridad y Simplicidad: Las normas fiscales deberían ser claras y fáciles de entender con el fin de que los contribuyentes puedan anticipar las consecuencias fiscales antes de realizar una transacción; esto incluye la información de cuándo, cómo y dónde hay que contabilizar el impuesto.

d) Eficiencia e Imparcialidad: La tributación debería producir la recaudación justa en el momento oportuno. Las posibilidades de evasiones y elusiones de impuestos deberían ser minimizadas y correspondería proporcionar medidas para contrarrestarlas.

e) Flexibilidad: Los regímenes fiscales deberían ser flexibles y dinámicos para asegurar que están al día con respecto de los desarrollos tecnológicos y comerciales.

Los principios antes citados deben aplicarse sin menoscabo de la soberanía fiscal de los Estados, deben garantizar un adecuado reparto de las bases tributarias, evitando la doble o nula imposición. La soberanía fiscal se manifiesta en el poder de cada Estado de diseñar su propia política tributaria. El territorio constituye el límite geográfico del ejercicio del poder regulador de un determinado Estado, pero no impide que puedan someterse a ese poder también hechos o actos jurídicos que se desarrollen en el exterior.

Asimismo, dichos principios deben plasmarse a través de una estrecha cooperación entre todos los países y entre representantes de las administraciones tributarias y del sector privado.

En este contexto, entendemos que toda operación debería estar sujeta a un único régimen de tributación, con prescindencia del medio por el cual se efectúen.

5) LOS ACTORES Y SUS RELACIONES EN EL COMERCIO ELECTRONICO

Las transacciones de "comercio electrónico" pueden ser efectuadas, entre los distintos sujetos:

- Entre empresas o "business to business" (B2B).

Las empresas pueden intervenir como usuarias (es decir, 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.).

- Entre empresa y consumidor o "business to consumers" (B2C).

Las empresas venden sus productos y prestan sus servicios a través de un sitio Web clientes que los utilizarán para uso particular.

- Entre consumidor y consumidor o "consumers to consumers" (C2C)

Es factible que los consumidores realicen operaciones entre sí, tal es el caso de los remates en línea.

- Entre consumidor y administración o "consumers to administrations" C2A)

Los ciudadanos pueden interactuar con las Administraciones Tributarias a efectos de efectuar el pago de los tributos.

- Entre empresa y administración o "business to administrations" (B2A)

Las administraciones públicas actúan como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico y como usuarias del mismo (vgr. Contrataciones Públicas -Dto. N°436/00 BO: 5/6/00, por medio de la cual se autoriza al Sector Público a efectuar compras informatizadas).

6) CUESTIONES CONFLICTIVAS SUSCITADAS POR EL CIBERCOMERCIO

El desarrollo del comercio electrónico impone desafíos a la tributación, tanto en lo referido a la gestión de las administraciones tributarias como de las empresas.

Respecto de la aplicación de los impuestos directos, encontramos como aspectos a considerar: la identificación de las partes que intervienen en la transacción; el control de la renta o transacción; la determinación de la jurisdicción fiscal competente; la determinación de la base imponible; la calificación de las rentas derivadas de operaciones de comercio electrónico; la configuración del "establecimiento

permanente"; la aplicación del principio "arm's length" y la determinación de los precios de transferencia.

6.1) La identificación de las partes que intervienen en la transacción

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 informático que genera el servicio o permite obtener el producto con la identidad de la persona que lo maneja.

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.

6.2) El control de la renta o transacción

La posibilidad de deslocalizar el sistema informático utilizado y las dificultades para identificar a sus usuarios complican el control tributario. La desaparición de los intermediarios tradicionales en las transacciones comerciales (que suelen actuar como agentes de retención o personas que proporcionan información relevante con fines fiscales) constituye uno de los problemas más graves de control tributario que plantea el comercio electrónico.

Debemos agregar que los medios de prueba con los que cuenta el Organismo Fiscal son menores, entendiéndose que podría solucionarse en parte esta deficiencia con la implementación de un esquema de firma digital, la aceptación por parte de nuestra legislación de fondo de la validez de los actos jurídicos electrónicos y la implementación de un régimen de facturación electrónica.

6.3) La determinación de la Jurisdicción Fiscal Competente

Los conflictos entre jurisdicciones fiscales se multiplican pues no sólo es difícil de 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.

Si los sujetos que intervienen en la transacción son residentes en distintos estados, ¿cuál debe ser el elemento que permita determinar la residencia del vendedor?, ¿es el lugar donde se encuentra

registrada la página Web?, ¿es la sede social de la casa matriz o su sede de dirección efectiva si es que son conocidas?, ¿su filial en el país del cliente si es que existe?, ¿es el país donde se encuentra ubicado el servidor si éste está situado en un tercer país distinto del país del adquirente y vendedor?

Bajo la modernidad negocial que antecede, el mundo actual vive dominado por las transacciones “cross border” cuyas implicancias tributarias obligan a una exhaustiva investigación en el intento de encontrar respuestas adecuadas a los interrogantes planteados, respuestas que se deben conciliar ya no sólo con normas internas, sino con remisión a postulados del derecho tributario internacional⁵.

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 al criterio de utilización de los criterios de imposición existentes, el “Treasury Paper”⁶ propone la forma tradicional de gravar en base al principio de fuente hacia el de residencia, en razón de la dificultad de aplicar el primero 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 considera que su país, como exitoso productor de software, le sería más conveniente la utilización del principio de residencia para incrementar su recaudación tributaria.

6.4) La determinación de la base imponible

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

⁵DIAZ, Vicente oscar. Ponencia presentada en el IX Encuentro Técnico Anual de Administraciones Tributarias de la República Argentina. Mar del Plata, 8 al 12 de diciembre de 1999.

realizaron los gastos deducibles del mismo.

6.5) La calificación de las rentas derivadas de operaciones de comercio electrónico

En el caso particular del comercio electrónico directo se plantea el problema, entre otros, de la caracterización de las rentas en las operaciones que tienen por objeto transmitir bienes o prestar servicios por un medio digital.

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 (MCOODE).

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, estiman 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.

6.5.1) Consideraciones vertidas por la OCDE

Ante los problemas de interpretación suscitados por el artículo 12 del MCOCDE, la OCDE en 1992 publicó un Informe denominado "Model Tax Convention: Four Related Studies". En él se expresaba que el ámbito objetivo de la definición de cánones que contiene el artículo 12 del MCOCDE abarcaba también a los programas informáticos o software, proponiendo un tratamiento distinto en función del tipo de transmisión de que se trate.

Posteriormente, en una Conferencia realizada en Ottawa⁷ en 1998 presentó un documento en que opinaba que debía distinguirse, dentro de las rentas procedentes de la transmisión de información digitalizada, aquellos casos que involucran la cesión de derechos de propiedad, de las rentas por prestaciones de servicios y cánones.

El impacto de las nuevas tecnologías también llevó a la OCDE a preparar un proyecto de modificación de los párrafos de los Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio referidos al software⁸. Las propuestas formuladas no suponían ningún cambio sustancial con respecto al contenido vigente, siendo las matizaciones introducidas más relevantes las siguientes:

- Se establece como principio general que el pago por la adquisición parcial de derechos cuyo uso sin autorización suponga una violación del derecho de propiedad del intangible constituirá de cánones.
- Resulta irrelevante el soporte empleado en la transmisión de los derechos, ya sea a través de CD-ROM, o por recepción directa en el ordenador del adquirente vía módem.
- Tampoco son relevantes las restricciones que se introduzcan al derecho de uso del software por parte del transmitente.
- Los contratos denominados de site licence, enterprise licence o network licence, que permiten la realización de múltiples copias del programa. deben considerarse que generan beneficiarios empresariales y someterlos a lo dispuesto en el artículo 7º del Modelo de Convenio.
- Los pagos relativos a acuerdos por los que el acreedor del software suministra información sobre las ideas o principios subyacentes en el programa -como sus lógicas, algoritmos, lenguajes o técnicas de programación empleados, deben calificarse como cánones y por

⁷ OCDE, Committee on Fiscal Affairs "Electronic commerce, a discussion paper on taxation issues", discussion paper, 1998.

⁸ OCDE, "Revision of the Commentary on article 12 concerning Software payments", París, septiembre de

tanto aplicar las disposiciones contenidas en el artículo 12 del Modelo de Convenio.

Así pues, el carácter del pago recibido en operaciones que incluyen la transferencia de software u otros productos digitalizados dependerá de la naturaleza del derecho que adquiere el receptor bajo las condiciones particulares relacionadas al uso y explotación del negocio.

