

Debido a la diversidad de bases imponibles, exenciones, actividades gravadas y reglas para atribuir jurisdicción, 26 Estados de la Unión convinieron en cooperar conjuntamente para simplificar y uniformizar definiciones, tasas impositivas y bases imponibles del Impuesto a las Ventas que cada uno de dichos Estados aplicaba en función de su propia legislación. El objeto de dicha Ley también fue evitar las dobles o múltiples imposiciones interestatales y reducir la incertidumbre en la aplicación de procedimientos administrativos.

En diciembre del 2000 fue aprobada la Ley de Uniformización del Impuesto a las Ventas, la cual fue enmendada el 24 de enero del 2001. La sección § 6 de la referida Ley y el Artículo 1° de su Convenio establecen que el propósito fundamental del acuerdo entre los Estados participantes es simplificar y modernizar el Impuesto a las Ventas estatal con el fin de reducir la carga existente para favorecer el cumplimiento voluntario. Este objetivo será logrado mediante la implementación de varias medidas, entre ellas la uniformización de definiciones de operaciones gravadas, la regla para imputar jurisdicción a un Estado determinado para que imponga su propio impuesto, simplificación de tasas impositivas, exoneraciones y presentación de declaraciones.

En el extremo referido a la jurisdicción del Estado legitimado a imponer su propio impuesto, la regla adoptada es la del Estado del

consumidor, entendido éste por el lugar en donde el consumidor mantiene su centro de negocios, en donde ocurre la recepción del bien adquirido, en donde se ubique el lugar del domicilio del adquirente o en donde se encuentre el lugar indicado por el consumidor para la entrega del bien. Esta regla será aplicable para todo tipo de operaciones, sea que su objeto consista en la transferencia de bienes tangibles, intangibles o productos digitales. Se debe precisar, sin embargo, que la norma no define a los productos digitales ni establece reglas que los distingan de los bienes tangibles y otros servicios que se prestan a través de los métodos tradicionales.

Por excepción, la misma Ley señala que también será aplicable la regla del Estado del vendedor –a efectos de que ese Estado imponga el Impuesto a las Ventas– si el vendedor carece de información que lo lleve a imputar la operación que ha realizado con el adquirente a alguno de los lugares que, alternativamente, establece la regla del Estado del consumidor antes aludida.

En este sentido, frente a la ausencia de imputación de la operación a un Estado específico, el Estado con derecho a imponer el Impuesto a las Ventas será aquel desde el cual se embarca y/o transporta el bien tangible adquirido, aquel desde el cual el producto digital estuvo primeramente disponible para la

transmisión a cargo del vendedor o aquel desde el cual el servicio fue suministrado.

En esta regla se precisa que, para efectos de atribuir jurisdicción, serán descartados aquellos lugares que meramente posibiliten la transferencia digital del producto vendido.

Nótese cómo, bajo esta regulación, el Impuesto a las Ventas así consensuado entre varios Estados norteamericanos guarda extrema similitud con los criterios de vinculación del Impuesto a la Renta en operaciones internacionales. La regla del Estado del consumidor recogida por la Ley de Uniformización del Impuesto a las Ventas se identificaría con la regla de fuente, mientras que la regla del Estado del vendedor lo hace con la de residencia.

- Problemática General

Independientemente de la aprobación de la Ley de Uniformización del Impuesto a las Ventas, aún subsisten otros factores que introducen una serie de complejidades al contexto tributario estatal de las operaciones de comercio electrónico. Los dos primeros afectarán a los Estados que no forman parte de la indicada Ley de Uniformización y a la interacción de éstos con aquellos

Estados que sí integran parte del consenso, mientras que el tercero es de consecuencia general para todos los Estados al estar sustentado en la Constitución Nacional de los Estados Unidos.

1. Alcances del concepto de operación gravada

Uno de los principales inconvenientes detectados en la tributación estatal al consumo está dado por los diferentes alcances otorgados a las operaciones que se deben afectar con el impuesto.

El concepto de “venta” varía de Estado en Estado y sólo se grava un tipo específico de servicios establecidos expresamente por la norma.

En este contexto, la distinción que se efectúe entre bienes y servicios es relevante dado que algunas operaciones podrán gozar de exención al impuesto si son clasificadas como servicios.

Este es el caso de la legislación del Estado de New York¹⁴⁰, que dispone la exención del impuesto de los siguientes servicios (*fullfilment services*):

¹⁴⁰ CONSOLIDATED LAWS OF NEW YORK, SALES AND COMPENSATING USE TAXES, Chapter 60, Art. 28. § 1101(b)(8)(F)(v) y § 1101(b)(18). En: GEORGETOWN

- a) Aceptación de órdenes por correo, teléfono, telefax o Internet.
- b) Respuestas a correspondencia de consumidores o a consultas efectuadas por correo, teléfono, telefax o Internet.
- c) Actividades de facturación y cobro.

Por otro lado, existe un tratamiento diferenciado para el mismo tipo de producto.

En el caso de *software* distribuido electrónicamente, algunos Estados tratan a la operación como venta gravada de propiedad tangible. Texas, por ejemplo, considera que la venta de un programa de *software* distribuido electrónicamente es propiedad tangible contenida en un medio electrónico.

Otros Estados tratan a la operación como prestación de servicios también gravada con el impuesto. En el Estado de Connecticut, por ejemplo, el *software* transmitido electrónicamente constituye un servicio de cómputo o de procesamiento de información.

UNIVERSITY LAW CENTER, *Materiales de Lectura: TAX.COM: A Study of Electronic Commerce*, pág. 126-127. Washington DC, USA. Primavera, 2001.

Finalmente, la mayoría de los Estados considera a la operación como no gravada, en tanto interpreta que se trata de la venta de propiedad intangible¹⁴¹.

En el mismo sentido, la información distribuida electrónicamente puede recibir un tratamiento diferenciado.

Se encontrará gravada si se califica como servicio de información (Washington DC y Texas), constituirá la prestación de servicios de información no gravados con el Impuesto a las Ventas (Connecticut)¹⁴², corresponderá a la venta gravada de propiedad tangible (Iowa) o a la venta no gravada de propiedad intangible.

El cuadro N° 3 presenta sumariamente las distintas posiciones otorgadas por diferentes Estados norteamericanos¹⁴³.

¹⁴¹ FRIEDEN, Karl. *Op. Cit.*, pág. 106 y 107.

¹⁴² Esta posición fue confirmada en el caso de Cummings v. Commissioner (1994 WL 388558. Conn. Super.Tax). Para mayor referencia ver: Connecticut General Statutes. Title 12, chapter 219, Sales and Use Tax.

¹⁴³ HARDING, Craig W., VARNEY, Christine A. *E-Commerce: Strategies for Success in the Digital Economy*. Practising Law Institute, New York, pág. 743. (2000).

CUADRO N° 3
 TRATAMIENTO DE LA INFORMACION DISTRIBUIDA
 ELECTRÓNICAMENTE EN DIFERENTES ESTADOS
 NORTEAMERICANOS

Venta Gravada de Información Distribuida Electrónicamente	Venta no Gravada de Información Distribuida Electrónicamente
District of Columbia – D.C. Code Ann. §§ 47-2001((n)(1)(n), 47-2002; D.C. Mun. Regs. § 474.1	California – Cal. S.B.E. Ann.120.0663
Idaho - Idaho Adm. Code §35.01.02.027.06	Colorado – Colo. Rev. Determination 33 (1993)
Indiana – Indiana Info. Bul. No. 8 (2/9/90)	Florida – Fla. Adm. Code § 12A-1.062
New York – N.Y. Tax Law § 1105 (c)(1)	Illinois – Ill. GIL No. 94-0397
Ohio – Quotron Sys Inc. v. Limbach, 62 Ohio St. 3d 447 (1992)	Louisiana – La. Rev. Stat. §§ 47:302A, 47:301(16)(a), 47:301(16)(e)
South Carolina – S.C. Dep't of Rev. Info. Ltr. 98-25	Michigan – Mich. Ltr. Rul. No. 90-6
Texas – Tex. Tax Code §§ 151.051(a), 151.010; 34 Tex. Adm. Code § 3.342	Missouri – Mo. Ltr. Rul. L101112
	Oklahoma – Globe Life & Accident Ins. Co. v. Oklahoma Tax Comm'n, 913 P.2d 1322 (Okla. 1996)
	Vermont – Vermont Dep't of Taxes Formal Rule 93-08
	Virginia – Virginia Dep't of Tax'n P.D. 89-179, P.D. 97-405, P.D. 98-15
	Wisconsin – Wisconsin Dep't of Rev. v. Manpower Int'l Inc. 554 N.W. 2d 683 (Wis. Ct. App. 4 th Dist. 1996)

2. Falta de uniformidad en el criterio jurisdiccional aplicable para gravar operaciones

En el caso del Impuesto a las Ventas se ha reconocido que la regla que prima para imponer dicho tributo se debe basar en la del Estado del consumo (*market state rule*). En el caso de bienes tangibles, el impuesto será aplicado por el Estado en el cual se usa o consume el bien, mientras que, en el caso de servicios, por el Estado en el cual el consumidor disfruta del beneficio del servicio.

