

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA LAS
OPERACIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

FANNY VERÓNICA MORA NAVARRO

2008

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del título grado de magister de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al Centro de Información de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta publicación no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar, la publicación de esta tesis o parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Fanny Verónica Mora Navarro

Noviembre 2008

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

TUTOR: DR. CÉSAR MONTAÑO GALARZA

EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA LAS
OPERACIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

FANNY VERÓNICA MORA NAVARRO

QUITO, 2008

Toda forma de tributación ha exigido un tipo de presencia fija para que el sujeto pasivo se someta a la jurisdicción de un Estado. El establecimiento permanente en la fiscalidad internacional es un instrumento de atracción al territorio del Estado de las rentas producidas por un sujeto extranjero en aquel Estado, se fundamenta en un principio de materialidad (presencia física).

Las actividades que se desarrollan en el comercio electrónico plantean nuevos retos para el Derecho Tributario, por sus características de deslocalización y desmaterialización, dificultan la posibilidad de establecer dónde se desarrollan las operaciones económicas.

La aplicación de reglas en materia de fiscalidad en el comercio electrónico exige un profundo estudio de las construcciones jurídicas tradicionales, que en muchos casos se han visto superados por esta nueva realidad económica y de negocios. A la luz de la doctrina actual existe establecimiento permanente en Internet, el servidor es considerado un punto de conexión en tanto cumple esta condición: cuando la actividad realizada a través de los medios telemáticos vaya más allá de la actividad preparatoria o auxiliar.

La solución actual que se ha planteado para la configuración del EP en las operaciones realizadas en el ciberespacio se mantiene fielmente adherida a los orígenes de la institución del EP, por ello no renuncia del todo al elemento de presencia física en el territorio de ubicación del equipo informático, para asignar a este lugar la potestad de imponer en la fuente por la operación realizada en el comercio electrónico.

La imposición directa en materia de comercio electrónico, es una cuestión jurídica que se funda en la idea de soberanía fiscal de los estados, donde el ámbito espacial de su territorio constituye su límite geográfico, muchas veces este límite se extiende fuera del territorio del estado cuando las rentas provienen de rentas obtenidas fuera del mismo.

Se discute acerca de si se puede hablar de sede o dirección efectiva de negocios en el comercio electrónico, por su realización en un espacio virtual.

AGRADECIMIENTO

Debo expresar mi sincero y profundo agradecimiento a todos los maestros que me enseñaron a conocer y amar el Derecho. Así mismo agradezco al personal del Área de Derecho, y de la Universidad, por su atenta predisposición para conmigo, su constante apoyo, así como, por haber confiando en mí y valorado este tema.

Quiero agradecer a mi familia y amigos que me ha alentado y apoyado en todos los momentos de mi vida, sin ellos no habría podido concretar este trabajo.

Gracias a quien me enseñó que el deseo de buscar montañas más altas no debe desaparecer.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a los estudiantes y profesionales interesados en el estudio del presente tema.

TABLA DE CONTENIDO

Portada.....	1
Resumen.....	3
Agradecimiento.....	5
Dedicatoria.....	6
Tabla de Contenido.....	7
Introducción.....	10
1. Los desafíos del comercio electrónico a la tributación directa.....	13
1.1 ¿Qué es el comercio electrónico?.....	13
1.2 Los desafíos del comercio electrónico a la fiscalidad actual.....	18
1.2.1. Desmaterialización.....	22
1.2.2. Deslocalización de la actividad económica.....	25
1.2.3 Desintermediación.....	28
1.3. Internet e imposición directa.....	30
1.3.1. Influencia de la globalización e Internet en los sistemas tributarios Actuales.....	30
1.3.2. Criterio de sujeción a la potestad impositiva.....	33
13.2.1. Internet y los puntos de conexión: domicilio, residencia, nacionalidad, lugar de situación de los bienes, establecimiento permanente.....	35
1.3.3. El comercio electrónico en la fiscalidad internacional.....	38
2. Concepto de establecimiento permanente.....	41
2.1. Antecedentes.....	41
2.2. Origen y evolución histórica.....	42
2.2.1. Doctrina alemana.....	42
2.2.2. Convenios para evitar la doble imposición (CDI).....	43
2.2.3. Convenios Modelo de la Sociedad de Naciones.....	44
2.2.4. Convenios Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.....	46
2.3. ¿Qué es el establecimiento permanente?.....	49
2.3.1 Norma jurídica de reparto de competencias tributarias.....	51
2.3.2 Principio de pertenencia económica como fundamento para la elaboración de las cláusulas de EP.....	52
2.3.3 El establecimiento permanente en el Art. 5 del MC OCDE.....	53
a) La cláusula general del EP.....	54
b) La cláusula ejemplificativa de EP.....	56
c) Las obras de construcción, instalación y montaje como EP.....	57
d) La cláusula negativa de auxiliariedad o preparatoria.....	58
e) La cláusula de agencia.....	59
f) La cláusula de agente independiente.....	60
g) La cláusula matriz- filial y su interrelación con el concepto de establecimiento permanente.....	60
2.3.4 Tratamiento del EP en los países de la CAN: Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú.....	66
2.3.5 Normativa comunitaria: Decisiones 40 y 578 y su relación con el establecimiento permanente.....	72
3. El concepto de establecimiento permanente y la nueva realidad del comercio electrónico.....	78
3.1. Planteamiento del problema y los distintos enfoques para su solución.....	78

3.1.1.	Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española.....	82
3.1.2.	La Unión Europea.....	82
3.1.3.	La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la modificación al comentario del Art. 5 del MC OCDE.....	84
3.2.3.1.	Manifestaciones de presencia en la red.....	86
a)	Página Web.....	86
b)	El servidor.....	88
c)	Proveedor de servicios de Internet.....	92
3.1.3.2	La valoración de las reglas de reparto de potestades contenidas en el MC OCDE frente a las nuevas actividades del comercio electrónico.....	94
3.2.	Propuestas al tratamiento de las operaciones realizadas en el comercio electrónico desde el derecho positivo español e italiano	106
3.2.1	España.....	106
a)	El IRNR grava las operaciones realizadas en el comercio electrónico.....	106
3.2.2	Italia.....	115
a)	El EP en la legislación italiana y el tratamiento del comercio electrónico.....	115
1)	Web.....	125
2)	Servidor.....	126
3)	Proveedor de Servicios de Internet.....	128
b)	El EP en el CDI firmado con Ecuador.....	128
3.3.	Establecimiento permanente virtual	
3.3.1	El principio de pertenencia económica e Internet.....	131
3.3.2	Requisitos del EP en el comercio electrónico.....	133
a)	Medios materiales, personales, virtuales para la realización de operaciones de comercio electrónico.....	134
b)	Aptitud de fijeza y permanencia para el comercio electrónico.....	134
c)	Práctica una actividad económica principal no auxiliar..	135
4.	Conclusiones.....	140
5.	Bibliografía.....	143

ABREVIATURAS

Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CDI	Convenio para evitar la doble imposición
CDIs	Convenios para evitar la doble imposición
COTec	Código Orgánico Tributario ecuatoriano
DCE	La Directiva 2000/31CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior.
ed.	Edición
Ed	Editorial
EP	Establecimiento Permanente
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 35/2006 de 28 de noviembre, publicada en el BOE, n.º. 285 que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo.
IS	Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo que aprueba su texto Refundido, desarrollo reglamentario por el Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio.
LCEE	Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos de Ecuador, Ley No. 67, publicada en el Suplemento del Registro Oficial n.º. 557 de 17 de abril del 2002.
LGT	Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre.
LORTIec	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial (RO/Sup.) n.º. 242, 29 de diciembre de 2007.
LSSI	Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico española.
MC OCDE	Modelo de Convenio de para evitar la doble imposición postulado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
nº	número
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
op. cit.	obra citada
p.	página
pp.	páginas
PSI	Proveedor de servicios de internet
RLORTI	Reglamento de aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
R	Resolución
RD	Real Decreto
RO	Registro Oficial.
RO/ Sup.	Registro Oficial. Suplemento.
SDN	Sociedad de Naciones
ss.	siguientes
UE	Unión Europea
VV AA	Varios Autores

INTRODUCCIÓN

Los Estados ejercen su soberanía sobre las actividades que se desarrollan en conexión con su territorio, basando sus sistemas fiscales en dos principios fundamentales: el principio de renta mundial, por el cual los residentes de un Estado tributan por todas las rentas obtenidas, sin distinción de su lugar de origen; y, el principio de fuente, por el cual se tributa por las rentas obtenidas dentro del territorio del Estado.

El desarrollo de las actividades de comercio electrónico, supone un nuevo modo de vender y prestar servicios por medio de redes de telecomunicaciones. Internet, no limita su presencia al territorio de un solo Estado, su alcance es mundial, rompe la idea tradicional de mercado estatal o local, sus ofertas y transacciones pueden llegar a distintas regiones del planeta, involucrando a varios Estados; para realizar una transacción fuera del límite del territorio de un Estado ya no es necesario abrir un local de negocios como antiguamente se realizaba, basta con crear una página Web y ofrecer bienes y servicios en línea.

Una de las características del comercio electrónico es su movilidad y falta de fijeza, lo que replantea el concepto de lugar fijo de negocios para el EP que no resulta sencillo de aplicar desde el planteamiento actualmente recogido por la legislación tributaria, porque para ello se necesita de un punto de conexión física (instalación de negocios) o personal (representante de negocios) que es difícil de asemejar en las operaciones que se realizan con la mediación de las nuevas tecnologías de la comunicación.

Nuestra legislación en ninguno de los supuestos de la normativa vigente prevé que una persona natural o sociedad no domiciliada pueda constituir un establecimiento permanente (en adelante EP), por los ingresos empresariales de las actividades económicas que desarrolla en el comercio electrónico. Sus reglas fueron creadas para un comercio de

bienes materiales, que responde “a una lógica diferente de la actual”¹, distinta a la planteada por la economía globalizada y el uso de las nuevas tecnologías de la comunicación en el comercio electrónico.

Las transacciones del comercio electrónico que se realizan entre sujetos que se encuentran en diferentes Estados crean conflicto para la aplicación de los principios fiscales de los actuales sistemas tributarios. Puesto que no es sencillo aplicar el concepto de EP actualmente recogido por la legislación tributaria, porque para ello se necesita de un punto de conexión física (instalación de negocios) o personal (representante de negocios) que es difícil de identificar en las operaciones que se realizan por el uso de las nuevas tecnologías.

En estas circunstancias la figura del EP, frente a las operaciones del comercio electrónico, merece un estudio que nos permita establecer si las rentas empresariales que se producen en las operaciones -transnacionales- *on line*, se encuentran sometidas a la imposición de una determinada jurisdicción, sea esta la de la residencia de la organización o el país de la fuente, para lo cual analizaremos si la estructura actual del EP es válida y aplicable a esta nueva realidad de negocios o si por el contrario la teoría vigente que lo sustenta debe ser ajustada de acuerdo con las características del comercio electrónico.

En el primer capítulo se estudian un concepto de comercio electrónico con el cual se trabajará en toda la investigación y una explicación de los nuevos desafíos que el comercio electrónico presenta para los sistemas tributarios actuales que afectan a la imposición directa, en especial a la figura del EP.

En el segundo capítulo se investiga sobre los elementos que componen la definición clásica del EP, contenida en la doctrina, legislación nacional, comunitaria y del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición propuesto por la OCDE,

¹ Albán Zambonino, Marco., “Fiscalidad en el Comercio Electrónico”, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo II, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Osmar D. Buyatti Librería Ed., Buenos Aires Argentina, 2006. p. 166.

En el tercer capítulo se abordarán los principales problemas de la figura del EP aplicado a las operaciones del comercio electrónico y se analizarán las respuestas dadas en la última década en los estudios realizados por la OCDE y desde la legislación de dos países en la Unión Europea: Italia, España al respecto de la aplicación de EP a las operaciones del comercio electrónico.

Para terminar el trabajo de investigación se esbozan los parámetros mínimos que debería contener la figura del EP, para ser aplicable a las operaciones realizadas en el comercio electrónico.

CAPITULO I

1 LOS DESAFÍOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO A LA TRIBUTACIÓN DIRECTA

1.1 ¿Qué es el comercio electrónico?

El desarrollo de la tecnología ha modificado nuestra forma de vida, la radio, los teléfonos, la televisión, el computador, etc., son cada vez más importantes. Por medio de internet se realizan operaciones de transferencia de mercaderías y servicios digitalizados, banca en línea, actos y negocios de comercio, pueden hoy ser efectuados con la utilización de redes telemáticas.

Se denomina comercio a la actividad consistente en la compra y venta de mercaderías que ayudan al intercambio material, necesario para el desarrollo del ser humano y la búsqueda de mejores condiciones de vida.

El desarrollo y el progreso económico de una sociedad en transformación hacen que esta definición de comercio que responde a un modelo de organización rural y local, como una actividad económica de circulación de bienes, evolucione con la incorporación de elementos de producción, transformación y circulación de bienes y servicios.

El apareamiento del Internet expande aun más la definición de comercio, por lo que cabe preguntarse: si ¿comporta una modificación sustancial a la tradicional noción de comercio? O tal vez simplemente ¿constituye una variable sobre la modalidad de contratación con la utilización y la intervención de nuevas tecnologías de la comunicación? O por otra parte ¿constituye un distinto tipo de comercio nuevo y diferente respecto al desarrollado tradicionalmente?

El comercio electrónico es el reflejo de un nuevo modelo de sociedad que por medio del desarrollo e incorporación de las nuevas tecnologías de la comunicación, ha

cambiando la forma de desenvolvimiento de las relaciones comerciales y económicas, transformándose de forma irreversible.

El Internet es un espacio virtual, sin fines geográficos, sin tiempo, sin límites de productos, de operaciones, aparentemente sin vínculos a jurisdicción o administración alguna. El Internet es un verdadero mercado *sui generis*, ya que en él se puede desarrollar un verdadero intercambio de bienes y servicios.²

El intercambio comercial en Internet escapa a las formas tradicionales de realización de negocios, sin horario de apertura, ni cierre, sin localización territorial sujeta al suelo de un Estado, abierto a todos, crea un ambiente propio y particular para la realización de operaciones de comercio.

El desarrollo de las nuevas tecnologías ha creado un escenario especial para la realización del comercio y la economía. La unión de la informática y las telecomunicaciones –llamada telemática– está cambiando la sociedad, la empresa y la contratación. El usuario a través de la red puede ingresar desde cualquier parte del mundo, las 24 horas del día para realizar sus compras, sin desplazarse, con total libertad e incluso anonimato y realiza su pago a través de su tarjeta de crédito, transferencia bancaria o dinero electrónico.

El *Informe sobre una Iniciativa europea de comercio electrónico*, con una idea amplia de la definición del concepto en estudio, considera que: “*el comercio electrónico abarca todas las actividades comerciales relevantes realizadas por empresas, gobiernos o consumidores a través de redes electrónicas como Internet*”³. Más adelante se señala que: “*No existe una definición universalmente aceptada de comercio electrónico; pero es*

² Renato, Clarizia, “Il comercio via Internet: gli aspetti giuridici generali e le problematiche contrattuali”, en *La fiscalità del comercio via Internet: attualità e prospettive*, (a cura di Roberta, Rinaldi), Ed Giappichelli, Torino, 2001, p. 3.

³ Erika, Mann, *Informe sobre la comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre una Iniciativa europea de comercio electrónico* (COM (97) 0157 - C4-0297/97) Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y Política Industrial, Ponente: Erika Mann, doc. PE 223.962/def. (A4-0173/98). Erika, Mann, p. 6

*evidente que éste comprende las transacciones comerciales realizadas mediante redes de telecomunicaciones empleando instrumentos electrónicos.”*⁴

El concepto utilizado por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, en el documento “*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*”, para el comercio electrónico es “(...) *el intercambio de bienes y servicios (...) a través de la utilización de instrumentos y técnicas electrónicas.*”⁵ Otro concepto válido de comercio electrónico puede ser “*el uso de la red informática para facilitar las transacciones que involucran la producción, la distribución, la venta y la entrega de bienes y servicios dentro del mercado.*”⁶

El capítulo segundo del Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, señala que el comercio electrónico “*no es sino una parte de la comunicación electrónica, base de la denominada sociedad de la información.*”⁷ Se resalta de una manera apropiada, que la cuestión de la definición del comercio electrónico no es una cosa simple o fácil de dilucidar, se puede dar un concepto resaltando uno o algunos de los aspectos del comercio electrónico, sea el económico, la tecnología (comunicación), organización de procesos.

El Informe para el estudio de los “*Aspectos Jurídicos*” menciona la definición de comercio electrónico adoptada para fines del trabajo es: “(...) *la definición genérica y amplia de comercio electrónico que utiliza esta Comisión, que lo entiende como cualquier*

⁴ Erika, Mann, op. cit. p. 15.

⁵ Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, Department of the Treasury Office of Tax Policy, November 1996, 3.2.1, el punto n° 7, http://www.caltax.org/treas-ec.html#N_14_

⁶ Charles E., McLure, Jr. y Giampaolo Corabi, *La Tributación sobre el Comercio Electrónico*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 2000. p. 13.

⁷ Ministerio de Economía y Hacienda, Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, p. 68 y ss.

*forma de transacción o intercambio de información comercial basada en la transmisión de datos sobre redes de comunicación, como Internet.”*⁸

Ni la Directiva 2000/31CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, (en adelante DCE) relativa a determinados aspectos jurídicos de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior, ni la Ley 34/2002, de 11 julio de 2002, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico española, (en adelante LSSI) que transpone la Directiva al ámbito interno, definen lo que es el comercio electrónico, más bien optan por dar un concepto de sociedad de la información⁹, por medio de una lista indicativa, no cerrada de servicios considerados como de la sociedad de la información.

⁸ Ministerio de Economía y Hacienda, Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, p. 140.

⁹ La LSSI en el anexo, definiciones, letra a) dice: “a) «Servicios de la sociedad de la información» o «servicios»: todo servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario.

El concepto de servicio de la sociedad de la información comprende también los servicios no remunerados por sus destinatarios, en la medida en que constituyan una actividad económica para el prestador de servicios.

Son servicios de la sociedad de la información, entre otros y siempre que representen una actividad económica, los siguientes:

- La contratación de bienes o servicios por vía electrónica,
- la organización y gestión de subastas por medios electrónicos o de mercados y centros comerciales virtuales,
- la gestión de compras en la red por grupos de personas,
- el envío de comunicaciones comerciales,
- el suministro de información por vía telemática,
- el vídeo bajo demanda, como servicio en que el usuario puede seleccionar a través de la red, tanto el programa deseado como el momento de su suministro y recepción, y, en general, la distribución de contenidos previa petición individual.

No tendrán la consideración de servicios de la sociedad de la información los que no reúnan las características señaladas en el primer párrafo de este apartado y, en particular, los siguientes:

- Los servicios prestados por medio de telefonía vocal, fax o télex,
- el intercambio de información por medio de correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente para fines ajenos a la actividad económica de quienes lo utilizan,
- los servicios de radiodifusión televisiva (incluidos los servicios de cuasivideo a la carta), contemplados en el artículo 3.a) de la Ley 25/1994, de 12 de julio, por la que se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 89/552/CEE, del Consejo, de 3 de octubre de 1989, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva, o cualquier otra que la sustituya,
- los servicios de radiodifusión sonora, y
- el teletexto televisivo y otros servicios equivalentes como las guías electrónicas de programas ofrecidas a través de las plataformas televisivas.”

La LSSI en el anexo en su letra a) siguiendo las indicaciones de la DCE, define el término “servicios de la sociedad de la información”¹⁰ mediante una lista que cubre ampliamente las actividades económicas que se desarrollan por vía electrónica. En la misma no se precisa “*qué servicios de la sociedad de la información se consideran comercio electrónico*”¹¹ de acuerdo a la lectura de esta norma, el concepto de comercio electrónico, considerado como, el intercambio comercial realizado por medios tecnológicos, estaría incluido.

La LSSI en el anexo, letra h), dice que el contrato electrónico es todo aquel “*en el que la oferta y la aceptación se transmiten por medio de equipos electrónicos de tratamiento y almacenamiento de datos, conectados a una red de telecomunicaciones.*” Para que sea una contrato electrónico debe cumplir con los dos requisitos señalados en la norma: 1. Que se transmita por medio de equipos electrónicos y almacenamiento de datos. 2.- Que la oferta y la aceptación se hayan comunicado por alguno de los medios telemáticos.¹²

La Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos de Ecuador (en adelante LCEE), Ley No. 67, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 557 de 17 de abril del 2002, en la Disposición General Novena, define al comercio electrónico como: “*toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, a través de redes electrónicas de información*”, tomando una definición genérica y amplia de comercio electrónico.

¹⁰ A finales de los 80 en Europa se llama “*tercera revolución tecnológica*”, a los cambios que la tecnología estaba introduciendo en los procesos de producción, la economía y la vida de las personas en general, mas adelante, se prefiero llamar a este nuevo fenómeno: “*sociedad de la información*”. Ministerio de Economía y Hacienda, *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, op. cit. p. 57.

¹¹ Fernando, Hernández Jiménez- Casquet, “El marco jurídico del comercio y la contratación electrónicos”, en VV. AA. (Dir. Pablo García Mexía), *Principios de Derecho de Internet*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, p. 439.

¹² Alfonso, González Gozalo, *La formación del contrato tras la Ley de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico*, Ed. Comares, Granada, 2004, p. 206.

De todo lo anterior podemos afirmar que el comercio electrónico es la realización de transacciones comerciales a través de medios electrónicos y redes interactivas, contratación electrónica de productos y servicios, transmisión de datos. El concepto que se utilizará para este trabajo es amplio entendido como: “(...) *la más avanzada forma de desarrollar la actividad comercial con apoyo en los nuevos avances tecnológicos, particularmente Internet (...)*”¹³.

Además, para fines de esta investigación es materia de nuestro especial interés el “*comercio electrónico internacional*”, que se da cuando el oferente o el adquirente se encuentran en diferentes países,¹⁴ realizados en la modalidad *on line*, cuando el bien digitalizado o el servicio se transmiten completamente en línea, al contrario de las operaciones *off line*¹⁵, ya que su tributación no presenta problemas significativos y se somete a las reglas generales existentes.

El comercio electrónico es hoy una realidad, una nueva forma de hacer negocios por medios electrónicos, al que podemos acceder, sin que el oferente requiera de “*establecimiento alguno*”, oficinas, instalaciones, como hemos estado acostumbrados en el comercio tradicional,¹⁶ lo cual presenta, un nuevo desafío para la legislación fiscal vigente que exige una respuesta que sea aplicable al cambio de modelo de comercio.

1.2. Los desafíos del comercio electrónico a la fiscalidad actual

El empleo de las redes de telecomunicación interconectadas y el creciente desarrollo del comercio electrónico han generado varias complicaciones, a la hora de

¹³ Ángela, Guisado Moreno, *Formación y perfeccionamiento del contrato en Internet*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 2004, p. 26.

¹⁴ Javier, González Carcedo, “El Comercio Electrónico Internacional y la Tributación directa: reparto de las potestades tributarias”, en *Crónica Tributaria*, nº 106/ 2003, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 34.

¹⁵ Son las que en parte se realizan con la utilización de redes de comunicación, pero que por la materialidad del producto o servicios tienen que ser enviado por los canales regulares que utiliza el comercio tradicional, por ejemplo si compramos una computadora por Internet en otro país, esta deberá pasar por aduana y pagar impuestos.

¹⁶ Italo, Fernández Origgi, “El concepto de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico”, en *Jurisprudencia Tributaria*, octubre 2001, nº 12, España, p. 23-46.

aplicar los principios, impuestos e instituciones existentes en los ordenamientos jurídicos actuales;¹⁷ entre ellos; localizar el punto de conexión en el desarrollo de las actividades comerciales que se realizan *on line*, la dificultad de aplicación del concepto de EP que exige ciertos requisitos que no se adaptan del todo al concepto del comercio electrónico, además del problema de calificación de las rentas obtenidas por las ventas realizadas por este medio, el ejercicio de la soberanía fiscal de los Estados, entre otros.¹⁸

Las distintas administraciones tributarias observan la disminución del sistema de control fiscal, sobre los recursos que se mueven en la red, como consecuencia advierten que la recaudación de los tributos se podría contraer.¹⁹ El Comité de asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE), considera que el comercio electrónico, ofrece la “*oportunidad*” para el crecimiento de la evasión de impuestos.²⁰

Se habla del fenómeno de “*taxpayer disappearing in Cyberspace*”, reconociendo que el comercio en la red es un potencial instrumento capaz de minimizar los ingresos de carácter tributario de los Estados. Debido a la dificultad de identificar contribuyentes la fácil y natural de movilidad del comercio electrónico, ha generado la migración de las

¹⁷ El Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, op. cit. p. 196 toma distancia de la posibilidad de realizar cambios acelerados en temas de fiscalidad en el comercio electrónico y reconoce la inadaptación de los sistemas fiscales actuales a la nueva realidad del comercio electrónico. Al respecto dice que “ (...) *los sistemas tributarios actuales, pensados para situaciones totalmente diferentes de las que rigen en la sociedad de la información, resultan poco adecuados y, asimismo, cualquier intento de ajustarlos a la nueva sociedad no haría sino perturbar el desarrollo de la misma y generar ineficiencias y costes de todo tipo; para, al final, verse superados, a la hora de gravar los hechos impositivos que genera la sociedad de la información, ante el impulso dinamizador de las nuevas tecnologías y sus posibilidades para eludir al Fisco.*”

¹⁸ J. Fernando, Álvarez Rodríguez, “Evolución doctrinaria sobre la imposición al Comercio Electrónico”, *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n° 52, Santa Fe de Bogotá, 2002. p.104.

¹⁹ En este sentido David, Elvira Benito, “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, en *Impuestos, La Ley*, n° 23 / AÑO XVI, diciembre, 2000, España, p. 11, recoge la opinión de YOUNG, C. y TSANG R. “Taxing Business on the Internet”, *Tax Planning international e-commerce*, octubre 1998, P. 10. Las grandes interrogantes que plantea Internet hace que se lo califique como “el gran agujero negro fiscal (one big tax «black hole»)”.

²⁰ Opinión vertida en la Conferencia realizada en Turku, Finlandia en noviembre de 1997 señalada en la obra de Norberto Pablo, Campagnale, y otros, *El impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, La Ley, Buenos Aires, 2000, p. 416. Al respecto se puede consultar la obra de Juan Jesús, Martos, *Defraudación Fiscal y Nuevas Tecnologías*, Revista Aranzadi de Derecho de las Nuevas Tecnologías, Monografías, n° 5, Ed. Aranzadi S.A., España. 2007.

locaciones de las sociedades que realizan negocios *on line* a jurisdicciones de baja o nula imposición.²¹

En general, encontramos que las operaciones de intercambio comercial que se concluyen en el ámbito de Internet, limitan o excluyen la *materialidad* que se plasmaba a nivel del intercambio del comercio tradicional, frente a esta nueva realidad del comercio electrónico, las administraciones fiscales cuentan con *instrumentos inadecuados* que ponen en problemas sobre la certeza de la existencia de un Derecho fiscal aplicable.²²

En la doctrina existen dos posiciones distintas con respecto a los problemas de la fiscalidad frente al comercio electrónico. Unos autores opinan que nos encontramos delante a un conflicto viejo en la tributación, frente a una nueva realidad, para ellos las actuales instituciones del Derecho Tributario deben buscar adaptarse para dar un tratamiento adecuado al tema, sin necesidad de crear otras nuevas concepciones doctrinales y formas de imposición²³. En cambio otros autores opinan que el problema necesita un tratamiento nuevo²⁴, un ejemplo de ello es la propuesta del controversial bit tax.

²¹ Luc, Hinnekens, “International Tax Planning and Electronic Commerce”, en *Diritto e pratica tributaria*, Suplemento al Fascículo Nº 6, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Italia. 2004. p. 798.

²² Ilaria, Cherchi, “Il commercio electrónico in Italia”, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo II, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires Argentina, 2006. p. 209.

²³ En este sentido encontramos que Luis Maria, Cazorla Prieto, y Pablo, Chico De La Cámara, *Los impuestos en el Comercio Electrónico*, Editorial Arazandi, Navarra, 2001, p. 14, citan también en la nota a pie nº 3 la obra de Horner, F.M. y J. Owens: Tax and Web: new technologies old problems, Bulletin for Internacional Fiscal Documentation, nº. 11 y nº 12, 1996.

Igual posición es adoptada dentro de la Conferencia de la OCDE realizada en Ottawa en 1998 y en la Unión Europea.

Rafael, Olivier Cuello, *Tributación del Comercio Electrónico*, Tirant lo blanch, Valencia, 1999, p. 17, al respecto dice que “*Los tributos que gravan el comercio electrónico son aquellos que recaen sobre el comercio, en general...*”, y describe cuales son los impuestos que sea aplican a las rentas generadas en el comercio electrónico.

Opina en este sentido Francisco, González Carrera, “Introducción: perspectiva del análisis tributario: las administraciones y los contribuyentes. Un problema de oportunidad”, en *Régimen Jurídico de Internet*, La Ley – Actualidad S.A., Madrid, 2002, p. 1029.

La opinión de Francisco José, Nocete Correa, en su trabajo: “*La fiscalidad del comercio electrónico*”, DOC. nº 23/ 05, Instituto de Estudios Fiscales, España, p. 8, es que el comercio electrónico no supone “*el surgimiento de nuevos problemas desde un punto de vista tributario sustantivo.*”

David, Elvira Benito, en su artículo titulado “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, en *Impuestos*, La Ley, nº 23 / AÑO XVI, diciembre, 2000, España, en la p. 14 propone: “*la creación de un sistema impositivo particular para las operaciones que se realicen en Internet*”. A lo largo del artículo examina la residencia y el EP y añade: “*en principio estos conceptos no se ven alterados por la aparición del Internet*”, más adelante dice que: “*no altera el criterio de conexión con*

Es importante resaltar que “la renuncia por parte de los organismos internacionales y comunitarios a diferenciar un régimen fiscal del comercio electrónico respecto al tradicional induce a la tentación de reconducir las particulares operaciones” realizadas en Internet al “ámbito de los modelos jurídicos ya experimentados y consolidados.”²⁵ Algunas normas tributarias existentes son aplicables a las operaciones del comercio electrónico, pero no siempre se pueden “homologar” a las operaciones tradicionales, especialmente cuando las operaciones involucran el territorio de más de un Estado.²⁶

Las XXIII (2006) Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Córdoba, Argentina, en cuanto al tema II: “Aspectos impositivos del comercio electrónico”, en la recomendación n.º 2 se indica que:

relación a estas rentas”, en cuanto a la cesión de información o conocimiento científico por Internet en la p. 16.

Ignacio, Cruz Padial, “La actividad económica en Internet: implicaciones y consecuencias tributarias” en *Gaceta Fiscal*, n.º 189, julio – agosto, España, p. 182, concluye que el problema es más técnico que tributario, esta en la creación de mecanismos de detección de las transacciones realizadas para que “*sean aplicados los tributos que correspondan.*” Considera que la casuística de las operaciones del comercio electrónico debería ser resuelta con los institutos tributarios actuales. Antonio, Tomassini A. y Agostino Tortona, “Stabile organizzazione ed esteroinvestizione nel commercio elettronico”, en *Il fisco*, fascículo 1, n.º 28/ 2006 de 10 de julio de 2006, De agostini professionale, Roma, p. 4334, opina que el fenómeno del comercio electrónico frente a la fiscalidad, implica una necesaria adecuación de la estructuras y principios actuales.

²⁴ Enrico, Marelló, op. cit. p. 595.

²⁵ Antonio Uricchio, y Giorgi, M., “Commercio Elettronico e vendita telematica di servizi finanziari: prime considerazioni dopo la direttiva comunitaria n.º 31/2000, en *Diritto e pratica tributaria*, Marzo- Abril, Vol. LXXII, n.º 2, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Italia, 2000, p. 268. El Informe de la Comisión sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, p. 200, reconoce que, la nueva realidad del comercio electrónico, presenta novedades radicales con respecto al comercio tradicional, por lo que recomienda (n.º 42) que: “*Ha de regularse tributariamente el comercio electrónico, teniendo en cuenta sus especificidades.*”

²⁶ Antonio Uricchio, y Giorgi, M., *Ibidém.* p. 269. En este sentido se puede citar el estudio realizado por Amparo, De Lara Pérez, *Un apunte sobre la fiscalidad del comercio electrónico*, DOC. n.º 10/02, Instituto de Estudios Fiscales, España.2001.

El planteamiento del estudio es “*ver si se puede aplicar al comercio electrónico los impuestos existentes en la Unión Europea en general, y en particular en España.*” Al finalizar su investigación concluye que se deberían dar “*retoques*” a la fiscalidad en el comercio electrónico en la legislación de la Unión Europea, en especial en materia de IVA. Amparo, De Lara Pérez, op. cit. p. 17.

Las XXIII (2006) Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Córdoba Argentina, en cuanto al tema II: “Aspectos impositivos del comercio electrónico”, en la recomendación n.º 9 exponen que: “*El estudio de la tributación al comercio electrónico debería realizarse sin preconceptos que atentaren la asepsia de la labor científica. En tal sentido, correspondería evaluar todas aquellas eventuales soluciones alternativas de tributación sobre el comercio electrónico, incluyendo aquellas basadas en argumentos pragmáticos.*”

“Se debería analizar la conveniencia de incorporar en las respectivas legislaciones internas provisiones normativas relativas al tratamiento impositivo del comercio electrónico directo; tanto para la imposición directa como indirecta, lo cual debería llevar, por ende, a redefinir en los convenios internacionales los conceptos de fuente y de residencia, preservando las potestades tributarias de los Estados fuente.”

Al momento de la realización de este estudio, se observa que no existe consenso en la doctrina para enfrentar los desafíos que el comercio electrónico plantea a las actuales instituciones del Derecho Tributario, se mantiene la división, entre quienes sostienen que la solución es crear nuevas instituciones en el Derecho Tributario y, los que proponen simplemente iniciar una tarea de adaptación del sistema tributario existente a las nuevas oportunidades de negocios generadas con el apareamiento del Internet.

De una manera ilustrativa, y para efectos de este trabajo hemos clasificado en -un número limitado de- tres las novedades y desafíos que el comercio electrónico plantea a los sistemas tributarios actuales²⁷: 1) Desmaterialización de la actividad de la empresa, bienes y productos; 2) Deslocalización de la actividad económica; 3) Desintermediación; y otros tantos desafíos²⁸ no menos importantes que no abordaremos en este trabajo (en consideración a la extensión del mismo).²⁹

1.2.1. Desmaterialización

²⁷ Rafael, Olivier Cuello, *Tributación del Comercio Electrónico*, op. cit. p. 19. Como los principales problemas tributarios del comercio electrónico resalta los siguientes: la deslocalización de las operaciones realizadas, la calificación de rentas obtenidas del comercio electrónico y el control de las distintas administraciones tributaria de las operaciones que se realizan en la red.

Amparo, De Lara Pérez, op. cit. p. 6. Destaca los siguientes problemas: la dificultad para el reconocimiento de los agentes que participan en el comercio a través de Internet, la dificultad de la calificación de operaciones y rentas obtenidas y el establecimiento del lugar donde se realiza la transacción.

²⁸ La transnacionalidad, su estructura de red abierta, la no fijeza del intercambio y de la estructura descentralizada han llevado a pensar que la Red como un “lugar ausente de orden jurídico”. César, García Novoa, “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (I)”, en *Quincena Fiscal*, septiembre 2001, N° 15, España, p. 11.

²⁹ César, García Novoa, “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (I)”, op. cit., p. 10. Este autor plantea que la deslocalización de la actividad económica, la desintermediación, la desmaterialización de bienes y productos son “*las principales innovaciones del comercio electrónico con relación a las formas tradicionales de tráfico de bienes y servicios (...)*”

En el mismo sentido opina Ilaria, Cherchi, “Il commercio elettronico in Italia”, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo II, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires Argentina, 2006. p. 208 Nota a pie 11.