Recientemente, el Grupo de Asesoramiento Técnico (TAG) encargado dentro del Organismo de la calificación de los pagos realizados por operaciones de comercio electrónico en el Modelo de Convenio procedió a examinar la caracterización de distintos tipos de rentas derivadas del comercio electrónico, con la finalidad de proyectar las aclaraciones necesarias a incorporar en los Comentarios del Modelo de Convenio. Fruto de este trabajo es un documento preparado durante las reuniones celebradas en los meses de Septiembre de 1999 y Febrero de 2000⁹, en el cual se identifican varias categorías de transacciones típicas de comercio electrónico y se vierten las conclusiones preliminares de ese grupo, respecto de la caracterización de ellas bajo las disposiciones del Modelo de Convenio.

En concreto, se diferencian (26) veintiseis categorías¹⁰, obrando una descripción precisa de las mismas en el documento antes mencionado. En relación a cada una de ellas, los miembros del TAG han manifestado su opinión respecto de la calificación que correspondería asignarse.

6.6) La configuración del "Establecimiento Permanente"

El concepto de establecimiento permanente es determinante 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.

Debe destacarse que 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.

Sobre el particular, resulta oportuno aquí efectuar un comentario de las disposiciones generales aplicables contenidas en el Modelo de Convenio de la OCDE.

1998.

⁹ Este documento puede consultarse en la página web: <http://www.ocde.org/daf/fa/treaties/tcecomm.py.htm>.

¹⁰ Las categorías de transacciones se encuentran descritas en el Anexo II del presente trabajo, así como la opinión vertida por los autores respecto a la caracterización que correspondería asignárseles.

El artículo 5° del MCOCDE¹¹ efectúa una enunciación de los diversos supuestos en los que se considerará configurado un establecimiento permanente.

El primer apartado de dicho dispositivo establece que para que se configure un "establecimiento permanente" deben darse concurrentemente los siguientes elementos:

a) Existencia de un lugar de negocios, tales como sucursales, oficinas, locales, talleres o maquinarias -en determinados casos-.

b) Dicho lugar de negocios debe ser fijo, es decir, establecido en un determinado lugar geográfico y con cierto grado de permanencia.

c) El ejercicio de una actividad económica a través de dicho lugar fijo de negocios. Es decir, debe tratarse de una actividad lucrativa; es por ello que actividades que no persiguen un fin de lucro no son susceptibles de constituir un establecimiento permanente.

d) El establecimiento debe contribuir a los beneficios de la empresa. Sin embargo, como se verá más adelante, se excluyen algunas instalaciones fijas que aunque contribuyan indirectamente a la obtención de rentas por parte de la empresa, es difícil atribuirles la porción de beneficios obtenidos por aquellas.

El Modelo de Convenio elude una definición de qué debe entenderse por el término "empresa". No obstante, en su artículo 7° define las rentas empresariales y considera incluidas todas las derivadas de una actividad independiente que no procedan del mero uso de la propiedad inmueble –artículo 6, rentas inmobiliarias- o de la prestación de servicios profesionales independientes –artículo 14-.

No resulta necesario que la actividad sea desarrollada por personas físicas. Una máquina inteligente o un conjunto de sistemas automatizados coordinados para obtener un resultado pueden ser considerados como establecimiento permanente siempre que la empresa desarrolle una actividad económica distinta de la mera instalación de aquellas máquinas.

Carece de importancia el título en virtud del cual la empresa dispone de un lugar fijo de negocios –esto es que sea en propiedad, arrendamiento o la mera posesión, dado que únicamente resulta indispensable que aquella tenga el poder de disposición de los elementos necesarios para que el establecimiento permanente desarrolle su actividad. Las circunstancias económicas resultan, a estos efectos, más relevantes que las jurídicas.

Tampoco resulta de importancia si aquella disposición se posee a título oneroso o gratuito o de forma individual o compartida con terceras personas.

Por su parte, en el apartado 2 del artículo comentado se describen algunos supuestos que deben ser considerados “prima facie” como establecimiento permanente, haciéndose una enumeración

¹¹ Ver en el Anexo I la transcripción de este artículo.

meramente enunciativa.

Su finalidad no es otra que la de esclarecer la definición general expuesta en el primer apartado del artículo, sin que los presupuestos enunciados puedan ser considerados a priori como presunciones de establecimientos permanentes al margen de la interpretación de aquella. Cada uno de ellos debe ser examinado en el sentido de determinar si constituye un lugar fijo de negocios que cumpla con los requisitos establecidos en el apartado señalado, pues sólo aportan una apariencia que debe ser contrastada.

Por otra parte, en el apartado 3 del artículo que nos ocupa se dispone que las obras de construcción, instalación o montaje no sólo incluyen la construcción de edificios, sino también la de puentes, rutas o canales, nivelación de terrenos, etc. Asimismo, se aclara que deben incluirse, entre otros, la instalación de maquinarias.

Sin perjuicio de ello, dichas instalaciones sólo constituirían establecimiento permanente si su duración excede los doce meses. Transcurrido dicho período el establecimiento permanente se entiende existente desde el inicio de las obras.

Ahora bien, el apartado 4 del artículo 5° del MCOCDE enuncia una lista de actividades que no se encuentran dentro de la definición de establecimiento permanente (utilización de instalaciones o depósitos de bienes o mercaderías con el único fin de almacenarlas o exponerlas, o que sean transformadas por otra empresa, el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, etc.).

De acuerdo con lo señalado en el apartado 21 de los Comentarios al Modelo de Convenio, la característica común de estas actividades es que se refieren a operaciones preparatorias o auxiliares de la actividad principal.

Por otro lado, en el apartado 5 del MCOCDE se establece que los supuestos de configuración de un establecimiento permanente no se encuentran condicionados a la existencia de una "base fija de negocios", sino que dicho establecimiento puede presumirse por la existencia de un vínculo jurídico con un representante destacado en el otro Estado.

De la redacción del citado apartado 5. se desprende que un "agente dependiente" configurará un establecimiento permanente cuando concurren los siguientes requisitos:

1. Que exista una persona (art. 3° inc. b del Modelo de Convenio -física, jurídica o agrupación de personas-) distinta del agente que goce de un estatuto independiente.
2. Que actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa residente en el otro Estado.
3. Que tenga poder para contratar en nombre de dicha empresa.

4. Que ejerza dichos poderes con habitualidad y no de forma esporádica u ocasional.
5. Que la actividad desarrollada por este agente dependiente no sea de carácter preparatorio o auxiliar.

El agente dependiente debe seguir las instrucciones genéricas emanadas de la empresa en el ámbito de la actividad que desarrolla -no para una operación o actividad concreta- y, además, debe tener una vinculación personal con la misma, aunque no necesariamente o deba encontrarse bajo relación de dependencia.

Sin perjuicio de lo expuesto en párrafos precedentes, el apartado 6 se refiere a la figura de un corredor o agente -entre otros- que goza de un estatuto independiente. El "agente independiente" constituye por sí mismo una empresa distinta de la no residente a la que representa y, por lo tanto, no constituye un establecimiento permanente de ésta.

En concordancia con ello, el apartado 37 de los Comentarios al Modelo de Convenio confirma este criterio al puntualizar que una persona no constituirá establecimiento permanente de la empresa por la que actúe si concurren las siguientes circunstancias:

1. Que actúe de manera independiente de la empresa, tanto jurídica como económicamente.
2. Que actúe en el marco ordinario de su actividad cuando se desempeña por cuenta de la empresa no residente.

A todo lo expuesto debe agregarse lo previsto en el apartado 7 del artículo comentado, el cual prevé, basándose en el reconocimiento de la personalidad jurídica de una empresa, que una filial no constituye por sí misma un establecimiento permanente de la casa matriz en el estado de residencia de aquélla.

Por ello, la dependencia financiera respecto de su matriz no convierte a la filial controlada en un establecimiento permanente de aquélla ni viceversa, salvo que incurra en cualesquiera de los supuestos contemplados en el art. 5°.

6.6.1) La definición del establecimiento permanente en el comercio electrónico

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.

Una vez analizado el concepto de establecimiento permanente contenido en el MCOCDE, cabe preguntarse: ¿las normas allí contenidas, son aplicables al cibercomercio?

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 empresa¹².

Al analizar el apartado 1° del artículo 5° del MCOUDE dijimos 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 MCOUDE, 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 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

¹² Asorey, Rubén O. “Un desafío para el Derecho Tributario Latinoamericano del Tercer Milenio. El Comercio”. Periódico Económico Tributario. Octubre de 1998.

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.