La regla basada en el lugar del consumo introduce limitaciones sobre todo en el escenario del comercio electrónico, por cuanto los productos digitales pueden ser manipulados desde distintas jurisdicciones. Esto ocurre cuando el vendedor se ubica en un Estado, el consumidor en otro, el producto es almacenado en el servidor de un tercer Estado y el consumidor accede al producto digital desde un cuarto Estado.

Asimismo, en el caso de operaciones Empresas-Consumidores, las transacciones no necesariamente conllevarán al conocimiento por parte del vendedor de la efectiva ubicación del consumidor, ya que el producto digital se transfiere a través de la red, no existiendo otro elemento de juicio que lleve a determinar la ubicación física del segundo. A ello se debe agregar la normal

“movilidad” del consumidor, más aun cuando a través del uso de computadoras personales (*lap tops*) se puede acceder a dichos bienes. Adicionalmente, introduce una nueva variante de inconvenientes en este tipo de transacciones el hecho de que existan múltiples usuarios del producto digital adquirido. Bajo esta premisa, un producto digital puede ser usado o consumido simultáneamente desde distintas jurisdicciones, bastando para que ello funcione que los sistemas de redes computacionales del cliente se encuentren tendidos e interconectados. En estos casos se deberá definir si procede una atribución proporcional entre los Estados que consumen el producto o si la atribución se debe realizar a uno solo de ellos.

Por otro lado, una minoría de Estados utiliza como regla para imponer el impuesto aquella según la cual el Estado legitimado a imponer su impuesto es aquel en el que reside el vendedor (*vendor state rule*). Esta regla es utilizada para el caso de prestación de servicios o para todas aquellas operaciones que no permitan aplicar la regla del lugar del consumo.

Debido a las limitaciones detalladas anteriormente para atribuir jurisdicción en el caso de venta de productos digitales, los Estados

han adoptado la regla de ubicación del vendedor en sus respectivas legislaciones¹⁴⁴.

3. Cumplimiento de preceptos constitucionales

Finalmente se debe señalar que para que la imposición al Impuesto a las Ventas realizada por cada Estado sea considerada ajustada a derecho, los Estados deberán cumplir con dos principios constitucionales cuya verificación permitirá concluir que el Estado que se atribuye jurisdicción para gravar operaciones de vendedores ubicados fuera de sus fronteras mantiene un nexo o contacto substanciales con la operación gravada.

Dos son los principios constitucionales que debe cumplir la Autoridad Estatal para imponer el impuesto:

- a) El principio del debido proceso (*Due process clause*)¹⁴⁵
- b) El principio de la cláusula comercial (*Commerce clause*)¹⁴⁶

¹⁴⁴ En Texas, por ejemplo, la información que es directamente descargada del Internet por consumidores que residen fuera del Estado ocasiona que el vendedor recolecte el impuesto debido a que la información se considera "levantada" desde un servidor ubicado en Texas. En: FRIEDEN, Karl. *Op. Cit.*, pág. 154, *vid. supra*, nota 18

¹⁴⁵ CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (USA). Enmienda XIV, Sección 1. "...Nor shall any state deprive any person of life, liberty or property, without due process of law....".

¹⁴⁶ CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (USA). Artículo I, Sección 8. "The Congress shall have the powerto regulate commerce with foreign nations, and among states, with the indian tribes....".

Ambos han sido materia de amplia interpretación jurisprudencial. Sin embargo, la distinción entre uno y otro, sobre todo para efectos de la aplicación a los casos de operaciones comercio electrónico interestatales, se recoge en el caso de *Quill Corporation v. North Dakota*¹⁴⁷.

Con relación al principio del debido proceso, la Corte Suprema de Estados Unidos de América interpretó que éste requiere que una persona tenga “contactos mínimos” con un Estado para que este Estado se atribuya la jurisdicción de imponer tributos.

Esta “presencia” en el Estado que sería necesaria para satisfacer el cumplimiento del principio constitucional bajo comentario es similar a aquella que se requiere a un Estado para atribuir competencia sobre una persona en demandas civiles, el cual nuevamente es delimitado por las Cortes en los siguientes casos:

- Cuando la persona o empresa dirige su actividad intencionalmente dentro de una determinada jurisdicción¹⁴⁸.

¹⁴⁷ *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992). Si bien es cierto que el caso de *Quill* no constituye un caso de comercio electrónico *strictu sensu*, sino que ventila el caso de una empresa del Estado de Delaware que realizaba ventas remotas a través de catálogos, publicidad y afiches en los mercados de otros Estados sin ingresar físicamente a ellos, este caso ha sido considerado como el precedente jurisprudencial que regirá las operaciones de comercio electrónico por su análisis de los principios constitucionales aquí comentados y por su aplicación obligatoria al constituir un pronunciamiento emitido por la Corte Suprema.

¹⁴⁸ *Burger King Corp. v. Rudzewicz*, 471 U.S. 462 (1985)

- Cuando una empresa distribuye sus productos dentro de alguna cadena de comercio en un Estado determinado con la expectativa de que tales productos serán adquiridos por los residentes de tal jurisdicción¹⁴⁹.
- Cuando la empresa o persona recibió protección, beneficios y oportunidades de mercado de un Estado determinado en donde se originó el beneficio¹⁵⁰.

El cumplimiento del estándar de “contacto mínimo” en un Estado determinado bajo los parámetros antes señalados resulta de fácil llenado en operaciones de comercio electrónico. Es claro que empresas o personas naturales que desarrollan negocios a través del Internet mediante la venta de bienes o prestación de servicios, intencionalmente dirigen su ámbito de operaciones a determinada jurisdicción utilizando los medios electrónicos como simples mecanismos de ingreso a tales mercados.

Las cortes estatales norteamericanas, a la fecha, han desarrollado una vasta experiencia en el análisis y fallo de casos que tienen como característica común el desarrollo de negocios a través del Internet. En tales supuestos se han aplicado los parámetros del “contacto mínimo” para determinar si un Estado tiene o no jurisdicción sobre las

¹⁴⁹ World-Wide Volkswagen Corp. v. Woodson, 444 U.S. 286 (1980)

¹⁵⁰ Geoffrey Inc. v. South Carolina Tax Comm'n, 437 S.E.2d 13 (S.C. 1993)

operaciones realizadas por un individuo o empresa. Este es el caso de una Corte del Estado de Pennsylvania que, en una demanda sobre usurpación de nombre comercial, determinó que una empresa residente del Estado de California (demandado) –cuyo nombre comercial resultaba equivalente al de la empresa demandante, residente en el Estado de Pennsylvania– sostuvo que contaba con jurisdicción sobre el demandado en tanto su negocio consistía en ofrecer servicios de información a través de la red, a los cuales se suscribieron individuos del Estado de Pennsylvania. Los suscriptores llenaron sus aplicaciones mientras visitaban la página de Internet de la empresa demandada. La Corte estableció que si el demandado desarrollaba operaciones de comercio electrónico con residentes del Estado de Pennsylvania, ello constituía una evidencia de voluntario ejercicio del comercio en la localidad. Adicionalmente se indicó que el demandado no se encontraba obligado a ingresar al mercado del Estado y que si libremente accedió a hacerlo, presumiblemente para obtener ganancias de la venta de sus productos en tal jurisdicción, debería estar sujeto a todas las consecuencias derivadas de tal ingreso¹⁵¹.

Con relación al principio de la cláusula comercial, la Corte Suprema de los Estados Unidos de América interpretó que ésta requiere que una persona o empresa tenga un “nexo substancial” con

¹⁵¹ Zippo Mfg. Co v. Zippo Dot Com Inc, 952 F.Supp 1119 (W.D.Pa.1997).

el Estado que pretende imponer sus tributos. Este nexo ha sido interpretado por la corte en el sentido de que, para que un Estado imponga el impuesto al uso (*use tax*), la corporación cuyas operaciones se pretenden gravar (venta de bienes a través de catálogos) debe estar **físicamente** presente en el Estado.

El caso de *Quill* antes comentado también ha previsto que se puede cumplir el primer principio constitucional, pero no necesariamente el segundo, infiriéndose de tal pronunciamiento que, bajo tal contexto jurisprudencial, ninguna operación de comercio electrónico que se desarrolle entre Estados cumpliría el requisito de “presencia física” en uno de los Estados, de donde resulta que cualquier aplicación del Impuesto a las Ventas sobre tales disposiciones violentaría el principio constitucional de la cláusula comercial.

Evidentemente, este precedente jurisprudencial ha originado una serie de controversias y nuevas interpretaciones de otros casos en los que se analizan operaciones que podrían mantener una equivalencia con las operaciones de comercio electrónico (transporte terrestre interestatal, comunicaciones telefónicas interestatales), bajo los cuales el “nexo substancial” exigido por la Constitución se cumpliría en el Estado en el que se consume un bien o se usa un servicio¹⁵². Sin

¹⁵² *Goldberg v. Sweet*, 488 U.S. 252 (1989) y *Oklahoma Tax commission v. Jefferson lines* 115 S.Ct. 331 (1195)

embargo, a la fecha, no existe un caso que zanje la duda interpretativa sobre la aplicación del principio constitucional de la cláusula comercial a las operaciones de comercio electrónico.

a.2. Impuesto a la Renta

Después de la guerra civil norteamericana, los Estados de la Unión manifestaron su interés en buscar nuevas fuentes de riqueza. Así nació el Impuesto Estatal a la Renta que grava las rentas empresariales de corporaciones y formas jurídicas similares, el cual fue establecido por la mayoría de los Estados de la Unión, con excepción de Wyoming, Washington, Texas y Nevada.