El Derecho se ha servido de la tecnología para proseguir objetivos de progreso económico y seguridad de tráfico de bienes.³⁰ La tecnología ha producido la desmaterialización³¹ de los documentos en soporte de papel y de ciertos bienes ahora digitalizados, dando nacimiento a nuevos bienes: software, banco de datos, nombres de dominio, etc.

La digitalización presenta enormes ventajas³² y consecuencias importantes, cambia el panorama y los conceptos transformando radicalmente la naturaleza de los mercados de trabajo, ya que ahora se trabaja con más bit y menos con átomos.³³ Hay que considerar también que existe la probabilidad de que “(...) *la revolución digital cambie el modo de distribuir el mismo producto o productos aparentemente similares (...)*”³⁴ por otros que se extraen directamente del Internet.

Así por ejemplo, los libros digitales, sustituirían a los libros que se distribuyen en las librerías en formato de papel. La era digital revoluciona la forma de hacer negocios, los productos de contenido material migran a formato digital.

En aplicación del *principio de neutralidad*, al Derecho tributario le “*corresponde gravar de igual manera las diferentes modalidades que sirven para satisfacer las mismas necesidades (...)*”³⁵. Por distintas razones, parece ser, que el comercio electrónico, dificulta

³⁰ Giovanni, Pascuzzi, *Il diritto dell'era digitale, Tecnologie informatiche e regole privatistiche*, Società Editrice il Mulino, Italia, 2002, p. 88.

El autor dedica el capítulo tercero de su libro a un estudio de la desmaterialización de los documentos financieros concluyendo que ahora se da un fenómeno particular con la incorporación de nuevas tecnologías en el tratamiento de documentos de crédito, se ha pasado de las “*anotaciones contables al mundo del bit.*” Giovanni, Pascuzzi, op. cit. p. 93.

³¹ Antes que hablar de una desmaterialización, pensamos que es más adecuado una digitalización de bienes que antes se encontraban en soporte físico y además una creación de nuevos bienes que por medio de adelantos electrónicos incorporan datos que solo pueden ser leídos con ayuda de un sistema informático. Una de las características de la economía moderna es la pérdida de la materialidad de estos nuevos bienes.

³² En la distribución de información y corrección de datos, comprime la información, facilita nuevos productos y servicios, mejora y posibilita la fabricación de equipos electrónicos cada día más sofisticados. Nicholas Negroponte, *El mundo digital*, Ediciones B. S. A., Barcelona, 1995. p. 30

³³ Nicholas Negroponte, Op. cit. p. 269. En este libro el autor habla sobre como la sociedad actualmente cambia del “mundo de los átomos” que componen las cosas físicas, al “mundo de los bit” que forman los bienes digitalizados y todo lo que tiene que ver con la informática y la electrónica.

³⁴ Mclure, Charles, Jr. y Corabi, Giampaolo, op. cit. p. 19.

³⁵ Mclure, Charles, Jr. y Corabi, Giampaolo, op. cit. p. 28.

alcanzar esta igualdad, en el tratamiento de sus operaciones con otras similares que se desarrollan en el comercio tradicional.

La actividad habitualmente desarrollada por la empresa se ha distinguido por su carácter material, fabricación de bienes y la prestación física de servicios. En el “*comercio electrónico la realidad se convierte en virtualidad*”³⁶, en consecuencia se produce una desmaterialización de la actividad de la empresa.

Las operaciones desarrolladas pueden ser *on line* y *off line*³⁷, en este último caso la desmaterialización de la actividad concluye en la fase de realización del negocio, puesto que la entrega se hará por los medios tradicionalmente conocidos.³⁸

El comercio electrónico y el uso de las nuevas tecnologías hacen que los criterios utilizados para la construcción de los impuestos, entren en discusión. Mismos que han considerado el predominio de “*una economía de producción de bienes sobre una economía de producción de servicios, el concepto de contribuyente usufructuario de las ventajas o de los servicios ofertados*”,³⁹ impuestos personales fundados sobre la progresividad, valoración de la capacidad contributiva, calificación de las operaciones de cesión de bienes o prestación de servicios.

³⁶ “*la realtà diventa virtuale*”. Adonino, Pietro, “L’avvento del commercio elettronico e le conseguenze sull’ordinamento tributario internazionale quale fattore emblematico della rilevanza della fiscalità ai degli equilibri politico economico su cui si fonda l’ordine internazionale”, op. cit. p. 628.

³⁷ *On line* es una forma de comercio directo, las transacciones, el pago y el bien o servicio se reciben vía electrónica.

Off line, es una forma de comercio indirecto que busca el apoyo de las nuevas tecnologías para desarrollar ventas, se utiliza la red como medio de promoción, publicidad o información de productos, que se compran y entregan en forma tradicional.

La definición de comercio electrónico como: “*toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, a través de redes electrónicas de información*” que se encuentra en la Disposición General Novena de la LCEE, incluye dentro de este concepto las operaciones *on line* y *off line*, al igual que la LSSI española en el anexo letra h).

³⁸ Adonino, Pietro, “L’avvento del commercio elettronico e le conseguenze sull’ordinamento tributario internazionale quale fattore emblematico della rilevanza della fiscalità ai degli equilibri politico economico su cui si fonda l’ordine internazionale”, op. cit. p. 628.

³⁹ “(...) un’economia a produzione di beni su di un’economia a produzione di servizi, il concetto di contribuyente usufruttore dei vantaggi o dei servizi offerti (...)” Pietro, Adonino, “L’avvento del commercio elettronico e le conseguenze sull’ordinamento tributario internazionale quale fattore emblematico della rilevanza della fiscalità ai degli equilibri politico economico su cui si fonda l’ordine internazionale”, Op. cit. p. 629.

La nueva era digital⁴⁰ se caracteriza por la “*desmaterialización de las riquezas*”, la nueva producción de las empresas son bienes intangibles y virtuales, Internet es un espacio donde se desarrollan “*formas de riqueza*” de diversa naturaleza de la tradicional,⁴¹ cambiando así uno de los paradigmas -materialidad- en los cuales se construyó el Derecho Tributario vigente.

1.2.2. Deslocalización de la actividad económica

En la actualidad los paradigmas sobre los cuales se han construido los supuestos de derecho parecen no adaptarse a la era digital.⁴² La distancia geográfica y las fronteras de los países han dejado de ser un impedimento para la comunicación y el desarrollo de las actividades de las personas. La Internet ofrece la posibilidad de alcanzar mercados nuevos y distantes.

El desarrollo de un medio de comunicación como la Internet, genera la dificultad de identificación entre las actividades jurídicamente relevantes desarrolladas en la red y su localización física⁴³. GRECO sostiene que: “*La informática está haciendo surgir un nuevo tipo de movilidad de los agentes económicos.*”⁴⁴ Quienes consumen bienes o servicios que se negocian *on line*⁴⁵ son personas que pueden encontrarse en cualquier parte del mundo⁴⁶,

⁴⁰ Una clasificación de la historia desde el punto de vista de la comunicación es la siguiente: 1.- Primera fase, “pre impresión”, periodo anterior a la invención de la imprenta; 2.- Segunda fase, “impresión o preeléctrica” se inicia con la invención de la imprenta; 3.- Tercera fase, “eléctrica o analógica”; 4.- La última fase es la era digital. En la obra se analiza detalladamente como se realizaban las actividades de intercambio de conocimiento y comercio que caracterizan a cada una de las fases. Mclure, Charles, Jr. y Corabi, Giampaolo, op. cit. pp. 7-17

⁴¹ Antonio, Uricchio, “Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta “bix tax”. Prospettive di riforma della fiscalità di Internet”, en *Revista di Diritti Tributario Internazionale*, Università degli studi di Roma “La Sapienza”, Dipartimento di Teoria dello stato, De Agostini Professionale, N° 1, Año 2005, Enero – Abril, Italia, pp. 91- 93.

⁴² Giovanni, Pascuzzi, op. cit. p. 174.

⁴³ “Los bit no tienen fronteras” en la medida que crece el mundo digital Nicholas, Negroponte, op.cit. p. 276.

⁴⁴ Marco Aurelio, Greco, “Aspectos Tributarios Do Comércio Eletrônico”, en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Ciudad de Buenos Aires, 2003, p. 873.

⁴⁵ Cuando se hace referencia a comercio electrónico en este trabajo, mayoritariamente me refiero al supuesto de las operaciones *on line*, que involucran el territorio de más de un Estado, que son las que presentan dificultad para el tratamiento fiscal internacional por su componente de extranjería.

⁴⁶ La Internet, no limita su presencia al territorio de un solo estado, su alcance es mundial, rompe la idea tradicional de mercado estatal o local, sus ofertas y transacciones pueden llegar a distintas regiones del planeta, involucrando a varios estados. David, Elvira Benito, “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, op. cit. pp. 8- 9

rompiendo así con el esquema tradicional de producción distribución y consumo, “cambiando los paradigmas clásicos de los negocios y de la economía”⁴⁷. En este sentido

PASCUZZI anota que:

“El advenimiento de la red global está destruyendo la unión entre localización geográfica y: 1) el poder de los gobiernos locales de afirmar el control sobre el comportamiento mantenido en la red; 2) el efecto de los comportamientos tenidos en la red sobre los individuos y las cosas; 3) la legitimación del esfuerzo del poder territorial soberano de poder regular efectivamente la aplicación de reglas al fenómeno global...”⁴⁸

Una de las características de la sociedad moderna es el número de transacciones que se realizan y el alto nivel de especialización de las mismas (negociaciones en bolsa), frente a la sociedad del pasado. Las nuevas tecnologías disponibles y las ideas del comercio moderno han creado un nuevo modo de organizar los procesos de producción. La nueva teoría del crecimiento económico ya no se basa únicamente en factores reales (trabajo, capital), sino en intangibles (institucionalidad de un país). El crecimiento de la economía de un país requiere de factores de producción, nuevas ideas y nuevas tecnologías.⁴⁹

La red global está destruyendo la unión entre localización geográfica y realización de una actividad, difícilmente un Estado puede tener un control sobre el comportamiento de los individuos y el tratamiento de los bienes en la red, el poder del Estado en ejercicio de su soberanía apenas puede ser ejercido frente a un fenómeno global.⁵⁰

El comercio electrónico al desarrollarse en un espacio sin fronteras. Por el carácter “no territorial” de la red⁵¹ se ha producido una “desterritorialización”⁵² de las

⁴⁷ Cita original en inglés: “changing classic business and economic paradigms”, tomada del documento, “A Framework for Global Electronic Commerce”, The White House, July 1, 1997, <http://www.technology.gov/digeconomy/framewrk.htm>. Citado por Giuseppe, Corasaniti, op. cit., p. 608.

⁴⁸ Giovanni, Pascuzzi, op. cit. p. 174. Tomado por el autor de Johnson Post, Law And Borders. The Rise of Law in Cyberspace, in Stan. L. Rev. 1996, n. 48, p. 1367.

⁴⁹ Vito, Tanzi, “Imposte, transazioni e crescita economica”, op. cit. p. 15.

⁵⁰ Giovanni, Pascuzzi, op. cit. p. 174.

⁵¹ Giovanni, Pascuzzi, op. cit. p. 174.

⁵² Claudio, Sacchetto, “El Principio de Territorialidad”, en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Ciudad de Buenos Aires, 2003, p. 56.

Para el mismo fenómeno se habla también de “deslocalización”, Giuseppe, Corasaniti, op. cit. p. 608.

transacciones realizadas en el mercado tradicional; Internet rompe con la idea de territorio. Una de las principales dificultades que plantea a la tributación, es la del lugar donde se realiza la operación económica.

Toda forma de tributación ha exigido un tipo de presencia fija para que el sujeto pasivo se someta a la jurisdicción de un Estado⁵³. El principio de *territorialidad*⁵⁴ ha sido un concepto muy estudiado por el Derecho tributario internacional, el mismo que se ha cerrado a la dicotomía *fuerza o residencia*, hoy se encuentra en crisis⁵⁵ por el inicio de una era cibernética, “*preludio de una nueva etapa de fiscalidad internacional.*”⁵⁶

La ausencia de normativa que regule el tema de la imposición directa en las rentas empresariales en las operaciones de comercio electrónico internacional, hace difícil el ejercicio de la potestad tributaria, puesto que la realidad que muestran estas transacciones dificulta la aplicación de la soberanía fiscal del Estado de origen de la renta, en relación con el Estado de domicilio de la sociedad.

“*Al mismo tiempo estas transacciones*” se desarrollan en “*mercados globalizados y deslocalizados*”, mejor dicho en un mercado que trasciende la frontera de los Estados. En

En la actualidad el mundo se presenta dividido en Estados, cada uno ejerce su soberanía, sobre un territorio determinado y una sociedad.

⁵³ En la actualidad los sistemas tributarios se fundamentan en “*términos de estricta territorialidad, sin que en principio sean admisibles situaciones de personalización en el gravamen obtenido por la renta de no residentes. Sin embargo, nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR) introduce un tratamiento personalizado de este concepto.*” Ignacio, Cruz Padial, “La actividad económica en Internet: implicaciones y consecuencias tributarias” en *Gaceta Fiscal*, Nº 189, julio – agosto, España, p. 176.

⁵⁴ “*Consideración especial en que se toman las cosas en cuanto están dentro del territorio de un Estado.*”, http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=territorialidad, Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española en su edición vigésima tercera.

⁵⁵ Antonio, Tomassini A. y Agostino Tortona, “*Stabile organizzazione ed esterovestizione nel commercio elettronico*”, en *Il fisco*, fascículo 1, Nº 28/ 2006 de 10 de julio de 2006, De agostini professionale, Roma, p. 4334. Habla de erosión de los principios sobre los cuales se ejerce la soberanía fiscal del Estado.

⁵⁶ Claudio, Sacchetto, “El Principio de Territorialidad”, en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Ciudad de Buenos Aires, 2003, p. 45.

El tema de investigación es un problema de Fiscalidad internacional, debido a que las actividades que se desarrollan en el comercio electrónico no tiene fronteras, su escenario es un mercado globalizado.

Erika, Mann, op. cit. p. 6. Considera que “*(...) el comercio electrónico es esencialmente mundial por su naturaleza y contribuirá así a la actual mundialización de la economía (...)*”

consecuencia resulta difícil la aplicación de la legislación de un solo país ante operaciones tan complejas.⁵⁷

1.2.3. Desintermediación

Los mercados electrónicos ofrecen una amplia gama de oportunidades de *hacer negocios* : subastas en línea, portales de productos y servicios, entretenimiento interactivo, e-learning, servicios financieros, compra de tiquetes aéreos, reservas de coches, alquiler de hoteles, informaciones de salud, software, música, vídeo, juegos, noticias, e-books, etc. El comercio electrónico es una nueva manera de adquirir bienes y servicios que brinda muchas ventajas a los consumidores, tales como: gozar de una mayor información, la posibilidad de comparar los precios y ayuda al cliente. Muchas veces resulta más barato comprar en línea tomando en consideración también el tiempo y el traslado que nos ahorramos.

Internet es hoy una realidad que está cambiando los negocios a nivel local, nacional y mundial. Su uso más difundido está orientado a la publicidad y a las ventas. Como herramienta de comunicación potencializa el desarrollo del comercio, mejora los procesos productivos, crea “bienes” que se negocian y distribuyen en la red, todo como resultado de la aplicación de las nuevas tecnologías de las comunicaciones.⁵⁸

El comercio electrónico, facilita los procesos de producción y distribución de bienes y servicios, manejo de la información. El consumidor en la red puede saltarse muchos pasos evitando los sistemas convencionales de comercialización y los intermediarios innecesarios, simplificándolo todo.⁵⁹

⁵⁷ Antonio Uricchio, y Giorgi, M., op. cit. p. 265.

⁵⁸ OCDE, Tax Policy Studies, Chapter 1. Background: the emergente of the new business models, en *E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*, nº 10, París, 2005, p. 73.

⁵⁹ Otros afirman que Internet, crea nuevos intermediarios puesto que para el ejercicio de las actividades del comercio electrónico, es necesario la mediación de empresas de tecnología que ofrecen su plataforma de servicios. Eduardo, Gracia Espinar, “Aspectos Fiscales de Internet: Hacia una Tributación Transfronteriza” en VV. AA. (Director Pablo García Mexía), Pablo, *Principios de Derecho de Internet*, Segunda ed, Tirant lo blanch, España, 2005, p. 487.

Los sitios Web incrementa la ocasión de desarrollar y perfeccionar el diálogo entre productores y consumidores, corrigiendo así la calidad de los productos, el servicio pre-venta y postventa; además, tiene la capacidad de mejorar la competitividad y la apertura de nuevas oportunidades de negocio. Observando la dinámica del mercado en Internet se abre la puerta a nuevas opciones de consumo, y se crea oportunidades de empleo, en sectores tradicionales y nuevos.⁶⁰

Las facilidades de negocios en la red, al reducir la distancia entre el productor de bienes o servicios, con frecuencia muchas veces abarata los costos para las adquisiciones que realizan los consumidores. La red ofrece a los consumidores un nuevo canal de información de productos y servicios, y se constituye en un ambiente propicio para dinamizar los negocios tradicionales y nuevos, para los productores es un nuevo canal de distribución.

Con un sitio Web una empresa puede proveer de productos a bajo costo, lo cual es muy conveniente para los consumidores. Ahora se ofrecen productos fabricados bajo pedido del usuario de acuerdo con sus necesidades. Muchas funciones de la empresa pueden ser automatizadas (inventario, almacenamiento) al realizarse por medio de la Internet, lo que puede hacer que pequeñas empresas opten por el comercio electrónico, dejando de lado los canales tradicionales de comercialización de productos y servicios.

Las nuevas tecnologías de información crean y facilitan las oportunidades de negocio para las sociedades tradicionales, así como para las empresas de alta tecnología, y para las empresas en todas las economías. Ha cambiado la necesidad del cara a cara de las ventas y servicios que se ha venido realizando tradicionalmente.⁶¹

En resumen, la desintermediación, es un fenómeno por el cual pierden peso o desaparecen *los mayoristas, minoristas y agentes*, en las operaciones que se realizan en el

⁶⁰ Erika, Mann op. cit. pp. 6-7

⁶¹ OCDE, Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 24.

comercio electrónico, lo que hace difícil el seguimiento y control por parte de la administración tributaria.⁶²

La desmaterialización, la deslocalización y la desintermediación típicas del comercio *on line* ponen una dura prueba a la aplicación a los principios del ordenamiento tributario vigente, especialmente a lo que se refiere a la residencia de la sociedad, la noción de EP y las reglas de repartición de renta entre el EP y la casa matriz contenidas en el MC OCDE.

1.3. Internet e imposición directa

1.3.1. Influencia de la globalización e Internet en los sistemas tributarios actuales

La globalización junto con la transmisión de tecnologías y el desarrollo de las comunicaciones ha generado un cambio en lo que conocíamos como comercio internacional tradicional⁶³, intensificando el intercambio de transacciones comerciales (bienes servicios flujos de inversión y de capital).⁶⁴

La globalización es un fenómeno muy amplio, “*ha supuesto una nueva concepción en las relaciones jurídicas, especialmente el comercio*”⁶⁵, misma que afecta diversas facetas de la vida humana, entre otras: la cultural, la educación, la economía, esta última “*posee su reflejo en el ámbito tributario*”⁶⁶

La política tributaria en un escenario globalizado cambia, puesto que la revolución en la economía dicta los principios a seguir. Así se menciona que el Derecho Tributario en los años 70 se desarrolla de acuerdo al *principio de la equidad*, y luego el mismo es

⁶² Vicente, Durán Rodríguez, “Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones”, en (Fernando, Serrano Antón,) *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, España, 2005, p 735.

⁶³ Juan José, Segura Andueza, “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”, *Cuadernos de Formación*, Instituto de Estudios Fiscales, Colaboración 15/07, Vol. 3/2007. Se encuentra sobre la dirección electrónica: www.ief.es/Publicaciones/Revistas/Cuadernos/Vol_3_07.pdf España, 2007.

⁶⁴ José Manuel, Calderón Carrero, *La incidencia de la Globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*, Instituto de Estudios Fiscales, Documentos nº 20/06, España, p. 5.

⁶⁵ David, Elvira Benito, “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, op. cit. p. 8.

⁶⁶ José Manuel, Calderón Carrero, *La incidencia de la Globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*, op. cit, p. 5.

aventajado por otro, el *de la eficiencia* que dicta las orientaciones de los actuales sistemas tributarios.

Las operaciones económicas están sujetas a una normativa fiscal específica, que pretende *“someter a gravamen los diferentes hechos imposables que se produzcan en el desarrollo del tráfico económico, y por tanto ha de ajustarse a la naturaleza de las operaciones que se someten a gravamen.”*⁶⁷

Tradicionalmente, la normativa fiscal de los países ha sido diseñada sobre el supuesto de economías cerradas; donde los intercambios económicos y, sobre todo, las inversiones empresariales se realizaban dentro de los límites del país. Para VALLEJO CHAMORRO y GUTIÉRREZ LOUSA: *“El fenómeno de internacionalización de los flujos financieros ha planteado un nuevo escenario de inversiones financieras internacionales (inversiones de residentes en el exterior, e inversiones de no residentes en el interior de dichas economías)”* cuya regulación no estaba prevista en las legislaciones nacionales.⁶⁸

El nuevo modelo de economía abierta tiene su particular problemática, *“por un lado la generalización de las inversiones transnacionales y de la empresa transnacional como elemento subjetivo de las relaciones económicas, y por otro, el mantenimiento de las soberanías fiscales nacionales.”*⁶⁹

Al echar un vistazo a los conceptos en los que se fundamentan los sistemas u ordenamientos tributarios actuales se puede concluir que *“fueron formulados en y para un mundo, que en buena medida, ha dejado de existir.”*⁷⁰ Pensados para una *“economía de*

⁶⁷ José María, Vallejo Chamorro y Manuel, Gutiérrez Lousa, José María, Vallejo Chamorro y Manuel, Gutiérrez Lousa, *Los Convenios para Evitar la Doble Imposición: Análisis de sus Ventajas e Inconvenientes*, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. nº 6/02, p. 15.

⁶⁸ José María, Vallejo Chamorro y Manuel, Gutiérrez Lousa, op. cit. p. 19.

⁶⁹ José María, Vallejo Chamorro y Manuel, Gutiérrez Lousa, op. cit. p. 17.

⁷⁰ En el contexto donde la economía estaba controlada y limitada por el Estado, sin previsión de los actuales movimientos de capital e inversión de un país a otro. *“Con comunicaciones relativamente lentas. Como regla, se requería presencia física para realizar actividades empresariales en otro país. Los activos*

*ladrillo” y cemento, con un perfil distinto para desarrollarse en las “tradicionales plazas de mercado”, cuando en la actualidad nos encontramos ante una “economía virtual en la que las categorías geográficas consolidadas y las categorías de rentas vienen oscurecidas de las nuevas tecnologías y de los nuevos modelos comerciales.”*⁷¹

Una opinión mucho más crítica sobre el fenómeno de la globalización y su enorme influencia en el ejercicio de la soberanía de los Estados es la que exponen VALLEJO CHAMORRO y GUTIÉRREZ LOUSA:

*“La globalización supone un escenario en el que las fronteras se han ido difuminando hasta casi desaparecer, y en el que los países, que hasta ahora disponían de una jurisdicción nacional propia sobre la que podían actuar a través del desarrollo de políticas públicas, se han convertido en una suerte de reinos de taifas que, manteniendo la soberanía para actuar sobre su territorio, asisten con impotencia a un desarrollo económico internacional que tiene vida propia y sobre el que de forma muy somera pueden actuar. En otras palabras, los estados han dejado de ser sujetos activos de los grandes acontecimientos económicos, políticos y sociales, para convertirse, en cierto modo, en espectadores pasivos de todo aquello que hasta hace poco controlaban.”*⁷²

El desarrollo del comercio electrónico con todas sus características⁷³ junto con el proceso de globalización *“han sido descritos como la cuestión fiscal más importante del siglo XXI”*.⁷⁴

El fenómeno de la globalización en las dos últimas décadas del siglo XX, ha marcado la intervención del Estado. Actualmente *“la territorialidad ya no tiene el significado que tuvo en un sistema internacional exclusivamente interestatal, (...)”*,⁷⁵ lo

intangibles eran de escasa importancia.” José Manuel, Calderón Carrero, *La incidencia de la Globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*, op. cit., p. 5.

⁷¹ Luc, Hinnekens, “Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all’origine e in particolare sui paradigmi di determinazione dei profitti senza favoritismi commerciali”, en *Revista di Diritti Tributario Internazionale*, Università degli studi di Roma “La Sapienza”, Dipartimento di Teoria dello stato, De Agostini Professionale, n° 2, Año 2001, Mayo- Agosto, Italia, p. 9.

⁷² José María, Vallejo Chamorro y Manuel, Gutiérrez Lousa, op. cit. p. 6

⁷³ Novedad, cambios acelerados sustentados en los avances tecnológicos del sector de las telecomunicaciones, flexibilidad, instantaneidad, posibilidad de desarrollo en un entorno mundial, anonimato, desaparición de intermediarios. Luc, Hinnekens, “Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all’origine e in particolare sui paradigmi di determinazione dei profitti senza favoritismi commerciali”, op. cit. p. 9.

⁷⁴ Luc, Hinnekens, “Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all’origine e in particolare sui paradigmi di determinazione dei profitti senza favoritismi commerciali”, op. cit., p. 9.

⁷⁵ Caterina, García Segura, en el “Prólogo” (autor Josep Ibáñez *El control de Internet, poder y autoridad en los mercados electrónico*, España, 2005, p. 13.

que merece ser analizado con atención en el planteamiento de las reglas del Derecho Tributario.

1.3.2. Criterio de sujeción a la potestad impositiva

La sociedad (fraccionaria y pluralitaria) de nuestro tiempo está constituido por diversos Estados, en principio cada uno ejerce la soberanía dentro de su territorio de una forma ilimitada.

La soberanía “*es la esencia de esta forma de organización política: es el poder originario, o sea no derivado de algún poder superior, de gobernar un determinado territorio, el original poder de imperio y de mandato, sobre todos los que se encuentran*” en él.⁷⁶

La soberanía fiscal es el “*poder del Estado (de residencia o de fuente) de someter a imposición los supuestos de obtención de rentas.*”⁷⁷ En otras palabras es “*el poder de establecer un sistema impositivo (...)*”⁷⁸ En sus inicios, los modelos tributarios acogidos por los países, han sido adoptados bajo un criterio de *economías cerradas*, donde se defiende la tributación.

El poder del Estado de establecer tributos se entiende en una doble perspectiva: a) En el plano interno, relación entre Estado y contribuyente, es la potestad de crear impuestos dentro de su territorio; b) En el plano externo, relación entre los diferentes Estados independientes de adoptar su régimen impositivo propio.⁷⁹

En principio las normas tributarias obligan dentro del territorio del Estado. La doctrina diferencia entre eficacia de la ley en el espacio –“*límites espaciales en los que la norma puede producir efectos*”- y extensión de la ley –“*localización espacial de los hechos*”

⁷⁶ Giovanni, Pascuzzi, op. cit. p. 173, Cita a Galgano, *Diritto privato*, Padova, 4a ed., 1978, p. 14.

⁷⁷ Joan, Hortalà I Vallvè, y otros, *La fisc@lidad del comercio electrónico*, Ed. CISS S.A., Valencia, 2000, p. 105.

⁷⁸ Ignacio, Cruz Padiál, *La obtención y el gravamen de la renta de las entidades no residentes. Fundamentos y antecedentes*, Universidad de Málaga, España, 2003. p. 35.

⁷⁹ Joan, Hortalà I Vallvè, y otros, *La fisc@lidad del comercio electrónico*, op. cit., p. 105.

imponibles y del tributo”-. La “*eficacia territorial de la Ley define ámbitos espaciales precisos y determinados*”, siendo un “*problema de exclusiva naturaleza jurídica*”; mientras que la *extensión* de la Ley, “*define los criterios en base a los cuales un cierto presupuesto de hecho puede ser objeto de normas internas*”, respondiendo a un criterio jurídico político, ya que se debe decidir si un hecho acaecido fuera del territorio puede ser sujeto a imposición por la norma nacional.⁸⁰

El Código Orgánico Tributario ecuatoriano, en el Art. 11 con respecto a la eficacia de la ley en el espacio dice: “*Artículo 11.- Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.*”

La potestad de imposición es un atributo propio de la soberanía del Estado.⁸¹ En ejercicio del “*poder tributario*” el Estado grava lo que considera “*justo y prudente*”,⁸² los sistemas tributarios actuales se asientan sobre el principio de capacidad económica.⁸³

Las normas tributarias pueden ser elaboradas de tal forma que atraen hechos realizados en el territorio de otro Estado, pero que de algún modo se relacionan con su soberanía fiscal, este efecto es conocido como la “*ultraterritorialidad*” de las normas tributarias, ya que los límites territoriales de un Estado no impiden que este pueda someter a su jurisdicción actos y hechos realizados fuera de su territorio.⁸⁴ El diseño de la política

⁸⁰ Carlos, López Espadafor, Ma., “Los criterios de sujeción a las normas tributarias ante la nueva Ley General Tributaria”, en *Revista española de Derecho Financiero*, Thomson Civitas, España, n° 121, enero-marzo 2004, pp.11-13.

⁸¹ Actualmente la doctrina jurídica ha roto con la idea tradicionalmente consagrada de que la potestad tributaria se fundamenta en la soberanía. César, Albiña García-Quintana, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Tecnos, Segunda Edición, España, 1992, p. 692. Nota a pie de página n° 2.

⁸² Fernando, Serrano Antón, *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*, op. cit., p. 8.

⁸³ “*La fuente y el fundamento del impuesto radica, precisamente, en la capacidad económica o de pago (...) se presenta como el más valioso soporte de la equidad en la distribución de los impuestos.*” César, Albiña García-Quintana, op. cit., p. 66.

⁸⁴ Joan, Hortalà I Vallvè, y otros, op. cit., p. 106.

tributaria puede manejar elementos extranjeros con relación a su ámbito de poder de imposición lo que da origen a conflictos o relación con otras administraciones fiscales.

La imposición directa⁸⁵ en materia de comercio electrónico, es una cuestión jurídica que se funda en la idea de soberanía fiscal de los Estados, donde el ámbito espacial de su territorio constituye su límite geográfico, pero muchas veces este límite se extiende fuera del territorio del Estado cuando los beneficios provienen de rentas obtenidas fuera del mismo.⁸⁶

El ejercicio de la potestad tributaria, luego de la soberanía fiscal de los Estados en relación a las operaciones de comercio electrónico “*es extremadamente complejo*”, pues en relación a los principios tradicionales de imposición de renta “*en los cuales se inspiran los diferentes ordenamientos no es fácil de aplicar.*”⁸⁷

1.3.2.1 Internet y los Puntos de conexión

Es un principio consolidado que para que el Estado pueda ejercer su potestad impositiva, se debe presentar una “*conexión suficiente*”, entre el ordenamiento y el contribuyente que realiza operaciones potencialmente imponibles en un determinado ordenamiento, lo que ha dado como resultado a la definición de criterios de imposición de la territorialidad⁸⁸, la ciudadanía y la residencia. Estos criterios expresan una pertenencia política-económica al Estado y no solo territorial.⁸⁹

⁸⁵ Al hablar de imposición directa al igual que en el Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, p. 399 “(...) *nos estamos refiriendo fundamentalmente a los impuestos que gravan la renta y el patrimonio de las personas físicas y entidades jurídicas.*”

⁸⁶ Giuseppe, Corasaniti, op. cit., p. 611.

⁸⁷ Pietro, Adonino, “L’avvento del commercio elettronico e le conseguenze sull’ordinamento tributario internazionale quale fattore emblematico della rilevanza della fiscalità ai degli equilibri politico economico su cui si fonda l’ordine internazionale”, op. cit. p. 627. Las dificultades que se presentan en el comercio electrónico en cuanto a los puntos de conexión tradicionales son: (“*collegamento personale dal soggetto*”) vínculo personal del sujeto, y la utilización de la producción en la fuente en relación a la localización de un punto geográfico en el territorio (“*collegamento della fonte produttive del reddito con il territorio soggetto alla sovranità dello Stato*”) Pietro, Adonino, “L’avvento del commercio elettronico e le conseguenze sull’ordinamento tributario internazionale quale fattore emblematico della rilevanza della fiscalità ai degli equilibri politico economico su cui si fonda l’ordine internazionale”, op. cit. p. 627

⁸⁸ Los Estados necesitan “*conexión relevante con el territorio*” en ejercicio de su poder de imposición, habitualmente: “*el poder tributario de un Estado se construye, en general, a las personas físicas o jurídicas*

No existe un acuerdo técnico-jurídico generalmente aceptado en temas de distribución de potestad tributaria. Los puntos de conexión del poder tributario se clasifican en: a) Personales⁹⁰ que toman un vínculo relativo al sujeto, se somete a tributación a algunas personas por su condición de residente o nacional; y, b) Reales u objetivos (lugar de producción de rentas) *“atiende a consideraciones de índole económica (...) grava rentas producidas u originadas en su territorio, (...) hay un vínculo con el territorio del gravamen.”*⁹¹

Los principios fundamentales que subyacen en la potestad tributaria de los Estados son: a) La tributación por la renta mundial, *“ejercicio de la soberanía fiscal también sobre las rentas producidas en el extranjero, fuera de su territorio, al existir con el territorio del que es residente o nacional, precisamente un nexo personal”*; y b) La tributación territorial, ejercicio de *“la soberanía fiscal sobre las rentas producidas en su territorio”*.⁹²

En principio la renta se grava en el lugar donde los beneficios empresariales *“generan el valor añadido que merece la recompensa de una renta (...) a partir de superar un umbral determinado de presencia en otro país, lo que se ha denominado «establecimiento permanente».*⁹³

Con la aplicación del EP, se reconoce la existencia de un “vínculo” estable y duradero de una actividad con determinado territorio de un Estado. El “nexo jurídico” que

que posean su nacionalidad y a personas y objetos presentes en su territorio y ha hechos acaecidos en él.” Fernando, Serrano Antón, *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*, op. cit. p. 7

⁸⁹ Giuseppe, Corasaniti, op. cit. p. 611.

⁹⁰ Al inicio en el Derecho Tributario así como en el Derecho Internacional Privado, el criterio de personalidad en relación con la sujeción a las normas de un Estado era la del nacional y después fue cambiado al de residencia. A continuación explica que entre las razones para esta “sustitución” puesto que el criterio de nacionalidad es *“más fácil de evadir”*, además que por vivir en un país tiene que contribuir a la financiación del gasto público. María Mercedes, Castillo Solsona, *La imposición sobre la renta de no residentes en la legislación española, fundamento, evolución histórica y modelo vigente*. Ediciones de la Universidad de Lleida. España. 2001, p. 27.

⁹¹ Fernando, Serrano Antón, *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*, op. cit. p. 8.

⁹² Fernando, Serrano Antón, *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*, op. cit. p. 8.

⁹³ Javier, González Carcedo, op. cit. 31.

permite el ejercicio de la potestad impositiva de los Estados se ha ejercido siempre en función de una presencia física en el territorio donde ejerce su jurisdicción.

En la imposición sobre los residentes en el territorio del Estado, se verifica su presencia por medio de la residencia del contribuyente, en el espacio geográfico donde se ejerce la soberanía, mientras que en la imposición de las rentas transnacionales, el vínculo se asegura por la existencia de un EP⁹⁴ de un no residente.

Si no se cumplen los requisitos de configuración del EP, se entiende que por debajo del *“umbral ni siquiera se entra a considerar el valor que pudiera haberse generado en el país de la fuente: toda renta tributa en el Estado de residencia del perceptor.”*⁹⁵

Un fenómeno como el comercio electrónico en Internet *“afecta la distribución mundial del poder y de la riqueza”*⁹⁶, siendo una manifestación evidentemente económica, pero también político que ha requerido de la intervención de los Estados quienes le han dado un marco regulatorio funcional, que busca su desarrollo seguro a través del impulso de la firma electrónica, principios del comercio electrónico, responsabilidad de los prestadores de servicios, entre otros.