En algunos pronunciamientos jurisprudenciales internacionales como el del Tribunal Supremo Alemán se consideró establecimiento permanente a un oleoducto holandés que, partiendo de los Países Bajos, servía a clientes en Alemania en el entendimiento que el oleoducto en sí se halla estrechamente vinculado con la actividad típica de la empresa holandesa -transporte en crudo por cuenta de terceros-. En este caso, la prestación de servicios no estaba acompañada de personal de la empresa holandesa ni ésta ejercía alguna otra actividad desarrollada por la empresa holandesa (como ser, vigilancia, mantenimiento, etc.)¹³.

En tal sentido,, cabe aclarar que en Alemania la definición de establecimiento permanente es amplia, incluyendo cualquier lugar de negocios o equipamiento que cumpla el propósito de actividad de una empresa. Refiriéndose al lugar fijo de negocios, la legislación establece que debe entenderse por equipamiento a cualquier objeto físico mediante el cual puedan realizarse negocios, primando éstos sobre los objetivos técnicos del mismo.

Contrariamente a la postura Alemana, la jurisprudencia de Estados Unidos opta por vincular la existencia de establecimiento permanente a la presencia física y no al control. En la causa Piedras Negras Broadcasting Co. vs. Commissioner¹⁴, se estimó que una emisora de radio radicada en Méjico, en la frontera con EEUU, destinada en un 90% a radio oyentes americanos no constituía un establecimiento permanente por no tener la suficiente presencia física como para someterla a tributación.

El Departamento del Tesoro de Estados Unidos¹⁵ ha tomado la postura de considerar que existe un establecimiento permanente en su territorio cuando se verifica una "suficiente presencia física", y por lo tanto, considera irrelevante si una compañía realiza o no actividades comerciales. Resulta dable aclarar que el Tesoro se refiere a las operaciones electrónicas que involucran bienes tangibles y omite cualquier referencia al abordar la cuestión en el caso que la transacción involucre la transferencia de bienes intangibles o la prestación de servicios.

La OCDE¹⁶ destaca la necesidad de separar claramente el significado de "server" y "Web site".

¹³ Tax News Services N° 11.17/3/97 – Sentencia del 30/10/96, II R 12/92, pág. 138.

¹⁴ Board of Tax Appeals, 297/1941.

¹⁵ Department of Treasury, "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce", November 1996, <http://www.ustreas.gov>.

¹⁶ "Proposed Clñarification on The Application of The Permanent Establishment Definition in The Context of Electronic Commerce", Paris, Agost, 1999.

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 MCOEDE.

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.

Sin perjuicio de lo expuesto, y atento a no ser suficientemente claro el alcance de la norma

analizada, podría resultar conveniente que en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE se incorpore el caso específico del servidor, aclarándose que la presencia del factor humano es irrelevante a efectos de considerar la existencia de establecimiento permanente.

Asimismo, también se ha hecho mención al analizar las disposiciones contenidas en el apartado 4. del artículo 5° del MCOCDE, que 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, aún cuando puede contribuir efectivamente su productividad.

En igual sentido Asorey¹⁷ 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 página 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 página web almacenada 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°.

¹⁷ Asorey, Rubén O. Obra citada.

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.

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 OCDE¹⁸, 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 una página web, que como se mencionamos anteriormente, 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 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 MCOODE 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, aún cuando no esté constituida como persona jurídica, son tratadas como si lo fueran 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 solo efecto del cibercomercio, se incluya

¹⁸ "Proposed Clarification on The Application of The Permanent Establishment Definition in The Context of Electronic Commerce", Paris, Agosto, 1999.

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.

Finalmente, de sostenerse que la definición de establecimiento permanente contenida en el artículo 5° del MCOUDE es aplicable a las operaciones efectuadas mediante medios electrónicos, podemos concluir que si bien resultaría conveniente considerar al server como lugar fijo de negocios, debe tenerse en cuenta que resultaría sumamente sencillo para los contribuyentes 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.

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 los operadores.

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

6.7) La aplicación del principio "arm's length" y la determinación de los precios de transferencia

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, de declarar las rentas en aquellas jurisdicciones que presentan un menor nivel de imposición.

De este modo, las operaciones efectuadas entre empresas vinculadas las 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".

Es dable señalar que la creciente complejidad de contenido de ciertas operaciones acarrea el riesgo de hacer imposible el enfoque “transacción por transacción”.

A lo expuesto se suma que el aludido principio presupone la imputación de los ingresos sobre la base de las funciones ejecutadas por cada parte en una transacción. La integración de las actividades económicas, con la participación efímera y variable de numerosas partes, torna difícil atribuir el ingreso a cada una.

Puede afirmarse que el comercio electrónico revaloriza el papel de los llamados métodos alternativos (v. gr. partición residual de utilidades) para calcular las transacciones a precios de mercado, siendo éstos, precisamente por su novedad, los menos conocidos, estudiados y comprobados.

Este problema adquiere mayor dimensión cuando se trata de negocios internacionales donde el objeto de la transacción es el “software” y el medio empleado es la vía electrónica, dada la dificultad de encontrar precios comparables de terceros independientes.

Las empresas multinacionales invierten sumas considerables en las llamadas redes privadas o “Intranets” -aquellas que se desenvuelven en el seno de una empresa-, las cuales permiten intercambiar información en forma digital a un costo muy reducido, sin límites espaciales y en forma inmediata. Esto hace, por sí solo, difícil encontrar transacciones entre partes independientes que resulten comparables con las realizadas electrónicamente por empresas relacionadas.

Se debe tener presente que el vendedor puede no conocer el lugar donde el comprador planea utilizar el producto o incluso existir de hecho múltiples plazas de uso. Ello lleva a que el vendedor requiera, que el comprador le informe en qué país y con qué extensión en cada uno hará uso del producto, a efectos de ubicar comparables adecuados al medio geográfico de que se trate.

En particular, 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.

Con relación a las operaciones de comercio electrónico, corresponde destacar la Circular de fecha 26/7/96 expedida por la autoridad de Bélgica, la cual distingue cuatro categorías de centros de servicios:

- 1) Actividades hechas con propósitos puramente preparatorios o de carácter auxiliar. En este supuesto no existe problema de valuación de fijación de precios porque dicha actividad no agrega valor a los bienes enajenados.

- 2) Actividades de provisión de información a los compradores o a los miembros del grupo, la cual tiene relevancia tributaria.
- 3) Actividades que por una vía pasiva contribuyen a las operaciones de venta de los miembros del grupo. Una contribución pasiva indica que el centro no decida automáticamente y por ende no establece precios.
- 4) Actividades que contribuyen en forma activa a las operaciones de los miembros del grupo. En este supuesto se debe considerar si el centro operativo actúa como intermediario en la venta de bienes o servicios, pero que no es el propietario de los mismos.

No obstante ello, hay quienes sostienen que el comercio electrónico ha empezado a dictar la partida de defunción de la fiscalidad internacional referente a los precios de transferencia, por la dificultad de administrar la base imponible, en especial, el conocimiento si la misma está aplicada en forma apropiada¹⁹.

Corresponde destacar que también el comercio electrónico plantea inconvenientes a la aplicación de los impuestos indirectos, en especial, al Impuesto al Valor Agregado.

A título de ejemplo, pueden mencionarse: la localización del hecho imponible; la diferenciación entre “venta de cosa mueble”, “transferencia de bien intangible” y “prestación de servicios” y la identificación y/o localización de los participantes en la transacción.

6.8) Localización del hecho imponible

Al igual que lo comentado respecto de la aplicación de los impuestos directos, en la imposición indirecta, el comercio electrónico obstaculiza la determinación de la jurisdicción en la cual se consumirá el producto comercializado.

6.9.) Diferenciación entre “venta de cosa mueble”, “transferencia de bien intangible” y “prestación de servicios”

La tradicional diferenciación que se hace en este gravamen entre “venta de cosa mueble” y “prestación de servicios” entra en crisis, pues en el marco del comercio electrónico y, de forma creciente, típicas entregas de bienes, desde las compraventas de libros hasta la adquisición de discos pasando por la compra de “software” se convierten en prestaciones de servicios.

Asimismo, el área de las prestaciones de servicios no sólo se amplía como consecuencia de la aparición de nuevas prestaciones en línea -tales como los servicios de información en línea y de directorios-, sino que reconvierte su filosofía ya que, por un lado, la propia prestación el servicio informático o de

¹⁹ Brian Lebowitz “Transfer pricing and the end of international taxation” Tax Notes International, Volume 19, N° 13.

telcomunicaciones es la que genera valor agregado y, en consecuencia supone una transmisión gravada.