En el terreno del comercio electrónico, el Impuesto a las Ventas estatal ha recibido mayor atención y desarrollo conceptual que el Impuesto a la Renta, respecto del cual se mantiene una problemática equivalente a la que existiría en la aplicación del Impuesto a la Renta federal, esto es, aquella relacionada con la categorización de las rentas y los criterios de vinculación.

En el ámbito del Impuesto a la Renta estatal se pueden citar como inconvenientes que deberán ser salvados para una correcta aplicación del impuesto sobre la renta que se genere en la explotación de operaciones de comercio electrónico los referidos al sistema de imputación de gastos cuando una corporación realiza operaciones en

diferentes Estados. Otro inconveniente es el relacionado con el alcance del término “renta empresarial” y su posible interpretación con la realización de actividades –que impliquen una presencia física– en un Estado determinado.

Ahora bien, en relación con la aplicación de los principios constitucionales que se han analizado respecto del Impuesto a las Ventas, la jurisprudencia expedida respecto del Impuesto a la Renta estatal se ha desarrollado con diferente alcance. En el Impuesto a la Renta estatal no es aplicable el principio constitucional de la cláusula comercial que, de acuerdo con el desarrollo jurisprudencial, exige una presencia física del vendedor o prestador del servicio en un Estado determinado para concederle jurisdicción a éste de imponer sus propios impuestos. El Impuesto a la Renta estatal sólo exige el cumplimiento del principio constitucional del debido proceso, resultando irrelevante para que su aplicación sea considerada ajustada a derecho el nexo substancial con el Estado del consumidor¹⁵³. En este sentido, se puede afirmar que el Impuesto a la Renta estatal encontrará menores obstáculos legales para gravar operaciones de comercio electrónico.

Por último, cabe indicar que, en relación con la aplicación de los criterios de vinculación para atribuir jurisdicción a un Estado que le

¹⁵³ Esta interpretación fue claramente plasmada en *Geoffrey Inc. v. South Carolina Tax Comm'n*, 437 S.E.ed. 13 (S.C. 1993).

permita imponer su respectivo Impuesto a la Renta, en 1957 se dictó la Ley de División Uniforme de Rentas para Propósitos Tributarios –*Uniform Division of Income for Tax Purposes Act* (UDITPA)- bajo la cual coexisten reglas que atribuyen jurisdicción al Estado del comprador, en el caso de operaciones con bienes tangibles o al Estado del vendedor, en el caso de operaciones con intangibles o servicios. Los productos digitales se incluirían en este último rubro.

b. Ambito Federal – Impuesto a la Renta

A la fecha existen dos aportes sustantivos con relación al Impuesto a la Renta federal que grava la renta generada en operaciones de comercio electrónico:

1. El Reporte de 1996 del Tesoro Norteamericano¹⁵⁴
2. Las regulaciones sobre transacciones con *software*¹⁵⁵

En este escenario legal de relativo desarrollo, sin embargo, se ha precisado que existen conceptos sustantivos dentro del derecho tributario norteamericano que requerirán ser adaptados o cambiados a fin de ser aplicados a las operaciones de comercio

¹⁵⁴ *Vid. supra*, nota 46

¹⁵⁵ *Vid. supra*, nota 44. Estas regulaciones han sido interpretadas como de aplicación extensiva a cualquier otra operación con productos digitales.

electrónico, entre ellos los referidos a renta empresarial en los Estados Unidos de América, establecimiento permanente, categorización de rentas y criterios de vinculación del Impuesto con especial énfasis en el desarrollo de concretas reglas de fuente para este tipo de operaciones¹⁵⁶.

Se puede indicar que el Reporte de 1996 del Tesoro Norteamericano adopta preliminarmente una posición respecto de la categorización de rentas en el caso de operaciones con *software*, teniendo en cuenta las regulaciones fiscales que, con carácter temporal, se habían dictado a la fecha de emisión del Reporte¹⁵⁷ y, en cuanto al criterio de vinculación, otorgando una expresa preferencia al criterio de residencia¹⁵⁸.

No obstante lo señalado, no se ha expedido aún la regulación o interpretación definitiva del Tesoro Norteamericano que complemente el primer trabajo emitido en 1996 como un aporte inicial al desarrollo de la tributación del comercio electrónico y que, en todo caso, defina expresamente las reglas de fuente aplicables para otros productos digitales distintos a los programas de computación o plantee la aplicación definitiva del criterio de

¹⁵⁶ JENSEN, Pamela M. "Selected issues in cross border electronic commerce transactions". En: *Tax Notes International*, Vol. 24, N° 2, pág. 157 (8 de octubre del 2001).

¹⁵⁷ Para mayor ampliación, ver el análisis desarrollado en el Capítulo 3, numeral 3.1.1, literal b) de este trabajo.

¹⁵⁸ Sección 7.4.2. del mencionado Reporte de 1996. *Vid.supra*, nota 56.

vinculación basado en la residencia. Mientras tanto, subsisten las reglas generales contenidas en el Código del Impuesto a la Renta Federal cuya aplicación a operaciones de comercio electrónico ha generado innumerables controversias.

Entre ellas se puede citar la aplicación de las reglas de fuente para la transferencia de propiedad digital que forme parte de los inventarios de la corporación, caso en el cual la renta se debe atribuir al lugar en donde el derecho de propiedad es transferido¹⁵⁹, lo cual puede resultar inaplicable para empresas que negocian con productos digitales que integran parte de sus inventarios (ejemplo: música o libros en CD ROM).

Por otro lado, se aplicará el Impuesto a la Renta norteamericano sobre las rentas que generen los no residentes, siempre y cuando éstas:

- a) Constituyan rentas de empresas o negocios, y
- b) Se encuentren efectivamente conectadas con el desarrollo de tal empresa o negocio¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Internal Revenue Code, § 861(a)(6), 862(a)(6), 865(b).

¹⁶⁰ Esta explicación se aprecia en el Cuadro N° 6 “Muestra de Criterios de Vinculación” que aparece en la página 224 de este trabajo.

No existe en la legislación positiva norteamericana una definición de lo que significa “rentas de empresa o negocios”, por lo que su determinación se sustenta en un análisis de los hechos y circunstancias que involucran la operación y que, en mayor medida, ha sido delimitado por la diversa jurisprudencia. En efecto, el consenso que existe al respecto es que se trata de un concepto económico que depende del grado o cantidad de contactos con los Estados Unidos y de su calidad. Así, transacciones ocasionales en los Estados Unidos no configuran el concepto de renta empresarial o de negocios¹⁶¹, mientras que la propiedad de bienes o equipos en los Estados Unidos, sin el desarrollo de actividades con relación a esa propiedad, tampoco lo configuraría¹⁶².

En este contexto, el caso que es analizado por los especialistas como el precedente que se adoptaría en futuras controversias judiciales que envuelvan operaciones de comercio electrónico es el de *Piedras Negras Broadcasting v. Commissioner*¹⁶³, del cual

¹⁶¹ JENSEN, Pamela M., *Op. Cit.* pág. 165, *vid. supra*, nota 120. Cita el caso de *Linen Thread v. Commissioner*, 14 T.C. 725, 736 (1950) en el que se sustentó que una empresa extranjera no obtuvo “rentas empresariales” en los Estados Unidos si su oficina de New York participó en sólo dos operaciones.

¹⁶² *Continental Trading Inc. v. Commissioner*, 265 F2d. 40, 43 (9th Cir.1959) certiorari denied, 361 U.S. 827 (1959).

¹⁶³ 43 B.T.A. 297 (1941). *Piedras Negras Broadcasting Co.* era una estación de radio mexicana que operaba en una localidad mexicana justo enfrente del Estado norteamericano de Texas y desde el cual transmitía sus ondas a través de una antena radial localizada en México. La empresa radiodifusora mexicana dirigía su publicidad a oyentes norteamericanos localizados en Texas y, considerando ese mercado, contrató a un agente independiente en los Estados Unidos para solicitar publicidad de empresas también

se desprende que para que las actividades económicas desarrolladas por un sujeto o corporación extranjera en los Estados Unidos sean alcanzadas por el Impuesto a la Renta federal se requiere generalmente una actividad que se desarrolle geográficamente en el país o bienes relevantes situados dentro del territorio que se puedan combinar con una intervención humana.

Ahora bien, para que la renta se considere “efectivamente conectada” con el desarrollo de una empresa o negocio en los Estados Unidos, el Código del Impuesto a la Renta Norteamericano establece una serie de reglas o tests que se deben cumplir para obtener tal calificación.