Estamos asistiendo a un cambio de la realidad sobre la cual fueron elaborados las normas y los institutos jurídicos en relación a las cuales fueron concebidos⁹⁷, el comercio electrónico mueve grandes recursos en la economía, son muchas las empresas que negocian en Internet o que directa o indirectamente se ven influenciadas por esta nueva formas de hacer negocios, las que a veces no son alcanzadas por las normas de imposición de los Estados.

⁹⁴ Ilaria, Cherchi, op. cit. p. 210.

⁹⁵ Javier, González Carcedo, op. cit. p. 31.

⁹⁶ Caterina, García Segura, op. cit. p. 15.

⁹⁷ Pietro, Adonino, “L’avvento del commercio elettronico e le conseguenze sull’ordinamento tributario internazionale quale fattore emblematico della rilevanza della fiscalità ai degli equilibri politico economico su cui si fonda l’ordine internazionale”, op. cit., p. 628.

La desmaterialización, deslocalización y desintermediación de las operaciones que se realizan en el comercio electrónico, ponen en problemas de disciplina a principios tradicionales de la imposición internacional, en particular: la soberanía, la residencia y la territorialidad de la imposición, tanto que nos hacen dudar sobre la existencia de transacciones tasables⁹⁸, bajo la óptica de los sistemas de reglamentación y control fundados en la materialidad de los bienes comercializados entre determinados sujetos, en un determinado lugar y en un preciso momento.⁹⁹

1.3.3. El comercio electrónico en la fiscalidad internacional

Las características que distinguen al comercio electrónico son (entre otras): la transnacionalidad, su estructura de red abierta facilita la intervención de la normativa de más de un Estado; la no fijeza del intercambio y de la estructura, lo que pone en problemas a la concepción del Derecho Tributario actual.

El problema fundamental está en cómo explicar el criterio de soberanía fiscal para los residentes y no residentes de un territorio del Estado en el cual existe cualquier actividad que produce rentas por medio de la red.¹⁰⁰

El reto que suscita el comercio electrónico no sólo para el Derecho Tributario es la “internacionalización” de las actividades que en él se desarrollan¹⁰¹, siendo el carácter transfronterizo una de las principales incidencias en la imposición directa,¹⁰² donde conceptos como la residencia, territorialidad, materialidad, no encuentran sentido en el mundo virtual.¹⁰³

⁹⁸ Ilaria, Cherchi, op. cit. p. 207.

⁹⁹ Ilaria, Cherchi, op. cit. p. 208.

¹⁰⁰ Giuseppe, Corasaniti, op. cit. pp. 611- 612.

¹⁰¹ Juan José, Segura Andueza, op. cit. p. 225.

¹⁰² Eduardo, Gracia Espinar, op. cit. p. 525.

¹⁰³ Antonio, Tomassini A. y Agostino Tortona, op. cit. p.4339.

Las implicaciones que genera el comercio electrónico en la fiscalidad internacional en cuanto a imposición directa, entre otras, son las siguientes¹⁰⁴:

Establecimiento permanente.- Los sistemas tributarios actuales basan el ejercicio de su jurisdicción en criterios personales, referidos a sujetos (domicilio, residencia, nacionalidad) o en criterios territoriales (rentas o lugar de situación de bienes). Generalmente estos principios de tributación internacional están ligados a la presencia física.¹⁰⁵ En principio el EP comprende: sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. Una de las características del comercio electrónico es su movilidad y falta de fijeza, lo que replantea el concepto de lugar fijo de negocios para el EP.

Calificación de Rentas.- La rapidez y la inmaterialidad con las que se desarrollan las transacciones que tienen que ver con el comercio electrónico y en general con los medios telemáticos agravan los problemas de calificación de las distintas rentas que se generan (transmisión de software, imágenes, videos, explotación de licencias, derechos de autor), poniendo de manifiesto “*la debilidad de los métodos actuales.*”¹⁰⁶ La posibilidad de sustituir un soporte físico por una inmaterial que se transmite por un ordenador dificulta la calificación de las rentas, “*(...) bien como cánones, bien como rentas empresariales (...)*”¹⁰⁷

Precios de Transferencia.- Los grupos multinacionales vinculados entre sí, usan las nuevas tecnologías para mejorar su gestión (lo que plantea problemas de cuantificación para atribuir gastos e ingresos). Se ha visto en los últimos años como las bases imponibles sobre las renta de las grandes empresas disminuyen, por diversas razones de orden

¹⁰⁴ Por no ser objeto del presente estudio sino solamente el establecimiento permanente, trataré de explicarlo brevemente con carácter informativo.

¹⁰⁵ Bokobo, Moiche, S., *Los cánones en el régimen tributario de los no residentes sin establecimiento permanente*, Estudios Jurídicos, Instituto de Estudios Fiscales, España, 2004, p. 21.

¹⁰⁶ Ignacio, Cruz Padial, “La actividad económica en Internet: implicaciones y consecuencias tributarias”, op. cit. pp. 173- 182.

¹⁰⁷ Vicente, Durán Rodríguez, op. cit. p. 740.

tributario, por su deslocalización, resultando el beneficio de las empresas en jurisdicciones de baja o nula imposición. En este sentido existen algunos documentos de trabajo sobre la fijación de métodos en la valoración de operaciones vinculadas –precios de transferencia- e intangibilidad de activos. Por ahora, el Comité de Asuntos Fiscales OCDE concluyó que, una vez analizadas las tendencias de los modelos de negocio de comercio electrónico, las reglas existentes son aplicables a la nueva realidad, sin necesidad de especificaciones especiales.¹⁰⁸

¹⁰⁸ Agencia Tributaria Española: <http://www.agenciatributaria.es>

CAPITULO II

2. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN DERECHO TRIBUTARIO

2.1. Antecedentes

El establecimiento permanente (en adelante EP), es una figura compleja en la fiscalidad internacional, es un instrumento de atracción a un territorio del Estado de las rentas producidas por un sujeto no residente en aquel Estado. En el contexto de la globalización y alta tecnología¹⁰⁹, el principio de territorialidad del EP se muestra como una debilidad.¹¹⁰

Su elaboración responde al creciente fenómeno de internacionalización de la economía. En el modelo económico actual, dentro del desarrollo de las empresas y del mundo de los negocios, con más frecuencia se plantea la ampliación del mercado doméstico –local- a la realización de negocios internacionales, fuera del territorio del Estado donde están constituidas.

En el siglo XXI la *ampliación de los negocios internacionales* junto con el desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y comunicación, hacen que este fenómeno ya conocido y ampliamente estudiado tome un nuevo giro. El comercio electrónico, permite que empresas de pequeño y mediano tamaño, puedan realizar negocios a través de una plataforma de negocios en la red agravando, aún más, los problemas que se generan en la tributación de las relaciones económicas transnacionales.

Un EP es un *lugar fijo de negocios*, como tal es un concepto desarrollado en la legislación fiscal y en los tratados hace cerca de 120 y 100 años respectivamente. Es, por

¹⁰⁹ “El comercio electrónico crea problemas sobre la identificación del lugar de producción y sobre la presencia de las circunstancias que evidencian un establecimiento permanente.” Pietro, Adonino, “L’avvento del commercio elettronico e le conseguenze sull’ordinamento tributario internazionale quale fattore emblematico della rilevanza della fiscalità ai degli equilibri politico economico su cui si fonda l’ordine internazionale”, op. cit. p. 628.

¹¹⁰ Giuseppe, Corasaniti, op. cit. Nota a pie n° 26. p. 615.

tanto, un paradigma consolidado,¹¹¹ consecuencia de “*una economía tangible, material, física y fija.*”¹¹² A continuación haremos un breve repaso de los orígenes y la evolución del EP.

2.2. Origen y evolución histórica

2.2.1. Doctrina Alemana

Según estudios en doctrina alemana, su origen se sitúa en el Reglamento industrial Gewerbeordnung de Prusia de 17 de enero de 1845.¹¹³ En este aparece el término “*betriebsstätte*”¹¹⁴ (*lugar de imposición*)¹¹⁵. “*El termino indicaba una localización física fija y una actividad empresarial «visible» en el país de la fuente.*”¹¹⁶

Su concepto ha ido evolucionando desde su aparición en la mitad del siglo XIX, en el Derecho mercantil de Prusia, que lo usó para definir “*el espacio total utilizado en la llevanza de una actividad empresarial.*”¹¹⁷ Luego el *derecho tributario local* lo tomó para “*la sujeción a la imposición sobre las utilidades derivadas de la actividad industrial y comercial de aquellos sujetos que vivían en otros municipios.*”¹¹⁸

Los municipios alemanes en el siglo XIX, fueron introduciendo impuestos directos sobre la renta de los negocios que se establecían en sus ciudades, puesto que cada uno disponía de facultades tributarias diferentes. Para evitar problemas de doble imposición

¹¹¹ Luc, Hinnekens, “Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all’origine e in particolare sui paradigmi di determinazione dei profitti senza favoritismi commerciali”, op. cit. p. 9.

¹¹² Giampaolo, Corabi, “Hacia un concepto comprensivo de establecimiento permanente en la actualidad y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales, en *Impuestos*, España, 2002. p. 243.

¹¹³ David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, op. cit. p. 84.

¹¹⁴ David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, op. cit. p. 84, coincide en el mismo sentido Giampaolo, Corabi, “Hacia un concepto comprensivo de establecimiento permanente en la actualidad y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales, op. cit. p. 244.

¹¹⁵ Francisco Alfredo, García Prats, *El establecimiento permanente. Análisis jurídico- tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996, p. 39.

¹¹⁶ Giampaolo, Corabi, op. cit. p. 244.

¹¹⁷ Francisco Alfredo, García Prats, op. cit. p. 39.

¹¹⁸ Francisco Alfredo, García Prats, op. cit. p. 39.

interna, en el Boletín de legislación federal alemana de 13 de mayo de 1870¹¹⁹, se publica una Ley que pretendía remediar el fenómeno de doble imposición en las relaciones intermunicipales. La expresión acogida para la tributación de impuestos locales intermunicipales, fue *stehendes Gewerbe* “comercio en un lugar fijo de negocios”¹²⁰ (“una actividad con una sede fija de negocios”)¹²¹

“El concepto de establecimiento permanente tal como hoy se lo conoce aparece ya en el artículo 2¹²² apartado 1 de la Ley de urgencia de la Ordenanza local de Prusia, *preußische Kommunalabgaben- Notgesetz*,”¹²³ de 27 de julio de 1885, en esta norma se configura de una forma muy cercana al concepto actual.¹²⁴

2.2.2. Convenios para evitar la doble imposición (CDI)

Su evolución y definición tiene enorme relación con el progreso de las relaciones económicas de los Estados, históricamente la figura nace con una *vocación interna*, que responde a una *necesidad local* (nacional), aparecida a causa de la realización de actividades de negocios de una persona, que no se quedaban limitadas al ámbito de una ciudad, sino que el negociante decidía extenderse a otra localidad. Este fenómeno de *ampliación de fuerzas productivas*, se ha ido agudizando hasta convertirse en transnacionalidad.

¹¹⁹ David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, op. cit. pp. 84-86. No es la única iniciativa legislativa en este sentido, el autor recoge al menos tres más.

¹²⁰ Francisco Alfredo, García Prats, *Ibidem*, p. 39.

¹²¹ Giampaolo, Corabi, op. cit. p. 244.

¹²² “El Art. 2 de la *preußische Kommunalabgaben- Notgesetz*, de 27.07.1885 dice: «La obligación de tributar prevista en el artículo 1 por arrendamiento rústico, negocio o actividades forestales sólo se puede exigir por la Gemeinde, en la que se halle la residencia, sucursal, establecimiento permanente, taller, lugar de venta, o un agente de la empresa, el cual se halle facultado por sí solo para concluir negocios jurídicos en nombre y por cuenta del titular de la empresa o de la sociedad. Las compañías de ferrocarril se hallan sometidas a gravamen en aquellas Gemeinde, en las cuales, se halle la sede de su administración (o bien la sede de los funcionarios públicos competentes), una estación, un establecimiento permanente, fábrica, taller u otro instalación de negocios». David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, op. cit. p. 88. Nota a pie de página 140.

¹²³ David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, op. cit. p. 88.

¹²⁴ David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, op. cit. p. 88.

Los conceptos adoptados a fines del siglo XIX por la doctrina tributaria para la imposición de la renta, generaban un problema de conflicto de intereses entre los Estados. Para aclararlo se plantea “*un criterio clave para asignar las rentas a los diferentes Estados.*”¹²⁵

El Convenio firmado entre el Imperio Austro – Húngaro y Prusia el 21 de junio de 1899, es el primero en materia tributaria internacional para evitar la doble imposición, que recoge la figura del EP¹²⁶.

Fue en la segunda década del siglo XX (1928), cuando el concepto se difunde en el ámbito de la fiscalidad internacional y pasa a ser usado,¹²⁷ a pesar de haberse consagrado ya con anterioridad, como un criterio para determinar la competencia de una “*autoridad administrativa para gravar la realización de una actividad económica realizada por una persona o entidad foránea.*”¹²⁸

2.2.3. Convenios Modelo de la Sociedad de Naciones

¹²⁵ Francisco Alfredo, García Prats, op. cit. p. 41.

¹²⁶ Lo que es afirmado por Francisco Alfredo, García Prats, op. cit. p. 40; y, Fernando, Serrano Antón “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimiento permanente”, en VV. AA. (Dir. Fernando, Serrano Antón,) *Fiscalidad Internacional*, 2da. ed. España: Centro de Estudios Financieros, 2005, p. 149.

¹²⁷ Fernando, Serrano Antón, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimiento permanente”, (pp. 149-188) en VV. AA. (Dir. Fernando, Serrano Antón,) *Fiscalidad Internacional*, 2da. ed. España: Centro de Estudios Financieros, 2005.

¹²⁸ Francisco Alfredo, García Prats, op. cit. p. 40.

El Art. 2, apartado 1 decía: “*«El término lugar fijo de negocios incluye una sucursal organizada, una factoría, un almacén, unas oficinas, un lugar donde los propietarios, los socios, los administradores y otros agentes desarrollan habitualmente su actividad empresarial encaminada a la compra y a la venta de mercaderías o a la puesta en práctica de otro tipo de actividad»*”.Td A. Véase Huston, J. y Williams, L. (1993), *Permanent Establishment: a planning primer*, IBFD, Amsterdam. Citado por Giampaolo, Corabi, op. cit. p. 244.

De este modelo de EP se debe destacar como tempranamente se recoge en esta cláusula la figura del *agente de negocios* dependiente e independiente. Todavía no se llega a una definición de los elementos que constituyen el EP, sino que, simplemente se dibuja un *perfil mínimo* de aplicación: 1) Su uso está destinado a la imposición directa sobre la renta. 2) Todavía no se trabaja con una definición, sino con un listado de ejemplos que constituyen un EP, para fines de imposición en el país de la fuente. 3) Demuestra una profunda conexión entre el territorio del Estado y la producción de rentas. 4) Menciona elementos de configuración **material** (*sucursales, lugares de fabricación, almacenes, comendadores, lugares de compra o venta y otras instalaciones*) y **personal** (*a través de bien la propia empresa, el titular del negocio, apoderados, o bien otros representantes*) para la existencia de un EP. 5) El ejercicio de las actividades debe ser de carácter permanente

En 1920 se constituye la Sociedad de Naciones (en adelante SDN), “*con el objeto de promover la cooperación internacional y de obtener paz y seguridad.*”¹²⁹

El Comité Financiero de la Sociedad de Naciones en 1921, nombró a cuatro expertos (BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN y STAMP) para que preparasen un informe sobre cuestiones de fiscalidad internacional. El mismo, que fue presentado en 1923¹³⁰, puede ser considerado como el primer trabajo de análisis económico de *perspectiva científica y teórica* importante en la materia que busca “*la distribución equitativa de cargas fiscales*”.¹³¹

Se consagra así la teoría *economic allegiance*¹³² (pertenencia económica) como criterio de legitimidad de los Estados para gravar las rentas, en conexión con el territorio en el que se producen, “*en función de los elementos que intervinieron en su generación.*”¹³³ Se puede observar que *en el fondo*, la cláusula del EP es una “*opción que se toma en el conflicto entre el Estado que aplica el principio de renta mundial independientemente del lugar de su producción y el Estado en cuyo ámbito se producen dichos rendimientos o ganancias, o Estado de la fuente.*”¹³⁴

¹²⁹ Giampaolo, Corabi, op. cit. p. 244.

¹³⁰ “A third possible principle is that of domicile or permanent residence. This is a more defensible basis, and has many arguments in its favour. It is obviously getting further away from the idea of mere political allegiance and closer to that of economic obligation. Those who are permanently or habitually resident in a place ought undoubtedly to contribute to its expenses. But the principle is not completely satisfactory. For, in the first place, a large part of the property in town may be owned by outsiders: if the government were to depend only on the permanent residents, it might have an insufficient revenue even for the mere protection of property. In the second place, most of the revenues of the resident population may be derived from outside sources, as from business conducted in other States: in this case, the home government would be gaining at the expense of its neighbour.” The 1923 Economists Report, at Part II, Section I.A. The Basis of Taxation. The Principle of Ability to Pay. Nota a pie nº 7 OCDE, Are The Current Treaty Rules For Taxing Business Profits Appropriate For E-Commerce? p. 11.

¹³¹ Giampaolo, Corabi, op. cit. p. 245.

Con la misma finalidad en 1922, también, en el seno de la Liga de Naciones, se convocó a expertos de siete países europeos. Al final estos estudios concluyeron: “(…) *que se debía llevar a cabo un reparto del poder tributario a efectos de la eliminación de la doble imposición entre el país de residencia y el de la fuente.*” Fernando, Serrano Antón, (2002) *La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal.* op. cit. p. 6

¹³² Al respecto se puede consultar también Francisco Alfredo, García Prats, op. cit. p. 42.

¹³³ Francisco Alfredo, García Prats, Ibídem, p. 43-44-

¹³⁴ Fernando, Serrano Antón, “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimiento permanente”, op. cit. p. 150. Su idea de adopción se la atribuye a T.S. ADAMS, representante de los Estados Unidos en la Sociedad de Naciones, que la propuso e introdujo, como *concepto umbral* para proteger “*los intereses de las*

En octubre de 1928, la Liga de Naciones aprobó por primera vez un modelo global para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta. Al respecto del EP se afirma que: “*Los beneficios (salvo los de reenumeración de carácter salarial) de cualquier clase de explotaciones industriales, comerciales y agrícolas y de cualquier clases o profesión ejercida permanentemente, tributan en el Estado en que se encuentren los establecimientos permanentes.... tienen consideración de establecimientos permanentes: las sedes de dirección efectiva, sucursales, explotaciones mineras y petrolíferas, fábricas, talleres, agencias, tiendas, oficinas y almacenes.*”¹³⁵

Hubo que esperar a los Modelos de Convenio de 1943 y de 1946 para tener un sistema más ordenado y científico de normas.¹³⁶ En estos años se empieza a redactar el contenido de la cláusula de EP, “*perfilándose*” como se lo conoce hasta ahora y se observa una mayor sistematización.¹³⁷ Tanto el Modelo de México (1943), como el de Londres (1946), señalan la misma disposición de forma “*idéntica*”¹³⁸, contrariamente a lo que se podía pensar de dos modelos con distintas orientaciones.

2.2.4. Convenios Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo

Económico

actividades estadounidenses en el extranjero”, en una época en que ese país era uno de los mayores exportadores de mercaderías en el mundo. Giampaolo, Corabi, op. cit. p. 243. Los períodos de Guerra y Post-Guerra influían en las decisiones de los Estados en cuanto a los sistemas de imposición, se cuenta en este artículo, como se pretendía gravar transacciones, sin puntos de conexión claros con el territorio de los Estados.

¹³⁵ Luis, Del Arco Ruete, Doble Imposición Internacional y Derecho tributario español, Ed. Escuela de Inspección Financiera, 1977, p. 212. Citado por David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, op. cit. p. 92. Nota a pie N° 154. Sobre este primer esbozo de EP, presentado dentro de un CDI Modelo, propuesto por un organismo a nivel internacional, hay que resaltar, lo siguiente: 1) No se presenta una definición de carácter general, sino simplemente la enumeración de actividades que *deben ser gravadas* por el Estado donde se sitúa el EP. 2) Es corta la lista de supuestos que constituyen un EP. 3) Deja mucho margen de inseguridad al recoger la expresión “*cualquier*”, podría prestarse para una amplia interpretación e inclusión de actividades: de industria, comercio, agrícolas y profesionales. 4) No define el tiempo de permanencia que deben tener el desarrollo de las actividades en el territorio del Estado para constituir un EP. 5) Este modelo parece adecuado para las *estructuras productivas*, que presentan *permanencia física*, pero no para las de comercio. Giampaolo, Corabi, op. cit. p. 246.

¹³⁶ Fernando, Serrano Antón (2002) *La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal*. op. cit. p. 6

¹³⁷ Francisco Alfredo, García Prats, op. cit. p. 50.

¹³⁸ Francisco Alfredo, García Prats, op. cit. p. 49.

Según SERRANO ANTÓN las políticas que motivan el MC OCDE son:

*“lograr la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a aumentar el nivel de vida en los países miembros manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial; contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico; contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.”*¹³⁹

Junto con el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional de carácter general, en 1963 se le añadió una serie de Comentarios sobre su articulado. Estos Comentarios interpretan el Modelo de Convenio. Cuando un Estado no está de acuerdo con dicha interpretación, éste introduce una reserva al Comentario.¹⁴⁰

Los últimos modelos de 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2008¹⁴¹ responden a una mayor profundización en el consenso del reparto del poder tributario y a la inclusión de nuevas medidas que acomodan al Modelo a la experiencia práctica que se va adquiriendo. Al mismo tiempo se puede constatar la introducción de nuevas cláusulas que se desarrollan de acuerdo a las observaciones presentadas por los países miembros de la OCDE.

En la últimas reformas, introducidas al MC OCDE ha existido una *“presión para actualizar y adaptar el Convenio Modelo a unas condiciones económicas cambiantes”* que se han visto acentuadas por factores como el desarrollo de las nuevas tecnologías; cambios en el modo de realizarse las operaciones internacionales; proceso de globalización y liberalización de las economías.¹⁴²

El MC OCDE ha tenido una gran repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de CDIs, dado que ha sido utilizado como documento base para la elaboración de los mismos. La adopción de reglas comunes en este campo de la tributación

¹³⁹ Fernando, Serrano Antón, (2002) La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. op. cit. p. 7.

¹⁴⁰ Fernando, Serrano Antón, (2002) La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. op. cit. p. 10.

¹⁴¹ Aprobada el 17 de julio del 2008, después de la aprobación de la séptima actualización por el Consejo de la OCDE.

¹⁴² Fernando, Serrano Antón, (2002) La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. op. cit. p. 9.

ha asegurado el desarrollo de las relaciones internacionales en un marco de seguridad jurídica.¹⁴³

La importancia de los Comentarios al MC OCDE está en que por el gran número de CDIs actualmente en vigor y la dificultad de renegociación tradicionalmente se ha introducido los cambios en los Comentarios, con el fin de realizar actualizaciones al mismo y evitar problema de los conflictos de interpretación, que podrían surgir.¹⁴⁴

Las interpretaciones de los Comentarios del MC OCDE, en principio no son obligatorias, algunos han hablado de la interpretación dinámica de los CDIs, o retroactiva de los Comentarios, muchos se muestran contrarios a ello puesto que se deben respetar las normas a la firma de los CDIs, de todas formas un Comentarios que implique necesariamente consecuencias diferentes de las que resultan de la redacción anterior aceptada por los Estados contratantes en un CDI no puede ser reconocida.¹⁴⁵

El concepto de EP con el que trabajaremos es fruto de la evolución de esta institución a lo largo de los MC OCDE, requisito para el ejercicio del poder tributario del Estado, sobre la renta de personas no domiciliadas en el territorio del Estado, que a pesar de ello realizan negocios en el mismo mediante un nexo -EP-.

Estudiaremos este instituto de manera general, limitado al campo de la imposición directa, puesto que EP puede responder en cada impuesto –y rama del derecho- a una función distinta que se le quiera atribuir.

Existen algunos otros Modelos de Convenios Internacionales para evitar la doble imposición, de la ONU, Estados Unidos, pero para fines de este estudio nos limitaremos al análisis del MC OCDE.

¹⁴³ F. Alfredo, García Prats, op. cit. p. 35. El objetivo principal del modelo de la OCDE de Convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio, es el proporcionar un medio de resolver conflictos, sobre una base uniforme en los problemas más comunes, que se plantean en el ámbito de la doble imposición jurídica internacional.

¹⁴⁴ Fernando, Serrano Antón, (2002) La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. op. cit. p. 11

¹⁴⁵ Fernando, Serrano Antón, (2002) La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. op. cit. p. 13

En términos generales este MC OCDE ha sido pensado para evitar la doble tributación de rentas de carácter transnacional, inversión transfronteriza que tributaría en el país de la residencia del inversor y donde se produce la inversión, país de la fuente. Para controlar este fenómeno los Estados adoptan Convenios bilaterales que se incorporan a su legislación, consiguiendo que el país de la residencia y el país de la fuente compartan su potestad tributaria.

En la actualidad según informe de la OCDE¹⁴⁶ se han firmado “*cerca de 390 convenios entre países miembros de la OCDE y más de 2000 en todo el mundo se basan en el MC OCDE, siendo muy significativa la influencia que éste ha tenido en los convenios bilaterales entre países no miembros de la OCDE.*”¹⁴⁷

2.3. ¿Qué es el establecimiento permanente?

El EP nace a la vida jurídica como una figura del Derecho Tributario que asume importancia en la imposición de la actividad internacional de la empresa, como *mecanismo de localización territorial* del producto del rédito de la empresa que opera en el ámbito de más de un Estado.

El concepto tradicional de EP contenido en la legislación interna de los países, y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional no ha sido siempre el mismo, puesto que ha evolucionado de acuerdo al avance y desarrollo de las formas de negocios de carácter transnacional. Al respecto ALTAMIRANO indica que el concepto se ha elaborado

¹⁴⁶ Los países miembros de la OCDE son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, la República Checa, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Italia, Japón, Corea, Luxemburgo, México, los Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, la República Eslovaca, España, Suecia, Suiza, Turquía, el Reino Unido y los Estados Unidos. La Comisión de las Comunidades Europeas participa en los trabajos de la OCDE.

¹⁴⁷ Tomado del documento electrónico: “La Agenda Tributaria Actual de la ODCE”, mayo 2007, París, P. 29, se encuentra en la dirección: www.oecd.org/dataoecd/41/10/38582211.pdf -

en la doctrina y la legislación de acuerdo a las circunstancias históricas y ciertos casos concretos.¹⁴⁸

La principal función del concepto de EP es determinar el derecho de un Estado a gravar los beneficios de una empresa domiciliada en el otro Estado. En virtud del artículo 7 del MC OCDE, un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante a menos que ejerza su actividad a través de un EP situado en él.

El MC OCDE prevé que los beneficios empresariales de una empresa no residente solamente puede sujetarse a imposición en un país, si se atribuye que son los ingresos obtenidos por medio de un EP que la empresa tiene en ese país. En ese sentido el EP, garantiza que la actividad empresarial sea gravada únicamente si es producida por medio de un EP, al contrario si no existen los elementos para la configuración del EP, la empresa estará sujeta a imposición exclusivamente en el país de su residencia.

El concepto de EP *“está fundado en premisas de carácter general, no responde a elementos fijos e invariables, sino que se encuentra sujeto a la normal evolución de los institutos tributarios.”*¹⁴⁹ La riqueza de una institución como el EP está en la posibilidad de adaptación a la realidad siempre cambiante de los negocios, su naturaleza es de *“compromiso entre la imposición en base a la fuente y la imposición en base a la residencia.”*¹⁵⁰

El EP es un nexo, se fundamenta en el desarrollo de un vínculo de una empresa a la economía de un Estado, donde opera por medio de un *punto de presencia*, sean instalaciones comerciales o la presencia de un agente de negocios.

De acuerdo con el profesor MONTAÑO GALARZA el EP es una entidad de carácter económico, cuya función primordial es facilitar los presupuestos para que una

¹⁴⁸ Altamirano Alejandro, “Aproximación al concepto de establecimiento permanente”, en (Coor. Godoy Fajardo, Juan Pablo) *Estudio de Derecho Tributario Internacional. Los Convenios de doble imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis Editores S.A., 2006, pp. 117.

¹⁴⁹ F. Alfredo, García Prats, op. cit. p. 86

¹⁵⁰ Giampaolo, Corabi, op. cit. p. 252

actividad económica desarrollada por una persona jurídica extranjera pueda ser sujeta a la normativa impositiva de un país, en donde actúa por medio de una organización determinada.¹⁵¹

La noción de EP, se encuentra contenida en el primer párrafo del Art. 5 del MC OCDE, según la cual el EP es una sede de negocios fija en donde se desarrolla en todo o en parte la actividad de una empresa.

Frente a las operaciones del comercio electrónico se debe analizar si su estructura actual es válida y aplicable o si por el contrario la teoría vigente que lo sustenta debe ser ajustada a la nueva realidad de negocios.

El EP es una institución que garantiza el reparto de competencias tributarias, asignando la potestad de imposición de la actividad de la empresa al lugar de producción de los ingresos y al mismo tiempo excluye la posibilidad de gravar estas rentas en el Estado de la residencia.¹⁵²

La actividad desarrollada por una empresa en el territorio de otro Estado distinto al de su residencia, es imponible en el otro Estado, solamente en la medida en que la actividad comercial es atribuible a un EP.

La fuerza de atracción del EP a una determinada legislación, está en el vínculo de una actividad económica realizada por un no residente en el territorio del Estado. El EP representa un punto de referencia de la actividad de la empresa desarrollada en el ámbito de un ordenamiento distinto al de su residencia.

2.3.1 Norma jurídica de reparto de competencias tributarias

En materia tributaria el EP es un instrumento que *atribuye y delimita competencias* cuando en el ejercicio de su potestad impositiva, dos Estados se encuentran involucrados

¹⁵¹ Montaña Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Corporación Editora Nacional/ Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2006, págs. 297-298.

¹⁵² Siempre que exista un tratado internacional para evitar la doble imposición, o en el caso que la legislación interna reconozca crédito por el impuesto pagado en el extranjero o exoneración de la renta que ha tributado fuera de su jurisdicción.

en un mismo hecho económico, que podría ser sujeto a imposición de acuerdo en aplicación de la normativa interna de cada uno de ellos.

EP es un *concepto legal* que recogido en un CDI, pasa a ser un acuerdo de reparto entre el Estado de la fuente y de residencia que se prevé en la operaciones de negocios realizadas en un Estado. En atención a la concurrencia de determinadas circunstancias el EP puede ser considerado como la residencia de las operaciones que se realizan por medio de éste.¹⁵³

Si un no residente opera en el territorio de un Estado por medio de “*instalaciones de negocios*”, las rentas generadas por esas operaciones, se someten su renta al gravamen del Estado de la fuente de la producción. Para ello el Estado de la residencia que de conformidad al principio de “*worldwide*”, debería imponer sobre el total de la renta de sus residentes, “*renuncia*” o “*cede*” su potestad de imposición, por medio de un acuerdo expresado en la firma de un CDI, para evitar la doble imposición. Así el Estado de la fuente donde se encuentra en funciones el EP “*tendrá derecho a ejercer la potestad de imposición primaria sobre dichas rentas, pero sólo cuando las actividades del no residente alcancen un umbral apto para constituir un lazo suficiente de pertenencia económica entre el no residente en cuestión y el país de la fuente.*”¹⁵⁴

2.3.2 Principio de pertenencia económica como fundamento para la elaboración de las cláusulas de EP

El EP proporciona el presupuesto para que la actividad económica de una empresa en un país extranjero tribute en el territorio del Estado de la fuente por las operaciones realizadas. Precisamente es el *economic allegiance*, la pertenencia económica la que da el sustento a esta institución, como criterio de legitimidad de los Estados para gravar las

¹⁵³ David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, op. cit. p. 48.

¹⁵⁴ Giampaolo, Corabi, “Hacia un concepto comprensivo de establecimiento permanente en la actualidad y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales”, op. cit. p. 243.

rentas, en conexión con el territorio en el que se producen, “*en función de los elementos que intervinieron en su generación.*”¹⁵⁵

Se puede observar que *en el fondo*, la cláusula del EP es norma jurídica de reparto de competencias tributarias -reparto de la potestad- tributaria que tiene como origen la participación en la vida económica de un Estado por medio de una actividad de negocios.

Es el principio de pertenencia económica es el que legitima a esta figura. La empresa extranjera participa de la estructura de un Estado por medio de un EP y se beneficia, esta intervención legitima la potestad del Estado de cobrar tributos.

2.3.3 El establecimiento permanente en el Art. 5 del MC OCDE

A la hora de definir los elementos del EP, nos encontramos con dos teorías¹⁵⁶:

1) Teoría de la realización.- Es EP la unidad económica¹⁵⁷ que cierra el ciclo mercantil y realiza un beneficio.

2) Teoría de la pertenencia económica.- Constituye EP toda instalación fija. El Art. 5 del MC OCDE asume la teoría de la pertenencia económica, que considera que existe EP cuando hay una instalación fija de negocios que integra la economía de un país. Este precepto, dice:

“Art. 5. *Establecimiento Permanente. 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 o proyecto de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. Sin perjuicio de 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.

¹⁵⁵ Francisco Alfredo, García Prats, *Ibídem*, p. 43-44-

¹⁵⁶ Domingo, Carbajo Vasco, *op. cit.* p. 46.

¹⁵⁷ Se señala que la doctrina española utiliza con frecuencia distintos términos para referirse al EP, que responden a la óptica con la cual se aborda el tema. David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, *op. cit.* p. 45. Para ser fieles al modelo de estudio nos referiremos en lo posible a “lugar fijo de negocios”.

- 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 le 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.”¹⁵⁸

a) La cláusula general del EP

Art. 5

1 A los efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza todo o parte de su actividad.

El apartado 1 del Art. 5 del MC OCDE da una definición general del término EP que describe las características esenciales de un EP un "situs", un "lugar fijo de negocios". El párrafo se define el término "establecimiento permanente" como un *lugar fijo de negocios*, por medio del cual el negocio de una empresa es total o parcialmente llevada a cabo.

Esta enunciación, contiene las siguientes condiciones: a) La existencia de un *establecimiento*, es decir, una instalación, como los locales o, en algunos casos, maquinaria o equipos¹⁵⁹; b) Mismo que debe ser *fijo*, es decir, debe estar establecido en un lugar, con

¹⁵⁸ “Modelo de Convenio de la OCDE”, en (Coor. Néstor, Carmona Fernández,) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Edición Fiscal CISS, Primera edición, actualizada a marzo de 2006, España, p. 980-981.

¹⁵⁹ Hay que tener en cuenta que la redacción del Art. 5 del MC OCDE, parte del presupuesto de la “presencia física” en el territorio de un estado para la realización de negocios en el mercado local. “*Estos preceptos que se cumplían a principios del siglo XX no concurrirán en el siglo XXI en el ámbito de Internet.*” David, Elvira Benito, “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, op. cit., p. 18.

un cierto grado de permanencia; c) La realización de la *actividad de la empresa* a través de este lugar fijo de negocios.

Con el cumplimiento de estos tres supuestos se configura la existencia de un EP. Como "*lugar de negocios*", se ha exigido la presencia de elementos materiales o personales mínimos que permitan realizar una actividad de negocios mínima. Las actividades de la empresa deben ser desarrolladas en la sede fija de negocios.

El establecimiento debe tener un carácter productivo y contribuir a la los beneficios de la empresa. El vocablo "establecimiento" que se refiere a todos los locales o instalaciones utilizadas para el ejercicio de la actividad de la empresa, también, puede existir si no se dispone de locales para el ejercicio de la actividad de la empresa y simplemente se tiene una cierta cantidad de espacio a su disposición, el lugar de trabajo podrá estar situado en las instalaciones de otra empresa. Es indiferente si las instalaciones son de propiedad o alquilados, lo importante es que estén a disposición de la empresa.