Por otra parte, la identificación de servicios gravados se ve dificultada porque en determinados “envíos” digitales (por ejemplo, software), es cada vez utilizando medios clásicos, etc., y determinados “envíos” digitales, por ejemplo de “software”, es cada vez más complicado saber si suponen una locación de obra o prestación de servicio, o por el contrario, trae consigo servicios incorporados de uso, difusión, transmisión de la información, etc.

6.10) Identificación y localización de los sujetos intervinientes en la transacción

Cabe destacar que la identificación y la localización del sujeto pasivo producen también su propia problemática en este terreno.

Al respecto, puede aseverarse que la internacionalización de estos servicios multiplica cuestiones relativas a la exportación e importación de los mismos, cuya complejidad es de notorio conocimiento.

6.11) Aranceles Aduaneros

Un primer problema que se plantea es la dificultad para controlar en la frontera transmisiones que no conllevan entregas físicas, sino que se realizan de forma digital y por medios electrónicos.

En tal sentido, muchas transacciones internacionales desplazan su valor a prestaciones de servicios basadas en documentos de fácil traslado (planos, disquetes de ordenador, CD-Roms,...), los cuales atraviesan sin un adecuado control la frontera o, incluso se transmiten sin necesidad de soporte físico, por lo que la tradicional Aduana, centrada en la vista y control de la mercadería y su envase o embalaje, tiene dificultades para controlar la operación y someterla a imposición.

Asimismo, las reglas de valor aduanero se enfrentan a nuevo desafíos, ya que la mayor parte de la base imponible se atribuye no ya a un bien físico, sino al servicio prestado.

7) ASPECTOS TRIBUTARIOS REFERIDOS AL COMERCIO ELECTRÓNICO. SITUACION EN LA ARGENTINA

A mediados de 1998 se creó en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, un Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior. En este grupo participaron distintos sectores del gobierno relacionados con el tema.

Con posterioridad a la celebración de la primer reunión plenaria, se invitó a participar a otros organismos del gobierno relacionados con el tema bajo análisis, entre ellos, al Ministerio de Relaciones Exteriores y Comercio internacional, al Ministerio de Justicia, a la Secretaría de Comunicaciones, a la Secretaría de la Función Pública, a la Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y al Banco Central de la República Argentina.

El objetivo de ese Grupo de Trabajo fue examinar las implicancias de las distintas modalidades del comercio electrónico en la República Argentina y los requerimientos que ellas plantean en materia de políticas públicas, partiendo de la premisa de que a las operaciones de comercio electrónico deberían aplicarse los mismos principios de imposición que rigen respecto del comercio tradicional: neutralidad, eficiencia, seguridad y simplicidad, eficacia e imparcialidad y flexibilidad.

El citado Grupo se encontraba dividido en cinco subgrupos de trabajo temáticos a saber: comercial, legal, tributario, financiero y tecnológico.

Debe destacarse que al Subgrupo de Asuntos Tributarios le correspondió la tarea de analizar el impacto en la recaudación fiscal como consecuencia del avance de las operaciones de comercio electrónico. En tal sentido, dicho subgrupo se abocó, en primer término, al estudio del fenómeno de la elusión y la evasión tributaria como factor de distorsión del comercio electrónico, así como la situación impositiva y aduanera de los bienes intangibles y los servicios, todo esto en el marco de la legislación vigente y de los compromisos internacionales asumidos.

En el mes de septiembre de 1998, el mencionado Grupo de Trabajo presentó el Primer Informe de Progreso sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior, aprobándose el mismo mediante la Resolución N° 412/99. Entre los temas analizados pueden destacarse: el concepto, el alcance, la caracterización y la potencialidad del comercio electrónico en el comercio exterior.

El Segundo Informe de Progreso fue aprobado por el Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos en fecha 19/10/99 mediante el dictado de la Resolución N° 1.248²⁰; complementando las conclusiones a las que se arribara en el informe citado en el párrafo anterior.

En esta oportunidad, el Subgrupo de Aspectos Tributarios efectuó un análisis del comercio electrónico y de las distintas modalidades de imposición, destacándose que resulta sumamente importante la distinción entre comercio electrónico directo e indirecto. Ello en virtud de que, el primero involucra bienes inmateriales que se transmiten por la red, mientras que el segundo, no guarda diferencia alguna con las ventas telefónicas. En atención a ello, se consideró necesario definir adecuadamente cada uno de los contratos involucrados a efectos de establecer el tratamiento impositivo a dispensarles.

²⁰ Los informes que se aprobaron por medio de la presente Resolución pueden consultarse en la página <http://www.mecon.gov.ar>.

En tal sentido, el subgrupo se centró en el análisis de los tributos que poseen una mayor relevancia para el comercio electrónico por ser aquellos los que plantean las cuestiones fiscales más conflictivas,

En efecto, el comercio electrónico indirecto no tiene ninguna diferencia con las ventas telefónicas, pero en el directo, como ser la venta de música, diseños, o software en forma digitalizada, la comercialización involucra bienes intangibles que se transmiten por la red, por lo cual resulta necesario definir adecuadamente cada uno de los contratos involucrados a efectos de establecer el tratamiento impositivo a dispensarles.

Al tratar la problemática de la imposición frente a las operaciones electrónicas, se debe distinguir si el comprador es un individuo o una empresa.

En el caso de que el adquirente sea una persona física y el producto digitalizado sea destinado a su consumo personal, se estará ante una prestación de servicio.

Con relación al Impuesto al Valor Agregado, se pueden presentar las siguientes alternativas:

- a) Operación efectuada con un prestador del exterior: en este caso la transacción no se encuentra alcanzada por el impuesto.
- b) Operación efectuada por un prestador local a un no residente: la operación se encuentra gravada a tasa 0.
- c) Operación efectuada con un prestador local: la misma se encuentra alcanzada por el tributo.

En cuanto a las transacciones realizadas con empresas, sean éstas personas jurídicas o empresas unipersonales, se deberá analizar cada contrato en particular a efectos de tipificar adecuadamente el mismo. En particular, se pueden presentar los siguientes casos:

1) Transmisión de Software.

En este caso se debe distinguir el objeto del contrato a fin de determinar si se está en presencia de una licencia de uso o una licencia de explotación. En el primer caso, la operación recibirá el tratamiento de una prestación de servicios, mientras que en el segundo caso se le dispensará el tratamiento de explotación de derechos de autor.

En el supuesto de tratarse de una licencia de uso respecto al Impuesto al Valor Agregado, se pueden presentar las siguientes alternativas:

- a) Operación efectuada con un prestador del exterior: en este caso la transacción está alcanzada por el impuesto, siempre que el prestatario no sea un sujeto exento o no alcanzado.
- b) Operación efectuada con un prestador local: la misma se encuentra alcanzada por el tributo.

Por el contrario, si se tratara de una licencia de explotación su tratamiento impositivo sería el siguiente:

a) En el Impuesto al valor Agregado: en este caso la transacción no se encuentra dentro del objeto del impuesto. En este caso no resultaría aplicable la previsión contenida en el último párrafo del artículo 3º de la ley del gravamen, por cuanto los derechos cedidos difícilmente se relacionarían con una prestación gravada, en el sentido entendido por el dispositivo legal.

2) Transmisión de información digitalizada (música, libros, acceso a base de datos, etc.)

Al igual que en el caso anterior, se deberá distinguir el destino dado al producto. Así, en caso de uso, se estará ante una prestación de servicios, mientras que si la transmisión está destinada a permitir la reproducción del bien, existirá transferencia de derechos de autor, pudiendo éstos acompañados o no de transferencia de marca.

3) Transferencia de información técnica (planos, fórmulas, etc.)

En este caso, independientemente del destino dado al intangible, se estará ante una transferencia de tecnología.

La operación no se encuentra alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado.

5) Locación de espacios publicitarios en sitios de la red.

El informe menciona que otro negocio que puede ser explotado a través de una red es la locación de espacios publicitarios en los llamados sitios web.

Una vez desarrollado el sitio web, sus propietarios pueden ceder espacios publicitarios a aquellas empresas interesadas en dar a conocer sus productos o realizar publicidad institucional en Internet. De esta manera, se genera la aparición de un negocio similar a la publicidad en los medios habituales de comunicación.

Precisamente, el valor percibido por la prestación del servicio variará en función de la cantidad de visitas diarias que reciben estos espacios, de forma similar a lo que representa el rating para los programas de televisión o las tiradas de ejemplares para los periódicos. En el caso de los sitios web, las mediciones de "audiencia" son efectuadas a través de programas especiales que registran la cantidad de usuarios que entran en cada sitio.