Así, en términos generales, todas las rentas de fuente norteamericana se considerarán rentas “efectivamente conectadas”. Para ello se aplica el Test de “activos y actividades”, según el cual la renta estará “efectivamente conectada” con el desarrollo de una empresa o negocio en los Estados Unidos si está suficientemente conectada con los activos usados o actividades realizadas en suelo norteamericano¹⁶⁴. En el caso de actividades de venta de bienes (inventarios) por parte de una empresa

norteamericanas. De esta forma, la mayor parte de la renta obtenida por la empresa radiodifusora mexicana provino de publicidad norteamericana. La Corte sostuvo que, no obstante la existencia de algunos contactos físicos con los Estados Unidos, el contribuyente no desarrolló un negocio o empresa en suelo americano. La Corte determinó que los activos relevantes del negocio (la antena de radio y el estudio de transmisión), así como el recurso humano (personal de la radio), estuvieron localizados en México.

¹⁶⁴ § 864(c)(2) del Internal Revenue Code (IRC).

extranjera en los Estados Unidos o cualquier otra renta de fuente norteamericana en donde no se cumpla el anterior test, la renta generada es automáticamente tratada como “efectivamente conectada” al desarrollo de una empresa o negocio, en función del principio “fuerza de atracción” al que se sujetan las residuales clases de rentas de fuente norteamericana¹⁶⁵.

El Código del Impuesto a la Renta norteamericano contiene una disposición especial para las rentas de fuente extranjera, las que son atraídas al concepto empresa o negocio en los Estados Unidos y efectivamente conectadas a dicha empresa o negocio y, por tanto, sujetas a imposición en los Estados Unidos. Ello ocurre cuando el contribuyente extranjero mantiene una oficina u otro lugar fijo de negocios en los Estados Unidos al cual la renta pueda ser atribuida¹⁶⁶.

Bajo estos parámetros, un sitio de Internet (*web site*) o un servidor no constituirían por sí solos el desarrollo de una empresa o negocio en los Estados Unidos. Sin embargo, se reconoce que el

¹⁶⁵ § 864(c)(3) del Internal Revenue Code (IRC).

¹⁶⁶ § 864(c)(4) y (c)(5) del Internal Revenue Code (IRC). Una oficina o lugar de negocios en los Estados Unidos es definido como cualquier lugar “fijo” en el país, tales como fábricas, tiendas o puntos de ventas. Las regulaciones emitidas por el *Internal Revenue Service* al respecto identifican el concepto con lugares, sitios, estructuras u otro establecimiento similar, concepto que de alguna manera está relacionado con características tradicionales de locaciones físicas, tales como *show rooms* para promoción de ventas. En: JENSEN, Pamela M., *Op. Cit.*, pág. 167, *vid. supra*, nota 120. Para ampliación de los conceptos aquí esbozados, ver: ISENBERGH, Joseph. *International Taxation*. Foundation Press, New York, 2000, págs. 95-101.

servidor manejado por un sujeto extranjero sí podría constituir un lugar fijo de negocios en el país y, por tanto, las rentas que se pudieran atribuir a tal equipo se encontrarían afectas al Impuesto a la Renta norteamericano. Esta es la posición mayoritaria sobre el tratamiento impositivo que se otorgaría a este tipo de transacciones, el que en puridad coincidiría con las formulaciones de la OCDE y que nuevamente vincula la atribución de las rentas con alguna manifestación física y tangible en el país.

4.1.2. Canadá

La legislación tributaria canadiense no contiene ninguna disposición específica que regule el comercio electrónico o las transacciones digitales. Sin embargo, el 30 de abril de 1998, el Comité de Asesoría Fiscal, especialmente conformado por el Ministerio de Rentas Nacionales de Canadá con el objeto de examinar las implicancias del comercio electrónico en la administración de impuestos, emitió el Reporte final conteniendo una serie de recomendaciones sobre la referida materia¹⁶⁷, que a continuación se resumen:

1. Una corporación no residente en Canadá estará gravada con el Impuesto a la Renta canadiense si desarrolla algún negocio,

¹⁶⁷ FRIEDEN, Karl. *Op. Cit.* pág. 492, *vid.supra*, nota 18

- comercio o empresa en Canadá, premisa que se relaciona usualmente con la producción, manufactura o construcción de bienes en suelo canadiense. Al respecto, el Comité de Asesoría Fiscal recomendó que se precisara el alcance de lo que significa “desarrollar negocios, comercio o empresa en Canadá” en el contexto del comercio electrónico.
2. Sobre el concepto de establecimiento permanente, el Comité acordó seguir las indicaciones que sobre el particular elabore la OCDE.
 3. En relación con los precios de transferencia, el Comité indicó que la facilidad con la que bienes y servicios pueden ser ahora transferidos a través de la red dificultará determinar apropiados valores de transferencia, así como la fuente desde la cual ciertos servicios son prestados. En ese sentido, el Comité sugirió evaluar un tratamiento específico sobre precios de transferencia que afecte a las operaciones de comercio electrónico y desarrollar un más avanzado programa de intercambio de información.
 4. Las rentas de fuente canadiense por concepto de dividendos, intereses, arrendamientos, regalías y ciertas compensaciones por servicios pagadas a no residentes se encuentran sujetas al Impuesto a la Renta vía retención. Al respecto, el Comité precisa que se debería revisar la sección pertinente de la Ley del Impuesto

a la Renta para eliminar la retención a los pagos realizados por concepto de uso de suscripciones electrónicas, en tanto dichas transacciones son tratadas de forma equivalente a una venta de bienes tangibles. Asimismo, el Comité agrega que la Administración Tributaria debería emitir una regulación interpretativa en la que aclare que resulta de aplicación la retención del impuesto cuando se trata de servicios prestados por no residentes a través de la red y con destino a Canadá.

4.2. ASIA

4.2.1. India

En la actualidad, el Gobierno de la India viene evaluando la política fiscal y tributaria que adoptará respecto de las operaciones de comercio electrónico cuyo crecimiento se ha previsto que arroje 13.4 billones de dólares en el 2008, respecto de 5.7 billones de dólares obtenidos en el período 1998-1999, el incremento más alto con relación al resto de otras naciones asiáticas y Australia¹⁶⁸.

Debido a este sorprendente crecimiento en la explotación e investigación tecnológica, el gobierno hindú conformó un Comité Especializado para analizar el impacto de las transacciones de

¹⁶⁸ TAX NOTES INTERNATIONAL, Vol. 25 No. 6, pág. 575 (11 de febrero del 2002) y Vol. 23 No. 5, pág. 573 (30 de julio del 2001).

comercio electrónico en la India y proponer un tratamiento tributario de las citadas operaciones, habiendo llegado a las siguientes recomendaciones:

1. En materia de política fiscal, el Comité enfatiza la necesidad de estructurar una política fiscal basada en principios de neutralidad, equilibrio internacional en la participación de las rentas y consenso internacional.

Con relación al segundo de los nombrados se reconoce la dificultad que representarán para países importadores de tecnología los criterios tradicionales de fuente en relación con criterios más simples basados en la residencia a efectos de gravar las operaciones de comercio electrónico.

En referencia al tercer principio se indica que diferentes reglas para gravar operaciones internacionales generan incertidumbre en el tratamiento tributario por lo que se sugiere la importancia de un consenso internacional sobre las reglas de fuente que se adopten respecto del comercio electrónico. Se llega a esta conclusión después de la evaluación de las reglas disímiles de fuente que, para el caso de regalías, existen en el ámbito internacional, tales como aquellas que identifican la fuente con el país en donde se produce la investigación tecnológica, el lugar de residencia

del pagador de la regalía, o el lugar en donde el intangible es utilizado.

2. Con relación al concepto de “establecimiento permanente”, el Comité sugiere abandonar su aplicación para gravar operaciones de comercio electrónico debido a que los existentes principios de la tributación internacional harían peligrar el sustento fiscal de equilibrio internacional en la participación de rentas y porque además no existe posible interpretación de dichos principios que protejan la recaudación de países importadores de capital.

Al respecto se manifiesta que, siguiendo la propuesta de la OCDE en la que el servidor constituiría un establecimiento permanente (E/P), no se garantiza en modo alguno la recaudación para los países en vías de desarrollo debido a la manipulación de la ubicación de tal equipo. En ese sentido, se presume que los países en los que se desarrollen operaciones de comercio electrónico carecerán de E/P respecto de las empresas extranjeras que dirijan negocios de tal tipo dentro de su territorio, ocasionando una erosión en las rentas internas de dicho país fuente.

Por ello se recomienda que la imposición de las operaciones de comercio electrónico de individuos o empresas extranjeras se sustente en conceptos tales como el lugar en donde se

desarrolla un negocio, comercio o empresa o en donde exista una conexión empresarial.

3. En lo que se refiere a la categorización de rentas concluye el Comité que aquellas que han recibido el tratamiento de beneficios empresariales por parte de la OCDE en su Reporte Final sobre caracterización de asuntos provenientes del comercio electrónico y vinculados a Convenios Tributarios para eliminar la doble imposición, presentado en febrero del 2001¹⁶⁹, realmente corresponden a regalías. Así, por ejemplo, la descarga de un producto digital proveniente de órdenes electrónicas (categoría 1 del Anexo 2 del Reporte Final de la OCDE), más que recibir el tratamiento de una operación de venta cuya renta se califica como un beneficio empresarial debería ser tratada como el uso o derecho a usar el intangible cuya contraprestación es equivalente a una regalía.