El lugar de negocios debe ser *fijo*, es decir debe estar localizado en un espacio geográfico determinado, sin embargo este requisito no significa que debe encontrarse adherido al suelo, en algunas ocasiones la actividad de comercio desarrollada puede ser desarrolla en distintos puntos de una localidad (por ejemplo el caso de una mina muy grande o alquilar distintas oficinas en un único lugar geográfico), aun así, se cumpliría con el requisito de fijeza, la actividad de negocios se realizaría en un lugar geográfico determinado.

El grado de permanencia del lugar fijo de negocios está sujeto a la interpretación que quieran dar los Estados el momento de negociar los convenios, algunas legislaciones fijan un periodo de seis meses, lo que se quiere destacar es que el lugar de negocios debe tener un cierto grado de permanencia en el tiempo, es decir no debe ser puramente temporal.

El EP existe tan pronto la empresa comienza a desarrollar sus negocios a través de este lugar fijo. El ejercicio de una actividad empresarial requerirá de la presencia de personal, sin embargo, también existe EP si funciona por medio de equipos automáticos y la actividad del personal se limita al mantenimiento del mismo.¹⁶⁰

Los *supuestos reales o materiales* para configurar la existencia de un EP son la del lugar fijo y cierto grado de permanencia en el territorio del Estado. Existe falta de definición y de acuerdo de lo que se considera como “lugar de negocios”, “place of business”, de cara al comercio electrónico, esta falta de explicación agrava la aplicación de esta institución a esta nueva realidad de negocios, sobre todo cuando se ha entendido generalizadamente que el lugar fijo de negocios, tiene un carácter material, comprobable en el mundo físico, compuesto la mayoría de las veces, por estructuras de negocios de carácter productivo, intercambio de bienes materiales o servicios.

Lo *supuestos personales*, para establecer la existencia de un EP implican la intervención humana en el lugar del negocio, particular que despierta controversias, puesto que existen actividades que se pueden desarrollar automáticamente en el territorio de un Estado, sin que sea necesario el traslado de personal para el desarrollo de las mismas. Por ejemplo la contratación automática que se da a través de medios electrónicos.

b) La cláusula ejemplificativa de EP

Artículo 5

2 La expresión establecimiento permanente incluye especialmente:

- a) Las sedes de dirección;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fabricas;
- e) Los talleres; y
- f) Las minas, los pozos de petróleo y de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

El párrafo dos proporciona una serie de ejemplos de lugares que pueden representar casos de EP, que deben ser confrontados en el marco de la definición general del párrafo 1.

¹⁶⁰ Párrafo decimo de los comentarios al Art.5 del MC OCDE, versión julio 2008.

La enumeración que recoge el Art. 5.2 se considera una cláusula *numerus apertus*, de ninguna manera es limitativa.

Corresponde a la legislación interna de los Estados contratantes determinar la existencia de un EP sobre la base de una sucursal, oficina o sede de dirección tal como la defina y profile su legislación interna.

El término sede de dirección ha sido mencionado aparte porque no es necesariamente una oficina, sin embargo existen legislaciones que no diferencian la sede de gestión de una oficina.¹⁶¹

c) Las obras de construcción, instalación y montaje como EP

Art. 5 MC OCDE

3. Una obra de construcción, instalación o montaje solo constituye establecimiento permanente si su duración es superior a doce meses.

Existe un EP en el lugar donde una empresa realiza obras de instalación, construcción y montaje solo si duran más de doce meses.

El término obras de construcción o construcción o instalación de proyectos incluye: edificios, carreteras, puentes, canales, tendidos de tuberías, excavación, dragado. Existe EP desde que el contratista comienza su trabajo, si su actividad es interrumpida de manera temporal o estacional, al retomar la obra, para el cálculo del tiempo de permanencia se contará, desde el período de inicio, todo tiempo que ha llevado trabajando.¹⁶²

d) La cláusula negativa de auxiliaridad o preparatoria

Art. 5 MC OCDE

4. No obstante lo dispuesto en las disposiciones precedentes del presente artículo, el término "establecimiento permanente" se considerará no incluyen:

- a) la utilización de las instalaciones únicamente con fines de almacenamiento, exhibición o entrega de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un stock de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa únicamente con fines de almacenamiento, exhibición o entrega;
- c) el mantenimiento de un stock de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa únicamente con el fin de procesar de otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios exclusivamente con el fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información, para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios únicamente con el fin de ejercer, por la empresa, cualquier otra actividad de una *preparación o de carácter auxiliar*;

¹⁶¹ Párrafo decimo tercero de los comentarios al Art.5 del MC OCDE, versión julio 2008.

¹⁶² Párrafo decimo noveno de los comentarios al Art.5 del MC OCDE, versión julio 2008.

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios únicamente para cualquier combinación de las actividades mencionadas en los incisos a) a e), siempre que la actividad global del lugar fijo de negocios resultantes de esta combinación es de una preparación o de carácter auxiliar.

El *listado negativo de actividades* contenidas en el Art. 5 del MC OCDE, lo forman actividades que a pesar de desarrollarse en una *sede fija*, no llegan a constituir un EP, ya que no coinciden con el objeto principal de la empresa, sino son de *carácter auxiliar o preparatorio*.¹⁶³

En aplicación de este numeral una empresa si lleva actividades de *carácter preparatorio* en el territorio de otro Estado, no podrá ser gravada, sin embargo, si la actividad de gestión de una empresa, supera este nivel, se considerará que existe un EP.

Este apartado muestra los casos en los cuales un *lugar fijo de negocios*, no deben ser tratados como un EP, proporciona una *prueba más selectiva*, para determinar lo que constituye un EP.

En el inciso a) se refiere únicamente al caso en que una empresa adquiere el uso de instalaciones para almacenar, exponer o entregar sus propios bienes o mercancías; b) se refiere a las existencias de mercancías no se considerarán como un EP si se mantiene a efectos de almacenamiento, exhibición o entrega; c) el caso en que un stock de bienes o mercancías pertenecientes a una empresa es procesada por una segunda empresa, por cuenta de la primera; d) se destina a incluir el caso de la oficina que no tiene otro propósito que no sea para actuar como uno de los muchos "brazos" del órgano del que depende; e) no se considera un EP si el lugar fijo de negocios ejerce exclusivamente una actividad que tiene carácter auxiliar o de preparación.

En el caso del inciso a numeral 4, si además de almacenar y exponer sus propios bienes presta un servicio de reparación o mantiene la mercadería, al esta actividad más allá de lo

¹⁶³ David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, Tirant lo blanch, Monografías, N° 476. España, 2007, p. 36.

señalado en la norma, se consideraría que su actividad va más allá de una actividad preparatoria.¹⁶⁴

De acuerdo con el inciso f) del párrafo 4, el hecho de que un lugar fijo de negocios combine cualquiera de las actividades mencionadas en los incisos de la a) a la e) del numeral 4 no significa que existe un EP; mientras la actividad combinada es simplemente preparatorio o auxiliar.

e) La cláusula de agencia.

Art. 5 MC OCDE

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente al que será aplicable el párrafo 6 actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente, en un Estado contratante poderes que le faculta para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tienen un establecimiento permanente en ese Estado respecto a 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 párrafo.

Se establece en el punto número 5 del Art. 5 del MC OCEDE, las condiciones en que una empresa tiene un establecimiento permanente en relación con las actividades que realiza un agente que actúa a nombre de ella.

El agente dependiente, es la persona que por medio de sus actividades a nombre de la empresa puede crear un EP, estas personas pueden ser tanto empresas como personas naturales. Si se cuenta con una persona dependiente en el territorio de otro Estado, hay interés en realizar actividades de la empresa. Solamente las personas que tienen la autoridad para firmar contratos pueden configurar con su actuación el presupuesto contenido en este párrafo.

Esta persona hará uso de su autoridad en varias ocasiones y no en casos aislados. La frase “facultad para celebrar contratos” no debe ser tomada en sentido literal, pues el agente puede llegar a cerrar contratos o a negociarlos, aún cuando no se llegue a la conclusión de los mismos. Por ejemplo, el agente aún cuando no firme contratos, puede tener la facultad de cerrar la negociación a nombre de la empresa y, mandar el contrato para su firma u ordenar directamente la entrega de mercaderías de la empresa.¹⁶⁵

Otro requisito del agente es la habitualidad en el ejercicio de su autoridad, la presencia que mantiene la empresa en el otro Estado por medio del agente, debe ser permanente y no meramente transitoria.

¹⁶⁴ Párrafo vigésimo cuarto de los comentarios al Art.5 del MC OCDE, versión julio 2008.

¹⁶⁵ Párrafo 32.1 de los comentarios al Art.5 del MC OCDE, versión julio 2008.

f) La cláusula de agente independiente

Art. 5 MC OCDE

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 sus actividades.

En este supuesto la empresa desarrolla su actividad por medio de un agente independiente, sea este un corredor, comisionista, no puede ser gravado en el otro Estado contratante. La regla negativa del Art. 5, numeral 6, únicamente se da cuando el agente tiene independencia legal y económica y se desempeña en el ejercicio normal de sus actividades.

g) La cláusula matriz- filial y su interrelación con el concepto de establecimiento permanente

Art. 5 MC OCDE

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 un establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquier de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Esta es una cláusula de clarificación por medio de la cual no se configura el concepto de EP con relación a una sociedad residente en el territorio de un Estado contratante controlada por otra entidad de otro Estado contratante. En otras palabras, el hecho de que una sociedad matriz, controle el capital o la actividad económica de su filial residente de otro Estado, no convierte a esta última en filial de la primera.

En el ámbito tributario la filial constituye una entidad jurídica independiente y por lo tanto sujeta a imposición en su Estado de residencia, por las rentas obtenidas. Esta cláusula viene a confirmar las reglas de agente dependiente de tal modo que la cláusula de agente independiente opere para efectos excluyentes de la primera. El Art. numeral 7 constituye una regla de reparto de poder tributario que excluye el gravamen por el Estado de la fuente de los rendimientos de las actividades empresariales realizadas por una empresa extranjera con entidades (residentes) vinculadas, en todos aquellos supuestos donde no concurren las condiciones de aplicación del Art. 5 numeral 5.

JURISPRUDENCIA

La siguiente jurisprudencia que se menciona usualmente en los textos de estudio de Fiscalidad internacional, deja ver cuáles son los puntos de discusión que se pone en debate para establecer la existencia o no EP, mismo que se agudizan aún más al tratarse del comercio electrónico.

En general la actividad que se desarrolla en el comercio electrónico parece que “*guarda cierta similitud con otras actividades que no han sido consideradas como establecimiento permanente.*”¹⁶⁶ Por ejemplo, existen canales extranjeros que anuncian diversos productos y proporcionan un número de teléfono nacional o local para ordenar un determinado artículo, estos no han sido considerados establecimientos permanentes ya que carecen de un lugar fijo.¹⁶⁷

La jurisprudencia francesa de 1968, consideró que una empresa que no residía en su país, si tenía EP puesto que realizaba anuncios publicitarios en francés con el fin de captar clientes en Francia desde una emisora situada en Andorra¹⁶⁸. Contraria es la opinión de la jurisprudencia emitida en Estados Unidos.

CASO PIEDRAS NEGRAS

El caso es de la época de los 40 pasado siglo XX. Una radio emisora mexicana ubicada en la frontera con Estados Unidos, transmitía propaganda en inglés que era escuchada por ciudadanos norteamericanos al otro lado de la frontera. Su programación desarrollada en idioma inglés estaba destinada al público norteamericano que se encontraba al otro lado de la frontera. Se debía dilucidar si la entidad tenía presencia suficiente en el territorio del otro Estado. En este caso el Tribunal concluyó que la emisora

¹⁶⁶ David, Elvira Benito, “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, *Ibíd.*, p.17.

¹⁶⁷ David, Elvira Benito, “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, *Ibíd.*, p. 17

¹⁶⁸ David, Elvira Benito, “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, *Ibíd.*, p. 17-18 Nota a pie No. 36. Ejemplo citado por Hinnekens, L: “Looking for Appropriate Jurisdictional Framework for Source- State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-Century”, *Intertax*, Vol. 26, Issue 6-7, 1998, p. 196.

no tenía suficiente presencia física en el territorio de Estados Unidos como para tributar al fisco americano.

BERKHOLZ

La empresa alemana abe-Werbung Alfred Berkholz, con sede en Hamburgo, que se dedica a la administración de máquinas traja monedas (spot machines), realiza la instalación de máquinas de juego automáticas en dos barcas alemanas que cubren el trayecto Dinamarca - Alemania¹⁶⁹, dos veces por semana sus empleados recogen el dinero y dan el mantenimiento a las máquinas. El Tribunal¹⁷⁰ niega la existencia de un establecimiento permanente puesto que la actividad realizada por la compañía no reúne la presencia suficiente de “*medios humano y técnicos necesarios para la prestación de servicios determinados*”¹⁷¹

Es lógico y se puede compartir la opinión vertida por el Tribunal, para este caso en particular, su análisis se basa en la actividad desarrollada a través de la estructura material presente en el barco.¹⁷² Sin embargo, se puede diferir del criterio emitido por la Corte, en cuanto a los aspectos en los que fundamenta su posición. En primer lugar, pretende subordinar la aplicación del criterio del centro de actividad permanente al de la sede de la actividad económica.¹⁷³ Un segundo punto, en discusión sería, los criterios seguidos para determinar la existencia y extensión de un EP, “*la presencia de personal propio*” y la “*estructura presente con cierto grado de materialidad*”.¹⁷⁴

¹⁶⁹ David, Elvira Benito, “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, *Ibíd.*, p.19.

¹⁷⁰ C-168/84 Günther Berkholz/ Finanzamt Hamburg Mitte-Altstadt. Paquale, Pistone, “Centro di attività stabile e stabile organizzazione: l’IVA richiede un’evoluzione per il XXI secolo”, en *Revista di Diritto Tributario*, Giuffrè, Italia, Año 1999, Tercera parte, Sección de Derecho comunitario, p. 16

¹⁷¹ David, Elvira Benito, “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, *Ibíd.*, p.19.

¹⁷² Paquale, Pistone, *op. cit.* p. 17.

¹⁷³ “Il primo luogo ci si chiede se la subordinazione dell’applicazione del criterio del centro di attività stabile a quello della sede principale dell’attività economica (...)PAQUALE, PISTONE, *op. cit.* p. 17.

¹⁷⁴ *s op. cit.* p. 18.

Esta sentencia dada ya en el año de 1985, no ha perdido actualidad, hay que resaltar que habla de la aplicación del concepto de EP, para el ámbito de la imposición indirecta, cuyos elementos personales y materiales, no pueden ser los mismos que en la imposición directa, para los fines de calificación de un EP,¹⁷⁵ pero atendiendo a la consideración doctrinaria de “unitariedad” consagrada en la doctrina, en el sentido de que no se puede resolver un problema y adoptar soluciones diversas, se considera metodológicamente adecuado el procedimiento del Tribunal.¹⁷⁶

El Tribunal ha mantenido esta posición en sentencias posteriores, sin embargo, los problemas que surgen a nivel internacional sobre todo con el comercio electrónico y el proceso de globalización, exigen la revisión de este planteamiento.¹⁷⁷

La posición mantenida por el Tribunal en cuanto a la necesidad de *medios humanos y técnicos (...)* para la prestación de servicios determinados, no es aplicable a las operaciones de comercio electrónico puesto que los servicios que se ofrecen en el Internet, funcionan sin la necesidad de mediación humana, simplemente por la programación de medios automáticos, que son programas informáticos creados para realizar las operaciones de comercio electrónico, sin que sea necesario la intervención directa en cada transacción de una persona, simplemente el software responde a la programación realizada por su creador, sin que sea necesaria la presencia o intervención de una persona en la realización de las transacciones on line.

¹⁷⁵ Paquale, Pistone, op. cit. p. 13.

¹⁷⁶ Marco, Cerrato, “La stabile organizzazione nelle imposte dirette e nell’IVA tra irrelevanza del controllo societario e coincidenza con il concetto di centro di attività stabile”, en *Revista di Diritto Tributario*, Giuffré, Italia, Año 2000, Cuarta parte, Sección de Derecho internacional, p. 207 En la jurisprudencia italiana se puede observar que en sus fallos, hacen relación a los criterios contenidos en los comentarios al MC OCDE. Un argumento de fondo para adoptar tal criterio de unidad, es que no puede haber diversidad de significados en relación a una clasificación de tipo sistemático. A pesar de la diferencia de la estructura de tributos, el concepto de establecimiento permanente es un “criterio de unión con el territorio” de una presencia física de la cual el ordenamiento hace nacer consecuencias relevantes para fines fiscales. *Ibidem*. p. 209. También se debe considerar que en el año que se dictó la sexta Directiva no existía un MC OCDE, con la figura de EP como la conocemos ahora.

¹⁷⁷ Paquale, Pistone, op. cit. p. 14.

Parece que la materialidad en la existencia de un EP, en las operaciones del comercio electrónico, es un criterio anticuado en relación con la evolución de la tecnología en el mundo real.¹⁷⁸ Se discute mucho sobre la materialidad de la página Web, que es un programa informático, sin embargo, no se mira que a través de ella se pueden prestar servicios y comercializar bienes desmaterializados, demostrando que contrariamente a la opinión vertida en esta jurisprudencia, “*es posible prestar servicios en otro país sin necesidad de presencia de medios humanos y técnicos situados in loco*”.¹⁷⁹

Mientras no se establezca un umbral adecuado para las operaciones del comercio electrónico, si nos remitimos a la estructura actual de la figura del EP, la existencia de una estructura personal o material en el territorio, faltará de una u otra manera en el comercio electrónico.

El comercio electrónico desborda los criterios sobre los cuales se ha venido construyendo la Fiscalidad Internacional, la doctrina señala una falta de respuesta adecuada, resaltando la erosión de la base imponible en el nuevo contexto del comercio electrónico.¹⁸⁰

PIPELINE

Sentencia alemana de la Cámara Federal Segunda de la Corte Fiscal de 30 de octubre de 1996, BFH, 11 R 12/92.¹⁸¹, la misma que es utilizada “*para analizar la extensión del establecimiento permanente a los supuestos del comercio electrónico*”¹⁸² El Tribunal considera que el oleoducto holandés que pasa por territorio de su país y proveía de petróleo a compañías alemanas, aun sin tener empleados o dependientes, es un establecimiento permanente pues cuenta con una base fija de negocios, aun cuando se

¹⁷⁸ Paquale, Pistone, op. cit. p. 19-20.

¹⁷⁹ Paquale, Pistone, op. cit. p. 20.

¹⁸⁰ Paquale, Pistone, op. cit. p. 28.

¹⁸¹ David, Elvira Benito, “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, *Ibidem.*, p. 18

¹⁸² David, Elvira Benito, “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, *Ibidem.*, p. 18

opere a control remoto en las operaciones que realiza dentro de Alemania.¹⁸³ Se asimila este caso -para fines de estudio- a la función del servidor para navegar en la red, en aplicación de esta jurisprudencia, existiría un EP, por el solo hecho de tener instalado un equipo informático en un país determinado, puesto que esta presencia es importante para realizar las operaciones de la empresa.

F SCHLESWIG-HOLSTEINISCHES FINANZGERICHT

Resulta de particular importancia para fines de este estudio citar la sentencia Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht de 06.09.2001¹⁸⁴, donde se discute si un computador ubicado en Suiza constituye un EP (local comercial), aún cuando no existía la presencia de personal *in situ* para el mantenimiento o funcionamiento del equipo.

Una empresa de telecomunicaciones ofrece servicios fuera de Alemania a través de equipos de computación situados en Suiza a clientes de esa nacionalidad. Por medio del servidor se transmite la información a los clientes quienes pagan por los servicios a otra empresa alemana residente en Suiza, y ésta transfiere los ingresos a la otra sociedad en Alemania deduciéndose una comisión.¹⁸⁵

En la sentencia hace referencia expresamente a las modificaciones introducidas a los comentarios del MC OCDE, para fundamentar la existencia de un EP, por medio de las actividades que se realizan en el comercio electrónico con un *servidor*. Para determinar la

¹⁸³ Alejandro, Altamirano, “La fiscalidad en el nuevo escenario del comercio electrónico (aproximaciones a los impuestos que alcanzan a la comercialización de bienes y servicios a través de Internet), (Dir. M. Á. Collaguado Yurrita), en *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Constitución y Leyes S.A., 2005, España. p. 541-614. El mismo autor cita otra sentencia alemana, decisión BFH del 12 de octubre de 1997, I R 226/77, BStBl II, 1977, p. 11, donde la Cámara Federal Primera de la Corte Alemana, manifestó que “un oleoducto que solo transporta el fluido, y la supervisión del mantenimiento del mismo”, no constituyen la realización de un negocio en Alemania. ALTAMIRANO, A., “La fiscalidad en el nuevo escenario del comercio electrónico (aproximaciones a los impuestos que alcanzan a la comercialización de bienes y servicios a través de Internet), *Ibidem*, p. 580.

¹⁸⁴ <http://www.jurpc.de/rechtspr/20020272.htm>

¹⁸⁵ David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, op. cit. p. 411.

existencia de un EP se realiza un análisis de las actividades que ejecuta el equipo informático concluyendo que las mismas corresponden a la actividad principal de la empresa, y no son auxiliares por lo que la conclusión del Tribunal es que el equipo informático de la compañía alemana situado en Suiza constituye un EP.

Los nuevos modos de realizar negocios, constituyen un desafío y exigen un replanteamiento de las definiciones trabajadas y consagradas en los CDIs, a mediados del siglo XX. El volver a analizar los principios y acuerdos mínimos alcanzados en la asignación de potestades fiscales contribuirá a un mejor tratamiento de la *nueva realidad de negocios* que plantea el comercio electrónico.

Difícilmente se podrá ubicar nuevos modos de negocios en viejas estructuras adoptadas en función de una realidad distinta. Estamos frente a la oportunidad de reforzar y adecuar la figura del EP a la nueva realidad del comercio electrónico y la globalización. PISTONE señala que actualmente: “*Se discute en doctrina sobre la necesidad de un generalizado retorno a la imposición sobre la base territorial.*”¹⁸⁶

2.3.4 Tratamiento del EP en los países de la CAN: Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú.

Bolivia

La Ley No. 843, de 20 de mayo de 1986, texto ordenado por D.S. 24602 de 6 de mayo de 1997, crea el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas que se aplica en el territorio nacional, sobre las utilidades de las empresas, en esta Ley no existe una definición de EP¹⁸⁷, la legislación boliviana menciona de forma expresa, la referencia al EP y para ello

¹⁸⁶ Pasquale, Pistone, “Centro di attività stabile e stabile organizzazione: l’IVA richiede un’evoluzione per il XXI secolo”, en *Revista di Diritto Tributario*, Giuffrè, Italia, Año 1999, Tercera parte, Sección de Derecho comunitario, p. 29. Nota a pie de página N° 33. En este sentido menciona que Seminario No.52 de la International Fiscal Association, celebrado en Londres del 4 al 9 de octubre de 1998, R. Doernberg, L. Hinnekens y K. vann Raad, han manifestado esta posición.

En doctrina española se puede encontrar Ramon, Falcón Tella, “Tendencias Actuales en los Criterios de Sujeción al Tributo: Hacia la Territorialidad, en *Crónica Tributaria*, Núm. 100/2001. España.

¹⁸⁷ César Montaña Galarza, *Derecho Tributario Internacional, El Establecimiento Permanente*, Temis, Bogotá, 2004, p. 85

casos en los cuales las actividades económicas de una empresa que no tiene domicilio en Bolivia se sujetan al IUE.

Bolivia basa su sistema de imposición directa en el principio de la fuente productora de ingresos, gravando así, todos los hechos ocurridos dentro del territorio de su Estado, sin importar la residencia fiscal de la empresa, con lo cual se corre el riesgo de un interpretación extensiva o restringida de lo que se entiende por EP a efectos de la legislación de ese país.

Colombia

En la legislación tributaria nacional colombiana no existe la figura del EP, como elemento de conexión, sin embargo, esta figura aparece en la suscripción de los CDI, recientemente celebrados con España y Chile.

El tratamiento de la legislación interna relacionada con el impuesto a la renta, se basa en el criterio de la fuente, los artículos 9 y 12 del Estatuto Tributario señala que las personas naturales y sociedades, nacionales o extranjeras, se sujetan al impuesto a la renta, sobre sus rentas de fuente nacional.

Los artículos 24 y 25 del Estatuto Tributario determinan cuando una renta es de fuente nacional o de fuente extranjera.

Artículo 24:

“Ingresos de fuente nacional. Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.”

Las compañías extranjeras no residentes o no domiciliadas están sujetas a la jurisdicción colombiana con respecto a sus rentas de fuente nacional, por regla general no cumplen deberes formales, el pago se realiza mediante mecanismos de retención que lo realizan las empresas que los contratan.

Ecuador

El primer modelo de Convenio de la OCDE fue dictado en 1963, en el Ecuador aparece la figura del establecimiento permanente dentro de la legislación nacional, en el Código Fiscal de la República, dictado en 1963 por Decreto Ley de Emergencia No. 29, publicado en el Registro Oficial No. 490 de 25 de junio de 1963, en *Boletín del Tribunal Fiscal*, Nos. 4-5, Diciembre 1964.¹⁸⁸

En el inciso final del Art. 4, se recoge esta figura, cuando se habla “*Del Domicilio Fiscal*”: “*El domicilio de las sociedades de personas o de capital, y de las demás personas jurídicas, estará en el Estado conforme a cuyas leyes se hayan constituido; pero tendrán también domicilio en el Ecuador si se hubieren incorporado en el país o si mantienen en él un establecimiento permanente o un Representante legal.*”

En la actualidad la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, (en adelante LORTI) publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial (RO/Sup.) n°. 242, 29 de diciembre de 2007, regula “*el impuesto a la renta global que obtengan*”¹⁸⁹ “*las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades*¹⁹⁰ *nacionales o extranjeras domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de la ley.*”¹⁹¹

¹⁸⁸ Marco, Albán Zambonino, “Fiscalidad en el Comercio Electrónico”, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo II, (pp. 145-166), Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Ciudad de Buenos Aires. 2006. p. 148. César Montaña Galarza, *Derecho Tributario Internacional. El establecimiento permanente*. Ed. Temis S.A. Bogotá. 2004. p. 94. Nota a pie No 6.

¹⁸⁹ Art. 1 LTRI. “*Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.*”

¹⁹⁰ La definición de sociedad para fines de la sujeción pasiva al impuesto a la renta en Ecuador, se encuentra en el Art. 98 de la LRTI: “ (...) *comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.*”

¹⁹¹ Art. 4 de la LRTI. “*Art. 4.- Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.*”

Para efectos del Impuesto sobre la Renta ecuatoriano (IR), se consideran ingresos *“de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios;”*¹⁹²

El Art. 8 de la LORTI manifiesta varios supuestos de lo que considera ingresos de fuente ecuatoriana y al final concluye con la siguiente disposición: *“(…) Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el Reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente.”*¹⁹³

La norma contiene una definición restringida¹⁹⁴ de EP, *“lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional”* y el Reglamento dice de la misma figura que para efectos tributarios, se define al EP como: *“el lugar fijo en que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades.”* La definición hace referencia a un “lugar” criterio de conexión físico con el territorio del Estado.

La institución del EP, se desarrolla de manera pormenorizada y amplia, en aplicación de la norma de la LORTI, en el Reglamento de aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en adelante (RLORTI), publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 337 de 15 de mayo de 2008, en atención del inciso final del Art. 8 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que define al establecimiento permanente, pero deja que el Reglamento especifique los casos entendidos o no, bajo este concepto. Así encontramos que el Art. 9 del Reglamento antes mencionado, considera:

¹⁹² Art. 2 LRTI.

¹⁹³ Ramon, Falcón Tella, “Tendencias Actuales en los Criterios de Sujeción al Tributo: Hacia la Territorialidad, en *Crónica Tributaria*, Núm. 100/2001. España. p. 54. Opina que Ecuador *“(…) mantiene el criterio de fuente (aunque reconduciendo al gravamen la renta de algunas actividades desarrolladas en el exterior).”*

¹⁹⁴ César Montaña Galarza, *Derecho Tributario Internacional. El establecimiento permanente*. Ed. Temis S.A. Bogotá. 2004. p. 95.

Art. 9.- Establecimientos permanentes de empresas extranjeras.

Para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades.

Bajo tales circunstancias, se considera que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando:

Mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, tales como:

Cualquier centro de dirección de la actividad;

Cualquier sucursal, agencia u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera:

Fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas;

Minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales;

Cualquier obra material inmueble, construcción o montaje; si su duración excede de 6 meses; y,

Almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición.

Tenga una oficina para:

La práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país; y,

La prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como: artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él.

2. No obstante lo dispuesto en el numeral 1), también se considera que una empresa extranjera tiene un establecimiento permanente en el Ecuador si cuenta con una persona o entidad que actúe por cuenta de dicha empresa y ostente o ejerza habitualmente en el país alguna actividad económica distinta de las establecidas en el numeral 3) de este artículo, en cualquiera de las siguientes formas:

- a) Con poder que la faculte para concluir contratos a nombre de la empresa o comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan;
- b) Ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen;
- c) Con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y,
- d) Que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica.

3. El término "establecimiento permanente" no comprende:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de exponer bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad;
- b) El mantenimiento de un lugar con el único fin de recoger y suministrar información para la empresa; y,
- c) El desarrollar actividades por medio de un corredor; comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aún cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador.

De todas maneras, los representantes de las correspondientes empresas que utilizan los mencionados locales, deberán obtener la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, siempre que tal utilización sea por un período superior a un mes y sin que tengan la obligación de presentar.

El Reglamento desarrolla una mayor cantidad de casos para que puedan ser gravados como residentes, lo que refleja simplemente, el conflicto existente entre los países exportadores de capital para evitar que sus empresas multinacionales sean gravadas

en un país extranjero, al contrario de los países importadores de capital buscan gravar las rentas generadas por esas empresas dentro del país.¹⁹⁵

En ninguno de los supuestos de la normativa vigente ecuatoriana se prevé expresamente que una persona natural o sociedad no domiciliada pueda constituir un EP, por las actividades económicas que desarrolla en el comercio electrónico. Sus reglas fueron creadas para un comercio de bienes materiales, que responde “a una lógica diferente de la actual”¹⁹⁶, distinta a la planteada por la economía globalizada y el uso de las nuevas tecnologías de la comunicación en el comercio electrónico.

Sin embargo a la luz de la tendencia actual de regular la tributación de las operaciones realizadas en el comercio electrónico, la disposición antes mencionada del RLORTI, podría ser interpretada ampliamente hasta llegar a manifestar que existe EP en las operaciones del comercio electrónico, cuando se desarrolla todo o parte de la actividad empresarial por medios electrónicos, puesto que una página Web podría ser interpretada a la luz de los negocios actuales como un establecimiento permanente un “*lugar fijo en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades.*”

Perú

El Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta Decreto Supremo N° 179-2004-EF, publicado el 08 de diciembre de 2004 y actualizado al 15 de marzo de 2007. El Art. 6 párrafo segundo señala que: “*En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.*”

Artículo 7°.- Se consideran domiciliadas en el país: “(...) e) *Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o*

¹⁹⁵ Marco, Albán Zambonino, “Fiscalidad en el Comercio Electrónico”, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo II, (pp. 145-166), Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Ciudad de Buenos Aires. 2006. p. 151.

¹⁹⁶ Marco, Albán Zambonino, “Fiscalidad en el Comercio Electrónico”, op. cit. p. 166.

jurídicas no domiciliadas en el país, en cuyo caso la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.”

El Decreto Supremo N° 159-2007-EF de 15 octubre de 2007, modifican el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, e introduce en la legislación peruana el Artículo 4°-A.- que considera rentas de fuente peruana: “(...) b) *Se entiende por servicio digital a todo servicio que se pone a disposición del usuario a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes mediante accesos en línea y que se caracteriza por ser esencialmente automático y no ser viable en ausencia de la tecnología de la información. Para efecto del Reglamento, las referencias a página de Internet, proveedor de Internet, operador de Internet o Internet comprenden tanto a Internet como a cualquier otra red, pública o privada”.*

Mediante esta reforma novedosa se grava en Perú, con el criterio de fuente todos los servicios digitalizados puestos a disposición de los usuarios por medio de Internet. Constituye así el primer país de la CAN en regular la tributación de las operaciones del comercio electrónico, aplicando para ello el criterio de fuente para todas las operaciones que se realicen por este medio con usuarios de ese país.

2.3.5 Normativa comunitaria: Decisiones 40 y 578 y su relación con el establecimiento permanente

Decisión 40

En el séptimo período de sesiones ordinarias de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, de 8 a 16 de noviembre de 1971, en Lima, se aprueba la Decisión 40, Convenio para evitar la doble tributación entre los Países Miembros y del Convenio Tipo

para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión, entró en vigencia el primero de enero de 1982, en lo que respecta al impuesto al patrimonio y a la renta de las personas jurídicas y en enero de 1981, en cuanto a las personas naturales.

En la entrada en vigencia de la Decisión 40 existió un período de retraso de casi cerca de diez años desde su aprobación en 1971, hasta la última fecha de depósito que concluía el proceso de ratificación de la Decisión en estudio, la misma que tiene como objetivo evitar la doble tributación entre los Países Miembros; y aporta un convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión.

En esta decisión contiene dos anexos: el Anexo I constituye un acuerdo multilateral para evitar la doble tributación internacional entre los Países Andinos y el Anexo II es el modelo de tratado bilateral que los Países Andinos se comprometieron a seguir en la celebración de tratados en esta materia con países no miembros de la comunidad. La materia del Convenio, tanto en el anexo I y II versa acerca de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, en los Arts. 4 se anota que la renta sólo será gravable en el País Miembro en el que la misma tenga su fuente productora, adoptando el principio de territorialidad o fuente. La estructura adoptada por la Decisión 40, con relación a la imposición de los réditos, se basa en el principio de territorialidad, por medio del cual se otorga la potestad de imposición al lugar de producción del rédito.

En el Artículo 7, en aplicación al principio de territorialidad se dispone que los beneficios de las empresas, lo que sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado, tratando de evitar el fenómeno de la doble imposición, atribuyendo la potestad de imposición sobre el rédito de los beneficios empresariales al país donde se mantiene un vínculo jurídico y económico que justifica el derecho de imponer los

beneficios de la empresa que se han obtenido en relación a una instalación de negocios que le ha permitido desarrollar su actividad empresarial.

Este artículo -7-, contiene una lista ejemplificativa de los casos en los que se considera que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro, listado que se asemeja en mucho al contenido en el Art. 5 del MC OCDE, entre ellos menciona:

“a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios; b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje; c) Una obra en construcción; d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero; e) Una agencia o local de ventas; f) Una agencia o local de compras; g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos; h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa; i) Un agente o representante.”

Es importante destacar que cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio. Si las actividades se realizaren por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

En cuanto al tema de estudio que nos atañe del estudio de la Decisión 40, se puede concluir que al igual que el MC OCDE, el anexo II es un Convenio tipo para evitar la doble tributación entre los Países miembros y otros Estados ajenos a la subregión, para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital y el patrimonio.

El tratamiento que la Decisión 40 da a los beneficios empresariales, es el de fuente, al guiarse por este criterio para la imposición de las rentas de los no residentes, no adopta el concepto de establecimiento permanente, porque el mismo resulta una limitante al criterio de territorialidad, asumido por la norma comunitaria, por lo que se explica su no inclusión.¹⁹⁷

La Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina

¹⁹⁷ Montaña Galarza, César, Derecho Tributario Internacional, El Establecimiento Permanente, Temis, Bogotá, 2004, pág. 119.

La Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, adoptada el 4 de mayo de 2004, publicada el 5 de los mismos mes y año, rigue a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena. Se encuentra vigente en Ecuador, Perú, Colombia, Venezuela y Bolivia a partir del 1 de enero de 2005.

La Decisión 578, establece el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, en las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países Miembros de la Comunidad Andina, que actúan a nivel comunitario y busca establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias con tal fin.