A fin de establecer la imposición aplicable a los servicios de publicidad prestados por propietarios de sitios web, en relación al impuesto al valor agregado, corresponde señalar que en el inciso b) de su artículo 3º, se incluye dentro del objeto del impuesto "... las prestaciones de servicios ... realizadas en el territorio de la nación". En este sentido, la norma dispone que en el caso de las telecomunicaciones internacionales, "... se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él".

Esta norma podría ampliarse con la finalidad de incluir las prestaciones realizadas a través de sitios web. Resulta necesario establecer en qué casos debe considerarse la existencia de exportación e importación de servicios.

A tal fin, y de acuerdo con la ley del tributo, se deberá dilucidar si el servicio es utilizado económicamente en el territorio nacional. En virtud de ello, sería necesario incorporar como presunción legal que el servicio sea utilizado en el territorio nacional si la empresa prestataria es residente en el país. Caso contrario, el servicio será una exportación de servicio.

A modo de conclusión, el Segundo informe finaliza concluyendo que que la normativa actual en lo atinente a las definiciones de objeto y sujeto resulta comprensiva de las transacciones efectuadas electrónicamente. No obstante ello, se observó la ausencia de algunos elementos constitutivos del hecho imponible. Atento a ello, se estimó conveniente sugerir la incorporación de disposiciones legales, en el impuesto al valor agregado, referidas al momento de nacimiento de la obligación tributaria y su base de cálculo.

Asimismo, y en relación con la locación de espacios publicitarios en la red, se estimó conveniente sugerir el dictado de los supuestos legales, relativos a la utilización efectiva de los servicios en el impuesto al valor agregado.

Asimismo, se efectuaron recomendaciones en materia de administración tributaria destacándose que se debería analizar la posibilidad de establecer rutinas de auditoría específicamente destinadas al control de las transacciones efectuadas por medios electrónicos. Al respecto, debe señalarse que las operaciones que forman parte del comercio electrónico indirecto presentan similares características en cuanto al control que las realizadas en forma tradicional.

Por el contrario, las transacciones puramente electrónicas (es decir, aquellas que consisten en la comercialización de productos digitalizados) son las que presentan mayores dificultades. En este contexto, puede afirmarse que las rutinas de control deberían apuntar al seguimiento de los pagos efectuados por las empresas a sus contrapartes, así como la razonabilidad de los importes involucrados.

Con relación a los aspectos procedimentales, deberá considerarse el dictado de normas referidas a la emisión de comprobantes electrónicos y la validez de reasignaciones con soporte informático.

Corresponde señalar que en el corriente año, el subgrupo de aspectos tributarios del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior comenzó a funcionar bajo la órbita de la Jefatura de Gabinete de Ministros.

En esta oportunidad, y considerando el grado de avance al que ha llegado el subgrupo de trabajo de asuntos tributarios, el objetivo primordial será elevar un proyecto de ley que contemple los elementos necesarios para la determinación de la obligación tributaria, a efectos de procurar la correcta aplicación de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, en lo referente a las operaciones llevadas a cabo mediante sistemas electrónicos.

8) RECOMENDACIONES Y SUGERENCIAS VERTIDAS EN CONGRESOS Y SEMINARIOS

En nuestro país se han llevado a cabo distintos congresos y seminarios, relativos a las implicancias tributarias del comercio electrónico, organizados por entidades que nuclean a profesionales en Ciencias Económicas.

Resulta oportuno señalar que en el VIII Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, realizado del 4 al 7 de Octubre de 2000 en Pinamar, se trató el tema “Hacia un concepto comprensivo de establecimiento permanente en la actualidad y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales”.

Entre las recomendaciones formuladas por el Congreso pueden señalarse las siguientes:

- Es necesario analizar el constante desarrollo del comercio electrónico y la desmaterialización de los bienes transados que implican la provisión de tecnología, en razón de que ello puede originar serios planteamientos vinculados a la calificación de las rentas derivadas de tales transacciones.**
- Se impone establecer una coherente interpretación de la configuración del establecimiento permanente con claros objetivos de evitar el vaciamiento de bases tributarias en determinadas unidades políticas, proclives a ser generado por el “cibercomercio”.**
- El “cibercomercio” dificulta la aplicación de los criterios internacionales de valoración de precios de transferencia, para lo cual es aconsejable recurrir a fórmulas predeterminadas llamadas “safe harbours”.**
- A los efectos del Impuesto al Valor Agregado la expresión establecimiento permanente constituye la transposición de lo definido por “centro de actividad estable”, lo que identifica, a los efectos tributarios, el lugar de prestación de servicios derogando el criterio de la sede.**
- El VIII Congreso Tributario entiende necesario reformular la legislación impositiva nacional para encuadrar la misma a las exigencias y formas actuales en que se desarrolla el comercio electrónico, caso contrario se verá acrecentada a corto plazo el vaciamiento de las bases tributarias locales a**

favor de otras unidades políticas que han ampliado el criterio de jurisdicción en negocios “ciberespaciales”.

Por otra parte, en las XXX Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas llevadas a cabo en Mar del Plata del 2 al 4 de Noviembre de 2000, la Comisión N° 1 analizó la temática “Consecuencias tributarias de la desmaterialización y deslocalización de la riqueza”, pudiéndose citar, entre otras, las siguientes recomendaciones:

- Resulta conveniente mantener la legislación tributaria vigente introduciéndole modificaciones que permitan adaptarla a la evolución de los negocios y de la tecnología, rechazando por completo la aplicación de tributos específicos tales como el “bit tax”.
- Fortalecer la aplicación del criterio de la fuente para sujetos no residentes a fin de evitar el traspaso de soberanía fiscal a otras jurisdicciones, introduciendo en la ley de impuesto a las ganancias la utilización de presunciones legales para su definición.
- Perfeccionar el criterio del país de destino o lugar de consumo en el impuesto al valor agregado, a efectos de sortear las dificultades propias de las operaciones con consumidores finales.
- Profundizar los estudios tendientes a lograr consenso en la definición de “establecimiento permanente” que incorpore las modalidades del comercio electrónico, mediante pautas que permitan crear una presencia en el país del usuario que configure dicho establecimiento e incorporar a la ley del impuesto a las ganancias una definición en este sentido.
- Promover para que se legisle sobre la posibilidad de concluir acuerdos previos de precios y para que se contemplen reglas de “safe harbour” basadas en parámetros razonables, para la determinación de precios de transferencia.
- Promover la participación de nuestro país en foros internacionales a fin de obtener el reconocimiento de nuestros derechos como país y como integración regional en la distribución de la potestad tributaria internacional.
- Los tradicionales principios de la tributación deben continuar vigentes en su esencia.
- Para facilitar el cumplimiento del principio de certeza debe promoverse el dictado de las normas necesarias para definir los conceptos y contenidos del llamado comercio electrónico.

9) ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y COMERCIO ELECTRONICO

2.3. Infraestructura de firma digital en el sector público

- Resolución N° 45/97 (B.O.: 24/3/97) de la Secretaría de la Función Pública: introdujo en nuestro derecho un marco normativo para la incorporación de la tecnología de firma digital en los procesos de información del sector público²¹.
- Resolución SFP N° 212/97 de la Secretaría de la Función Pública. Políticas de Certificación para el licenciamiento de autoridades certificadoras. Se dictan estándares de licenciamiento y operación de las autoridades certificadoras de la Administración Pública Nacional²²
- Resolución N° 555/97 del Ministerio de Justicia: implementó un sistema de correo electrónico con criptografía de clave pública.
- Decreto N° 427/98: estableció el régimen al que se ajustará el empleo de la firma digital en la instrumentación de los actos internos de la administración pública nacional, que no produzcan efectos jurídicos individuales en forma directa, que tendrá los mismos efectos de la firma ológrafa.²³
- Resolución N° 412/99 (B.O.: 9/4/99)
- del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos: aprobó recomendaciones formuladas por el Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico en materia de seguridad para el comercio electrónico.
- Resolución SAFJP N° 293/97 de la Superintendencia de Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones. Incorporación de correo electrónico con firma digital²⁴.

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 la Administración Tributaria en aplicar el sistema fiscal tal como se encuentra hoy diseñado, y por el otro, una mayor competencia entre los Estados para tratar de someter a imposición las bases imponibles derivadas del comercio electrónico.

La intervención del dinero electrónico, las actividades bancarias extraterritoriales y descentralizadas, y el acceso por parte de un número de sujetos pasivos mucho mayor a las operaciones transnacionales, son algunas de las dificultades ante las que se encontrará el organismo fiscal frente a una verificación.