Asimismo, de acuerdo con los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición suscritos por la India, los pagos efectuados por el uso o derecho a usar **equipo** industrial, comercial o científico reciben el tratamiento de regalías y, en ese sentido, nuevamente las categorizaciones como beneficios empresariales (como, por ejemplo, las categorías 4, 5 y 6),

¹⁶⁹ *Vid. supra*, nota 19.

efectuadas por la OCDE en el reporte Final antes aludido son descartadas para sugerir su tratamiento como regalías.

4. En conclusión, el Comité recomienda aplicar el Impuesto a la Renta a las operaciones de comercio electrónico que ingresen a la jurisdicción del país a través de la implementación de un gravamen, vía retención, a cualquier pago que se realice a empresas no residentes por ese concepto. Este impuesto debería ser implementado con una tasa baja y aplicable en forma definitiva sobre la renta bruta.

4.2.2. Israel

Israel es otro de los países con una posición predominante en el mercado mundial de la alta tecnología y, por ello, similar al caso de la India. La Administración Tributaria israelí ha seleccionado a los miembros del Comité encargado de evaluar el impacto de las operaciones de comercio electrónico en la recaudación tributaria del país¹⁷⁰.

Los especialistas tributarios en Israel presumen que después de las publicaciones de la OCDE, en las que tratan diferentes aspectos tributarios del comercio electrónico, se debe definir la política fiscal

¹⁷⁰ BRAUNER, Yariv. "Taxation of E-Commerce in Israel". En: *Tax Notes International*, Vol. 22, No. 21, pág. 2509 (14 de mayo de 2001).

que registrará este tipo de operaciones con el objeto de propiciar los cambios legislativos que resulten pertinentes, en tanto, a la fecha, no existen dispositivos específicos que regulen la materia tributaria de estas transacciones.

En la actualidad rige en Israel la Ley de la Promoción a la Inversión de 1959, cuyo principal beneficio tributario es conceder un período de inaplicación del Impuesto a la Renta, seguido, en algunos casos, de una tasa reducida del impuesto en relación con la renta empresarial. Sin embargo, dichos beneficios no son aplicables a la industria que pueda explotar negocios a través del Internet¹⁷¹.

En función de ello, se recomienda que Israel adopte la misma línea de promoción de la inversión extranjera especialmente identificada con los rubros de tecnología y comercio electrónico, seguida en países como Singapur, Irlanda, Bermuda y Barbados, a fin de atraer a empresas extranjeras hacia Israel como centro de operaciones en la explotación de operaciones comerciales a través del Internet.

Entre las medidas que deberían ser adoptadas se ha sugerido un tratamiento tributario especial basado en bajas tasas impositivas para empresas (10%), inaplicación de tasas adicionales en el caso de

¹⁷¹ *Idem*, pág. 2518.

distribución de dividendos y una tasa de 0% por concepto de Impuesto a la Renta a las regalías.

Finalmente se recomienda evaluar los resultados y conclusiones de los trabajos preparados por la OCDE sobre esta materia, las posibles consecuencias tributarias de las transacciones que pueda efectuar Israel con países miembros de la OCDE y el análisis de una futura legislación especial para comercio electrónico.

4.2.3. Singapur

Singapur ha implementado una política de atracción a la inversión extranjera básicamente con incidencia en tecnología y *software* mediante la creación de un contexto tributario favorable para la conducción de operaciones de comercio electrónico.

El 8 de mayo del 2001 se emitió la regulación sobre exención tributaria del Impuesto a la Renta a las regalías y otros pagos realizados a no residentes por concepto de desarrollo económico y tecnológico¹⁷².

Según la regulación tributaria antes señalada, las regalías y otros pagos realizados a no residentes se encontrarán exentos del Impuesto a

¹⁷² *Tax Notes International*. Vol. 22, N° 22 (21 de mayo del 2001).

la Renta, siempre que el pago corresponda a cualquiera de las siguientes operaciones:

1. Licencia de un sitio de Internet

En este contrato, el licenciatario recibe sólo el derecho a usar el *software* y no se le permite revertirlo, decompilarlo o desensamblarlo, así como tampoco explotar el derecho de propiedad del sitio. El licenciatario también puede instalar el *software* en cualquier número de computadores o servidores dentro de sus propias instalaciones.

La licencia de un sitio de Internet incluye servicios de mantenimiento y de soporte técnico que forman parte y son auxiliares de la operación principal.

2. Descarga de *software*

Se trata del caso de *software* que es pasible de ser descargado por un consumidor final del Internet o de un sistema de redes a cambio del pago de una compensación. El consumidor final recibe sólo el derecho a usar el *software* en una computadora personal o red y no se le permite revertir, decompilar o desensamblar el referido *software* ni tampoco explotar el derecho de propiedad del programa.

3. *Software* unido a *hardware*.

Es un *software* que se encuentra pre-instalado en una computadora y que es distribuido bajo las siguientes condiciones:

- a) El *software* es vendido conjuntamente con el equipo como un único producto y a un solo precio.
- b) El comprador recibe el derecho a usar el *software* así instalado en el equipo de la computadora.
- c) Al comprador no se le permite revertir, decompilar o desensamblar el *software* o venderlo por su cuenta.

Esta exención solamente es aplicable si la renta obtenida no deriva de algún negocio ejecutado por el no residente en Singapur y siempre que no se encuentre conectado con un establecimiento permanente. De allí se tiene que ninguna de las tres operaciones antes citadas, por sí mismas, podrían hacer surgir el concepto de establecimiento permanente respecto del no residente.

Por otro lado, las operaciones de comercio electrónico que tengan su fuente en el país y no cumplan con las condiciones para gozar de la exoneración se encontrarán gravadas con el

Impuesto a la Renta. Entre ellas se precisa que los servicios de *web hosting*¹⁷³ prestados por un no residente en Singapur serán considerados como servicios técnicos cuya contraprestación estará sujeta al Impuesto a la Renta, vía retención, con tasas aplicables a corporaciones.

Asimismo, el arrendamiento de equipo (ejemplo: el servidor) por parte de un no residente, generará renta con fuente en Singapur (donde se ubica la propiedad) sujeta a una tasa del Impuesto, vía retención, de 15%¹⁷⁴.

4.2.4. Corea del Sur

La tendencia actual de las autoridades tributarias es conformar equipos especializados en el estudio e impacto de las operaciones de comercio electrónico en la política fiscal nacional.

El Ministerio de Finanzas de Corea del Sur ha instalado el grupo de trabajo encargado de evaluar los aspectos más relevantes de las legislaciones extranjeras, básicamente la que proviene de los Estados Unidos de América, referidas al desarrollo de las operaciones de

¹⁷³ *Web hosting* es el negocio de almacenamiento, control y mantenimiento de archivos para uno o más sitios de Internet. En: *Tax Notes International*, Vol. 24 N°. 2, pág. 130 (8 de octubre del 2001).

¹⁷⁴ INLAND REVENUE AUTHORITY OF SINGAPORE. *Tax Guide "Tax treatment of payments for web-hosting services"*. 1era. Edición, 25 de septiembre del 2001. En: <http://www.iras.gov.sg>.

comercio electrónico¹⁷⁵. Una de las medidas que han sido evaluadas es la aplicación de una tasa de 10% por concepto de Impuesto al Valor Agregado a las transacciones en línea de propiedad intangible. Sin embargo, la opinión mayoritaria al respecto es recoger las conclusiones de la OCDE sobre el tratamiento tributario del comercio electrónico¹⁷⁶.

4.2.5. Hong Kong

El gobierno de Hong Kong también ha establecido las pautas necesarias a fin de promover desde su territorio la expansión de negocios de Internet, considerando como ventajas del país la eficiente estructura de telecomunicaciones, el sofisticado sector financiero existente y una población mayoritaria con elevada capacidad económica¹⁷⁷.

La producción legislativa para propiciar este desarrollo se concentra en la Ordenanza sobre Transacciones Electrónicas (7 de abril del 2000) que otorga el marco legal para las operaciones electrónicas y reconoce efectos jurídicos a los archivos y firmas digitales. Posteriormente, en julio del 2001, la Autoridad Tributaria (*Inland Revenue Department*) emitió la Nota N° 39 sobre

¹⁷⁵ *Tax Notes International*, Vol. 25, N° 6, pág. 583 (11 de febrero del 2002).

¹⁷⁶ *Tax Notes International*, Vol. 22, N° 26 (junio del 2001).

¹⁷⁷ SIEKER, Steven. "Taxation of Electronic Commerce in Hong Kong". En: *Tax Notes International*, Vol. 23, N° 4, pág. 523 (23 de julio del 2001).