Al igual que el profesor MONTAÑO GALARZA¹⁹⁸ comparto la opinión sobre la complementariedad de la Decisión 578, con respecto de la Decisión 40, de ningún modo se ha pretendido sustituir o derogar al Anexo I de la Decisión 40, más bien es una actualización de las normas concernientes a la no doble tributación entre los Países Miembros de la CAN, que busca, entre otros objetivos: promover los intercambios entre los Países Miembros, brindar seguridad jurídica a la inversión extranjera para que sea atraída y prevenir la evasión fiscal.

El ámbito de aplicación es respecto al impuesto a la renta en Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú con el objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas a nivel comunitario.

El artículo 3, Jurisdicción Tributaria, contiene la norma que consagra el principio de la fuente, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción.

¹⁹⁸ Montaña Galarza, César, *Las Decisiones 40 y 578, sobre la doble imposición, de la Comunidad Andina*, Quito, 2008.

En el artículo 3, segundo párrafo establece un mecanismo para evitar la doble imposición de las rentas considerarlas como *exoneradas*, para los efectos del pago de impuestos en el país de la residencia-de la persona- en la determinación del impuesto a la renta. Por tanto, los demás Países Miembros de conformidad con esta norma deberán prever en su legislación interna, el reconocimiento de lo pagado en otro País Miembro de la CAN, usa un sistema de reparto que concede la facultad de imposición a la fuente, y limita al país de residencia en gravar las rentas provenientes de otro Estado.

El método de exención o reparto, recogido en la Decisión 578, es uno de los mecanismos reconocidos en los Convenios para evitar la doble imposición, que consiste en que las rentas obtenidas en una jurisdicción fiscal, sean gravadas únicamente en el país de la fuente –donde son obtenidas- quedando libres de imposición en el país de la residencia.

En cuanto a la materia de nuestro estudio el artículo 6, habla sobre el tratamiento a los beneficios de las empresas, indica que: *“los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.”*

A continuación se incluye un listado ejemplificativo de los casos en los que se considerará, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

“a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios; b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje; c) Una obra de construcción; d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero; e) Una agencia o local de ventas; f) Una agencia o local de compras; g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos; h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa; i) Un agente o representante.”

Esta Decisión adopta el criterio de tributación en la fuente, independientemente de la nacionalidad y el domicilio de las personas. Las rentas empresariales de cualquier naturaleza, solo serán gravadas en el país del Estado miembro en el que las rentas fueron

generadas. El Estado de la fuente es quien tiene la potestad de imponer las rentas que se generan dentro de su territorio por el criterio de la fuente.

De acuerdo con el principio de territorialidad cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros de la CAN, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

En nuestra opinión la adopción de la Decisión 578 es el reflejo de los esfuerzos comunitarios en materia de no doble imposición que busca fijar reglas comunes a los países miembros las mismas que deben ser observadas en la legislación interna de cada uno de los Miembros de la CAN.

CAPITULO III

3. CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA NUEVA REALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

3.1. Planteamiento del problema y los distintos enfoques para su solución

Con estos elementos estudiados en los capítulos precedentes caben las preguntas: ¿En la actividad del comercio electrónico se puede cumplir todos los presupuestos actuales recogidos en la legislación vigente para la configuración de un EP? ¿En qué medida se aplicaría la definición de EP a las actividades del comercio electrónico? ¿Cabe la posibilidad de replantear los elementos de configuración de la figura del EP vigentes más de 100 años para las nuevas operaciones realizadas por medios electrónicos? Definitivamente la respuesta que se surge a primera vista del breve repaso que hemos dado es que: “*el concepto de establecimiento permanente choca con la realidad virtual (...)*”¹⁹⁹

El EP asume relevancia para fines del ordenamiento interno, en cuanto por medio de él se pueden establecer los presupuestos para que un no residente, que ejerza su actividad económica en el territorio de otro Estado, quede obligado por las rentas que se producen únicamente por medio del EP, de modo que efectivamente se pueda separar la actividad impositiva desarrollada en el país de la residencia y en el país de no residencia.

La dirección de correo electrónico de la empresa, el nombre de dominio son elementos puramente indicativos, no tienen relevancia para fines fiscales para determinar si se configura o no la existencia de un EP, puesto que no necesariamente corresponde al lugar de desarrollo de la actividad.²⁰⁰

Cuando una página Web corresponde a una empresa domiciliada dentro del territorio de un Estado y sus actividades se desarrollan dentro de estos límites, las rentas obtenidas por las ventas *on line* entran dentro de los ingresos empresariales. En estas

¹⁹⁹ Juan Jesús, Martos, *Imposición Indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo blanch, Monografías, nº 424, Valencia, 2006, p. 26.

²⁰⁰ Antonio, Tomassini A. y Agostino Tortona, op. cit. p. 4339

condiciones las reglas actuales de la tributación se continúan aplicando de una manera efectiva en las actividades de comercio electrónico locales –nacionales-.

El problema asume relevancia fiscal cuando una página Web está gestionada en otro país -de baja o nula fiscalidad- por parte de una persona no residente, perjudicando la posibilidad de que el Estado ejerza la potestad impositiva, afectando a las otras empresas que trabajan en la red y que sí son sujetos de obligaciones tributarias, por encontrarse situadas dentro del territorio del Estado.²⁰¹

El tema de la *jurisdicción fiscal competente* es un tópico delicado en el comercio electrónico, puesto que como bien relata el Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad española²⁰², una empresa residente en el país A, podría prestar sus servicios en un país B por medio de Internet, vender bienes desmaterializados *on line*, sin necesidad de trasladar sus “oficinas” o “nombrar un representante”, como se hacía en el comercio tradicional.

En este caso se debería analizar ¿quién es el país competente para imponer las rentas empresariales generadas por las operaciones de comercio electrónico? El país A, por el lugar de residencia, o el país B al considerar que el operador del comercio electrónico – domiciliado en el país A- cuenta con un “*lugar de trabajo*” para el ejercicio sus actividades de ventas *on line*, dentro el territorio del Estado del país B.

Ahora bien, de acuerdo con las modificaciones al Art. 5 del MC OCDE, introduciremos otro factor de reflexión en el tratamiento del tema, *el servidor* –equipo informático- de la empresa domiciliada en el país A, se encuentra en Bolivia, Colombia o simplemente en un paraíso fiscal conocido y realiza todas sus ventas *on line* que son la actividad principal del negocio en Ecuador.

²⁰¹ El problema fiscal “relativo del Internet”, en sede nacional no presenta tanta relevancia como el que se puede dar en la operaciones transnacionales.

²⁰² Ministerio de Economía y Hacienda, Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, op. cit. p. 402.

En la medida que nos vamos adentrando en las modalidades, técnicas y tecnologías aplicadas al manejo del comercio electrónico, cada vez, resulta más complicado saber ¿Quién es el país competente para imponer las rentas generadas por las operaciones de comercio electrónico?

Bajo estos supuesto mencionados a la luz de la normativa vigente, las transacciones realizadas en la red *podrían evadir* por completo la declaración de impuestos, por lo que es absolutamente necesario dotar de reglas²⁰³ a esta nueva realidad del comercio electrónico, que muestra una novedosa forma de circulación y producción de riqueza, distinta a la del comercio de los bienes tradicionales.

Las actividades del comercio electrónico bajo el análisis del actual marco legal impositivo, muestran dos problemas en las transacciones transnacionales, que tienen que ver con *reconocimiento del EP*, el primer nivel de dificultad se encuentra en la identificación del Estado que debe ejercer la potestad impositiva; y, una vez establecido este criterio asignación de soberanía, el segundo inconveniente esta dado dentro de la normativa nacional, en cuanto a la creación de normas que garanticen al Estado el poder de imposición, en la operaciones realizados en el comercio electrónico sea como sujeto pasivo residente del impuesto a la renta o si actúa por medio de un EP.²⁰⁴

Ciertos estudios doctrinales han propuesto como respuesta al EP en el comercio electrónico, *conservar los sistemas tradicionales*, de acuerdo con el principio de renta mundial, atribuir la potestad de imposición al lugar de constitución del ente comercial, en el caso distinto al de una persona natural, esta solución favorecería a los países exportadores de tecnología en detrimento de los países importadores de tecnología.

²⁰³ Antonio, Tomassini A. y Agostino Tortona, op. cit. p. 4335.

²⁰⁴ Angela Maria, Proto, “Considerazioni in tema di applicabilità delle nozioni tradizionali di residenza e stabile organizzazione alle nuove realtà telematiche”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, septiembre 2005, año LXIV, N° 3, Giuffrè, Italia, p. 360

Otros autores consideran que se debe alejar del criterio de unidad con el territorio del Estado y utilizar un *criterio funcional*, la regla consistiría en aplicar como punto de conexión a un Estado no solo los hechos que suceden dentro de su territorio sino los que suceden fuera del mismo en relación a determinados sujetos.²⁰⁵

Esta problemática ha sido abordada en los últimos diez años sin que existan conclusiones terminantes y definitivas, sino más bien la discusión está en plena evolución. La tributación del comercio electrónico es un tema que suscita amplios y profundos debates, no existe un acuerdo generalizado sobre el tratamiento al mismo. Se han presentado estudios muy interesantes tanto a nivel nacional, como internacional. Los informes realizados por Estados Unidos²⁰⁶ y la Unión Europea sobre este tema, proponen en el primer caso crear temporalmente un espacio libre de impuestos y en el segundo caso adaptar –en cuanto sea posible- el sistema tributario al comercio electrónico.

Es importante resaltar que por las características del comercio electrónico, su actividad rebasa el territorio de un Estado, el tratamiento de un tema referente a los aspectos impositivos, no solo interesa a la legislación interna de un país, sino que es un tema de fiscalidad internacional. La posibilidad de recaudación de tributos de un país, además de responder a cuestiones de orden cultural, político, económico y administrativo, debe tratar de mantener el equilibrio en el orden internacional o evitar futuros desequilibrios.²⁰⁷

Los organismos internacionales como la OCDE y la ONU y desde la Unión Europea han trabajado seriamente para dar un diagnóstico del panorama actual del

²⁰⁵ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 362. El sistema impositivo de tipo real (Estado de la fuente) y personal (Estado de la residencia) se convertiría en “no territorial” para fundamentar su pretensión impositiva en su decisión de gravar renta prescindiendo de la fuente material de la misma, olvidándose del criterio de la fuente y la residencia se ejercería la potestad impositiva por un *concepto funcional* que permita gravar la renta.

²⁰⁶ Hace pensar en una retirada del Estado del ámbito de regulación en materia tributaria, con una entrega abierta al manejo del comercio electrónico por los actores privados del negocio.

²⁰⁷ Pietro, Adonino, “L’avvento del commercio elettronico e le conseguenze sull’ordinamento tributario internazionale quale fattore emblematico della rilevanza della fiscalità ai degli equilibri politico economico su cui si fonda l’ordine internazionale”, op. cit. p. 630.

comercio electrónico, su proyección, influencia en la economía y la sociedad, en busca de una *solución* que se adapte a los retos que plantean las transacciones comerciales realizadas a través de medios electrónicos.

3.1.1. Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española

A comienzos de 1999 el Ministerio de Hacienda a través de la Secretaría de Estado de hacienda, crea una Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, en mayo de 2000 se presenta el resultado final, y en julio del mismo año la Comisión rinde informe al Secretario de Estado de Hacienda.

El Informe constituye un estudio científico de enorme valía, estudia la problemática asociada a la tributación del comercio electrónico, consta de nueve capítulos, manifiesta la posición española en los temas de la fiscalidad en el comercio electrónico en la tributación directa, indirecta, así como la incidencia en la modificación de las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

3.1.2. La Unión Europea

Mediante comunicación de la Comisión Europea de 18 de abril de 1997, se da a conocer el documento denominado: “*Una iniciativa europea en el sector del comercio electrónico*” (COM (97) 157 final - no publicada en el Diario Oficial)²⁰⁸. Es un instrumento que analiza las ventajas y posibles impactos del comercio electrónico para la Unión Europea, con miras a lograr un consenso en la acción de la política comunitaria en la materia de comercio electrónico.

Dentro del cuadro de la legislación favorable para esta materia, propone, entre otros aspectos, la adopción de sistemas fiscales que fortalezcan la certeza jurídica y neutralidad

²⁰⁸ “Un’iniziativa europea in materia di commercio elettronico”. Este documento está disponible en idioma italiano sobre la dirección de Internet: <ftp://ftp.cordis.europa.eu/pub/esprit/docs/ecomcomi.pdf>.

de la imposición y no obstaculicen el desarrollo de este nuevo comercio en relación al comercio tradicional.²⁰⁹

Más adelante dedica el desarrollo de los párrafos 56 al 59 para el tratamiento de temas de fiscalidad y comercio electrónico (imposición directa e indirecta) siendo de particular interés para este estudio el párrafo 58²¹⁰ que habla de la necesidad de examinar el concepto de *territorialidad* como base de los sistemas de imposición directa a la luz de los nuevos negocios y la tecnología.²¹¹

El documento titulado "*Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social - Comercio electrónico y fiscalidad indirecta*" (COM (1998) 374 final)²¹² tiene como objetivo preparar la contribución de la UE y los Estados miembros sobre la fiscalidad indirecta para presentarlo en la Conferencia de la OCDE realizada en Ottawa en 1998.

La Unión Europea adopta la recomendación realizada en la Conferencia de la OCDE realizada en Ottawa en 1998, gravando en el lugar del consumo y tratando a los bienes digitalizados como prestación de servicios. Con ello se adopta un criterio de territorialidad, favoreciendo a los países importadores de tecnología.²¹³

²⁰⁹ "Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico", op. Cit. p. 5.

²¹⁰ "58. I concetti territoriali che stanno alla base dei sistemi di fiscalità diretta (la "residenza" e la "fonte" dei redditi) debbono anch'essi essere esaminati alla luce degli sviluppi commerciali e tecnologici."

²¹¹ En el mismo sentido véase el Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, p. 157, donde se plantea la "*necesidad de abordar el estudio de la repercusión de la evolución comercial y tecnológica en los conceptos territoriales en los que se basa la fiscalidad directa (residencia, origen de los ingresos).*"

²¹² Concluye con el siguiente párrafo: "*El Comité lamenta que la Comunicación de la Comisión no responda a la invitación que formula el Parlamento en el punto 22 de la Resolución de 14 de mayo de 1998. En efecto, el Parlamento plantea el problema de la fiscalidad en toda su amplitud al preguntar "si las transacciones de comercio electrónico deben ser tasadas de conformidad con el sistema tradicional o si las nuevas realidades sobre Internet crean retos mundiales que requieren una reformulación completa de todos los principios fiscales (por ejemplo, definición de conceptos territoriales, normas de origen, fuentes de ingresos)."*"

²¹³ Luis Maria, Cazorla Prieto, y Pablo, Chico De La Cámara, op. cit., p. 21

3.1.3 La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)

En la Conferencia realizada en Turku, Finlandia en noviembre de 1997, la OCDE, consciente de esta nueva realidad en la realización de las transacciones comerciales a nivel mundial, elaboró una serie de principios (equidad, simplicidad, seguridad jurídica, eficiencia y eficacia, proporcionalidad y justicia)²¹⁴ que deben ser tomados en cuenta el momento de legislar en relación la fiscalidad del comercio electrónico, buscando garantizar la eficacia de las legislaciones fiscal y de aduanas en este nuevo ambiente comercial. Están contenidos en el documento: “*Dismantling The Barriers To Global Electronic Commerce*” (Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial).²¹⁵

En 1998 la OCDE, en la Conferencia de la Ottawa, publica el documento “*Taxation And Electronic Commerce Implementation Of The Ottawa Taxation Framework Conditions*” (Tributación Fiscal y Comercio Electrónico Implantación del Marco Tributario de la Conferencia de Ottawa)²¹⁶, bajo la hipótesis de una futura reglamentación fiscal del comercio electrónico.²¹⁷ Concluye que los actuales tributos deben adaptarse al comercio electrónico, sin necesidad de crear nuevas figuras tributarias que puedan crear discriminación en el mismo. Además, los bienes digitalizados deben ser considerados como prestación de servicios para fines tributarios y las administraciones fiscales del lugar de consumo serán las encargadas de la recaudación, puesto que el gravamen se produce en este lugar.

La OCDE mediante la elaboración del documento: “*Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the*

²¹⁴ Luis Maria, Cazorla Prieto, y Pablo, Chico De La Cámara, op. cit. pp. 17 y 18.

²¹⁵ Corasaniti, Giuseppe, op. cit. p. 609.

El texto completo se encuentra en www.oecd.org/dataoecd/37/55/2751237 (1).pdf).

No es el primer documento de estudio realizado por la OCDE, en 1996 se “*elaboró un primer documento (Electronic commerce: the challengers to tax authorities and taxpayers) (...) En 1997 se presentó otro documento (The emergence of electronic commerce. Overview of OECD's Work).*” Para mayor información consultar la obra de Luis Maria, Cazorla Prieto, y Pablo, Chico De La Cámara, op. cit. p. 17.

²¹⁶ El documento se encuentra en www.oecd.org/dataoecd/49/13/2673607.

²¹⁷ Corasaniti, Giuseppe, op. cit. p. 609

*Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*²¹⁸, del 22 de diciembre del 2000, ha introducido unos párrafos a los comentarios²¹⁹ al Art. 5 del Modelo de Convenio postulado por la OCDE (en adelante MC OCDE), en relación al comercio electrónico y la posibilidad de configurar un EP en el caso del ejercicio de estas actividades, tema que se abordará con más adelante en el acápite correspondiente.

La OCDE, en el año 2005 ha elaborado el documento “*E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*”. Este es un estudio sobre el impacto del comercio electrónico en el área de aplicación de los precios de transferencia en los negocios multinacionales. Se indica que el comercio electrónico no representa un nuevo problema para la aplicación de las reglas existentes en esta materia, sin embargo, esta revolucionaria forma de comunicación incrementa las dificultades ya existentes.

En diciembre 2005, un grupo de especialistas en material tributaria de la OCDE han realizado el informe: “*¿Are The Current Treaty Rules For Taxing Business Profits Appropriate For E-Commerce?*” que examina si las reglas actuales propuestas para la tributación de los negocios son aplicables al comercio electrónico. No se ofrece una alternativa de cambio, sino simplemente se identifica y considera en cinco secciones, las líneas principales que regula el Modelo OCDE, analizando en qué medida las reglas actuales se pueden aplicar al comercio electrónico.

La OCDE se ha pronunciado sobre la aplicación de la noción tradicional de residencia al ámbito de los negocios realizados a través de los nuevos medios de tecnología informática, concluyendo que es necesario proceder a la revisión crítica de lo que

²¹⁸ El texto completo en idioma inglés se encuentra en www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf. También en idioma español en Luis Maria, Cazorla Prieto, y Pablo, Chico De La Cámara, op. cit., pp. 181-186. Este documento contiene los cambios al Comentario al MC OCDE adoptada por el Comité contra Asuntos Fiscales el 22 de diciembre de 2000 acerca de la cuestión del uso de la definición corriente de establecimiento permanente en el contexto de comercio electrónico. Esto sigue dos propuesta anteriores que fueron realizadas por el Grupo de trabajo encargado de esta materia el primero de octubre de 1999 y el segundo de marzo de 2000.

²¹⁹ Se realizan las modificaciones a los comentarios al Art.5 del MC OCDE, porque ello permite introducir reformas sin necesidad de modificar los tratados ya suscritos por los países.

tradicionalmente se entiende por *residencia fiscal de la sociedad*, a través de criterios que permitan la mejor determinación de la sede de dirección efectiva y otros criterios que sean adecuados para solucionar el problema, con el fin de determinar con mayor seguridad la residencia. Esta reconstrucción debe tender a clarificar lo que se entiende por “*lugar fijo de negocios*”.²²⁰

El primer pronunciamiento de la OCDE en temas de imposición en el comercio electrónico está a favor de la aplicación al comercio electrónico de los principios contenidos en el MC OCDE, para ello ha hecho unas modificaciones en sus comentarios.

La modificación hecha al comentario del MC OCDE consiste en la redacción de los párrafos 42.1 y 42.10 que se añaden a los comentarios existentes al Art. 5 (establecimiento permanente) del MC OCDE.²²¹ Parte del análisis del supuesto de la empresa, que ofrece bienes y servicios en un Estado del que no es residente, a través de un sitio Web, hospedado en un servidor, colocado en el territorio de ese Estado.²²²

3.2.3.1. Manifestaciones de presencia en la red: el sitio Web, el servidor y el proveedor de servicios

Para el acceso a la red (navegar en la red) es necesaria la adquisición de un software y la conexión a Internet. La discusión doctrinal se ha centrado en análisis de la adopción de las estructuras operativas o manifestaciones en el entorno electrónico, tales como: el sitio Web, el servidor y el proveedor de servicios.²²³

a) Página Web

Para tener presencia en Internet se crea una página Web, que es un software que no supone tener control sobre el servidor que utiliza para conectarse a Internet, la cual puede funcionar como un escaparate de negocios para promocionar productos o servicios y, además, como un espacio donde se cierran transacciones comerciales.

²²⁰ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 365.

²²¹ Corasaniti, Giuseppe, “Profili fiscale del commercio elettronico”, op. cit. p. 616.

²²² Corasaniti, Giuseppe, “Profili fiscale del commercio elettronico”, op. cit. p. 616.

²²³ Corasaniti, Giuseppe, “Profili fiscale del commercio elettronico”, op. cit. p. 615.

Una página Web es un es una fuente de información adaptada para la World Wide Web (WWW) y accesible mediante un navegador de Internet, por medio de la cual, se pueden ofrecer directamente productos y servicios en línea o simplemente, facilita información sobre negocios, productos y servicios que se concluyen fuera del ámbito electrónico o por otros medios.

Es claro que la creación de una página Web por si sola no constituye *un lugar de negocios*, sino que debe reunir ciertos requisitos para que sea considerada como un EP de acuerdo con las aclaraciones realizadas por los Comentarios al MC OCDE.

El Comentario al Art. 5 del MC en el párrafo 42.2, prevé que: *“una página Web que sea una combinación de software y datos electrónicos, no constituye por sí misma una propiedad tangible. Por lo tanto no tiene una localización que constituya un lugar de negocios (...)”* Mas adelante en el párrafo 42.3 dice: *“(...) la empresa no posee ni siquiera presencia física en esa ubicación ya que la página Web no se considera tangible.”*

En el Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española se plantea la posibilidad de que un sitio Web sea considerado como un lugar fijo de negocios, aún cuando se pueda acceder a él desde cualquier parte del mundo, para ello la legislación debe establecer los requisitos a cumplir.

Es un criterio general en la doctrina no acepta a una página Web como establecimiento permanente²²⁴, puesto que sus características de movilidad y susceptibilidad de modificación no satisfacen el requisito de la *“presencia física”* que configuran esta institución. Además que por su falta de composición material al ser una combinación de software y datos electrónicos, de acuerdo al comentario de la OCDE, no podría ser calificado como *“lugar de negocios”*.²²⁵

²²⁴ Corasaniti, Giuseppe, op. cit. p. 616.

²²⁵ Juan José, Segura Andueza, op. cit., p. 228.

Si el sitio Web es utilizado únicamente como un espacio para informar realizaría una actividad preparatoria considerada en el Art. 5 párrafo 4 letra e), por lo que no podría constituirse como *umbral mínimo* de reparto de potestades tributarias.

La modificación al comentario del Art. 5 del MC OCDE, en los párrafos 42.2 y 42.3, llega a la conclusión que el simple sitio Web no constituye un EP material de una empresa no residente, puesto que al carecer de presencia de bienes tangibles no se configura como EP,²²⁶ sin embargo este planteamiento oficial no termina con la discusión sobre la posibilidad de que una página Web puede ser considerada EP cuando se cierran negocios por intermedio de ella.

Una página Web, en el caso de las operaciones que se realizan *on line*, constituye un punto de acceso al cual pueden acceder compradores de cualquier parte del mundo. Definitivamente un portal es un enlace de conexión a Internet, que permite tener presencia en la Web para realizar negocios, de los cuales se generan utilidades.

Los elementos configurativos de la Web *-combinación de software-* al ser inmateriales, chocan por completo con los *elementos materiales y personales* que actualmente componen el concepto de EP, creado para el mundo de los negocios y servicios tradicionales.

b) El servidor (equipo informático)

¿Puede un equipo informático, instalado en el territorio de un Estado, que se encuentra en función, alojando páginas Web, constituirse en un lugar fijo de negocios por el que una empresa realiza sus actividades?²²⁷

De acuerdo con la modificación al comentario del Art. 5 del MC OCDE, la respuesta es positiva, un servidor, bajo ciertas condiciones, puede constituirse en un EP, para las operaciones que se realizan en el comercio electrónico. El servidor (equipo

²²⁶ Corasaniti, Giuseppe, op. cit. p. 617.

²²⁷ Ignacio, Cruz Padial, "La actividad económica en Internet: implicaciones y consecuencias tributarias", op. cit. p. 177.

informático) cumple con la condición material del EP, viene a constituir el medio a través del cual la empresa no residente ejercita sus actividades propias.²²⁸

De acuerdo con el comentario 42.4, *el equipo informático* para constituirse en un EP debe cumplir con los requisitos de fijeza y permanencia en el tiempo. Respondiendo a la vocación del espíritu del EP en el comercio tradicional, la disposición recoge los requisitos que han caracterizado a la institución a lo largo de su evolución, la conexión con un espacio geográfico determinado y su carácter de continuidad.

En relación al factor temporal, no se menciona una referencia a la cantidad de días, meses o años que debe permanecer para ser considerado como un EP. En cuanto a la referencia al *tiempo suficiente*, según la opinión de algunos autores, se debe aplicar al comentario la regla contenida en el párrafo 3 del texto del Art. 5 MC OCDE, que establece 12 meses.²²⁹ Sin embargo, este criterio no es aceptado por todos²³⁰, muchos Estados han hecho reservas en cuando a la norma del MC OCDE en mención, que se refiere a “las obras de construcción, instalación y montaje”²³¹, concretamente, si una obra de construcción dura en su ejecución más de un año, se considera un EP.

El párrafo 42. 4 al hablar del servidor como sede fija de los negocios hace referencia a los requisitos para que el servidor pueda ser considerado como establecimiento permanente: “*ser fijo*” y “*estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio para ser considerado fijo en las condiciones del apartado 1.*”

En cuanto al servidor, debe cumplir un requisito: *ser de propiedad de la empresa*, esto quiere decir estar a completa disposición de la misma y no compartirlo con ningún otro operador de comercio electrónico.

²²⁸ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 379.

²²⁹ Corasaniti, Giuseppe, op. cit. p. 617.

²³⁰ Grecia, Nueva Zelanda, Portugal y Turquía, estiman un tiempo de 6 meses para considerar una obra de construcción un EP. Gildemeister Ruiz-Huidobro, Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos Permanentes, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima 1995, p. 208. Nota a pie 32.

²³¹ La ejecución o la vigilancia de una obra de construcción de edificios, carreteras, puentes, canales, instalaciones, dragados.

El comentario considera que un server supone la existencia de un EP, puesto que satisface el requisito de *lugar fijo de negocios* al ser un equipo que debe estar ubicado físicamente en el territorio de un Estado, conexión normal con el ejercicio de la empresa e idoneidad para producir rentas.²³²

Al hilo de las Modificaciones a los Comentarios del Art. 5 del MC OCDE, aceptando la propuesta de calificar como EP a un *equipo informático*, que puede ser un ordenador cualquiera o un equipo especial, cuya función a cumplir es la de ejecutar un programa, que permite a sus usuarios trabajar en la red. Nos planteamos la pregunta: ¿el negocio de una empresa puede considerarse entera o parcialmente desempeñado en una ubicación donde la empresa tenga un equipo informático tal como un servidor a su disposición?

El párrafo 42.5 responde a esta interrogante recomendando en cuanto a esta cuestión que “*ha de examinarse caso por caso, teniendo en consideración si a causa de tal equipo la empresa tiene instalaciones a su disposición donde se realicen las actividades comerciales de la empresa.*”

Existen dos posiciones: el desarrollo de una actividad de comercio electrónico, a través de un equipo electrónico es completamente suficiente para atribuir al servidor, la calificación de EP, prescindiendo de la modalidad de entrega del bien objeto de la transacción. La segunda interpretación que sería preferible adoptar es: para los fines de subsistencia de la idónea actividad de una empresa que dé lugar a un EP, el servidor debe desarrollar un ciclo comercial completo.²³³

Es necesario analizar la presencia de personal para la subsistencia de un EP en las actividades del comercio electrónico. El párrafo 42.6 clarifica una de las *discusiones*

²³² Corasaniti, Giuseppe, .op. cit. p. 617.

²³³ Corasaniti, Giuseppe, .op. cit. p. 618.

clásicas, acerca de los elementos que debe contener la figura de un EP, en el comercio tradicional: la presencia o no de personal que desarrolle la actividad de negocios.

La solución que se ha adopta para el comercio electrónico es prescindir de la presencia de personal para el funcionamiento del equipo informático -en el sitio donde se encuentre- como requisito para la configuración de un EP, cuando no se necesita de personas para el desarrollo de la actividad de la empresa. En el comercio electrónico se pueden cerrar las transacciones automáticamente mediante ordenadores programados para ello, sin necesidad de una persona que supervise directamente la transacción o de su consentimiento sobre la misma en el momento.²³⁴

Un argumento en contra de considerar al servidor, como EP, sería en cuanto a la disponibilidad del sujeto que desarrolla la actividad de la empresa sobre el servidor. Frente a este planteamiento debe prevalecer el principio de la “*sustancia sobre la forma*”, entonces es irrelevante el título jurídico con el cual se ejerce la disponibilidad del servidor.²³⁵ Existen autores que no aceptan la idea de que el servidor pueda constituirse como un EP “dado que no reúne los elementos humanos necesarios.”²³⁶

Definitivamente el que se proponga que un servidor puede ser considerado un EP es un planteamiento que parte de la actual configuración de esta figura, en donde un elemento importante es la presencia en el territorio de un Estado, por medio de establecimientos, locales o infraestructura física.

²³⁴ La Convención de las Naciones Unidas sobre la Utilización de las Comunicaciones Electrónicas en los Contratos Internacionales, (CNUUCECI), adoptada en Nueva York el 23 de noviembre de 2005, mediante Resolución 60/21 en el Art. 12, reconoce la plena validez jurídica de la contratación realizada automáticamente por un ordenador programado previamente para ello, siempre y cuando se cumplan las condiciones previas de su pedido, sin que sea necesario la presencia de una persona física que controle la concreta transacción realizada. La doctrina atribuye la realización de este contrato a la persona física que programa la máquina con la finalidad de realizar contratos. Agustín, Madrid Parra, “El Convenio de Naciones Unidas sobre Contratación Electrónica”, en (Dir. A. Madrid Parra,.) en *Derecho Patrimonial y Tecnología*, Marcial Pons, Madrid, 2007. Se encontrará mayor desarrollo del tema bajo el título “Contratación Electrónica Automatizada”. p. 90-92. Se puede concluir que la inexistencia de personal no condicionaría el desarrollo de la actividad en un determinado lugar, cuando no se necesita personal para su desarrollo, como por ejemplo en la contratación electrónica automatizada.

²³⁵ Corasaniti, Giuseppe, op. cit. p. 617.

²³⁶ David, Elvira Benito, “El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, Op. cit. p.22.

La idea de un servidor como un EP, es un planteamiento aceptable, puesto que en todo se ajusta al concepto de EP y respeta las normas vigentes en esta materia, sin embargo, no se presenta como una solución que resuelva de una vez por todas la discusión sobre los problemas de fiscalidad en las operaciones internacionales de comercio electrónico.

c) Proveedor de servicios de Internet

Frecuentemente las actividades del comercio electrónico no se desarrollan por medio de un servidor que pertenece a la empresa, sino que es necesario contratar con un proveedor de servicios de Internet (en adelante PSI).

El PSI es una sociedad independiente cuyo objeto social constituye típicamente el proveer servicios de conexión a Internet para empresas comerciales o consumidores privados.²³⁷

No se puede calificar a la empresa que provee servicios de Internet donde se alojan las páginas Web que realizan actividades de comercio electrónico como agente de negocios, en cuanto no tiene la autoridad de concluir contratos a nombre de la empresa. Si el proveedor de servicios de Internet presta sus servicios a varias empresas para alojar sus páginas, no se lo puede calificar como agente dependiente.²³⁸

La decisión adoptada por la OCDE para el manejo de este tema, suscita más inquietudes y preguntas que soluciones puesto que *“(...)son bastante sutiles las diferencias para que exista o no un establecimiento, y depende mucho del tipo de contrato, prestaciones y circunstancias del mismo, lo que ha provocado una evidente inseguridad jurídica, que tal vez haya sido la razón para que en los últimos tiempos se observe la tendencia generalizada hacia la suscripción de contratos de hospedaje y la creación de*

²³⁷ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 378.

²³⁸ Corasaniti, Giuseppe, “Profili fiscale del commercio elettronico”, op. cit. p. 619.

*zonas francas informáticas, en donde se ubican los equipos servidores que hospedan sitios y páginas.*²³⁹

Otra de las críticas que se hacen a las modificaciones del MC OCDE es en cuanto a la “*existencia de un lineamiento de temporalidad*”²⁴⁰ para verificar o no la configuración de un EP en las actividades que se desarrollan en el comercio electrónico, no hay indicaciones sobre el tiempo de permanencia de la actividad para que sea considerada EP.

Las reglas proporcionadas por la OCDE son complicadas y no siempre efectivas. No obstante el evidente progreso dado por las regulaciones adoptadas por la OCDE, es un tema que crea mucha discusión, puesto que no se ha llegado a adoptar una posición aceptada de manera mayoritaria y sobre todo que sea fácil y posible de llevar a la práctica.

En este sentido se ha pronunciado HINNEKENS²⁴¹ al concluir que las categorías hoy existentes y las adaptaciones sugeridas por la OCDE no son suficientes, las califica de complicadas y no siempre eficientes para afrontar la realidad del comercio electrónico en el mundo de hoy.

El profesor HINNEKENS²⁴² se pronuncia por el fortalecimiento de los sistemas. Opina que es probablemente inevitable que los métodos tradicionales de la OCDE y la revisión de los mecanismos que permiten gravar las rentas transnacionales, puedan continuar siendo eficientes para evitar la doble imposición internacional²⁴³ o la no imposición.

Las XXIII (2006) Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Córdoba Argentina, en cuanto al tema II: “*Aspectos impositivos del comercio electrónico*”, en la recomendación No 5, se han pronunciado en un sentido crítico, en cuanto a las primeras soluciones adoptadas en el tema del EP en el comercio electrónico, en el siguiente

²³⁹ J. Fernando, Álvarez Rodríguez, op. cit. p. 120.

²⁴⁰ Cesar, Montaña Galarza, op. cit. p. 83.

²⁴¹ Luc, Hinnekens, “International Tax Planning and Electronic Commerce”, op. cit. p. 793.

²⁴² Luc, Hinnekens, “International Tax Planning and Electronic Commerce”, op. cit. p. 805

²⁴³ Luc, Hinnekens, “International Tax Planning and Electronic Commerce”, op. cit. p. 805

sentido: “*un “sitio Web” o un servidor no pueden constituir por si solos un establecimiento permanente.*”

Las soluciones al tema del EP en el comercio electrónico, no se ajustan al criterio de materialidad, no se puede atribuir, la regla del *espacio físico de negocios*, solo por el hecho de la ubicación del equipo informático y mucho menos por la creación de una página Web.

La estructura que presentan los negocios en la red es compleja, las propuestas que se han tomado parten de tres referentes: página Web, servidor (equipo informático), proveedor de servicios de Internet (ISP). Las reglas de la materialidad desarrolladas en la figura del EP actual, se aplican para ventas tradicionales, estructuras productivas y actividades comerciales que en el mundo del comercio electrónico toman un giro que difícilmente es alcanzado por las reglas actuales.

Sin embargo, se debe reconocer que este primer trabajo de Modificaciones a los Comentarios al Art. 5, es un acercamiento a la solución del problema, una primera respuesta parcial. Por ello, se ha presentado un nuevo estudio que aborda cuestiones de fondo en materia de fiscalidad en el comercio electrónico.