Los actuales mecanismos de control empleados por las administraciones tributarias corren el riesgo de dejar de ser operativos; los intercambios de información o las cláusulas de transparencia fiscal internacional deberían dar paso a sistemas más complejos de control.

Ley de Procedimiento Tributario

La Ley N° 11.683 mediante la modificación introducida por la Ley N° 23.314, con vigencia a partir del 24/5/86, en el artículo 20 bis, actualmente ubicado como artículo 12 del texto ordenado por el decreto 821/98, permite emitir liquidaciones

²¹ Ver: www.pki.gov.ar/PKIdocs/Res45/97.Htm<http://www.sfp.gov.ar/res45.html>.

²² Ver: <http://ol.pki.gov.ar/policy/actual.html><http://infoleg.mecon.ar/textnorma/55346.htm>.

²³ Ver: <http://www.pki.gov.ar/PKIdocs/Dec427-98.html><http://infoleg.mecon.ar/textnorma/50410.htm>.

²⁴ Ver: <http://infoleg.mecon.ar/textnorma/43569/htm>

de impuestos con firma fascimil, es decir, sin que el juez administrativo deba firmar cada uno de los comprobantes de deuda fiscal.

Con relación a la aplicación de multa por infracciones a los deberes formales, falta de presentación de declaraciones juradas, también se admite la liquidación por sistema de computación porque es fija y de aplicación automática.

Asimismo, la Ley N° 11.683 reconoce el uso de sistemas informáticos por parte de las empresas para llevar la contabilidad de los obligados fiscales y las pautas que deben cumplirse. A tal efecto, la ley de procedimiento tributario permite el uso de soportes magnéticos siempre que se cumplan los recaudos especificados en su artículo 36. Esta norma concuerda con la reforma a la Ley de Sociedades realizada por la Ley N° 22.903 -art. 61- que admitió la sustitución de las formalidades impuestas por el artículo 53 del Código de Comercio, de los libros por ordenadores, medios magnéticos o mecánicos, salvo el de inventarios y balances, siempre que el Registro Público de Comercio así lo autorizara.

Estos soportes magnéticos serán admitidos como prueba siempre que haya coincidencia entre lo registrado y lo controlado por el Organismo recaudador, no debiendo revelar errores u omisiones o de su lectura parcial o total o se sea impedida por defectos de registro. Este control, que debe ser riguroso, tiene su razón de ser en la posibilidad de defraudación fiscal mediante un sistema informático hecho a tal fin.

En varias resoluciones la Dirección General Impositiva ha establecido los requisitos para la utilización por parte de sociedades de sistemas informáticos para poder emitir comprobantes con valor jurídico²⁵.

Por último, es bien conocido que con miras a la implementación de un sistema más eficaz de información, el organismo recaudador ha dictado varias normativas por las cuales exige la entrega de declaraciones juradas en soporte magnético. Esto no es sino otro ejemplo de que los mismos tiempos están cambiando y que el soporte magnético (o el que lo reemplace) tenderá en definitiva a suplantar al soporte papel en las transacciones comerciales.

2.1. Declaraciones juradas por Internet

A comienzos de 1999 la AFIP dictó dos resoluciones orientadas en tal sentido.

Por la Resolución General N° 462/99²⁶ se aprobó el sistema informático denominado "Sistema Integrado de Aplicaciones Versión 3.0" y se disponen normas para su implementación. Este programa tiene por finalidad la generación de declaraciones juradas de determinación de impuestos y de los recursos de la seguridad social, mediante el uso de equipos informáticos y dispone la utilización obligatoria del sistema para futuras "Aplicaciones" que establezca el organismo recaudador que deban emplear los contribuyentes. Este programa se encuentra disponible en las dependencias en las cuales se hallen inscriptos los contribuyentes y responsables. Asimismo, dicho programa puede ser transferido de la página

²⁵ Por ejemplo, arts. 24 y sigtes. De la R.G. N° 3419.

²⁶ De fecha 4/3/99, B.O.: 9/3/99.

Web.

Por la Resolución General N° 474/99²⁷ se establece un régimen optativo de transferencia electrónica de declaraciones juradas impositivas y previsionales. Asimismo, se establecen pautas para la selección de clave, y el contrato de adhesión al sistema. Ya mediante la Resolución General N° 191 se había implementado un nuevo sistema, denominado "OSIRIS" para la recepción de pagos y de los datos contenidos en declaraciones juradas por medio de soportes magnéticos, de las obligaciones impositivas y previsionales correspondientes a los contribuyentes y/o responsables no comprendidos en los sistemas de control diferenciado dispuestos por las Resoluciones Generales N° 3.282 (DGI) y 3.423 (DGI) Capítulo II, sus respectivas modificatorias y complementarias.

Este nuevo régimen debe instrumentarse mediante la firma de un contrato de adhesión depositado en el banco receptor habilitado.

La elección por el usuario de una clave de seguridad e identificación personal y la presentación de las declaraciones juradas mediante su transmisión electrónica remota. Este régimen facilita el cumplimiento de las obligaciones fiscales de presentación de declaraciones juradas, para aquellos contribuyentes y responsables que adhieran al mismo, prestando un servicio que se extenderá durante las (24) horas del día, los trescientos sesenta y cinco días del año. Asimismo, el citado régimen otorga mecanismos de seguridad que resguardan los datos contenidos en las declaraciones juradas presentadas bajo las condiciones que se establecen en esta Resolución General.

REGISTRACION DE OPERACIONES Y CONFECCION DE REGISTROS CONTABLES

La norma resolutive proyectada relativa a un régimen alternativo de almacenamiento de duplicados de facturas y de registros de operaciones, contempla un diseño de registro específico para la confección de los libros exigidos por la Resolución General N° 3.419 (DGI), sus complementarias y modificatorias, texto actualizado por la Resolución General N° 742.

Son considerados válidos los subdiarios de ventas y compras que utilizan las empresas que confeccionan estados contables, en sustitución de las registraciones exigidas por la norma mencionada precedentemente.

Cabe señalar que algunas empresas -que confeccionan estados contables- han solicitado autorización a la autoridad de aplicación correspondiente -v.gr. Inspección General de Justicia, Registro Público de Comercio o Comisión Nacional de Valores-, a efectos de confeccionar los

estados contables en soporte electrónico, sustituyendo el soporte papel.

Corresponde señalar que en los casos en que se ha autorizado expresamente la utilización del soporte electrónico, el modelo de subdiario que se utiliza en general no resulta coincidente con el diseño de datos que se exigiría por medio de la norma proyectada. En consecuencia, dichos sujetos deberían confeccionar un registro adicional para satisfacer los requerimientos del nuevo régimen que contendría -en la mayoría de los casos- información duplicada.

Atento a ello, las empresas deberían solicitar a la autoridad de aplicación una nueva autorización para los subdiarios de ventas y compras. No obstante ello, tal circunstancia implica el riesgo de que -desde el punto de vista contable- el diseño de registro previsto en el proyecto de Resolución General pueda resultar insuficiente para los requerimientos administrativos de una empresa.

Sin embargo, cabe considerar que el artículo 18 de la Resolución General N° 3.419 (DGI), sus complementarias y modificatorias, texto actualizado por la Resolución General N° 742 y su anexo VII, establecen la obligación de confeccionar un registro electrónico de ventas y compras con un diseño definido por este Organismo. Dicho diseño fue tomado como base para definir los archivos del presente proyecto, con lo cual los cambios a introducir se minimizan considerablemente.

REGIMEN DE FACTURACION ELECTRONICA: La AFIP se encuentra trabajando en el diseño de un modelo alternativo de facturación que permita la documentación en medios electrónicos de las operaciones comerciales -emisión, registro y almacenamiento- en reemplazo del soporte tradicional en papel. Dicho objetivo responde a la necesidad de la AFIP de adecuarse a las nuevas modalidades de comercialización, que surgen como fruto del avance tecnológico observado en los últimos años, a fin de no obstaculizar el creciente intercambio electrónico de información. Asimismo, el modelo debe satisfacer las condiciones que permitan las actividades de control propias de esta AFIP, previendo un marco de referencia para el desarrollo de futuras pautas de fiscalización. El modelo propuesto dotado de ciertas características mínimas de seguridad -fidelidad, confidencialidad, inmutabilidad, entre otros- pretende constituirse en un instrumento apropiado para satisfacer las demandas de eficiencia operativa del comercio y las necesidades de control de este Organismo.