Interpretación y Procedimiento en la que efectúa una serie de alcances respecto de la tributación de las operaciones de comercio electrónico que pueden resumirse de la siguiente manera:

1. Reconoce que la actual Ley del impuesto a la Renta (*Inland Revenue Ordinance*) no recoge ningún tratamiento específico para las operaciones de comercio electrónico.
2. La interpretación que debe sustentar la tributación de dichas operaciones se debe basar en principios de neutralidad, en el sentido de que las operaciones electrónicas no deben gozar de un trato discriminatorio respecto de la tributación de las operaciones tradicionales de comercio, en consistencia con el tratamiento tributario internacional otorgado a dichas operaciones.
3. A diferencia de otras legislaciones, un individuo o corporación estará sujeto al Impuesto a la Renta en Hong Kong si ejecuta negocios, comercio o empresa o desarrolla servicios en Hong Kong. La fuente de la renta no está relacionada con el concepto de establecimiento permanente, que no existe en la legislación nacional y, por ello, a fin de determinar la sujeción o no al impuesto priman la jurisprudencia fiscal y el análisis del caso concreto. Sin embargo se reconoce que, en el caso de comercio electrónico, realizar negocios o comercio en Hong Kong probablemente requiera de menos operaciones físicas en el país,

así como personal asignado y lugares de operaciones en el país que aquellos que suelen requerirse en los negocios convencionales.

4. En términos generales, las operaciones de un servidor en Hong Kong, aun cuando fuera “inteligente” en términos de concluir contratos, procesar pagos o distribuir productos digitales a través de la red, no serán relevantes para determinar si el individuo o corporación realiza negocios, comercio o empresa en Hong Kong. Para tal fin será necesario analizar si el núcleo de las operaciones empresariales que generan rentas está situado en Hong Kong. Sólo en ese caso existirá responsabilidad tributaria por el impuesto.

4.3. EUROPA

4.3.1. Alemania – Impuesto a la Renta

Alemania, como otros países europeos, no ha incorporado en la legislación tributaria del Impuesto a la Renta disposición específica alguna con relación al comercio electrónico, confiando su desarrollo ulterior al trabajo que desarrolle la OCDE, organización de la cual forma parte.

La sujeción al Impuesto a la Renta alemán sólo se produce cuando se obtienen rentas en Alemania a través de un establecimiento permanente. Una regulación administrativa emitida por el Ministerio Federal de Finanzas señala que, en el caso de operaciones de comercio electrónico, un servidor podría constituir un establecimiento permanente, siguiendo en este extremo los alcances expuestos por la OCDE¹⁷⁸.

La jurisprudencia alemana ha mantenido la misma tónica respecto del alcance del concepto antes citado en el caso de operaciones de comercio electrónico.

El 6 de septiembre del 2001, una Corte Tributaria Alemana estableció que un servidor controlado remotamente constituía un establecimiento permanente aun cuando dicha máquina no requería la asignación de recurso humano para su funcionamiento¹⁷⁹. Esta decisión recoge el contenido de un pronunciamiento emitido en 1996 sobre la existencia de un establecimiento permanente por la sola manutención de un canal de tuberías en Alemania de propiedad de una compañía holandesa¹⁸⁰.

¹⁷⁸ PRATT PERRY, Caroline. *Op. Cit.*, pág. 49.

¹⁷⁹ *Tax Notes International*, Vol. 25, N° 7, pág. 677 (18 de febrero del 2002).

¹⁸⁰ Conocido como el caso *Pipeline* y decidido el 30 de octubre de 1996, fue considerado como el precedente que otras cortes tributarias alemanas adoptarán respecto de las operaciones de comercio electrónico.

4.3.2. UNION EUROPEA – Aplicación del IVA a operaciones de comercio electrónico

Retomando el tratamiento otorgado por la Unión Europea (UE) en la 6ta. Directiva en la armonización de normas de los Estados miembros en relación con Impuestos Indirectos N° 77/388, tenemos que la regla aplicable para servicios es que la obligación tributaria nace en el país en donde el prestador del servicio tenga establecido su negocio o tenga un establecimiento fijo desde el cual el servicio es suministrado y, cuando mantenga más de un establecimiento fijo, la obligación tributaria se tendrá por generada en la localidad del establecimiento que se encuentre directamente vinculado en la realización de dicha actividad¹⁸¹.

Sin embargo, para efectos del comercio electrónico se aplica una regla distinta: el lugar de nacimiento de la obligación tributaria es atribuido al lugar del consumo de acuerdo con las variantes que se muestran en el Cuadro N° 4.

Un posterior desarrollo sobre el comercio electrónico en la Unión Europea introdujo cambios a las reglas arriba señaladas, los cuales se recogieron en la Propuesta para enmendar la Directiva N° 77/388/EEC¹⁸², considerando las siguientes pautas de aplicación del IVA, tal como se aprecia en el Cuadro N° 5.

¹⁸¹ Artículo 9.1 de la 6ta. Directiva.

¹⁸² COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. *Op. Cit.*, págs.. 264 y 265.

CUADRO N° 4

LUGAR DE NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Prestador del servicio	Usuario	Lugar de nacimiento de la obligación tributaria
1. Establecido fuera de la UE.	Establecido dentro de la UE (afecto al IVA).	Lugar de ubicación del usuario. El impuesto es pagado por el usuario o consumidor.
2. Establecido fuera de la UE.	Establecido dentro de la UE (consumidor final).	No afecto al IVA ¹⁸³ .
3. Establecido dentro de la UE.	Establecido dentro de la UE (afecto al IVA) localizado en un país distinto al del prestador.	Lugar de ubicación del usuario. El impuesto es pagado por el usuario o consumidor.
4. Establecido dentro de la UE.	Establecido dentro de la UE (afecto al IVA) localizado en un país distinto al del prestador.	Lugar donde el prestador del servicio está establecido, quien carga el Impuesto al usuario.
5. Establecido dentro de la UE.	Establecido fuera de la UE.	No se aplica el IVA.

¹⁸³ Sin embargo, cabe precisar que, en cierto tipo de servicios (telecomunicaciones), el proveedor del servicio es obligado a registrarse en la UE con el fin de cargar el impuesto al consumidor, calculado con la tasa impositiva de la jurisdicción donde éste se ubique, encontrándose directamente obligado al pago del Impuesto. En este caso resulta aplicable el Artículo 9.3 (b) de la 6ta. Directiva que prevé la regla de nacimiento de la obligación tributaria donde se produce el uso o disfrute del servicio prestado, siempre y cuando tal situación ocurra dentro del territorio de la Unión y el cliente sea un consumidor final no sujeto al IVA.

CUADRO N° 5
LUGAR DE NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Prestador del servicio	Usuario	Lugar de nacimiento de la obligación tributaria
1. Establecido fuera de la UE.	Establecido dentro de la UE (afecto al IVA).	Lugar donde el consumidor tiene establecido su negocio o tiene un lugar fijo hacia el cual es servicio es suministrado, o en ausencia de tal lugar, donde tiene su domicilio permanente o su residencia usual. El impuesto es pagado por el consumidor.
2. Establecido fuera de la UE.	Establecido dentro de la UE (consumidor final)	Igual que el anterior ¹⁸⁴ .
3. Establecido dentro de la UE.	Establecido fuera de la UE.	Igual que el anterior ¹⁸⁵ .
4. Establecido dentro de la UE.	Establecido dentro de la UE (afecto al IVA) localizado en un país distinto al del prestador.	Igual que el anterior.
5. Establecido dentro de la UE.	Establecido dentro de la UE (consumidor final).	Lugar donde el proveedor tiene establecido su negocio o un lugar fijo desde el cual el servicio es brindado.

¹⁸⁴ De acuerdo con la propuesta de Enmienda de la 6ta. Directiva, el inciso f) añadido al Artículo 9(2) de la citada Regulación indica que los proveedores ubicados fuera de la Unión deberían cumplir reglas de identificación en el Estado en el cual se provea de los servicios comprendidos por la norma.

¹⁸⁵ Se aplicará el IVA en el lugar de destino.

No obstante, la propuesta de enmienda de la mencionada Directiva, cabe indicar que el Consejo de Ministros de Finanzas y de Economía de la Unión Europea aprobó el 12 de febrero del 2002 la Ley que impone el IVA a las ventas que se realicen, a través del Internet, de programas de *software*, música y otros productos digitales. La mencionada Ley entrará en vigencia cuando el Parlamento Europeo, a su vez, apruebe la medida¹⁸⁶.

Con este dispositivo legal que regirá para todos los miembros de la Unión se pretende corregir la distorsión en el mercado de productos digitales que se introducen a la Unión Europea, cuyos principales proveedores corresponden a empresas norteamericanas no establecidas en la Unión que no aplican el IVA.

El impuesto se aplicará sobre las transacciones con productos digitales que se realicen con consumidores finales, pero no afectará a aquellas operaciones celebradas entre empresas. La tasa aplicable será aquella vigente donde el consumidor está domiciliado.

Esa regulación ha traído como consecuencia la protesta del principal proveedor de productos digitales a los países integrantes de la Unión Europea, los Estados Unidos de América, que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley se deberá registrar en los

¹⁸⁶ SCOTT, Cordia. "EU approves Law imposing VAT on digital sales, despite US protests". En: *Tax Notes International*, Vol. 25, No. 7, pág. 675. (18 de febrero del 2002).

países consumidores para cargar la tasa del IVA que resulte aplicable en el país de residencia del consumidor¹⁸⁷.

4.4. AMÉRICA DEL SUR – El caso argentino

Argentina, manteniendo la misma línea seguida por otros países atentos al avance de las operaciones de comercio electrónico, dispuso, a través de su Ministerio de Economía, la conformación de un Grupo de Trabajo encargado de evaluar el impacto del comercio electrónico en diversos campos de la economía del país, entre ellos el tributario.