3.1.3.2 La valoración de las reglas de reparto de potestades contenidas en el MC OCDE frente a las nuevas actividades del comercio electrónico

Al no encontrarse todavía un planteamiento aceptado sobre la imposición del comercio electrónico, la OCDE ha continuado trabajando en el análisis de las nuevas actividades del comercio electrónico y su influencia en las actuales reglas adoptadas por los sistemas tributarios.

La reglas contenidas en los MC OCDE son de un criterio doble, por un lado la residencia para los que reconoce el criterio de renta mundial y por otro el EP, que concede el derecho a gravar las rentas obtenidas en el territorio de un Estado por un no residente.

Los CDI pretenden reconocer la deducción del impuesto efectivamente satisfecho (*tax credit*), o incluso las exenciones y los beneficios fiscales que hayan disfrutado en el Estado de la fuente (*tax sparing*).

De acuerdo con el Art. 2 del MC OCDE²⁴⁴, los impuestos comprendidos en los Convenios son “(...) *los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (...)*”.²⁴⁵ Este artículo fija el sector tributario al que se circunscriben los contratantes²⁴⁶. El campo de aplicación del MC OCDE, se encuentra definido en el Art. 2 del mismo. Con lo que “*delimita el sujeto activo de las relaciones tributarias contempladas en el Convenio*”²⁴⁷.

La definición del párrafo 2 del Art. 2 del MC OCDE “es tautológica”²⁴⁸: “*Se considera Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio*”.

El documento, “*¿Are The Current Treaty Rules For Taxing Business Profits Appropriate For E-Commerce?*”, mediante la revisión de las reglas contenidas en el MC

²⁴⁴ “Art. 2. Impuestos comprendidos.

1. *El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exención.*

2. *Se considera Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismo, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.*

3. *Los impuestos actuales a los que concretamente se aplica este Convenio son:*

a) *(en el Estado A):*

b) *(en el Estado B):*

4. *El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Al final de cada año las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.”* “Modelo de Convenio de la OCDE”, en (Coor. Néstor, Carmona Fernández) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Edición Fiscal CISS, Primera edición, actualizada a marzo de 2006, España, p. 978- 979.

²⁴⁵ “Modelo de Convenio de la OCDE”, en (Coor. Néstor, Carmona Fernández) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Edición Fiscal CISS, Primera edición, actualizada a marzo de 2006, España, p. 978.

²⁴⁶ Adolfo, Martín Jiménez, “Artículo 2 MC OCDE, Impuestos comprendidos”, en (Coor. José Ramón, Ruiz García) *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Fiscales de Galicia, 2004, España, p. 141.

²⁴⁷ Adolfo, Martín Jiménez, op. cit. p. 144.

²⁴⁸ Klaus, Volge 1997, Comentarios al art. 2 MC OCDE, párrafo 30 citado por Adolfo, Martín Jiménez, op. cit. p. 153.

OCDE trata de resolver a la interrogante: ¿En qué medida las reglas existentes en los tratados para evitar la doble imposición pueden ocuparse apropiadamente de estos cambios?²⁴⁹, en relación con las operaciones del comercio electrónico.

En los MC OCDE actuales por regla general, la tributación corresponde al país de la residencia, el *transeúnte* (no- residente²⁵⁰) tributará en la medida que las rentas hayan sido generadas en el territorio del Estado a través de un EP.²⁵¹

Los tratados establecen reglas para que un contribuyente siempre tenga una residencia. El convenio Modelo de la OCDE en el Art. 4²⁵², habla de la residencia. Los Arts. 4 y 1²⁵³ del MC OCDE determinan el ámbito subjetivo, estableciendo qué personas pueden reclamar la aplicación de un convenio.²⁵⁴

²⁴⁹ OCDE, Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 6.

²⁵⁰ “(...) entidad que a pesar de no mantener una suficiente vinculación con el Estado para merecer la calificación de residente desarrollan una relación estrecha de vinculación económica con el Estado en atención a las actividades realizadas en el mismo.” F. Alfredo, García Prats, *El establecimiento permanente. Análisis jurídico- tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996, p. 398.

²⁵¹ OCDE, Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce ?, diciembre, 2005, p. 6.

²⁵² “Art. 4. Residencia.

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales). b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente; c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional; d) si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona, que no sea una persona física, sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.” “Modelo de Convenio de la OCDE”, en (Coor. NESTOR, CARMONA FERNÁNDEZ) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Edición Fiscal CISS, Primera edición, actualizada a marzo de 2006, España, p. 979- 980.

²⁵³ “Artículo 1. Ámbito subjetivo El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.” “Modelo de Convenio de la OCDE”, en (Coor. Néstor, Carmona Fernández) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Edición Fiscal CISS, Primera edición, actualizada a marzo de 2006, España, p. 978.

²⁵⁴ Félix Alberto, Vega Borrero, “Art. 4 MC OCDE (2000) Residencia”, en (Coor. José Ramón, Ruiz García) *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por*

Las reglas *tie break rules*²⁵⁵ de los numerales 2 y 3 del Art. 4 del MC OCDE, contienen disposiciones que contribuyen a eliminar la doble imposición internacional, puesto que establecen normas “*para solucionar situaciones en que una misma persona reside a efectos fiscales en más de un Estado.*”²⁵⁶

Para fines de imposición, de la residencia, depende la potestad del Estado de cobrar tributos, el correcto funcionamiento de los sistemas de eliminación de doble imposición, está en manos del Estado de residencia que aplica los métodos²⁵⁷ según establezca el Convenio.²⁵⁸

El Art. 4 del MC OCDE, no establece un concepto de residencia propiamente dicho, sino que lo remite a la legislación interna de un *Estado contratante*, mas este envío no es en blanco. “*Para poder considerar que una persona reside en un Estado en el sentido del art. 4.1 del MC OCDE es preciso que esté sujeto a imposición en ese Estado por la renta mundial obtenida (World Wide taxation).*”²⁵⁹

La potestad de cobrar tributos “*(...) queda repartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. El primero grava las rentas del patrimonio mundial del contribuyente, mientras que el segundo queda limitado a las disposiciones del Convenio (...).*”²⁶⁰

Aquí cabe una reflexión importante, los operadores del comercio electrónico, como en cualquier otro del comercio tradicional, deben tener una residencia, son personas físicas

España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española), Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Fiscales de Galicia, 2004, España, p. 211.

²⁵⁵ Aseguran de que un contribuyente tenga residencia de un solo país con objeto de la aplicación del tratado.

²⁵⁶ Félix Alberto, Vega Borrero, op. cit. p. 211.

²⁵⁷ La técnica concebida para la eliminación de los efectos de la doble imposición internacional son: método de exención, por el cual el Estado de residencia no somete a imposición las rentas de fuente extranjera; método de imputación, el contribuyente que tributa bajo el principio de renta mundial tiene derecho a descontarse todo o parte del impuesto satisfecho en el extranjero con relación al mismo hecho imponible.

²⁵⁸ Félix Alberto, Vega Borrero, op. cit. p. 211.

²⁵⁹ Félix Alberto, Vega Borrero, op. cit. p. 219.

²⁶⁰ Juan Francisco, Jaramillo Salgado, y otros, *Convenios para evitar la doble imposición internacional entre España y Ecuador*. Marcial Pons. Madrid, 2006, p. 18.

o jurídicas, las que se encuentran manejando un determinado sitio *Web*, las mismas que deben tener un domicilio o una sede de dirección efectiva, un centro de intereses vitales, etc., que de acuerdo con las reglas actuales determine su residencia fiscal, para saber cuál es la Ley a la que están sometidas. Una de las posibles soluciones que plantea el Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico es “*establecer una cláusula de cierre que permita, en cualquier caso, asignar una residencia fiscal al operador económico*”.²⁶¹

Esta propuesta de la *cláusula de cierre* se aplicaría en los casos donde no es posible determinar la residencia del *comerciante electrónico* (operador económico de la *Web*), se le atribuiría “*la de su proveedor de servicios de Internet o la del país en que se encuentre el servidor que soporta su sitio Web*”. El mismo modelo concluye que la solución “*sería algo forzada y (...) discutible*” puesto para fijar la residencia del operador de servicios de Internet se sirve como referencia de la residencia que efectivamente tiene otra persona, -el proveedor de servicios de Internet o el país en que se encuentre el servidor- presumiendo que las dos lo comparten o que la residencia de la una sigue a la otra con un criterio de accesoriadad.²⁶²

Otra alternativa, trasladar el domicilio del *comerciante electrónico* al lugar del consumo. Esta alternativa, es aceptable en el campo de la imposición indirecta, plantearía serios problemas en la imposición directa, que ya ha desarrollado sus propios puntos de conexión como el principio de renta mundial o fuente.²⁶³

²⁶¹ Ministerio de Economía y Hacienda, Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, op. cit. p. 405

²⁶² Ministerio de Economía y Hacienda, Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, op. cit. p. 405

²⁶³ Ministerio de Economía y Hacienda, Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, op. cit. p. 405

El EP es el nexa para gravar la renta de los no residentes²⁶⁴, en el plano internacional, la función de la figura del EP es la de “*distribución del poder tributario entre Estados*” en relación con “*las actividades empresariales transfronterizas.*”²⁶⁵

El Art. 7 del MC OCDE, tributación de beneficios empresariales, permite equiparar fiscalmente a una empresa que realiza actividades en el territorio de un Estado, con otra que sí tiene residencia, reconociéndole la posibilidad de disfrutar de todas las ventajas y deducciones que gozan los residentes.

Los beneficios empresariales se gravan en el lugar “*donde se genera el valor añadido que merece recompensa de renta.*”²⁶⁶ De acuerdo con las disposiciones contenidas en el MC OCDE, las rentas obtenidas por las empresas no residentes tributan través del EP, que constituye el umbral mínimo para determinar, la imposición de los beneficios empresariales obtenidos dentro del territorio del Estado donde se desarrollan las actividades por medio de una instalación de negocios.

El Art. 7 del MC OCDE, tiene reglas de reparto entre el Estado de la fuente y el Estado de la residencia. Esta norma tiene dos grandes principios: 1) Una empresa no será gravada en otros Estados, a menos de que actúe por medio de un EP. 2) El Estado que tenga un EP en su territorio puede gravar las rentas empresariales producidas por su intermedio.

La justificación jurídico tributaria radica en *la participación efectiva y suficiente en la vida económica del Estado de la fuente* por medio de un EP, *concepto umbral*, para poder distribuir potestad tributaria entre la fuente y la residencia.

²⁶⁴ La regla general es que los únicos negocios desarrollados por un no residente pueden ser gravados en un país solo si son atribuibles a la existencia de un EP. OCDE, *¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?*, diciembre, 2005, p.7

²⁶⁵ José Manuel, Calderón Carrero, “Art. 5 MC OCDE 2000 Establecimiento Permanente”, op. cit. p. 274. La función del EP en el ámbito internacional en los CDIs “*responde al deseo de limitar la jurisdicción fiscal del Estado de generación de los rendimientos empresariales*”, desarrolladas en su territorio por un no residente. F. Alfredo, García Prats op. cit. p. 397.

²⁶⁶ Javier, González Carcedo, “El Comercio electrónico Internacional y la Tributación directa: Reparto de las Potestades Tributarias, en *Crónica Tributaria*, Nº 106/2003, España. p. 31.

Los planteamientos del documento de la OCDE son innovaciones que buscan eliminar las posibles diferencias que surgirían entre los negocios tradicionales y el comercio electrónico en la aplicación de las reglas establecidas en el MC OCDE actual. Los planteamientos del documento se dividen en modificaciones sustanciales y no sustanciales.

1. Modificaciones que no inciden sustancialmente sobre el modelo actual.

A) Modificaciones relativas a la definición de EP:

a) La primera alternativa que se analizó, es la opción de *modificar la definición del EP*, expresamente para excluir que para el mantenimiento de un *lugar fijo de negocio*, es necesaria la intervención humana del personal, incluyendo agentes dependientes. Esta eliminación, cubre sin necesidad de mayores modificaciones al equipo automatizado usado en operaciones electrónicas del comercio (contenidas en los párrafos 41.1 - 42.10 del Comentario en al Artículo 5) del MC OCDE, pero no sería restringida a ésta, también se aplicaría, por ejemplo, a los cables, las tuberías y equipo de bombeo automatizado usados en la explotación de recursos naturales.²⁶⁷

b) Modificación de la definición del EP, (introducida por los párrafos 41.1 - 42.10 del Comentario en al artículo 5) del MC OCDE para que las operaciones realizadas por un servidor, no sean las únicas operaciones del comercio electrónico que puedan ser consideradas para constituir un EP, sino que también se incluyan, las operaciones automáticas (en ausencia de personal) como las realizadas por medio de software. Algunos consideraron que la simple modificación en este sentido, ayudaría a incluir todas las actividades desarrolladas en el comercio electrónico, que necesitan de una presencia en la red, por medio de una página Web. Se pretende quitar la importancia dada al Server,

²⁶⁷ OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 30

puesto que se considera que es un elemento que con el tiempo puede ser utilizado para evadir la imposición, dependiendo del lugar donde se lo situé.²⁶⁸

c) Eliminar el carácter auxiliar o preparatorio que se le atribuye a las funciones desarrolladas por medio del software. Para la visión tradicional del EP, las actividades que se desarrollan, a través de medios electrónicos e informáticos, no son principales, puesto que los negocios tradicionales no se desarrollan enteramente por estos medios. Quienes proponen esta alternativa consideran que la misma sería una opción para introducir dentro de las operaciones que se pueden realizar por medio de un EP las del comercio electrónico.²⁶⁹

B) Eliminar todas las excepciones del párrafo 4 del Art. 5, del MC OCDE, haciendo que la condición de auxiliar o preparatoria, desaparezca de las actividades que se desarrollan en el EP. Esta opción, además de ser radical, es poco práctica e inadecuada. Existen actividades que se desarrollan en el territorio de otro Estado, que no tienen el carácter de actividad principal, no rebasan el *umbral mínimo*, sino son simplemente preparatorias o auxiliar y, no podría dar como consecuencia la configuración de un EP. Las actividades del comercio internacional necesitan del *umbral mínimo* de carácter preparatorio, que en la actualidad proporciona el EP, no se puede gravar *una actividad o una simple presencia en el territorio del Estado*.²⁷⁰

C) Modificación de las reglas existentes en el Art. 7 del MC OCDE, para la tributación de los rendimientos empresariales, para agregar una *regla de la fuerza de atracción* que se ocuparía de la descripción de las operaciones del e-commerce²⁷¹. La enmienda trata de asegurar que *el país donde se venden los productos, pueda gravar los*

²⁶⁸ OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 33.

²⁶⁹ OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 35

²⁷⁰ OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 38.

²⁷¹ OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 45.

beneficios derivados de las ventas realizadas con el Web site de una empresa, a través del EP que la empresa tiene en el país. La introducción de esta regla juzgaría las funciones realizadas con el Web site como si se efectuará por medio de un EP.

Esta propuesta es estudiada por la doctrina española²⁷² (*fuerza de atracción*), que analiza su utilidad puesto que bajo la aplicación de las reglas actuales, todo lo que se vende por medio del comercio electrónico, tributa renta en el Estado de la residencia. Las “*funciones desarrolladas en la Web pasan a considerarse realizadas en el Estado de la fuente*”²⁷³ como las de un EP.

D) Adopción de reglas suplementarias con objeto de gravar los beneficios empresariales que se generan por la prestación de servicios.²⁷⁴ El Modelo para evitar la doble imposición de la ONU prevé reglas que permiten impuestos a la renta por servicios, si la empresa que proporciona tales servicios, está presente en el otro país para ese propósito, durante cierto período del tiempo. Se ha discutido que la regla actual del EP no proporciona resultados apropiados en el caso de servicios. Las reglas con respecto a EP fueron creadas con una visión hacia la fabricación y ventas. Por consiguiente, una empresa que no tiene la oficina u otra facilidad en la jurisdicción del anfitrión será tratada generalmente como EP solamente en caso de que sus agentes en esa jurisdicción tengan la autoridad para concluir contratos. En el caso de la fabricación y de las ventas, las reglas actuales trabajan generalmente bien para asignación de jurisdicción que grava en base de la función que se desempeña por medio de ellas.²⁷⁵

2. Modificaciones que inciden sustancialmente sobre las actuales normas convencionales.

²⁷² Javier, González Carcedo, op. cit. p. 40

²⁷³ Javier, González Carcedo, op. cit. p. 40

²⁷⁴ OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 47.

²⁷⁵ OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 49.

A) Introducción del concepto de establecimiento permanente virtual (EP virtual)

Desde el párrafo 322 hasta el 348 se trata sobre la alternativa de crear un concepto propio de EP virtual, por medio de un lugar de negocio fijo virtual²⁷⁶ o un agente virtual²⁷⁷ o presencia virtual²⁷⁸, para cubrir supuestos a través de los cuales la empresa realiza sus negocios en la red.

a) Lugar de negocios fijo virtual (“Virtual Fixed Place of Business PE”)

Se pretende crear un *lugar de negocios fijo virtual*, cuando una empresa mantiene su página Web en un servidor de propiedad de otra empresa, por medio de la cual realiza sus negocios en la red.²⁷⁹ “*El lugar de negocios es el sitio Web que es virtual.*”²⁸⁰ Este concepto conserva el criterio tradicional de la necesidad característica del EP de tener un lugar dentro de la jurisdicción de un Estado, este espacio físico o virtual, por medio del cual la empresa realiza una actividad continuada de negocios. Así, por ejemplo, se considera EP a una Web site comercial, por medio de la cual la empresa dirige su negocio, puesto que la página Web está localizada dentro de una jurisdicción (es decir en un servidor situado dentro del territorio del Estado) por lo que las actividades desarrolladas por medio de una página Web se miran como las que se desarrollan por medio de un lugar del negocio fijo.²⁸¹

b) Agente virtual (the Virtual Agency PE)

²⁷⁶ “*virtual fixed place of business*”, OCDE, Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 65

²⁷⁷ “*virtual agency*”, OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 65

²⁷⁸ “*on-site business presence*”, OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 65

²⁷⁹ Esta definición quitaría la necesidad actual de tener un servidor de disponibilidad de la empresa y sobre todo la característica de conexión física con el territorio.

²⁸⁰ “*The place of business is the web site, which is virtual.*” OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 66.

²⁸¹ OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 66.

Como una ampliación del concepto de agente dependiente, se plantea un equivalente electrónico de agente dependiente, cuando los contratos se concluyan por medios tecnológicos con personas localizadas en otra jurisdicción a nombre de una empresa. Así, por ejemplo, un sitio Web por medio del cual se contrata, puede ser tratado como un agente dependiente, sin importar donde se encuentra localizado el servidor.²⁸²

c) On-site Business Presence PE (sitio de presencia de negocios EP)

Esta tercera alternativa propone un nuevo umbral para considerar la existencia de un EP virtual, cuando se demuestre que un no residente tiene una *presencia económica* importante y permanente en el territorio de un Estado, por medio del uso de nuevas tecnologías, para ello el giro principal del negocio se debe realizar por completo por medios electrónicos y no se configura EP al tratarse de actividades preparatorias o auxiliares.²⁸³

Para los creadores de esta opción, “*On-site Business Presence PE*”, por medio del planteamiento de un EP virtual, se reconoce en las operaciones internacionales, el *potencial cambio* de una presencia física en una jurisdicción extranjera a una presencia temporal, móvil, virtual.²⁸⁴ También, toma en cuenta el cambio del comercio de bienes tangibles, a los servicios y bienes intangibles y la capacidad de obrar de los *negocios interactivos* sin necesidad de un lugar de fijo, sino únicamente usando tecnología moderna. Bajo el concepto actual de EP, en los negocios realizados en el comercio electrónico, en muchos casos no existe un EP, aún cuando un *no residente* –empresa extranjera- realice una actividad de negocios importante fuera de su jurisdicción.²⁸⁵

Por concentrarse en la presencia económica más que en la presencia física fija,
esta iniciativa intenta asegurarse de que los negocios móviles (tales como los del e-

²⁸² OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 66.

²⁸³ OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 66.

²⁸⁴ OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 67.

²⁸⁵ OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 67.

comercio y abastecedores de servicio móviles) reciban un tratamiento semejante a los negocios tradicionales que necesitan tener un lugar del negocio fijo en una jurisdicción.²⁸⁶

Al respecto existe una propuesta similar llamada *EP económico*, que sustituiría al concepto actual.²⁸⁷ La idea de la configuración de un EP, no depende de la presencia de elementos físicos o personal en el territorio del Estado, sino “*de la presencia económica de la empresa dentro de una determinada jurisdicción.*”²⁸⁸ Bajo la idea de que el comercio electrónico traslada la estructura de negocios de los comercios a la red, y el cliente accede a ella mediante la Internet, hay que entender bajo este argumento que las actividades del comercio electrónico se realizan en la jurisdicción del comprador.

El concepto de “*EP virtual*”²⁸⁹ que se menciona en el documento en estudio, ha sido planteado como una *construcción conceptual alternativa*, que busca dar una respuesta a la tributación del comercio electrónico, concretamente a la figura del EP.²⁹⁰

El creciente ambiente de los negocios realizados en la red es una realidad que permite a una empresa tener negocios fuera de las fronteras de la jurisdicción de su país. Aun cuando, una empresa pueda tener poco o nada de presencia física en una jurisdicción, si realiza las gestiones del giro de su negocio, -actividades económicas significativas y permanentes-, podría decirse que tiene un suficiente nivel de la participación en la

²⁸⁶ OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 71.

²⁸⁷ Javier, González Carcedo, op. cit. p. 41.

²⁸⁸ Javier, González Carcedo, op. cit. p. 41.

²⁸⁹ “*virtual PE*”.

²⁹⁰ Vicente, Durán Rodríguez, “op. cit. p. 740. El autor sugiere que: “*parece no considerarse la presencia física de una empresa en un territorio como requisito esencial para la existencia de establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico, por lo que se aboga por la modificación de la dicción actual del artículo 5 del MCOCDE para incluir la presencia virtual además de la física como constitutiva de establecimiento permanente en este tipo de operaciones.*”

economía de una jurisdicción, para justificar impuestos de la fuente²⁹¹, por medio de un “EP virtual”.²⁹²

El EP virtual trata de justificar la tributación en la fuente y busca crear un lugar de negocios virtual para las operaciones realizadas dentro del comercio electrónico.

3.2. Propuestas al tratamiento de las operaciones realizadas en el comercio electrónico desde el derecho positivo español e italiano

3.2.1 España

En principio, los aspectos fiscales del comercio electrónico ejercido por personas físicas o jurídicas residentes en territorio español, no ofrecen ninguna diferencia respecto de los derivados del comercio tradicional, en actividades que se desarrollen, exclusivamente, dentro del territorio español y no tengan ningún elemento que involucre el territorio de otro Estado.

Los *impuestos directos* que gravan la renta que se genera en las actividades del comercio electrónico, son los mismos que se aplican al comercio tradicional y demás actividades económicas, es así como son plenamente aplicables las normas del: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) e Impuesto sobre la renta de no residentes (en adelante IRNR), que gravan todas sus rentas obtenidas, cualquiera que sea su fuente u origen, sin necesidad, de hacer consideraciones especiales sobre las mismas.²⁹³

Los no residentes pueden realizar actividades dentro del territorio español, en caso de que España tenga suscrito con el país de residencia del preceptor de las rentas un Convenio para evitar la doble imposición (en adelante CDI), dicho convenio tiene primacía

²⁹¹ Que justifica su potestad de imposición por ser el país donde se originan los beneficios obtenidos por la empresa en la transacción, que se realiza en su territorio, pero los negocios que se desarrollan en la red, rompen con este nexo físico, pudiendo ser discutible que el país de la fuente el que deba ejercer la potestad impositiva.

²⁹² OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 67.

²⁹³ En este sentido opinan los autores: Vicente, Durán Rodríguez, op. cit. p. 737; Juan José, Segura Andueza, op. cit., p. 231; y, la Agencia Tributaria Española: <http://www.agenciatributaria.es>

sobre el derecho interno, la jurisdicción aplicable será la referida en el Convenio.²⁹⁴ En caso de que no exista CDI, se aplicará la Ley del IRNR, cuyos criterios de interpretación deberán estar en concordancia con las normas reguladoras del IRPF y del IS.²⁹⁵

Una posición aceptada mayoritariamente dentro de la doctrina española frente a la fiscalidad del comercio electrónico es la no existencia *en principio* de dificultades en la aplicación de la normativa fiscal vigente a las operaciones del comercio electrónico que se realizan por “*personas físicas o jurídicas residentes en el territorio español (...) a escala local entre residentes (...)*”²⁹⁶.

El hecho imponible en el IRPF y el IS es la *obtención de renta*, que se aplica a las personas físicas y sociedades residentes en España, bajo el criterio de la *renta mundial* no tiene ninguna importancia la “*localización de la página Web a través de la que se trabaja ni el lugar en el que se pueda encontrar el servidor, pues la totalidad de las rentas obtenidas estaría sometida a un concepto de rendimiento de actividad empresarial cuando su preceptor fuere residente en el territorio español.*”²⁹⁷

En el ambiente de la fiscalidad internacional –materia de nuestro interés- es donde la sujeción tributaria de las operaciones en el comercio electrónico presenta su desafío, en “*la aplicación (...) de conceptos y principios fiscales*” que permitan el adecuado ejercicio de la potestad impositiva.²⁹⁸

La Directiva 2000/31/CE, (en adelante DCE) que regula el comercio electrónico, persigue el objetivo amplio de garantizar la libre circulación de los servicios de la sociedad de la información en el ámbito del mercado interior de los Estados miembros²⁹⁹.

²⁹⁴ Ernesto, Eserverri, “Aspecto Impositivos del Comercio Electrónico”, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo II, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires Argentina, 2006, p. 156.

²⁹⁵ Agencia Tributaria Española: <http://www.agenciatributaria.es>

²⁹⁶ Vicente, Durán Rodríguez, op. cit. p. 737.

²⁹⁷ Juan José, Segura Andueza, Op. cit., p. 231.

²⁹⁸ Vicente, Durán Rodríguez, “op. cit. p. 737.

²⁹⁹ La DCE indica expresamente en el considerando número 13 que la misma: “no tiene la finalidad de establecer normas sobre obligaciones fiscales; tampoco prejuzga la elaboración de instrumentos

Precisamente para cumplir su objetivo, en el Art. 4 numeral 1) consagra el principio de no *autorización previa*, por el cual dispone que “(...) *el acceso a la actividad de prestador de servicios de la sociedad de la información no puede someterse a autorización previa ni a ningún otro requisito con efectos equivalente*”.

A continuación la DCE, en el Art. 5, establece que “*el prestador de servicios permita a los destinatarios del servicio y a las autoridades competentes acceder con facilidad y de forma directa y permanente*”, a información general mínima que permita establecer con claridad la identidad de quien suministra servicios de la sociedad de la información.

La DCE, plantea *el principio de control en origen*, para las personas físicas o jurídicas que prestan servicios de la sociedad de la información, deberán cumplir *la normativa nacional de su lugar de origen de establecimiento* y así poder comercializar libremente servicios o productos dentro del ámbito de la Unión Europea.³⁰⁰

La Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico española (en adelante LSSI), transposición al ámbito de la legislación española de la Directiva 2000/31/CE, regula el marco normativo de los servicios de la sociedad de la información, en general, entre los cuales se encuentra el comercio electrónico. Distingue entre proveedores de servicios de la sociedad de la información establecidos en España, proveedores de servicios de la sociedad de la información no establecidos en España que ofrezcan sus servicios a través de un establecimiento permanente situado en España y, proveedores de servicios de la sociedad

comunitarios relativos a aspectos fiscales del comercio electrónico”, mas adelante, en las Disposiciones Generales dentro del apartado: “*Objetivo y Ámbito de Aplicación*”, el Art.1 numeral 5, letra a) se dice que la DCE no se aplica a la “*materia de fiscalidad*”.

³⁰⁰ Fernando, Hernández Jiménez- Casquet, op. cit. p. 441.

de la información situados en otro Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.³⁰¹

El Art. 2 de la LSSI, hace referencia a los *prestadores de servicios de la sociedad de la información residentes en España*³⁰², en principio son quienes tienen su residencia o domicilio en el territorio español, siempre que éstos coincidan con el lugar en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En caso de que ambos lugares no coincidan, se atenderá al lugar en que se realice la gestión o dirección de sus negocios.³⁰³

El párrafo 2 del Art. 2 de la LSSI, menciona a *los proveedores de servicios de la sociedad de la información no establecidos en España que ofrezcan sus servicios a través de un establecimiento permanente situado en España*. Para fines de la LSSI, se consideran

³⁰¹ Fernando, Hernández Jiménez- Casquet, op. cit. p. 441. La LSSI extiende su ámbito de protección entonces los supuestos donde pueda estar involucrado un consumidor situado en el territorio del Estado español, prescindiendo del país de origen o establecimiento del prestador del servicio. Para los prestadores establecidos en Estados no miembros del Espacio Económico Europeo se atenderá a los acuerdos internacionales que resulten de aplicación.

³⁰² Artículo 2. Prestadores de servicios establecidos en España.

1. Esta Ley será de aplicación a los prestadores de servicios de la sociedad de la información establecidos en España y a los servicios prestados por ellos.

Se entenderá que un prestador de servicios está establecido en España cuando su residencia o domicilio social se encuentren en territorio español, siempre que éstos coincidan con el lugar en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

2. Asimismo, esta Ley será de aplicación a los servicios de la sociedad de la información que los prestadores residentes o domiciliados en otro Estado ofrezcan a través de un establecimiento permanente situado en España.

Se considerará que un prestador opera mediante un establecimiento permanente situado en territorio español cuando disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo, en los que realice toda o parte de su actividad.

3. A los efectos previstos en este artículo, se presumirá que el prestador de servicios está establecido en España cuando el prestador o alguna de sus sucursales se haya inscrito en el Registro Mercantil o en otro Registro Público español en el que fuera necesaria la inscripción para la adquisición de personalidad jurídica. La utilización de medios tecnológicos situados en España, para la prestación o el acceso al servicio, no servirá como criterio para determinar, por sí solo, el establecimiento en España del prestador.

4. Los prestadores de servicios de la sociedad de la información establecidos en España estarán sujetos a las demás disposiciones del ordenamiento jurídico español que les sean de aplicación, en función de la actividad que desarrollen, con independencia de la utilización de medios electrónicos para su realización. (el subrayado es mío)

³⁰³ Fernando, Hernández Jiménez- Casquet, op. cit. p. 441, considera que “*Los conceptos de domicilio y residencia establecidos en la LSSICE coinciden básicamente con los plasmados en la normativa fiscal española*”. En este sentido quiero citar la opinión de Néstor, Carmona Fernández) “Residencia Fiscal de personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares”, en (Dir. Fernando, Serrano Antón,) *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, España, 2005, p. 97. Quien considera que “*las normas examinadoras de residencia (...) conciernen en especial en exclusiva al ámbito fiscal, sin que quepa hacer extensivo sus postulados a otra áreas o a la inversa (...)*”

que tienen establecimiento permanente en España quienes de forma continuada o habitual, funcionen a través de instalaciones o lugares de trabajo, en los que realice toda o parte de su actividad. Las transacciones realizadas en la red, prescinden de un límite geográfico, por ello la LSSI, ha decidido considerar dentro del ámbito de aplicación de la misma a estos operadores, para incluir así las operaciones realizadas por los mismos dentro del territorio español.³⁰⁴

De acuerdo con el Art. 3.1 de la LSSI, los proveedores de servicios de la sociedad de la información situados en otro Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, están sujetos al ámbito de aplicación de la LSSI, cuando los destinatarios de sus servicios estén radicados en el territorio español.

EL Art. 4³⁰⁵ de la LSSI, habla de los proveedores de servicios de la sociedad de la información no establecidos en otro Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, de esta forma se pretende cubrir dentro del ámbito de cobertura de la LSSI, todos los supuestos en que se encuentren involucrados los destinatarios de los servicios de la sociedad de la información que estén radicados en el territorio español.

En el capítulo II, “*Obligaciones y régimen de responsabilidad de los prestadores de servicios de la sociedad de la información*”, en el Art. 9 de la LSSI, señala como obligación de los prestadores de servicios de la sociedad de la información establecidos en España, la obligación de comunicar al Registro Mercantil un nombre de dominio o dirección de Internet que, en su caso, utilicen para su identificación en Internet en el plazo

³⁰⁴ En el trámite parlamentario la redacción de esta norma creó cierta controversia, porque parecería ser que está incumpliendo con el principio de “control en origen”, contenido en la norma comunitaria. Fernando, Hernández Jiménez- Casquet, op. cit. p. 442.

³⁰⁵ Artículo 4. “*Prestadores establecidos en un Estado no perteneciente a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo. A los prestadores establecidos en países que no sean miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, les será de aplicación lo dispuesto en los artículos 7.2 y 8. Los prestadores que dirijan sus servicios específicamente al territorio español quedarán sujetos, además, a las obligaciones previstas en esta Ley, siempre que ello no contravenga lo establecido en tratados o convenios internacionales que sean aplicables.*” (el subrayado es mío)

de un mes desde la obtención, sustitución o cancelación del correspondiente nombre de dominio o dirección de Internet.

Más adelante, en el Art. 10 de la LSSI, literal a), menciona como una obligación de los prestadores de servicios de la sociedad de la información, entre otras, la de poner a disposición del destinatario del servicio: *“su residencia o domicilio o, en su defecto, la dirección de uno de sus establecimientos permanentes en España”*.

Mucho autores consideran que con el cumplimiento de estas disposiciones las páginas Web que realizan negocios en España, estarían identificadas y se someterían al pago del IRNR si son no residentes o al pago del IRPF o el IS dependiendo de la persona que preste el servicio, por la obtención de renta generada por la página Web.

La Agencia Tributaria Española en las orientaciones contenidas en su sitio Web, dice que el *“comercio electrónico internacional ejercido por personas o entidades no residentes”* para el tratamiento del tema necesita de: *“adaptaciones interpretativas sobre determinados conceptos y principios impositivos”*.³⁰⁶

a) El IRNR grava las operaciones realizadas en el comercio electrónico

La calificación como *“residente fiscal”* dentro del territorio del Estado es fundamental para establecer el régimen de tributación aplicable a los ingresos sujetos a gravamen. En España el IRPF y el IS, se aplican por la totalidad de las rentas obtenidas en España o en el extranjero. Mientras que el IRNR, grava únicamente las rentas que se consideran obtenidas dentro del entorno del territorio español.

La legislación española en el objeto de la IRNR en el Art. No.1 es: *“Artículo 1 .Naturaleza y objeto. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste.”*

³⁰⁶ Agencia Tributaria Española: <http://www.agenciatributaria.es>

Más adelante, en el Art. 13.1 a) de la Ley de IRNR³⁰⁷ ofrece un concepto amplio de EP pudiendo entenderse por éste un “*lugar de trabajo de cualquier índole*”.³⁰⁸ La norma responde a un criterio de territorialidad, gravando en España las rentas que hayan sido obtenidas utilizando el territorio del Estado, la figura del EP “*permite crear una ficción para aplicar el principio de territorialidad al gravamen sobre las rentas de las personas jurídicas y entes sujetos al Impuesto (...)*”.³⁰⁹

En opinión de ELVIRA BENITO: “*En la normatividad española el establecimiento permanente no es criterio de sujeción. Según el Art. 13. 1 a) IRNR la norma de sujeción sería la realización de actividades o explotaciones económica en España, a lo que debe añadirse «con o sin establecimiento permanente».*”³¹⁰

El no residente no tiene conexión con el territorio del Estado español, pero es “*sujeto nominal del IRNR,*” para garantizar su cobro efectivo, el impuesto es recaudado por medio de “*sujetos alternativos*” que son los pagadores de renta a no residentes, quienes tienen la obligación de retener los pagos e ingresarlos en cuenta.³¹¹

El IRNR permite considerar “*establecimiento permanente a la mera presencia virtual, no física (...)* que supone una presencia en la vida económica del territorio del que

³⁰⁷ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo, BOE 12 marzo 2004, Ley del Impuesto Sobre la Renta de no Residentes. “*Artículo 13. Rentas obtenidas en territorio español.*

1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses. (las negrillas son mías)

³⁰⁸ Ernesto, Eserverri, “Aspecto Impositivos del Comercio Electrónico”, op. cit., p. 171.