Como ventajas de la aplicación de este régimen pueden mencionarse: 1) Realizar estimaciones de los débitos fiscales mínimos a declarar por parte de los emisores de facturas electrónicas; 2) Agilizar la fiscalización documental, permitiendo un rápido acceso a los comprobantes al encontrarse almacenados en un soporte digital; 3) ampliar el universo de documentos sometidos a control (no se limitaría a una mera muestra sino que podría verificarse la totalidad de las operaciones) y optimizar la oportunidad de dicho control⁴) Incorporar nuevos módulos de

²⁷ De fecha 8/3/99. B.O.: 10/3/99.

fiscalización sistematizada, tales como cruces de información almacenada en el servidor de la AFIP entre si y con la proveniente de terceros., 5) Incentivar la presentación de declaraciones juradas como consecuencia de controles periódicos sobre las facturas autorizadas y restricciones a la emisión electrónica en orden a la conducta fiscal, 6) Reducir las posibilidades de deterioro o pérdida de los comprobantes almacenados digitalmente y 7) Mayor presencia de la AFIP en relación a la operatoria de los contribuyentes, a raíz de la participación del organismo desde el momento del nacimiento de la factura electrónica.

Como ventajas respecto de los contribuyentes: La utilización de documentos electrónicos ofrecería para los contribuyentes las siguientes ventajas: 1) Sensible disminución en los costos derivados de la utilización del papel, 2) Ahorro en los costos y celeridad en el envío de documentación por el uso de nuevos canales de remisión distintos al servicio postal tradicional (correo), 3) Facilitar el aprovechamiento de nuevas tecnologías en el sentido que se eliminan las distancias geográficas que separan las partes de una operación comercial al utilizar canales electrónicos de amplia difusión (Internet), se amplían el horario de atención para nuevas transacciones en virtud de que resulta posible automatizar determinados aspectos de la relación comercial, y se habilita un nuevo canal de comunicación para la concreción de operaciones que posibilita al vendedor prestar servicios adicionales a los eventuales compradores, como por ejemplo acceso "on line" a la cuenta corriente del cliente, acceso al stock, posibilidad de efectuar pedidos por vía electrónica, etc., 4) Promueve una optimización en el uso de los recursos humanos. Los sistemas pueden efectuar los controles de rutina con mayor precisión, pudiendo afectar al personal para la atención de excepciones, la ejecución de controles específicos u otra tarea que requiera una intervención personalizada, 5) Reducción de los costos de almacenamiento: se debe considerar que en la actualidad determinadas empresas deben contratar servicios de terceros para el archivo de las facturas, o destinar espacios físicos de dimensiones considerables a tales fines, 6) Cómputo oportuno del Crédito Fiscal: ante la necesidad de contar con la factura que contiene dicho crédito a fin de proceder a su cómputo, favorece su asignación al período fiscal correspondiente en el caso de operaciones concretadas en fecha cercana a fin de cada mes.

- Firma Digital: En Argentina, se ha avanzado con relación al tema de firma digital. El Decreto Nº 427/98 estableció un régimen al que se ajusta el empleo de la firma digital y su equiparación con la firma hológrafa, para permitir la digitalización y despapelización de los circuitos administrativos del Estado. Trata de reducir los riesgos de fraude en la utilización de documentos digitales al suscribirlos digitalmente. Son documentos oponibles a terceros. En lo relativo al sector privado, existen proyectos en la Cámara de Diputados vinculados a la firma digital.

- Existen algunos proyectos de ley relativos a la firma digital y a la validez jurídica y fuerza probatoria de los documentos digitales.

9) CONCLUSIONES

De las consideraciones vertidas en el presente trabajo, en primer lugar podemos concluir que al momento de gravar a las transacciones desarrolladas por medios electrónicos, se deben respetar los principios básicos de la tributación, lo cual nos lleva a sostener la inaplicabilidad de una imposición específica al comercio electrónico (el denominado "bit tax"), dado que ello implicaría violar la neutralidad que debe asumir todo sistema tributario.

Por otra parte, observamos que la aparición de este fenómeno ha generado nuevas dificultades a la imposición de las transacciones internacionales, en cuanto a la recaudación y fiscalización de los tributos. No obstante ello, podemos afirmar que los esquemas tributarios actualmente vigentes pueden ser exitosamente adecuados al nuevo contexto tecnológico, siempre y cuando se revisen los conceptos de establecimiento permanente y fuente.

En tal sentido, cabría determinar si corresponde redefinir el concepto de establecimiento permanente presente en los distintos convenios para evitar la doble imposición internacional, con el objeto de incluir o no dentro del mismo al server donde se encuentre localizada la página del vendedor, o el sitio web a través del cual se reunieron oferta y demanda.

También resultará de suma importancia que los foros internacionales discutan la vigencia del principio de la fuente, así como la caracterización que tendrán las rentas provenientes del cibercomercio -es decir, en que casos estaremos ante un pago de cánones o de beneficios empresariales-, a efectos de atribuir correctamente las mismas a una jurisdicción u otra.

Por último, en lo que respecta a los impuestos indirectos en general, y al IVA en particular, se deben brindar pautas que permitan determinar claramente el lugar donde se consumirán los servicios prestados.

9) BIBLIOGRAFIA

- Asorey, Rubén O. "Un desafío para el Derecho Tributario Latinoamericano del Tercer Milenio. El cibercomercio". 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, p. 137, Kluwer Law International, 1997.
- Borraccia, S.M., Toronto, "International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 4, p. 130, 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, pág. 1271 y sgtes.
- Campagnale, Norberto P., Catinot, Silvia G. Y Parrondo, Alfredo J. "Precios de Transferencia. Una Primera Aproximación". Revista Técnica Impositiva N° 99. Enero de 2000, pág. 13 y sgtes.
- Clinton, W.J. y Gore, A.Jr., "A Framework For Global Electronic Commerce", <http://www.iitf.gov/eleccomm/ecom.htm>.
- Department of Treasury, "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce", noviembre de 1996, <http://www.ustreas.gov>.
- Diaz, 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, p.100.
- "Electronic Commerce: Challenges to Tax Authorities and Taxpayers", Reunión organizada en el marco de la OCDE, Turku, Finlandia, 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.
- Iniciativa europea de comercio electrónico, comunicación al Parlamento Europeo, el Comité Económico y Social y el Comité de Regiones, COM (97), 12-4-97.
- 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.
- Nuñez, Adriana S. "Política impositiva sobre el "Comercio Electrónico" en Internet. Periódico Económico Tributario N° 150. 1998.
- Nuñez, Adriana S. "Políticas impositivas sobre el comercio electrónico. ¿Qué rentabilidad sobre la inversión sacare en el comercio electrónico?. ¿Se ha vuelto loco? Somos colon en el nuevo mundo. ¿Qué rentabilidad saco el?". Periódico Económico Tributario N° 191. 1999.
- 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, p. 429, Kluwer Law International, 1997.

- Ottawa. Reunión de Ministros de la OCDE. Canadá. Octubre de 1998.
- 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.
- 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
- 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, páginas 286 a 291.
- 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 Revue", 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 Boreau 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., pág. 152 y sgtes.
- Vallvé, J.H., Roccataglia, F. y Valente, P., "La Fiscalidad del Comercio Electrónico", Ed. CISS PRAXIS, Febrero de 2000.
- Vogel, K., "Change.s to the OECD Model Treaty and Commentary since 1992", Bulletin, December 1997, International Bureau of Fiscal Documentation.

ANEXO I**Artículo 5°, 7° y 12 del Modelo de Convenio de la OCDE****ARTICULO 5**

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:
 - a) las sedes de dirección;
 - b) las sucursales;
 - c) las oficinas;
 - d) las fábricas;
 - e) los talleres;
 - f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:
 - a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
 - b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
 - c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
 - d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;
 - e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
 - f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente

al que será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

ARTICULO 7

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento

permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

ARTICULO 12

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones.

2. El término "cánones" en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan los cánones están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

4. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de

cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

ANEXO II

Categorías de Transacciones Típicas de Comercio Electrónico

A) Procesamiento de pedido electrónico de productos tangibles: El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de productos tangibles y hace el pedido directamente al proveedor comercial en forma electrónica. No hay 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.

B) Pedido electrónico de productos digitalizados: El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de un programa de computación u otros productos digitales y hace el pedido en forma electrónica directamente de un proveedor comercial. No hay un cargo separado para el cliente por el uso del catálogo virtual. El producto digital se descarga en el disco rígido del cliente o en otro medio no temporario.