El Grupo de Trabajo presentó su Segundo Informe en 1999¹⁸⁸ en el que recoge las siguientes recomendaciones con relación a la tributación del comercio electrónico:

1. Las operaciones que se puedan realizar a través de sitios de Internet (*web sites*), entre ellas las operaciones de publicidad mediante la cesión de espacios en los sitios de Internet, demandan un replanteamiento de la regla de fuente contenida en la Ley del Impuesto a las Ganancias.

¹⁸⁷ GNAEDINGER, Chuck. “ECOFIN addresses savings tax and E-Commerce VAT”. En: *Tax Notes International*, Vol. 24, N° 13, pág. 1251. (24 de diciembre del 2001).

¹⁸⁸ MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS DE ARGENTINA. “Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior. Anexo III. Informe del Subgrupo de Asuntos Tributarios”. Aprobado por Resolución N° 1248/99 del 19 de octubre de 1999. En: <http://www.mecon.gov.ar>.

La referida Ley establece que un bien (material o inmaterial) situado, colocado o utilizado económicamente en el país genera renta de fuente argentina. Asimismo se señala que un sitio web se podría conceptualizar como un bien inmaterial, aun cuando la legislación vigente no lo haya incluido expresamente como tal. Según tal interpretación, todo ingreso proveniente de la utilización económica del bien en Argentina revestirá renta de fuente argentina. Sin embargo, se reconoce la imposibilidad práctica de determinar si el sitio web es utilizado económicamente en el país, por lo que se indica que se deberá establecer un criterio específico de atribución de la fuente mediante la incorporación de un artículo expreso en el texto legal, a través del cual se presuman ganancias de fuente argentina a aquellas rentas generadas por las páginas web pertenecientes a empresas no residentes en Argentina. De esta manera, la atribución jurisdiccional de la renta se producirá con prescindencia del lugar en donde se encuentra registrada la página web.

2. En el caso de transmisión de información digitalizada, se estará ante un servicio si el bien intangible (producto digital) es cedido en uso. Corresponderá su tratamiento al de transferencia de derechos generadora de regalías, si el destino de la transferencia permite la reproducción o explotación del bien. De esta manera, el tratamiento tributario variará dependiendo del objeto de la transacción.

V.- EVALUANDO UN POSIBLE
TRATAMIENTO DE LAS
OPERACIONES DE COMERCIO
ELECTRÓNICO EN EL DERECHO
TRIBUTARIO PERUANO

5.1 IMPUESTO A LA RENTA

Trasladados al contexto nacional los diversos problemas relativos a la aplicación del Impuesto a la Renta al comercio electrónico y que han sido expuestos *in extenso* en el Capítulo III de este trabajo, tenemos que, bajo las actuales disposiciones legales que regulan el indicado impuesto¹⁸⁹, se mantendrían y/o generarían las siguientes consecuencias jurídicas:

1. La identificación conceptual de “establecimiento permanente” con una locación física en el país, bajo la cual resultarían aplicables cada una de las posibilidades abiertas para delimitar tal concepto en las operaciones de comercio electrónico.

En este orden de ideas, de no ubicarse el servidor dentro del territorio peruano no existirá establecimiento permanente y, por tanto, no se aplicará el Impuesto a la Renta nacional.

Nótese que, en el supuesto comentado, un sujeto no domiciliado que ingresa al mercado nacional a través del Internet no se

¹⁸⁹ Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 054-99-EF y normas modificatorias. Entre tales modificatorias, se debe citar la Ley N° 27804, publicada el 2 de agosto del 2002, que entró en vigencia a partir del 1.1.2003, salvo en la parte que corresponde a la tasa del Impuesto para personas jurídicas no domiciliadas que entró en vigencia el 3 de agosto del 2002.

encontrará sujeto al Impuesto a la Renta, aun cuando su único mercado de consumo fuera el Perú¹⁹⁰.

2. La existencia de un requisito de presencia física necesario para considerar cuando un servicio es “prestado” o “llevado a cabo” en el Perú.
3. En un escenario en el que no exista de por medio un convenio celebrado para evitar la doble imposición internacional, la mayor tendencia es a que las rentas generadas por operaciones internacionales de comercio electrónico encajen en alguna de las categorías establecidas en el Artículo 48° de la legislación del Impuesto a la Renta (rentas internacionales).

En este caso se producirá una consecuente reducción de la materia imponible sobre la cual se aplicaría la tasa del impuesto.

4. En un escenario en el que sí exista de por medio un convenio celebrado para evitar la doble imposición internacional,

¹⁹⁰ En efecto, el Artículo 28° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establece que tratándose de contratos celebrados por contribuyentes no domiciliados para la **provisión de bienes desde el extranjero** o la realización de servicios a prestarse íntegramente en el exterior o la realización de otras actividades fuera del país, **actividades no gravadas por la ley** y que, además, incluyan la realización de obras o la prestación de servicios en el país u otras actividades gravadas por la ley, el impuesto se aplicará sólo sobre la parte que retribuya los hechos gravados.

nuevamente se presenta con mayor énfasis la injerencia del concepto de establecimiento permanente definido bajo reglas de presencia física.

Las rentas internacionales (por comunicaciones específicamente) desaparecen en esa específica categoría para subsumirse en las rentas empresariales u otras rentas que dependen del concepto antes referido o del criterio de residencia para decidir la imposición fiscal.

El Cuadro N° 6 recoge una muestra de diversos criterios de vinculación de rentas en distintos contextos normativos, apreciándose las dificultades a las que hemos aludido anteriormente.

CUADRO N° 6
MUESTRA DE CRITERIOS DE VINCULACION PARA OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO

CATEGORÍA DE RENTA	SIN CONVENIO		CON CONVENIO		
	USA*	PERU	MODELO USA	MODELO OCDE	MODELO PERU
1. Beneficios Empresa-riales	<p>Se encuentran gravadas las rentas siempre que:</p> <p>1) La actividad realizada sea regular, continúa y considerable¹.</p> <p>2) Las rentas obtenidas se encuentren efectivamente conectadas con el desarrollo de una empresa, negocio o comercio en los Estados Unidos de América².</p>	<p>Se encuentran gravadas las rentas del comercio, industria o minería y de cualquier otra actividad empresarial, siempre que el sujeto que las perciba se encuentre domiciliado en el país³.</p> <p>Los contribuyentes no domiciliados en el país, sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, están gravados solo por sus rentas de fuente peruana⁴.</p>	<p>Estado donde se ubica el Establecimiento Permanente y por las rentas atribuidas a tal establecimiento⁵.</p>	<p>Estado donde se ubica el Establecimiento Permanente y por las rentas atribuidas a tal establecimiento⁶.</p>	<p>Estado donde se ubica el Establecimiento Permanente y por las rentas atribuidas a tal establecimiento⁶.</p>

* En general, el régimen tributario norteamericano mantiene el siguiente tratamiento: El Impuesto a la Renta de personas residentes y ciudadanos grava las rentas de fuente mundial; mientras que en el caso de personas no residentes y no ciudadanos, el Impuesto a la Renta americano sólo será debido si es que las rentas de empresas, negocios o comercio cumplen las condiciones y requisitos que establece la norma o en el caso del resto de rentas, se cumple la regla de fuente respectiva en territorio de los Estados Unidos de América. Las rentas empresariales así concebidas se gravan previa deducción de los gastos necesarios para producirla (renta neta) y sujetas a las regulares alícuotas que afectan a las empresas constituidas en Estados Unidos.

1 § 864(b) del Internal Revenue Code (IRC). Transacciones esporádicas o aisladas no constituyen una renta que proviene de la explotación de una empresa. Tampoco lo constituye la mera inversión que genera rentas pasivas aún cuando demande un activo gerenciamiento de las mismas (Higgins v. Commissioner 312 U.S. 212 (1941)).

2 § 864(c) del Internal Revenue Code (IRC). Para determinar si las rentas obtenidas se encuentran "efectivamente conectadas" debe cumplirse alternativamente cualquiera de las siguientes condiciones: Que las rentas obtenidas deriven de activos usados o mantenidos en USA para conducir el negocio; o que las actividades de tal empresa, negocio o comercio sean un factor sustancial en la realización de la renta o ganancia. Adicionalmente se cumplirá tal requisito, si el sujeto puede atribuir tales rentas a una oficina o lugar fijo de negocios dentro de los Estados Unidos de América.

3 Artículo 6° y 28° inciso a) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.

4 Artículo 6° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF. Se consideran domiciliados en el país a su renta de fuente peruana (Artículo 7° inciso e) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).

5 El concepto de beneficios empresariales comprende a cualquier renta derivada del comercio o empresa incluyendo la que obtiene una persona jurídica por la prestación de servicios y por el arrendamiento de propiedades (Artículo 7° inciso 7)

6 Artículo 7° de los Convenios con Chile (08.06.2001) y Canadá (20.07.2001) ambos pendientes de aprobación en el Congreso de la República. Según el Resultado de Consulta Ciudadana sobre los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional y para prevenir la Evasión Fiscal, aprobado por Resolución Ministerial N 203-2001-EF/10 (21.06.2001), la expresión "Beneficios Empresariales" mantiene la redacción del Modelo OCDE (Comparación anotada Modelo OCDE - Modelo Peruano).