³⁰⁹ Domingo, Carabajo Vasco, op. cit. p. 46.

³¹⁰ David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, op. cit. p. 39-40. El subrayado es mío.

³¹¹ Néstor, Carmona Fernández, “Residencia Fiscal de personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares”, en (Dir. Fernando, Serrano Antón,) *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros, España, 2005, p. 97.

se habla.”³¹² No sigue la línea que ha venido empleando en la firma de los Convenios de Doble Imposición.³¹³

El Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad, plantea que la Red supone una presencia, en el sentido de que para realizar actividades económicas, en cualquier país basta con ofrecer sus servicios a través de Internet, disponer de un sitio *Web* y una dirección de correo electrónico donde recibir los pedidos. La posibilidad de considerar un EP, no depende de la presencia física en el territorio español sino de que se opere económicamente en este Estado de forma continuada, regular y estable en el tiempo.³¹⁴ Se ponderan las variables económicas y no personales, ni materiales.

Con ocasión del gravamen de las operaciones de comercio electrónico, se han llegado a postular una “*nueva idea*” del poder de imposición del “*Estado de la fuente y su influencia en la concepción de establecimiento permanente*”, considerando para efectos del comercio electrónico como “*establecimiento permanente toda presencia económica (no física) sustancial y estable en el país de la fuente con la finalidad de equilibrar los derechos de imposición entre el Estado de la fuente y el de la residencia.*”³¹⁵

El criterio de la doctrina española está orientado por no modificar la idea de EP, para considerar al servidor como punto de conexión con la legislación española, sino que en principio la tributación de las operaciones de comercio electrónico que se realizan por medio de una página Web en España se resuelve con la aplicación del IRNR.³¹⁶

³¹² Juan José, Segura Andueza, op. cit., p. 232.

³¹³ Ernesto, Eserverri, “Aspecto Impositivos del Comercio Electrónico”, op. cit., p. 156.

³¹⁴ Vicente, Durán Rodríguez, “op. cit. p. 740.

³¹⁵ Ernesto, Eserverri, “Aspecto Impositivos del Comercio Electrónico”, Op. cit. p. 170- 171.

³¹⁶ Ignacio, Cruz Padial, “La actividad económica en Internet: implicaciones y consecuencias tributarias”, op. cit. p. 181-182. Este mismo autor propone como una alternativa, asimilar las ventas por la página Web a las ventas a distancia, obligándose a inscribir a la página “en el Registro de Empresas de Ventas a Distancia previsto en el artículo 38.2 de la Ley 7/1996 de Ordenación del Comercio Minorista.” (en adelante LOCM). Los contratos electrónicos “son contratos a distancia (...) en lo no previsto por la LSSI (...) se rige por la LOCM” sobre los contratos a distancia cuando uno de los contratantes es un consumidor. Alfonso, González

En la fiscalidad española, sin aceptar la creación del concepto de *EP virtual*, aplica la normativa fiscal vigente, entendiendo que es capaz de abarcar las operaciones económicas que se realizan en el comercio electrónico, puesto que el concepto de *conexión*, el *nexo* de una actividad económica con el territorio del Estado está diseñado sobre el criterio económico, atendiendo al principio de la «*realidad económica*» conforme al cual no será la *apariencia jurídica* la que decida acerca de la configuración de los elementos del fenómeno impositivo, sino la *sustancia económica* que se oculta tras esa *apariencia*».³¹⁷

El profesor ESEVERRI, considera que “*la postura del Derecho Interno español sobre este tema es dubitativa*”, puesto que la administración española no se ha decidido a asumir las propuestas de la OCDE, porque su noción interna de EP, es mucho más amplia y brinda una solución a los problemas de la fiscalidad en el comercio electrónico, sin embargo, tampoco se aleja del todo de sus planteamientos.³¹⁸ Conforme a la legislación vigente en relación al comercio electrónico se consideraría que:

1.- Una página *Web*, que permita a una empresa desarrollar actividades de comercio electrónico, constituye una presencia permanente en la economía del país, es considerada un EP. Por medio de ella se goza de una estructura de servicios, red de ordenadores, infraestructura de telecomunicaciones, cultura digital, marco normativo de la sociedad de servicios de la información, consumidores de bienes y servicios de los nuevos servicios on line.³¹⁹

2.- Un servidor también puede ser considerado EP.

Gozalo, op. cit. p. 212. Son aplicables del Art. 38-48, Angela, Guisado Moreno, op. cit. p. 119, Nota a pie número 4.

³¹⁷ Fernando, Sainz De Bujanda, «El artículo 33 de la Ley general tributaria», Hacienda y Derecho, Vol. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 450. Nota a pie número 77. Citado por David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, op. cit. p. 61

³¹⁸ Ernesto, Eserverri, “Aspecto Impositivos del Comercio Electrónico”, Op. cit. p. 175. Para confirmar esta afirmación basta revisar la página de la Agencia Fiscal española y encontrar que hace mención a ellos.

³¹⁹ Ernesto, Eserverri, “Aspecto Impositivos del Comercio Electrónico”, Op. cit. p. 176.

3.- “El servidor de la página Web actuará como agente dependiente de la empresa que realiza el comercio electrónico cuando disponga de capacidad para contratar y decidir por cuenta y en nombre de ésta.”³²⁰

3.2. Italia

a) El EP en la legislación italiana y el tratamiento del comercio electrónico

Mediante la disposición del Art. 4, numeral 1, letra a) de la Ley No. 80 del 7 de abril de 2003³²¹, el Parlamento delega al Gobierno la introducción de una reforma fiscal sustancial en materia de imposición directa en el ordenamiento tributario, concretamente sobre la definición de *establecimiento permanente*, tomando en cuenta los criterios de los acuerdos internacionales contra la doble imposición.

Este cambio legislativo responde a la intención de acoger las interpretaciones de la OCDE en cuanto a la aplicación del concepto de establecimiento permanente en el comercio electrónico.³²² Recoge casi textualmente la disposición del Art. 5 del MC OCDE con mínimas diferencias³²³, que responden a las adaptaciones de la norma del Modelo a la realidad del ordenamiento italiano.

Así el nuevo concepto de establecimiento permanente introducido por ley delegada se encuentra en el nuevo artículo 162 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito³²⁴ (en adelante TUIR), modificado el 12 de diciembre de 2003 por D. Lgs. No. 344, vigente desde 31 de diciembre de 2003, demuestra la preocupación del legislador por la

³²⁰ Ernesto, Eserverri, “Aspecto Impositivos del Comercio Electrónico”, Op. cit. p. 176.

³²¹ La norma dice lo siguiente: “*la definizione della stabile organizzazione sulla base dei criteri desumibili dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni*”.

³²² Nota a pie N° 1. Angela Maria, Proto, op. cit. p. 352.

³²³ Algunos autores discuten sobre el resultado obtenido por esta reforma, su legitimidad este puesta en entre dicho, primero, porque algunos consideran que la reforma ha dado actuación solamente en parte a lo dispuesto por el Parlamento y ha asumido connotaciones particulares y contrastantes contra la mayor parte de las convenciones contra la doble imposición suscritas por Italia. Umberto, La Commara, “La nozione di stabile organizzazione secondo l’OCDE e nella legislazione fiscale interna”, en Il fisco, Wolters Kluwer y De Agostini Professionale, 2007, año XXXI, Italia, p. 478 y 484. Alberto Maria, Gaffuri, Il concetto di stabile organizzazione nella riforma delle imposte sui redditi, en TributImpresa, N°3-2005. Este documento se encuentra en la dirección electrónica: www.tributImpresa.it/html/documenti/dottrina//Art_Gaffuri_il_cocetto.htm

³²⁴ D.P.R. 22 de diciembre de 1986, N. 917.

problemática fiscal del comercio electrónico, en cuando al desarrollo de las actividades económicas realizadas por medios electrónicos.³²⁵ Cubriendo así la laguna legislativa existente en la materia y enunciando por primera vez los elementos constitutivos de la noción interna de establecimiento permanente.³²⁶

También, se introdujo en la reforma el siguiente precepto: "*Articolo 169.- (Accordi internazionali)*³²⁷ 1. *Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione.*" La introducción del concepto de EP en la normativa italiana, trae cambios importantes en el tratamiento del tema que hasta el momento solo estaba contenido en los Convenios suscritos por esta nación, en materia de no doble imposición.

La reforma al tratamiento del EP introduce una disposición en el Art. 169 por medio del cual se aplica indistintamente la legislación interna o las normas contenidas en los Convenio para evitar la doble imposición, de acuerdo a la regla más favorable al contribuyente en el tratamiento del tema, aún cuando esto significa la derogatoria de las disposiciones contenidas en los convenios internacionales para evitar la doble tributación firmados por Italia, en los puntos contrarios en la aplicación del concepto de establecimiento permanente que sean favorables al contribuyente.

En otras palabras, la posibilidad de referirse a la noción de establecimiento permanente está condicionada a la valoración entre la definición interna de EP y la misma definición recogida en cada uno de los Convenios suscritos por Italia siempre que resulten más favorables³²⁸ en cada caso específico.³²⁹

³²⁵ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 352.

³²⁶ Alberto Maria, Gaffuri, Il concetto di stabile organizzazione nella riforma delle imposte sui redditi, en TributImpresa, N°3-2005 (documento electrónico). Umberto, La Commara, "La stabile organizzazione "personale"", en Il fisco, Wolters Kluwer y De Agostini Professionale, 2007, año XXXI, Italia, p.478.

³²⁷ Già art. 128 del TUIR in vigore al 31 dicembre 2003.

³²⁸ Algunos cambios como los del numeral tercero del Art. 162 del TUIR, no será alegado, porque la sede fija se entiende que existe a partir de los tres meses, y no de un año como generalmente se suele establece en los Convenios para evitar la doble imposición. El no residente buscará la aplicación de la norma del Convenio con su país de domicilio, en caso de que se encuentre suscrito. Mientras que el residente buscará la aplicación

Muchos autores encuentran en este un punto de conflicto sobre todo en lo que se refiere a la aplicación de los Tratados, sin embargo, otros autores opinan que la definición introducida por la reforma respeta los lineamientos generales del MCOUDE, que venía siendo utilizado como guía para la suscripción de los mismos.³³⁰

Articolo 162

(Stabile organizzazione)

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 169³³¹, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, **l'espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.**

2. L'espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare:

a) una sede di direzione;

b) una succursale;

c) un ufficio;

d) un'officina;

e) un laboratorio;

f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.

3. Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato «stabile organizzazione» soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi.

4. Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se:

a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;

b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;

c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;

d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;

e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;

f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

5. Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi.

6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno *status* indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

de la norma interna para demostrar que tiene un establecimiento permanente en el extranjero y así gozar del crédito del impuesto satisfecho en el extranjero.

³²⁹ Umberto, La Commara, "La stabile organizzazione "personale"", en Il fisco, Wolters Kluwer y De Agostini Professionale, 2007, año XXXI, Italia, p. 479.

³³⁰ Alberto Maria, Gaffuri, op. cit.

³³¹ Già art. 128 del TUIR in vigore al 31 dicembre 2003.

8. Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa.

9. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.³³²

La norma en estudio, es una respuesta a la necesidad de regulación de la fiscalidad del comercio electrónico, busca “*introducir un mecanismo de control efectivo sobre las empresas que operan en Internet*”³³³, al mismo tiempo se constituye en un desafío, puesto que encierra la aplicación de los criterios tradicionales, utilizados en la fiscalidad internacional, para establecer el Estado a quien compete ejercer la potestad impositiva, si al de la fuente, lugar donde se desarrolla la actividad o al de la residencia del sujeto pasivo.³³⁴

Cada Estado prevé en su sistema impositivo las operaciones que representan el punto de conexión con su territorio “*haciendo uso del criterio de la residencia para aplicar el principio de renta mundial o el de la territorialidad para las operaciones de los no residentes*”.³³⁵ Esta norma se aplica (sobre todo) a los sujetos no residentes que se dedican a actividades empresariales en el territorio del Estado.³³⁶

La determinación de la existencia del EP por medio del cual se ejerce una actividad comercial, es fundamental para el ejercicio de la potestad impositiva del Estado sobre el no residente.³³⁷

La actividad económica realizada por medio de los instrumentos telemáticos, que se transmiten *on line* (se concluye vía Internet), presentan un tipo distinto, en relación con el

³³² (las negrillas son mías corresponden a los textos de interés para este estudio y el subrayado resalta la diferencias con el Art. 5 del MCOCDE que ha sido introducido en el texto el momento de adaptarlo a la legislación interna italiana.)

³³³ Ilaria, Cherchi, op. cit. p. 213.

³³⁴ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 353.

³³⁵ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 354.

³³⁶ Gaffuri Alberto Maria, Op. cit.

³³⁷ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 355.

objeto de la cesión o prestación de las transacciones, que se realizan en el comercio tradicional. Muchos autores consideran que las ventas *off line* no se diferencian en mucho del tratamiento fiscal propio de las ventas a distancia, lo que no representa un problema nuevo para el Derecho Tributario.³³⁸

Las ventas *on line*, además de realizarse sobre un bien o servicio digitalizado, presentan una dificultad importante, en cuanto a la calificación del territorio, en donde la actividad se desarrolla, por lo que es importante realizar este análisis.³³⁹

Ahora, se debe aplicar la definición tradicional de establecimiento permanente al comercio electrónico, teniendo en cuenta el cambio normativo introducido por el legislador. La primera dificultad que emerge es el nivel de presencia material o personal que debe mantener la empresa extranjera en el territorio del Estado para que este legitimado en el ejercicio de su potestad impositiva.³⁴⁰

De acuerdo con el Art. 23 letra e) del TUIR se considera que la renta fue producida en el territorio italiano si la empresa no residente ejerce su actividad en el territorio del Estado por medio de un “*establecimiento permanente*”.

Articolo 23

(Applicazione dell'imposta ai non residenti)³⁴¹

1. Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

- a) i redditi fondiari;
- b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali;
- c) i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50³⁴²;
- d) i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
- e) **i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;**
- f) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione:
 - 1) delle plusvalenze di cui alla lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 6751, derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute;

³³⁸ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 355- 356.

³³⁹ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 356.

³⁴⁰ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 369.

³⁴¹ Già art. 20 del TUIR in vigore al 31 dicembre 2003.

³⁴² Già art. 47 del TUIR in vigore al 31 dicembre 2003.

- 2) delle plusvalenze di cui alla lettera *c-ter*) del medesimo articolo derivanti da cessione a titolo oneroso ovvero da rimborso di titoli non rappresentativi di merci e di certificati di massa negoziati in mercati regolamentati, nonché da cessione o da prelievo di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti;
- 3) dei redditi di cui alle lettere *c-quater*) e *c-quinquies*) del medesimo articolo derivanti da contratti conclusi, anche attraverso l'intervento d'intermediari, in mercati regolamentati;
- g) i redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 imputabili a soci, associati o partecipanti non residenti.
2. Indipendentemente dalle condizioni di cui alle lettere *c*), *d*), *e*) e *f*) del comma 1 si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti:
- a) le pensioni, gli assegni ad esse assimilati e le indennità di fine rapporto di cui alle lettere *a*), *c*), *d*), *e*) e *f*) del comma 1 dell'articolo 17 ;
- b) i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere *c*), *c-bis*), *f*), *h*), *hbis*), *i*) e *l*) del comma 1 dell'articolo 50;
- c) i compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi di impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico;
- d) i compensi conseguiti da imprese, società o enti non residenti per prestazioni artistiche o professionali effettuate per loro conto nel territorio dello Stato. (las negrillas con más)

La noción de EP está definida en el numeral 1 del Art. 162 del TUIR³⁴³, como una sede de negocios fija, por medio de la cual, una empresa ejerce su actividad en todo o en parte, los *elementos constitutivos* de esta figura, como se había analizado en el estudio del art. 5 del MC OCDE son:

- 1) Existencia de una sede fija, se puede decir, junto a bienes materiales con los que se ejerce la actividad de la empresa.
- 2) La estabilidad temporal y espacial de la estructura, la voluntad de construir una sede permanente.
- 3) La conexión de la sede fija de negocios con el ejercicio normal de la empresa, una unión instrumental entre la existencia de la sede y la actividad desarrollada por la empresa.³⁴⁴

El numeral 2 del Art. 162 del TUIR³⁴⁵ es prácticamente idéntico al numeral 2 del Art. 5 del MC OCDE, enumera de manera no exhaustiva, una serie de sitios que dan lugar a un EP material. La casuística no taxativa referida en el artículo es la siguiente:

³⁴³ Artículo 162 TUIR 1. “(...) *l'espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.*”

³⁴⁴ Umberto, La Commara, op. cit. p. 479.

³⁴⁵ Artículo 162 TUIR 2. “*L'espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un'officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al*

- a) Sedes de dirección, entendida como el lugar donde se desarrolla la actividad de dirección y organización, en relación a toda o a una parte de la actividad de la empresa.
- b) Sucursales, sede jurídicamente dependiente de la casa madre, dotada de un cierto grado de independencia económica, comercial y administrativa.
- c) Oficina, d) taller, e) laboratorio, entendidos como una unidad de carácter fijo y duradero en donde se desarrollan aspectos administrativos de la empresa, procesos productivos orientados por el objeto propio que desarrolla la empresa, sean éstas: técnicas, productivas o de investigación científica.
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales. A diferencia del MC OCDE, la definición nacional contiene una disposición adicional, relativa a la explotación de recursos naturales en el fondo del mar y el subsuelo. El tiempo de duración es de tres meses y no de doce meses como ha establecido el MC OCDE, lo que significa que pasado ese tiempo cualquiera de las actividades descritas dan lugar a la existencia de un EP.

El EP presenta dos casos particulares: EP material y EP personal.

EP Material la conexión de la actividad de la empresa con el Estado extranjero en donde opera por medio del ejercicio directo de medios materiales de la organización. El no residente opera en el país a través de una sede fija dotada de autonomía funcional.³⁴⁶

EP Personal se da cuando el no residente opera en el país a través de la presencia de un agente (representante) persona física o jurídica que tiene la potestad de obligarlo.³⁴⁷

di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.” Art. 5 MC OCDE 2. “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.”

³⁴⁶ Nota a pie N° 52. Angela Maria, Proto, op. cit. p. 370.

A la noción de EP material están dedicados los cinco primeros numerales del Art. 162 del TUIR con respeto en todo a la misma disposición casuística del MC OCDE, está compuesto de una definición general en el numeral 1, algunas ejemplificaciones positivas en los numerales 2 y 3 y negativas en los siguientes 4 y 5.³⁴⁸

El numeral 4 del Art. 162 del TUIR³⁴⁹ enumera cinco ejemplos de actividades que no pueden configurar un EP, ni siquiera aún cuando se cuente con una instalación de fija de negocios. La norma dice: Una sede fija de negocios, no es considerada EP si:

- a. Es utilizada solo para los fines de depósito, de exposición o de entrega de bienes o mercadería que pertenezca a la empresa.
- b. Los bienes y mercaderías que pertenezcan a la empresa que son almacenados con el solo fin de depósito, de exposición o de entrega.
- c. Los bienes y mercaderías que pertenezcan a la empresa que son almacenados con el solo fin de la transformación por parte de la empresa;
- d. Una sede fija de negocios es utilizada con el solo fin de comprar bienes o mercaderías o recoger información para la empresa.
- e. Si es utilizada solo con el fin de desarrollar para la empresa cualquier otra actividad que tenga el carácter de preparatorio o auxiliar.

³⁴⁷ Nota a pie N° 52. Angela Maria, Proto, op. cit. p. 370.

³⁴⁸ Umberto, La Commara, op. cit. p. 479.

³⁴⁹ Art. 162) 4.- 4. Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se:
a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;
b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;
d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;

El numeral 4 del Art. 162 del TUIR contiene un listado de situaciones que no constituyen EP, puesto que se trata de actividades que por su naturaleza son típicamente *preparatorias o auxiliares*, por lo que se considera que no es posible atribuir el desarrollo de renta. La realización de estas actividades no constituyen, por sí mismas, una parte esencial o significativa del giro de la empresa, sino son su complemento, por lo que no se llega a establecer la existencia de un EP.

La letra f) del Art. 162, solo viene a confirmar la regla también contenida en el MC OCDE, si en un lugar se desarrolla más de una actividad preparatoria, tampoco se configura la existencia de un EP.

El numeral 5 del Art. 162 del TUIR, contiene una hipótesis negativa, según la cual la disponibilidad de un *elaboratori elettronici* (computador - servidor “medio tecnológico”) que se utilice para desarrollar una actividad auxiliar, recoger o transmitir datos enfocados a la venta de bienes y servicios no constituyen por sí un EP.

La formulación de esta disposición de la legislación italiana, a pesar de haberse inspirado en los comentarios introducidos al MC OCDE en relación con el comercio electrónico, tiene un planteamiento distinto, no analiza las funciones que desarrolla la página Web, el servidor, ni el PSI, para que se configure un EP, tampoco hace referencia al tiempo que se debe desarrollar la actividad de comercio electrónico.

Para la determinación de un *EP en el comercio electrónico*, la norma italiana está redactada en sentido negativo³⁵⁰, respetando la disposición comunitaria del considerando 19 de la Directiva 2000/31CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de

³⁵⁰ Art. 162, 5) 5. Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi. (las negrillas son más)

2000³⁵¹ que prevé que por contar como medios tecnológicos que permitan el acceso a Internet no se está creando un EP por sí mismo.

Para el comercio electrónico resulta aplicable la definición general de establecimiento permanente material, puesto que la definición requiere de la existencia de una sede de negocios calificada de las características de fijeza y permanencia que tenga una función instrumental de acuerdo a la actividad de la empresa desarrollada en vía principal de la casa madre.³⁵²

En cuanto a la actividad no tiene que ser de carácter auxiliar o preparatorio. No existe actividad comercial si al menos no hay la idoneidad para producir bienes y servicios y sobre todo que la empresa desarrolle desde ella su actividad propia del giro del negocio.³⁵³

En sustancia, no existe presencia de una empresa extranjera, por medio de un EP en Italia, si un servidor (máquina), que se encuentra en el territorio de su Estado, es usado por una empresa extranjera, exclusivamente para recoger y transmitir datos.

Ahora bien el ejercicio de la actividad comercial a través de una sede fija de negocios debe presentar dos requisitos: la fijeza y la permanencia.

La fijeza hace referencia a la necesidad de una unión entre la sede y un lugar determinado que no está interpretado en términos de relación al suelo de la sede del negocio. Las modificaciones al comentario del Art. 5 del Convenio Modelo revelan que no es necesario que la maquinaria sea efectivamente fijada al suelo, sino la disponibilidad de un espacio determinado.³⁵⁴

³⁵¹ “19. (...) cuando se trata de una sociedad que proporciona servicios mediante un sitio Internet, dicho lugar de establecimiento no se encuentra allí donde está la tecnología que mantienen el sitio ni allí donde se puede acceder al sitio, sino el lugar donde se desarrolla la actividad económica. (...)” (las negrillas son mías)

³⁵² Angela Maria, Proto, op. cit. p. 370.

³⁵³ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 371.

³⁵⁴ “42.4 El equipo informático en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo. En caso de un servidor lo que es importante no es la posibilidad de que sea móvil, sino que sea de hecho desplazado. Para que un servidor constituya un lugar fijo de

La forma de organización típica del comercio electrónico, frecuentemente viene privada de una estructura física apreciable. La peculiaridad del comercio vía Internet consiste en la utilización de instalaciones no necesariamente dotadas de una sustancia territorial y temporal por medio de la cual se alcanza un mercado sin límites geográficos. El comercio electrónico parece huir de las categorías típicas, aceptadas en el comercio tradicional.³⁵⁵

La utilización de la *Web* para el desarrollo de las actividades de la empresa, puede constituir una estrategia de planificación fiscal para reducir al mínimo el impacto de los regímenes fiscales de las diversas jurisdicciones involucradas donde se desarrollan las actividades empresariales de interés.³⁵⁶

Cuando la norma hace referencia *elaboratori elettronici*, no hace distinción a un sitio Web, a un servidor, a un proveedor de Internet, en este sentido se podría entender que todos están comprendidos, como se indica a continuación:

1. Web

Acogiendo la opinión mayoritariamente aceptada de la doctrina, la página *Web* en el ordenamiento italiano, por sí misma no constituye un EP. La página *Web*, siguiendo la interpretación de la OCDE, y el considerando 19 de la DCE, se excluye dentro de la configuración de un EP, por no cumplir los requisitos de materialidad, fijeza, y conexión con el territorio italiano.³⁵⁷

La Administración tributaria Italia ha resuelto el 16 de mayo de 2006, No. 60 E³⁵⁸, que los sujetos pasivos del IVA que dispongan de una página Web, deben indicar si ese

negocios habrá de estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo en las condiciones del apartado 1."Modificaciones a los comentarios del Art. 5 del Convenio Modelo de la OCDE. Luis Maria, Cazorla Prieto, y Pablo, Chico De La Cámara, op. cit. p. 184

³⁵⁵ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 376.

³⁵⁶ Angela Maria, Proto, op. cit. p. 376.

³⁵⁷ Antonio, Tomassini A. y Agostino Tortona, op. cit. p. 4336.

³⁵⁸ http://www.agenziaentrate.it/ilwcm/resources/file/eb3b1a03da9f7d3/risoluzione_60.pdf

sitio se utiliza con fines publicitarios o si se están realizando operaciones de comercio electrónico.

En el ámbito del comercio electrónico se podría operar en un país estableciéndose físicamente en el territorio de otro país. En opinión de TOMASSINI y TORTONA, la exclusión de un sitio *Web* del comentario al Art. 5 del Modelo de Convenio OCDE, acogida por el legislador italiano, no toma en cuenta la potencialidad de venta de algunos sitios en Internet, que sustituyen en todo o en parte a los negocios tradicionales.³⁵⁹

2. Servidor

Según TOMASSINI y TORTONA, al leer el Art. 162, numeral 5³⁶⁰, introduciendo una hipótesis negativa que ha de fundarse en lo contemplado en el numeral 4, la frase “di per se”, parece que verifica la existencia de un EP en la presencia de un servidor considerándolo como regla básica, coherentemente como una definición general de EP que podría dar lugar a una sede fija de negocios en Italia.

El servidor se configura de acuerdo a la norma como un EP para la realización de una o todas las fases esenciales del ciclo operativo de la empresa propietaria o de otro

³⁵⁹ Antonio, Tomassini A. y Agostino Tortona, op. cit. p. 4337.

³⁶⁰ Articolo 162 (*Stabile organizzazione*) (...) «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.

4. Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se:

a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;

b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;

c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;

d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;

e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;

f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

5. Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé *stabile organizzazione* la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi.

operador económico el cual haya adquirido el derecho de instalar un sitio *Web* si se verifica su uso para la realización de una fase esencial o ciclo operativo de la empresa.³⁶¹

La norma italiana prevé la posibilidad de que un *servidor* pueda constituir establecimiento permanente si por medio del mismo se desarrollan las funciones esenciales para el desenvolvimiento de la actividad de la empresa.³⁶²

De acuerdo con la formulación negativa del numeral 5 del Art. 162 del TUIR, no constituye establecimiento permanente la disponibilidad de un “*elaboratore elettronico*”, que pertenezca a una sociedad extranjera que lo utilice para transmitir datos e información. “*No potrà dar lugar a un establecimiento permanente el ejercicio del considerado comercio electrónico indirecto.*”³⁶³

De acuerdo con las interpretaciones del MC OCDE, el *servidor* tiene que ser de plena disponibilidad de la empresa no residente, por un período de tiempo suficiente y por medio del mismo se deben desarrollar actividades principales de la empresa.

Para confirmar este criterio citaré la Resolución del 28 de mayo de 2007³⁶⁴, de la administración tributaria italiana que responde a una consulta sobre la actividad de comercio electrónico desarrollado por un sujeto no residente, por medio de un servidor localizado en Italia.

Una compañía francesa ofrece sus servicios en el territorio italiano, de descarga de programas de juegos de video, por medio de su página *Web*, para brindar un mejor servicio ha contratado un Proveedor de servicios de internet italiano (PSI) y ha instalado dos computadores (servidores) en el territorio italiano, que utiliza de forma exclusiva para descargar los programas, previo el pago vía electrónica, de los servicios prestados por la empresa.

³⁶¹ Antonio, Tomassini A. y Agostino Tortona, op. cit. p. 4336.

³⁶² Antonio, Tomassini A. y Agostino Tortona, op. cit. p. 4336.

³⁶³ Antonio, Tomassini A. y Agostino Tortona, op. cit. p. 4336.

³⁶⁴ http://www.scintlex.it/documenti/risoluzione_119_commercio%20elettronico.pdf

La solución interpretativa dada al contribuyente que se presenta es un resumen de la respuesta: la página *Web* de una empresa constituye una combinación de información electrónica, almacenada en un *servidor*, es un *software* que es un bien inmaterial, instalado sobre el disco fijo de un servidor.

La empresa titular del sitio *Web*, dispone de una porción no identificada del disco fijo de la máquina electrónica que opera como servidor. El *servidor* al estar dotado de una consistencia física, puede configurar una presencia física de sede fija de negocios.

Se concluye que la compañía extranjera, presta sus servicios de descarga de juegos electrónicos vía *on line* y desarrolla por completo todas las fases de su actividad de negocios en Internet; al contar con un *servidor* localizado en territorio italiano, desde el cual presta sus servicios, se configuran los presupuestos de un establecimiento permanente.

3. Proveedor de Servicios de Internet

Un ISP, no podría ser calificado como agente dependiente del no residente en cuanto no tenga la autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa.

b) El EP en el CDI firmado con Ecuador

El 23 de mayo de 1984, se suscribió el Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno de la República Italiana para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio para prevenir la evasión fiscal.

El EP, es un criterio por el cual se le asigna la potestad de gravar las rentas generadas por las empresas no residentes en el país, donde se ha concretado un vínculo económico- jurídico, para realizar el objeto principal de la compañía, por medio de una instalación o un representante de negocios.

Este concepto se encuentra contenido en el Art. 5 del MC OCDE, en el Convenio en análisis, también se localiza en la misma norma. A efectos de este Convenio, se entiende por EP:

Art. 5.- Establecimiento permanente.-

1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa 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, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales;
 - g) una obra de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.
3. El término "establecimiento permanente" no comprende:
 - 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 el recoger información para la empresa;
 - e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.
4. Una persona que actúa en un Estado Contratante por cuenta de una empresa del otro Estado Contratante -salvo que se trate de un agente independiente comprendido en el apartado 5- se considera que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la misma.
5. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.
6. 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 en este 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.

El punto número 1 de la definición contiene lo que se llama en doctrina "la cláusula general o regla básica", junto con los puntos 2 y 4, conforman la manifestación de las principales características del EP.

Para que exista un EP, deben darse las siguientes condiciones: a) Existencia de un lugar de negocios, b) Fijo y permanente, c) Donde se desarrolle el ciclo completo de la actividad principal de la empresa.

Mediante la disposición la reforma de 2003 se introduce en la legislación italiana por primera vez el concepto de EP, tomando en cuenta los criterios de los acuerdos internacionales contra la doble imposición.

Al analizar el Art.5 contenido en el Convenio, no damos cuenta que su formulación está dada de acuerdo al MC OCDE, que se encontraba vigente a la época de suscripción de contrato, el cual no es el mismo que el modelo 2008, que se ha estudiado en el capítulo 2.

En la legislación italiana el concepto de EP, ha sido establecido con respeto a la norma contenido en el Art. 5 del MC, se ha establecido una disposición por medio de la cual el sujeto pasivo de renta en caso de existencia de convenios para evitar la doble imposición debe acogerse a la norma que más le favorezca, en el caso en análisis al existir diferencias importantes entre la formulación del EP, del Convenio Ecuador Italia y la normativa interna italiana, el contribuyente puede alejar la norma más favorable a sus intereses.

Para citar un cierto ejemplo, se excluiría la constitución de un centro fijo de transacciones en Italia y para despojar de la facultad de imponer los ingresos producidos por el no residente del empresario, podrá invocarse la norma estableció en el numeral séptimo del Art. los 162³⁶⁵, una excepción a la noción fundamental del establecimiento permanente personal de las reglas internas, también para evitar la existencia de un establecimiento permanente, se amparará en el numeral cinco del Art. 162 según la cual la disponibilidad de un *elaboratori elettronici* (computador - servidor “medio tecnológico”) que se utilice para desarrollar una actividad auxiliar, recoger o transmitir datos enfocados a la venta de bienes y servicios no constituyen por sí un EP.

En cuanto al numeral 3 del Art. 162, se alejará la norma contenida en el Convenio, puesto que la norma interna prevé, tres meses en el caso de la actividad de las minas para configurar un EP, y el Convenio, un año, lo cual es más favorable para el contribuyente no residente en Italia.

³⁶⁵ 7. No constituye el establecimiento permanente del no residente de la empresa, por el solo hecho que ejercita en el territorio del Estado una la actividad por medio de un mediador o de una comisión general, o de otro intermediario que disfrute de un estado independiente, a condición de que actúen las personas dentro de su actividad ordinaria.

Al contrario un empresario italiano que actué por medio de un EP –mina- en el mismo caso, invocará para sí, la aplicación de los tres meses para configurar la existencia de un EP, y así poder exigir la no doble imposición por la rentas obtenidas por medio de un EP, las cuales se gravaría únicamente en el país donde se ha configurado un EP.

Muchos autores encuentran en este un punto de conflicto sobre todo en lo que se refiere a la aplicación de los Tratados, sin embargo, otros autores opinan que la definición introducida por la reforma respeta los lineamientos generales del MCOCDE, que venía siendo utilizado como guía para la suscripción de los mismos.

3.3. Establecimiento permanente virtual

Con estos antecedentes plantearemos que una solución al tratamiento de la imposición directa en las operaciones de comercio electrónica, es la de crear en la legislación interna, la figura del EP virtual, para las empresas o negocios que desarrollen habitualmente operaciones on line, es decir que el objeto de su actividad principal se desarrolle por completo por medio de Internet.

Las soluciones planteadas al tratamiento del comercio electrónico en el Modelo de la OCDE, adoptadas por la legislación italiana, mantiene el criterio de territorialidad al establecer que existe un EP el lugar donde se establezca el servidor, por medio del cual se realizan las operaciones del Internet, siempre y cuando cumpla también con los criterios de habitualidad y que el equipo de computación sea de completa disponibilidad de la empresa. Tradicionalmente se considera que existe un EP, cuando se tiene un lugar fijo de negocios en el territorio de un Estado y por medio de él se accede a realizar negocios en el mercado local, solamente si se cumple con el elemento de presencia física, el Estado de la fuente podrá gravar las rentas producidas por medio de estas instalaciones.

3.3.1 El principio de pertenencia económica e Internet

El Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad, realizado por el Ministerio de Hacienda Español, plantea que la Red supone una presencia, en el sentido de que para realizar actividades económicas en cualquier país basta con ofrecerse a través de Internet, al disponer de un sitio *Web* y una dirección de correo electrónico donde recibir los pedidos. Entonces la posibilidad de considerar un EP, no depende del criterio tradicional de la presencia física en el territorio sino de que se opere económicamente en el territorio de un Estado de forma continuada, regular y estable en el tiempo.³⁶⁶ Se privilegia así las variables económicas en la realización de las operaciones del comercio electrónico, dejando de lado los criterios personales y materiales que han sostenido la figura del EP por muchos años.

El concepto de “conexión”, el “nexo” de una actividad económica con el territorio del Estado está diseñado sobre el criterio económico, atendiendo al principio de la *«“realidad económica” conforme al cual no será la apariencia jurídica la que decida acerca de la configuración de los elementos del fenómeno impositivo, sino la sustancia económica que se oculta tras esa apariencia»*».³⁶⁷

Es claro que se pueden realizar negocios solamente con la creación de una página *Web* que ofrezca servicios y bienes digitalizados, ya no es necesaria la presencia física en el territorio de otro Estado para realizar operaciones de comercio internacionales, basta con tener una presencia en la red, el criterio de presencia física deberá ser sustituido en este nuevo modelo con el criterio de presencia en la red.