C) Pedido electrónico y descarga de productos digitales a efectos de la explotación de los derechos de autor: El cliente selecciona un artículo de un catálogo virtual de un programa de computación u otros productos digitales y hace el pedido a un proveedor comercial en forma electrónica directamente. No hay un cargo separado para el cliente por el uso del catálogo virtual. El producto digital se descarga en el disco rígido del cliente u otro medio no temporario. El cliente adquiere el derecho para explotar comercialmente el derecho de autor correspondiente al producto digital.

D) Actualizaciones y agregados: El proveedor del software u otro producto digital acuerda proveer al cliente actualizaciones y agregados de los productos digitales. No hay acuerdo alguno de producir actualizaciones o agregados específicamente para un cliente determinado.

E) Software de duración limitada y otras licencias sobre información digital: 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.

F) Programa de computación u otro producto digital de uso único: 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 computador o usarse vía remota (ej. uso de un programa de computación almacenado en un servidor remoto). Los clientes no reciben los derechos para efectuar copias del producto digitalizado salvo cuando ello resulte necesario para la utilización del producto digital.

G) Hosting de una aplicación – Licencia separada: El usuario posee una licencia perpetua para el uso de un programa de computación. El usuario celebra un contrato con la entidad de hosting por el cual la misma carga la copia del programa en los servidores de su propiedad y operados por el host (servidor anfitrión). El host proporciona apoyo técnico para la protección ante fallas o caídas del sistema. El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación del programa de computación en forma remota. La aplicación es ejecutada en la computadora del cliente después de haber sido descargada en la memoria RAM o de manera remota en el servidor del host. Este tipo de convenio podría aplicarse, por ejemplo, en la gestión financiera, control de inventario, gestión recursos humanos u otra aplicación de gestión de recursos de una empresa.

H) Hosting de una aplicación – Contrato enlatado: Por una tarifa fija, el usuario celebra un contrato con un proveedor, quien es titular de los derechos de autor, a través del cual éste permite el acceso a una o más aplicaciones de computación, alberga dichas aplicaciones en un servidor su propiedad y operado por el host, y proporciona apoyo técnico respecto del programa y el equipo de computación. El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación del programa de computación de manera remota. La aplicación es ejecutada en el computador del cliente después de ser descargada en la memoria RAM o en el servidor del host en forma remota. El contrato es renovable anualmente por una tarifa adicional.

I) Proveedor de servicios de aplicación (Application Service Provider): El proveedor obtiene una licencia para usar una aplicación de computación para iniciar en el negocio de suministro de servicios de aplicación (Application Service Provider). El proveedor pone a disposición del cliente el acceso a una aplicación de computación que reside en servidores de su propiedad y operados por él. El programa automatiza una determinada función administrativa del negocio para el cliente. Por ejemplo, el programa podría automatizar la tercerización, pedido, pago y entrega de bienes y servicios utilizados en el negocio del cliente, tal como útiles de oficina o viajes. El proveedor no proporciona los bienes y 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 copiar de software y solo utiliza el software en el servidor del proveedor; tampoco tiene la posesión o el control de copias del software.

J) Tarifas por licencia para la provisión de servicios de aplicación (Application Service provider): Como en el ejemplo anterior, pero el proveedor de servicios de aplicación paga al proveedor de la aplicación de programa de computación una tarifa que es un porcentaje de los ingresos cobrados a los clientes. El contrato es por el término de un (1) año.

K) Hosting de sitios web: El proveedor ofrece espacio en su servidor para albergar sitios web. El proveedor no obtiene derecho de autor alguno derivado del desarrollo realizado por el programador del contenido del sitio web. El titular del material con derecho de autor en el sitio podrá manipular el mismo en forma remota incluyendo la modificación de su contenido. El proveedor es recompensado mediante una tarifa sobre la base del paso del tiempo.

L) Almacenamiento de datos: El cliente almacena datos de computación en servidores de propiedad del proveedor y operados por éste. El cliente puede acceder, cargar, recuperar y manejar datos en forma remota. En esta operación ningún programa de computación es entregado bajo licencia al 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.

LL) Obtención de datos: El proveedor realiza una base de información que se encuentra a disposición de los clientes para consulta e investigación. El valor principal para los clientes es la posibilidad para investigar y extraer un dato específico de entre una vasta colección de datos disponibles.

M) Entrega de datos exclusivos o de alto valor: Como en el caso anterior el proveedor hace una base de información que está disponible de los clientes. Sin embargo, en este caso la información posee un gran valor para el cliente que medio búsqueda y obtención. El proveedor agrega un valor importante en términos de contenido 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 especializados de una industria específica o inversión. Tales informes son enviados electrónicamente a los abonados o están disponibles para la compra o descarga desde un catálogo o índice virtual.

N) Publicidad: Los anunciantes pagan para que sus avisos se difundan a los usuarios de un sitio web dado. Los llamados “banner” son pequeñas imágenes incorporadas a la página web que, cuando el usuario las pulsa o clikea despliega la página web del 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).

Ñ) Acceso electrónico a asesoramiento profesional (por ej.: consultoría): Un consultor, abogado, doctor u otro proveedor de servicios profesionales asesora a clientes a través de correo electrónico, video conferencia u otro medio de comunicación remoto.

O) Entrega de información: El proveedor entrega datos a los abonados periódicamente y en forma electrónica, en función con sus preferencias personales. El valor principal para los clientes es la conveniencia de recibir información ampliamente disponible en un formato realizado a medida de sus necesidades específicas.

P) Acceso a sitios web interactivos con suscripción previa: El proveedor pone a disposición de los abonados un sitio web que presenta contenido digital incluyendo información, música, vídeo, juegos y

actividades, desarrollada 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 un producto o servicio desde el sitio.

Q) Portales de compras en línea: Un operador de sitios web alberga catálogos electrónicos de múltiples comerciantes en sus servers. Los usuarios del sitio web pueden seleccionar productos de estos catálogos y efectuar sus pedidos en línea. El operador de sitio web no tiene relación contractual con los compradores. Este se limita a transmitir los pedidos a los comerciantes que son responsables de aceptar y cumplimentar las órdenes de compra. Los comerciantes pagan al operador de sitios web una comisión igual a un porcentaje de los pedidos hechos a través del sitio.

R) Subastas en línea: El prestador exhibe muchos artículos para ser comprados mediante subastas. El usuario compra los artículos al dueño de los mismos directamente 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.

S) 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 listará uno o más productos del prestador en su sitio web. Si un usuario cliquea uno de estos productos obtendrá una página web del sitio del prestador desde la cual el producto podrá ser comprado. Cuando se utiliza el enlace con 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 si el usuario compra el producto.

T) 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 propósito de atraer usuarios al sitio. Alternativamente, el operador del sitio web podría contratar a un prestador de contenidos para que genere nuevo material para el sitio web específicamente.

U) Transmisión de audio y/o vídeo en tiempo real por la red: El usuario accede 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 ingresos por publicidad.

V) Mantenimiento de programa de computación: Los contratos de mantenimiento de programas de computación 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 programa de computación.

W) 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 sujetos técnicos.

X) Información técnica: 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).

A nuestro criterio, los pagos realizados por las prestaciones descritas en los puntos A) a U) precedentes, sólo merecerían el tratamiento previsto en el artículo 7° del Modelo de Convenio.

Respecto de las prestaciones descritas en los puntos V), W) y X) antes citados, entendemos que los pagos realizados por tales conceptos se encontrarían sujetos a las disposiciones contenidas en el artículo 12 del Modelo de Convenio.

Debe resaltarse que la calificación de la renta obtenida bajo el concepto de canon y beneficio empresarial depende, en gran medida, del destino que se le dé al bien digitalizado que ha sido objeto de transferencia.

A modo de ejemplo, considero que debe distinguirse la transacción que tenga por finalidad la transferencia de una canción en formato digital para el uso y disfrute personal de comprador, de aquella, en la que el comprador adquiriera los derechos para su reproducción. En el primer caso, la renta derivada de la transacción se encontraría sometida a imposición, conforme las disposiciones contenidas en el artículo 7° del Modelo de Convenio de la OCDE; mientras que en el segundo caso, los pagos caerían bajo las disposiciones previstas en el artículo 12 del referido Modelo de Convenio.

A nuestro criterio, la calificación de las operaciones de servicios y productos digitalizados en general, incluido el software, debe realizarse, en la medida de lo posible, en respecto del principio de neutralidad fiscal, lo que implica que en el caso del comercio electrónico deba garantizarse la uniformidad en el tratamiento fiscal de las operaciones que únicamente difieran por la modalidad de ejecución (vía red o tradicional). Considero que el principio de neutralidad antes mencionado puede alcanzarse si la calificación de las operaciones se lleva a cabo atendiendo a la naturaleza intrínseca de las operaciones.