El EP es en esencia un lugar de negocios, Internet abre la posibilidad a la existencia de lugares de negocios y *operaciones virtuales*, que se inician y concluyen enteramente en la red, con el planteamiento de una figura del *EP virtual* estos lugares de negocios podrían

³⁶⁶ Vicente, Durán Rodríguez, “op. cit. p. 740.

³⁶⁷ Fernando, Sainz De Bujanda, «El artículo 33 de la Ley general tributaria», Hacienda y Derecho, Vol. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 450. Nota a pie número 77. Citado por David, Elvira Benito, *El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español*, op. cit. p. 61

crear vinculación con el Estado donde se realizan las operaciones y así pagar impuestos directos por la generación de beneficios empresariales obtenidos en el territorio de un Estado, donde el operador de comercio mantiene un lugar de negocios, por medio de Internet.

3.3.2 Requisitos del EP en el comercio electrónico

Ante el desafío que representa el comercio electrónico para las instituciones del Derecho Tributario actual caben las preguntas: ¿El concepto del EP tradicional proporciona un *umbral* apropiado para asignar ingresos fiscales entre la fuente y los países de la residencia en el contexto del comercio electrónico?; b) ¿Existe la necesidad de reglas especiales referentes a comercio electrónico y las mismas serían una alternativa viable a las normas internacionales vigentes?³⁶⁸

La respuesta a la primera pregunta dada desde la normativa actual nos hará ver que la función del EP es aislar la renta obtenida por medio de un *lugar de negocios* y hacer que tribute en el *lugar de la fuente*, lo que en las operaciones de comercio electrónico, no sucede al faltar los elementos para la configuración de esta institución³⁶⁹, por lo que la eficacia de esta figura, se pierde al tratar de identificar el Estado donde se deben gravar los beneficios empresariales en las operaciones de comercio electrónico internacional, cuando las mismas son producidas por un sujeto con residencia en un país A, quien ejerce sus actividades de negocios en un país B, por medio de Internet .

En relación a la segunda pregunta, considero que existe la necesidad de reglas especiales, referentes a comercio electrónico, las mismas que en un futuro se pueden presentar como una alternativa viable a las normas nacionales e internacionales, como es el caso de la legislación italiana que en el año 2003, ha hecho una reforma en su normativa

³⁶⁸ OCDE, Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 74.

³⁶⁹ Que se basan en la presencia física con instalaciones en el territorio de otro Estado o en la presencia de un agente de negocios.

interna, para gravar la renta de las operaciones de comercio electrónico internacional que se realizan en su territorio, cuando un servidor (equipo de computación) de un operador de comercio electrónico de otro Estado, se sitúa con infraestructura tecnológica para prestar servicios a los usuarios del mercado italiano.³⁷⁰

Al crear una figura de *EP virtual*, como una *construcción conceptual alternativa*, se permitiría que esta institución constituida sobre los elementos de la presencia física en el territorio de un Estado, adopte otros elementos para determinar la configuración del mismo, como son los que se proponen a continuación.

a) Medios materiales, personales, virtuales para la realización de operaciones de comercio electrónico.

Los requisitos para considerar un EP en el comercio electrónico no pueden ser ni la presencia física, por medio de instalaciones, ni tampoco, el elemento personal, por medio de un agente con capacidad de hacer negocios a nombre de la matriz.

El hecho de que un servidor esté localizado en el territorio de un Estado no garantiza que las operaciones de comercio electrónico se desarrollen en un 100% dentro del territorio del Estado en donde se encuentra ubicado el equipo informático, sino más bien este computador le permite realizar operaciones en Internet, con todos los consumidores conectados a la red independientemente del lugar donde se encuentren.

Entonces este nuevo concepto de *EP virtual* deberá dejar de lado los medios materiales y personales, centrándose en el *elemento virtual* de las operaciones de comercio electrónico que se desarrollan en el *Cyberspace*.

b) Aptitud de fijeza y permanencia para el comercio electrónico

Los requisitos de temporalidad y fijeza determinados como elementos del concepto tradicional del EP, pueden ser aplicados a las operaciones de comercio electrónico

³⁷⁰ Ver en el capítulo tercero 3.2.2 Italia.

únicamente al servidor, puesto que este equipo de computación necesario para el funcionamiento de las operaciones en Internet, permanece localizado en el espacio geográfico determinado.

La página *Web* al ser un *software* carece de materialidad y por lo tanto no puede cumplir con estos requisitos de temporalidad y fijeza tal como están planteados actualmente.

c) Una actividad económica principal no auxiliar

En muchas ocasiones el servidor y la página *Web* son utilizados como *elementos auxiliares* a las actividades principales de la empresa, es decir que se utiliza el Internet únicamente como una *vitrina de negocios*, donde se exponen los bienes o servicios que se prestan fuera del comercio electrónico.

En otras ocasiones existen empresas creadas únicamente para comercializar *on line*, y su actividad principal es la venta de *bienes y servicios digitalizados*.

Al no tener los elementos suficientes para poder establecer la configuración del EP en las operaciones de comercio electrónico, una opción sería que los beneficios empresariales obtenidos bajo esta modalidad tributen única y exclusivamente en el lugar de la residencia de la empresa, con lo cual los países importadores de tecnología, renunciarían a gravar los beneficios empresariales, obtenidos en las operaciones de comercio electrónico.

Para establecer la figura del *EP virtual* debemos abandonar el principio de *presencia física* y adoptar el *principio de pertenencia económica*, para justificar así, que sea el Estado de la fuente, el que grave de forma exclusiva las operaciones de comercio electrónico, que se producen en su territorio, siempre y cuando, el monto de las operaciones que se realizan sea significativo y, se lo desarrolle de forma continua y estable.

La aplicación del *principio de pertenencia económica* en Internet, haría que las operaciones de comercio electrónico, realizadas por un sujeto fuera de las fronteras de su residencia, tributen en el otro Estado donde son obtenidas.

En tanto una página web pueda permitir las operaciones de comercio electrónico con otro Estado, podría ser considerado un *establecimiento permanente virtual*, al ser una *herramienta informática* que permite encontrar un vínculo de *presencia económica de negocios* en el territorio de otro Estado.

La existencia de una actividad económica de una empresa en el territorio de otro Estado por medio de Internet, sería el *punto de conexión* a través del cual el *establecimiento permanente virtual* aparecería, siempre que el volumen de negocios y la actividad continuada lo justifiquen.

Las XXIII (2006) Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Córdoba Argentina, en cuanto al tema II:

“Aspectos impositivos del comercio electrónico”, en la recomendación N° 1 se expone que: *“La globalización comercial y el comercio electrónico en particular, permiten observar un cambio radical respecto de los fundamentos en que oportunamente se sustentaron los criterios de asignación de la potestad tributaria. Actualmente, se advierte una sobre oferta de bienes y servicios digitalizados originada, en muchos casos, en varias y cambiantes jurisdicciones. Lo anterior supone que los Estados consumidores de tales bienes y servicios deban ofrecer un ámbito propicio para dicho consumo, lo cual legitima a reivindicar la potestad impositiva del país de efectivo aprovechamiento de tales bienes o servicios.”* (el subrayado es mío).

Con este criterio queda confirmado que el *umbral mínimo* por el cual los ingresos obtenidos en el comercio electrónico tributarían en los países de la *fuentes*, sería: *“la participación en la vida económica”*³⁷¹ de los mismos, a través de la presencia de una página Web.

Existen también argumentos en contra de la creación de la figura del *EP virtual*, los cuales han sido recogidos por este trabajo de investigación y se exponen a continuación:

³⁷¹ Javier, González Carcedo, “El Comercio electrónico Internacional y la Tributación directa: Reparto de las Potestades Tributarias, en *Crónica Tributaria*, N° 106/2003, España. p. 37

La creación de un *EP virtual* dificultaría el control que las distintas administraciones tributarias tendrían que realizar, además del lugar fijo de negocios físico, otro creado por la empresa, desde el manejo de una página *Web* para la empresa que realiza sus actividades principales del negocio en el comercio electrónico.³⁷²

Incremento de los costos administrativos para los sujetos pasivos de la obligación tributaria y dificultad en el cumplimiento de obligaciones con el Fisco. Por ejemplo: una empresa que manejan una página *Web* puede ser visitada por personas que se encuentran fuera del país desde donde es creada, sin que la misma tenga presencia física, ni activos, dentro del territorio de un Estado. Con la creación de un *EP virtual* se la haría responsable del pago de impuestos, en cada Estado donde un consumidor realiza una compra.

Debido al anonimato de las transacciones realizadas en la red, podría darse que por el momento no existan medios confiables para establecer la identidad del sujeto y por lo tanto la jurisdicción aplicable para el cobro de impuestos.

No sería adecuado proponer el cambio de las reglas actuales por las que permitan la creación de un *EP virtual*, puesto que el estado actual de desarrollo de los negocios “*on line*”, no justifican una salida tan dramática al modelo actual, no parece evidente que exista una disminución significativa en la recaudación fiscal de los países importadores de capital a causa del comercio electrónico.³⁷³

La última de las desventajas de crear un *EP virtual* es presentada en forma de pregunta: ¿Cuál sería la medida para establecer el *umbral mínimo* de negocios que califique la actividad económica realizada (volumen de ventas, tiempo de ejercicio de la

³⁷² OCDE, ¿Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 68.

³⁷³ OCDE, Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, 2005, p. 72.

actividad) a partir del cual la administración tributaria deba considerar que existe un EP virtual?³⁷⁴

Los argumentos a favor de un cambio del concepto actual de EP, hacia la aceptación del *EP virtual*, entre otros son los siguientes:

Una empresa de una forma “*planificada*”, bajo las reglas tributarias actuales, puede tener una página *Web* en un servidor, que no sea de su propiedad, sino manejado por una tercera persona y así no se configura la existencia de un EP, sujeto a control fiscal bajo una jurisdicción determinada, con la creación del *EP virtual* no importa si tiene o no presencia física en Estado donde realiza sus actividades empresariales, basta con que tenga una *presencia virtual*.³⁷⁵

Las empresas podría reducir al mínimo su responsabilidad sobre los impuestos a pagar realizando operaciones a través del comercio electrónico.³⁷⁶

Disuadir la evasión o el fraude fiscal que se podría dar al disminuir el nivel de recaudación de la administración fiscal en las actividades económicas realizadas *on line*.

Eliminar la posibilidad de que los servidores sean sacados de una jurisdicción para ser colocados en otra de baja o nula imposición con la única finalidad de evadir o evitar impuestos.

Imparcialidad en el tratamiento fiscal de los negocios tradicionales y los negocios realizados en uso de las nuevas tecnologías.

Actualmente, bajo las modificaciones incorporadas a los comentarios del MC OCDE, se acepta que quien dispone de una página *Web* instalada en un *servidor* de propiedad (disponibilidad) de la empresa y concluye sus operaciones *on line* tiene un EP.

³⁷⁴ OCDE, Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce ?, diciembre, 2005, p. 68- 69.

³⁷⁵ OCDE, Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce ?, diciembre, 2005, p. 69.

³⁷⁶ OCDE, Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce ?, diciembre, 2005, p. 69.

La creación de *EP virtual* eliminaría la subordinación del actual requisito de conexión física del EP, por medio de una instalación fija o un agente de negocios, de esta forma también, una página Web disponga o no de un servidor –equipo informático- también sería asumido como un EP para fines de imposición.

En aplicación del principio de neutralidad tecnológica³⁷⁷, no se dependería de la existencia de un *servidor (equipo o tecnología)* para la existencia de un EP.

El EP virtual es una figura que por sus nuevos elementos se adecuaría al ámbito de los negocios modernos que se realizan en Internet.

³⁷⁷ El principio de neutralidad tecnológica es el derecho a la libre elección de tecnología, al establecer un computador o servidor como elemento de configuración del EP, se estaría implicando el principio de neutralidad tecnológica, puesto que el futuro, con la evolución de la tecnología, es posible que se pueda acceder a la red, sin la necesidad de un servidor.

CONCLUSIONES

En este estudio el concepto de establecimiento permanente para las operaciones de comercio electrónico, se ha formulado la posibilidad de creación de un concepto de EP adaptado a la nueva realidad del comercio electrónico y la economía globalizada, llegando a las siguientes conclusiones:

Se ha avanzado mucho en esta última década desde que se realizaron los primeros estudios que dieron las pautas originales en el tratamiento de esta nueva forma de realizar negocios en el comercio electrónico, pero el tema requiere sobre todo el consenso internacional, y la cooperación de los Estados en cuando involucra materias de fiscalidad internacional. Una reforma estructural a los sistemas impositivos es una decisión difícil de llevar a la práctica. Sin embargo, es innegable que las actividades que se desarrollan en el comercio electrónico plantean nuevos retos para el Derecho Tributario frente ello parece que la tendía actual es la de crear de nuevos criterios que partiendo del respeto a los principios de las actuales bases del Derecho fiscal adecuando sus instituciones a esta nueva realidad.

Los nuevos desafíos que las transacciones económicas realizadas en la red, plantea en varios campos del Derecho, nace especialmente del ámbito espacial de realización de los negocios, que muchas veces involucra el territorio de varios Estados, los mayores retos están en la desmaterialización de la actividad de la empresa, bienes y productos, la transnacionalidad de la estructura abierta de la red y la deslocalización de la actividad económica. Frente a esto, nuestra opinión se inclina a la creación de nuevos criterios que partiendo del respeto a los principios de las actuales bases del derecho fiscal adecúen sus instituciones a esta nueva realidad.

El comercio electrónico genera una fuente de riqueza que podría estarse escapando de las mismas obligaciones de pagar tributos que se le imponen a las ventas de bienes

materiales en el comercio tradicional. Hay que mantener la continuidad de las instituciones del Derecho Tributario frente al comercio electrónico, no se puede renunciar a la imposición de las operaciones realizadas en la red.

El comercio electrónico manifiesta un tipo de capacidad económica que no se puede escapar de la imposición directa, es por ello que países de la región como Perú y otros extra comunitarios como Italia, han modificado su legislación para regular la tributación directa de las operaciones desarrolladas por medio de redes electrónicas.

El concepto tradicional de EP no se adapta a la noción de comercio electrónico. Es indudable que la nueva realidad del comercio electrónico requiere por lo menos de una reinterpretación de los principios elaborados y las reglas existentes. Es posible la construcción de un modelo teórico que incorpore nuevos presupuestos para la configuración de un EP en la actividad del comercio electrónico, abandonando el principio de presencia física -materialidad- y adoptando el principio de pertenencia económica en Internet.

En la actividad del comercio electrónico no se puede cumplir todos los presupuestos actuales recogidos en la legislación vigente para la configuración de un EP por ello se busca nuevos presupuestos para la configuración de un EP virtual y llegar así a la formulación de un concepto que se adapte a las operaciones on line. En este estudio se ha analizado los elementos que contendría un concepto de EP adaptado a la nueva realidad del comercio electrónico y la economía globalizada.

Dentro del concepto de EP la posibilidad de crear un lugar de negocios virtual constituiría un cambio importante dentro de una figura que nace íntimamente ligada a la presencia física de un “lugar fijo de negocios” en el territorio de un Estado, protegiendo así la posibilidad del ejercicio del poder tributario del Estado, en las operaciones del comercio electrónico. Se debe volver a entender esta figura, su papel en la tributación entre

localidades diferentes es un límite y una justificación de la asignación de competencia de una autoridad para el ejercicio de su potestad impositiva.

BIBLIOGRAFÍA

Adonnino, Pietro,

- El Establecimiento Permanente como Garantía del Equilibrio de la Fiscalidad Internacional Considerando los Nuevos Modelos de Actividades de Empresa, en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Ciudad de Buenos Aires: Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.
- “L’avvento del commercio elettronico e le conseguenze sull’ordinamento tributario internazionale quale fattore emblematico della rilevanza della fiscalità ai degli equilibri politico economico su cui si fonda l’ordine internazionale”, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo II, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires Argentina, 2006. Págs. 627-638.

Agencia Tributaria Española: <http://www.agenciatributaria.es>

- Fiscalidad directa del Comercio Electrónico
- Información Básica

Alban Zambonino, Marco,

- “Fiscalidad en el Comercio Electrónico”, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo II, (pp. 145-166), Ciudad de Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Asociación Argentina de Estudios Fiscales. 2006.
- “La Fiscalidad Frente al Comercio Electrónico”, en *Boletín No. 7*. Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. 2005.
- *Problemas del Derecho Tributario Frente al Comercio Electrónico*. Quito: Corporación Editora Nacional. 2003.

Albiña García-Quintana, César, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Segunda Ed., España: Tecnos. 1992.

Altamirano Alejandro,

- Derivaciones Fiscales del Comercio Electrónico, III Curso Intensivo de Derecho Tributario Internacional, Facultad de Derecho de la Universidad Austral, Buenos Aires, inédito, 2003.
- “La fiscalidad en el nuevo escenario del comercio electrónico (aproximaciones a los impuestos que alcanzan a la comercialización de bienes y servicios a través de Internet), en (coord. COLLAGUADO YURRITA, Miguel Ángel), (pp. 541-614) España: Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria, Constitución y Leyes S.A. 2005.

Álvarez Rodríguez, Julio Fernando,

- “Evolución doctrinaria sobre la imposición al Comercio Electrónico”, *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, nº 52, Santa Fe de Bogotá. 2002, pp.
- “Imposición al Comercio Electrónico (Tributación Indirecta)” en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo II, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires Argentina, 2006, pp. 547-562.

Asorey, Rubén, *El Impacto del Comercio Electrónico en los Principios Fiscales y en la Libertad de Comercio*, Ciudad de Buenos Aires: Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma. 2003.

Bokobo, Moiche, Susana, *Los cánones en el régimen tributario de los no residentes sin establecimiento permanente*, Estudios Jurídicos, España: Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

Buitrago Díaz, Esperanza, “Comercio Electrónico y Tributación”, en *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n°. 50, Santa Fe de Bogotá. 2000.

Calderón Carrero, José Manuel, “Art. 5 MC OCDE Establecimiento Permanente”, en (Coor. RUIZ GARCÍA, J. R.). *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, (pp. 269-359). España: Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Fiscales de Galicia. 2004

Cammarata, Manlio, y MACCARONE, Enrico, *La firma digitale sicura, il documento informatico nell'ordinamento italiano*, Milano: Giuffrè editore. 2003.

Campagnale, Norberto Pablo, y otros, *El impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, Ciudad de Buenos Aires: La Ley. 2000.

Carbajo Vasco, Domingo., “El concepto de “establecimiento permanente” en el modelo de la OCDE.: consideraciones y crítica”, (pp. 41-55) en *Crónica Tributaria*, No. 52, España. 1985.

Carmona Fernández, Néstor. “Residencia Fiscal de personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares”, (pp. 95-116) en (Dir. Serrano Antón, Fernando.) *Fiscalidad Internacional*, 2da Ed. España: Centro de Estudios Financieros. 2005.

Castillo Solsona, María Mercedes, *La imposición sobre la renta de no residentes en la legislación española, fundamento, evolución histórica y modelo vigente*. Ed. de la Universidad de Lleida. España. 2001.

Cazorla Prieto, Luis María, “El Comercio Electrónico Ante Nuestro Sistema Tributario”, en *Derecho de Internet, Contratación Electrónica y Firma Digital*, España: Ed. Arazandi. 2001.

Cazorla Prieto, Luis María, y Chico De La Cámara, Pablo,

- “El modelo de la OCDE ante Internet”, en *Régimen Jurídico de Internet*, Madrid: La Ley – Actualidad S.A. 2002.
- *Los impuestos en el Comercio Electrónico*, España: Editorial Arazandi, 2001.

Cherchi, Ilaria, “Il commercio elettronico in Italia”, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo II, (pp. 203-232) Ciudad de Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Asociación Argentina de Estudios Fiscales. 2006.

Constitución Española de 1978.

Corabi, Giampaolo “Hacia un concepto comprensivo de establecimiento permanente en la actualidad y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales, en *Impuestos*, España. 2002.

Corasaniti, Giuseppe, “Profili fiscale del commercio elettronico”, (UCKMAR Victor), en Revista de *Diritto e pratica tributaria*, Junio- Agosto, Vol. LXXIV, No. 4, Italia: Casa Editrice Dott. Antonio Milani. 2003.

Cruz Padiál, Ignacio,

- *La obtención y el gravamen de la renta de las entidades no residentes. Fundamentos y antecedentes*, Universidad de Málaga, España, 2003.
- “La actividad económica en Internet: implicaciones y consecuencias tributarias”, en *Gaceta Fiscal*, (pp. 173- 18) nº 189, Julio- Agosto, España. 2000.

Delgado García, Ana María. y Olivier Cuello, Rafael, “La fiscalidad en el Comercio Electrónico”, en *El Comercio Electrónico*, Madrid: Edisofer S.L. (2001)

Díaz, Vicente Oscar, *El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales. La reformulación del concepto de establecimiento permanente*, Macchi, Buenos Aires. 2001

Directiva 2000/31CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, (DCE) relativa a determinados aspectos jurídicos de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior. 2000.

Durán Rodríguez, Vicente. (2005) “Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones”, (pp. 731-754) en (SERRANO ANTÓN, F.) *Fiscalidad Internacional*, España: Centro de Estudios Financieros.

Elvira Benito, David,

El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español. España: Tirant lo blanch, Monografías, No. 476. 2007.

“El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria”, en *Impuestos*, (pp. 8- 31) La Ley, nº 23 / AÑO XVI, diciembre, 2000, España. 2000.

Eseverri, Ernesto, “Aspecto Impositivos del Comercio Electrónico”, en *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Memorias, Tomo II, (pp. 167-202), Ciudad de Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Asociación Argentina de Estudios Fiscales. 2006.

Estados Unidos,

- Internet Tax Non-Discrimination Act Public Law 108-435, <http://thomas.loc.gov/cgi-bin/cpquery/T?&report=sr155&dbname=108&2003>
- The Internet Tax Freedom Act, <http://www.ecommercecommission.org/ITFA.htm>

- Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, Department of the Treasury Office of Tax Policy, November 1996, " http://www.caltax.org/!treas-ec.html#N_14_

Fernández Origgi, Italo., “El concepto de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico”. (pp. 23-46.) en *Jurisprudencia Tributaria*, octubre 2001, N. 12, España, 2001.

Jaramillo Salgado, Juan Francisco, Pagès I Galtes, J. Rivas Nieto M. E. Urquizu Cavallé Á., (2006). *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Ecuador*. Madrid: Marcial Pons.

Gaffuri, Alberto Maria, Il concetto di stabile organizzazione nella riforma delle imposte sui redditi, en *TributImpresa*, N°3-2005. Este documento se encuentra en la dirección electrónica: www.tributImpresa.it/html/documenti/dottrina//Art_Gaffuri_il_cocetto.htm

García Novoa, César., (2004) “IVA y el Comercio Internacional en el Marco de la Unión Europea”, en *XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Quito, del 20 al 24 de septiembre de 2004.

García Prats, Francisco Alfredo, *El establecimiento permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*. Madrid: Tecnos. 1996

García Segura, Caterina, en (IBAÑEZ, J.) “Prólogo del libro” *El control de Internet, poder y autoridad en los mercados electrónicos*, España: Catarata. 2005.

Gildemeisteir Ruiz-Huidobro, A. *Derecho Tributario Internacional: Los Establecimientos Permanentes*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 1995.

Gildemeisteir Ruiz-Huidobro, a. “La Revolución del Comercio Electrónico y la Tributación: La Crisis del Principio de Territorialidad y los Criterios de Conexión Tradicionales en el Derecho Tributario Internacional”, en *Themis, Revista de Derecho, Segunda Época*, n°. 41, Lima. 2000.

González Carrera, Francisco,

- “Algunas consecuencias tributarias que pueden derivar del comercio electrónico y del uso de Internet”, en *Régimen Jurídico de Internet*, Madrid: La Ley – Actualidad S.A. 2002.
- “El libro blanco del impacto del comercio electrónico”, en *Régimen Jurídico de Internet*, Madrid: La Ley – Actualidad S.A. 2002.
- “Introducción: perspectiva del análisis tributario: las administraciones y los contribuyentes. Un problema de oportunidad”, en *Régimen Jurídico de Internet*, Madrid: La Ley – Actualidad S.A. 2002.
- “Normativa tributaria específica en materia de comercio electrónico e Internet”, en *Régimen Jurídico de Internet*, Madrid: La Ley – Actualidad S.A. 2002.
- Opiniones de planificación fiscal en el comercio electrónico en *Régimen Jurídico de Internet*, Madrid: La Ley – Actualidad S.A. 2002.

González Gozalo, Alfonso, *La formación del contrato tras la Ley de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico*, Granada: Editorial Comares. 2004.

González De Frutos, Ubaldo, “Internet como zona franca de tributación en Estados Unidos”, (pp. 87- 94) en *Contabilidad y Tributación*, julio, 2005, Centro de Estudios Financieros, Número 53/ 2005.

Gracia Espinar, Eduardo, “Aspectos Fiscales de Internet: Hacia una Tributación Transfronteriza” en (Dir. GARCÍA MEXÍA, P.), *Principios de Derecho de Internet*. (pp. 485- 543). 2da. Ed. España: Tirant lo blanch. 2005.

Greco, Marco Aurelio, Aspectos Tributarios Do Comércio Eletrônico, en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Ciudad de Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. 2003.

Guisado Moreno, Ángela, *Formación y perfeccionamiento del contrato en Internet*, Madrid: Marcial Pons, Ed. Jurídicas y Sociales S.A. 2004.

Hernández Jiménez- Casquet, Fernando., “El marco jurídico del comercio y la contratación electrónicos”, (pp. 427- 483) en (Dir. P. García Mexía), *Principios de Derecho de Internet*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2005.

Hortalà I Vallvè, Joan y otros, *La fisc@lidad del comercio electrónico*, Valencia: Ed. CISS S.A. 2000.

Hinnekens, Luc,

- “International Tax Plannig and Electronic Commerce”, (pp. 793-806) en *Diritto e pratica tributaria*, Suplemento al Fascicolo No. 6, Italia: Casa Editrice Dott. Antonio Milani. 2004.

- “Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all’origine e in particolare sui paradigmi di determinazione dei profitti senza favoritismi commerciali”, (pp. 9-22) en *Revista di Diritti Tributario Internazionale*, Università degli studi di Roma “La Spienza”, Dipartimento di Teoria dello stato, n°. 2, Año 2001, Mayo- Agosto, Italia: De Agostini Professionale. 2001.

Ibañez, Joseph, *El control de Internet, poder y autoridad en los mercados electrónico*, España: Catarata. 2005.

Informe sobre la comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre una Iniciativa europea de comercio electrónico (COM(97)0157 - C4-0297/97) Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y Política Industrial, Ponente: Erika Mann

Ministerio de Economía y Hacienda, (2000) *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*. IEF. Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, octubre, 2000.

La Commara, u., (2007) “La nozione di stabile organizzazione secondo l’OCDE e nella legislazione fiscale interna”, (pp. 468-484) en *Il fisco*, Italia: Wolters Kluwer y De Agostini Professionale, Fascicolo No. 2, No 4/2007, año XXXI, 29 de enero de 2007.

Lefebvere, Francis *Fiscalidad del Comercio electrónico IRPF Impuesto sobre Sociedades IVA No Residentes*, España: Dossier Práctico, Ediciones Francis Lefebvere S.A., 2001.

Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos, Ley No. 67, Suplemento del Registro Oficial No. 557 de 17 de abril del 2002.

Ley del Impuesto Sobre la Renta de no Residentes. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo, BOE 12 marzo 2004.

López Espadafor, Carlos., “Los criterios de sujeción a las normas tributarias ante la nueva Ley General Tributaria”, (pp.10- 32) en *Revista española de Derecho Financiero*, nº 121, enero- marzo 2004. España: Thomson Civitas. 2004.

Madrid Parra, Agustín., “El Convenio de Naciones Unidas sobre Contratación Electrónica”, (pp. 39-113) en (MADRID PARRA, A) *Derecho Patrimonial y Tecnología*. Madrid: Marcial Pons. 2007.

Mann, Erika, Informe sobre la comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre una *Iniciativa europea de comercio electrónico* (COM(97)0157 - C4-0297/97) Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y Política Industrial, Ponente: Erika Mann, doc. PE 223.962/def. (A4-0173/98).

Marello, Enrico, “Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico”, (pp. 595- 607) en *Revista di Diritto Tributario*, Italia: Giuffré, Año 1998, Primera parte, Doctrina. 1998.

Mclure, C., Jr. y Corabi, G., *La Tributación sobre el Comercio Electrónico*, Ciudad de Buenos Aires: Ed. Depalma. 2000.

Montaño Galarza, César,

- *El Ecuador y los problemas de doble imposición internacional*, Corporación Editora Nacional/ Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 1999.
- *Derecho Tributario Internacional. El Establecimiento Permanente*, Temis, Bogotá, 2004.
- *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Corporación Editora Nacional/ Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, 2006.
- *Las Decisiones 40 y 578, sobre la doble imposición, de la Comunidad Andina*, Quito, 2008.

Monti, Ana Maria, “La Directiva sul Regime IVA Applicabile al Commercio Elettronico”, en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, Italia:Casa Editrice Dott. Antonio Milani. 2003.

Negroponte, Nicholas. *El mundo digital*, Barcelona: Ed. B. S. A. 1995.

Nocete Correa, Francisco José., *La fiscalidad del comercio electrónico*, DOC N ° 23/ 05, España.; Instituto de Estudios Fiscales. 2005.

Palao Taboada, Carlos. Prologo a la 1era edición, en (SERRANO ANTÓN, F.) *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Financieros. 2005

Pardini, Anibal., *Derecho de Internet*, Ciudad de Buenos Aires: Ed. La Rocca. 2002.

Pita, Claudio, *Principios de la Capacidad Contributiva a la Luz de la Digitalización y de la Globalización Económico y Financiera*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. 2000.

Proto, Angela María, “Considerazioni in tema di applicabilità delle nozioni tradizionali di residenza e stabile organizzazione alle nuove realtà telematiche”, (pp. 352- 367) en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, septiembre 2005, año LXIV, N° 3, Italia: Giuffrè. .2005.

OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. www.oecd.org

- *Modelo de Convenio Fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio*, S.E. Madrid, 1997.
- “*Dismantling The Barriers To Global Electronic Commerce*” (Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial). El documento se encuentra en www.oecd.org/dataoecd/37/55/2751237.pdf
- “*Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*”. El texto completo se encuentra en www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf.
- Tax Policy Studies, *E- commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*, No. 10, París, 2005.
- Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?, diciembre, , se encuentra en la dirección: 2005. http://www.oecd.org/document/27/0,3343,fr_2649_34897_35869083_1_1_1_1,00.html
- “Modelo de Convenio de la OCDE”, en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Edición Fiscal CISS, Primera edición, actualizada a marzo de 2006, España, Pág. 977-993.
- “*La Agenda Tributaria Actual de la ODCE*”, mayo 2007, París, se encuentra en la dirección: www.oecd.org/dataoecd/41/10/38582211.pdf -

“Modelo de Convenio de la OCDE”, en (Coor. Carmona Fernández, Néstor) *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. (pp. 978- 979). Valencia, España: Edición Fiscal CISS, 1era ed., actualizada a marzo de 2006.

Olivier Cuello, Rafael, *Tributación del Comercio Electrónico*, Valencia: Tirant lo blanch. 1999.

Pistone, Pasquale, “Centro di attività stabile e stabile organizzazione: l’IVA richiede un’evoluzione per il XXI secolo”, (pp. 12-31) en *Revista di Diritto Tributario*, Italia:Giuffrè, Año 1999, Tercera parte, Sección de Derecho comunitario.

Ramos Prieto, Jesús, Las nuevas tecnologías en los procedimientos de aplicación de los tributos. Visión desde el Derecho español, clases del programa de doctorado de Derecho de las Nuevas Tecnologías, 2007.

Reglamento a la Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos, Decreto Ejecutivo No. 3496, Registro Oficial No. 735 de 31 de diciembre del 2002.

Ricciuto, Vincezio, “La formazione del contatto telematico e il diritto europeo dei contratti”, en *Il Contratto Telematico* a cura di Vincenzo Ricciuto, Milán: Casa Editrice Dott. Antonio Milani, CEDAM. 2002.

Sacchetto, Claudio, El Principio de Territorialidad, en Impuestos sobre el Comercio Internacional, Ciudad de Buenos Aires: Ed. Ábaco de Rodolfo Desalma. 2003.

Segura Andueza, Juan José, “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”, *Cuadernos de Formación*, Instituto de Estudios Fiscales, Colaboración 15/07, volumen 3/2007. Se encuentra sobre la dirección electrónica: www.ief.es/Publicaciones/Revistas/Cuadernos/Vol_3_07.pdf España, 2007.

Serrano Antón, Fernando.,

- *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*, (2006) España: Instituto de Estudios Fiscales, Documentos No. 18/06
- “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimiento permanente”, (pp. 149-188) en (Dir. Serrano Antón, Fernando.) *Fiscalidad Internacional*, 2da. Ed. España: Centro de Estudios Financieros. 2005.
- *La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships*, (2002) DOC. N.o 5/02 España: Instituto de Estudios Fiscales.

Tanzi, Vito,

- “Lo Stato nel XXI secolo”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, (pp. 322- 334) Anno LX, No 1, Casa editrice Dott. A. Giuffrè, marzo 2001, Italia, 2001.
- “Imposte, transazioni e crescita economica”, en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, (pp. 3- 22) Anno LXIII, No 1, Casa editrice Dott. A. Giuffrè, marzo 2003, Italia, 2003.

Tomassini, Antonio. y Tortona Agostino., “Stabile organizzazione ed esterovestizione nel commercio elettronico”, (pp. 4334 – 4341) en *Il fisco*, fascículo 1, No. 28/ 2006 de 10 de julio de 2006, De agostini professionale, Roma. 2006.

Troya Jaramillo, José Vicente,

- *Derecho Internacional Tributario*, Corporación Editora Nacional, Quito, 1990
- “La fiscalidad internacional en la Comunidad Andina”, en (Coor. Uckmar, Victor) *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo II, Temis, Bogotá, 2003, pp. 363-392.

- “Tratamiento fiscal de Comercio Electrónico en el Ecuador”, en (Coor. Asorey Rubén) *Tributación de los Negocios Efectuados por Medios Electrónicos*, La Ley, 2005, Argentina, pp. 51-56.

Uckmar, Víctor, *Importancia Fiscal No Comercio Eletrônico*, III Curso Intensivo de Derecho Tributario Internacional, Facultad de Derecho de la Universidad Austral, Buenos Aires, inédito. 2003.

Uricchio, Antonio, (2005) “Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta “bix tax”. Prospettive di riforma della fiscalità di Internet”, (pp. 91- 111) en *Revista di Diritti Tributario Internazionale*, Università degli studi di Roma “La Sapienza”, Dipartimento di Teoria dello stato, De Agostini Professionale, No. 1, Año 2005, Enero – Abril, Italia.

Uricchio, Antonio. y Giorgi, Massimiliano., “Commercio Elettronico e vendita telematica di servizi finanziari: prime considerazioni dopo la Direttiva comunitaria No. 31/2000, (pp. 264- 299) en *Diritto e pratica tributaria*, Marzo- Abril, Vol. LXXII, No. 2, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Italia. 2000.

Valero Lozano, Nicolás., *La Tributación en Internet, en Derecho de Internet, Contratación Electrónica y Firma Digital*, Navarra: Ed. Arazandi. 2001.

Vallejo Chamorro José María., Gutiérrez Lousa Manuel., *Los Convenios para Evitar la Doble Imposición: Análisis de sus Ventajas e Inconvenientes*, Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.º 6/02. 2002.

Vega Borrero, Félix Alberto, “Art. 4 MC OCDE Residencia”, en (Coor. RUIZ GARCÍA, J. R.). *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, (pp. 209- 268) España: Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Fiscales de Galicia. 2004.

Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ma ed. ampliada y actualizada, Argentina: Depalma. 1998.

PÁGINAS WEB

Bolivia, www.impuestos.gov.bo/

Colombia, www.dian.gov.co

Ecuador, www.sri.gov.ec

España, www.agenciatributaria.es

Italia, www.agenziaentrate.it/index.htm

Perú, www.sunat.gob.pe

Venezuela, www.seniat.gov.ve