CATEGORÍA DE RENTA	SIN CONVENIO		CON CONVENIO		
	USA	PERU	MODELO USA	MODELO OCDE	MODELO PERU
2. Regalías	Lugar donde la propiedad intangible (o derechos) es usada.	Lugar de colocación o utilización económica de bienes o derechos, incluidas las regalías, situados físicamente o colocados o utilizados económicamente en el país. ⁸ .B	Estado de residencia del beneficiario de las regalías ⁹ . El concepto de regalías incluye a cualquier prestación por el derecho a usar programas de software, filmes cinematográficos, cintas o discos de audio y video y cualquier otro medio de reproducción de imagen o sonido. ¹⁰	Estado de residencia del beneficiario efectivo de las regalías ¹¹	Estado de residencia del beneficiario de las regalías, pudiendo también someterse a imposición en el país que proceden (Renta compartida) ¹² .
3. Servicios Personales independientes	Lugar donde los servicios son prestados ¹³ .	Lugar donde los servicios son prestados ¹⁴ .	Estado de residencia del sujeto que presta el servicio ¹⁵ .	Estado de residencia del sujeto que presta el servicio ¹⁶ .	Estado de residencia del prestador del servicio y Estado donde se lleven a cabo los servicios (Renta compartida) ¹⁷ .

⁷ § 861(a)(4) del Internal Revenue Code (IRC). A mayor abundamiento se desprende de una regulación del Internal Revenue Service (Revenue Ruling 68-443 de 1968) que el uso de la propiedad intangible coincide con el país que protege la propiedad intelectual del intangible a través de sus regulaciones específicas.

⁸ Artículo 9º inciso a) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.

⁹ Artículo 12º inciso 1). Esta regla no se aplica si es que el beneficiario de las regalías desarrolla negocios a través de un establecimiento permanente o presta servicios independientes que se atribuyen a un lugar fijo de negocios situado en el país de la fuente y el derecho o propiedad en relación de la cual la regalía es pagada está conectada con tal establecimiento o lugar fijo de negocios, casos en los cuales se aplicarán las reglas propias de beneficiarios empresariales o servicios personales independientes, según corresponda.

¹⁰ Artículo 12º inciso 2) literal a). Nótese que la definición de "regalías en el Modelo USA es mucho más amplia que la utilizada por el Modelo OCDE, al incluir expresamente dentro del indicado concepto a los pagos recibidos por el uso o derecho a usar programas de software.

¹¹ Artículo 12º. La misma excepción en caso exista un establecimiento permanente o un lugar fijo de negocios comentada en la nota 9 de este cuadro, respecto del Modelo USA, es aplicable para el Modelo OCDE.

¹² Artículo 12º de los Convenios con Chile y Canadá.

¹³ § 861(a)(4) del Internal Revenue Code (IRC).

¹⁴ Artículo 9º inciso c) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF. Son rentas de fuente peruana las originadas en el trabajo personal o en actividades civiles, comerciales o de cualquier índole, que se lleven a cabo en territorio nacional.

CATEGORIA DE RENTA	SIN CONVENIO		CON CONVENIO	
	USA	PERU	MODELO USA	MODELO OCDE
4. Comunicaciones Internacionales	Para contribuyentes residentes o ciudadanos: 50% fuente de Estados Unidos y 50% fuente extranjera. Para contribuyentes extranjeros: 100% fuente extranjera, a menos que la renta sea atribuida a una oficina o lugar de negocios situado en USA ¹⁸ .	Las rentas netas de fuente peruana de contribuyentes no domiciliados por actividades llevadas parte en el país y parte en el extranjero, son iguales a: 1. Agencias internacionales de noticias: 10% sobre las remuneraciones brutas que obtengan por el suministro de noticias y, en general, material informativo o grafico, a personas o entidades domiciliadas o que utilicen dicho material en el país. 2. Distribución de películas cinematográficas y similares para su utilización por personas naturales o jurídicas domiciliadas : 20% sobre los ingresos brutos que perciban por el uso de películas cinematográficas o para televisión, video tape, radionovelas, discos fonográficos, historietas graficas y cualquier otro medio similar de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos ¹⁹ .	Reglas aplicables para beneficios empresariales.	Reglas aplicables para beneficios empresariales

¹⁵ Artículo 14°: Si el individuo tuviera un lugar fijo de negocios en el país donde se presta el servicio para propósitos de realizar tal servicio, la renta será atribuida a tal lugar fijo de negocios pudiendo ser gravada también en el país de la fuente.

¹⁶ Artículo 14°. La misma excepción comentada en la nota 15 de este cuadro es aplicable al Modelo OCDE.

¹⁷ En los casos de los Convenios con Chile y Canadá se establece una tasa límite de 10% en la fuente.

¹⁸ § 863(e) del Internal Revenue Code (IRC). Se entiende por renta de comunicaciones internacionales a toda renta derivada de la transmisión de comunicación o información desde los Estados Unidos de América hacia el exterior o desde el exterior hacia los Estados Unidos de América.

¹⁹ Artículo 12° y 48° incisos b) y c) del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF.

Las tradicionales instituciones y premisas que regulan el derecho tributario internacional han sido materia de interpretación con el objeto de hacerlas extensibles a las operaciones de comercio electrónico con el fin de mantener un sistema coherente y que proteja los esquemas y estructuras ya recogidos en Modelos de Convenios para evitar la Doble Imposición y convenios bilaterales que, a la fecha, se encuentran en vigor.

Sin embargo, la mencionada adaptación interpretativa básicamente en el ámbito de organizaciones internacionales, como la OCDE, está generando una serie de nuevos vacíos e inquietantes futuras desventajas para los países en vías de desarrollo.

Al respecto se ha manifestado que la proliferación de operaciones comerciales a través del Internet ocasiona el quiebre del tradicional equilibrio que existía entre la jurisdicción de la fuente y la jurisdicción de la residencia¹⁹¹, en detrimento de la primera y beneficio de la segunda.

Este quiebre no está dado como consecuencia de la elección de un criterio de vinculación de rentas específico y el descarte del otro, toda vez que en el contexto del comercio electrónico, a pesar de que resulten aplicables los criterios de vinculación basados en la fuente de la renta, debido a la preponderancia de interacción electrónica –y una

¹⁹¹ TADMORE, Niv. *Op. Cit.*, pág. 1829.

casi nula intervención humana–, el país de la fuente, a menudo, coincidirá con el país de residencia¹⁹².

Los cambios finales introducidos a los Comentarios del Artículo 5º del Modelo OCDE, referidos al establecimiento permanente, aclaran que, para el caso del comercio electrónico, los grupos de trabajo abocados al análisis del tema de atribución de utilidades a establecimientos permanentes implicados en operaciones de comercio electrónico pueden recomendar cambios o finalmente el abandono de la regla de “establecimiento permanente” a que se refiere el mencionado Artículo 5º del Modelo OCDE.

De hecho, la proliferación de “reglas de fuente” que tienen su base en conceptos preliminares de “presencia física” o que mantienen para la aplicación de dichas reglas la pre-existencia de los mencionados establecimientos, ha ocasionado que la doctrina mayoritaria mundial se pliegue a la teoría que advierte la “caída” de la imposición internacional basada en criterios de fuente¹⁹³.

El contexto actual arroja las siguientes conclusiones:

¹⁹² *Idem.*

¹⁹³ Entre ellos el reconocido tributarista Reuven Avi-Yonah cita a los siguientes autores: Horner y Owens, 1996; Tillinghast, 1996; Owens 1997; Avi-Yonah, 1997; Doernberg y Hinnekens, 1998, Kessler, 1999; Cockfield, 1999; Sawyer, 1999; Hardesty, 1999; Chan, 2000; Frieden 2000; Cockfiels, 2001. En: *Tax Notes International*. Vol. 23, N° 12, pág. 1395 (17 de setiembre del 2001).

1. Una mayor ventaja otorgada a los países exportadores de capital que mantendrán la prerrogativa de imponer su sistema tributario sobre las operaciones que realicen sus residentes en mercados poco o medianamente desarrollados. Ello es consecuencia de la nula o casi nula verificación del concepto de establecimiento permanente en el país de la fuente.
2. Esta ventaja se verá acentuada por las propias legislaciones internas de los países importadores de tecnología que, finalmente, estructurarán sus impuestos directos también en conceptos de “presencia física” cuando intenten equiparar las reglas que rigen las operaciones convencionales de comercio al comercio electrónico.
3. En el aspecto internacional se puede presumir el respaldo de terceros países a las propuestas de la OCDE como lineamientos generales adoptados por la comunidad internacional.
4. La competencia en ventaja para los individuos y empresas extranjeras que realizan operaciones a través del Internet, respecto de aquellas empresas nacionales que sí se encontrarían sometidas a tributación interna.

A continuación se detalla una serie de alternativas que pueden ser implementadas:

1. En el ámbito interno:
 - a. Cambios en la legislación interna con el fin de definir a los productos digitales y que las operaciones con éstos pueden generar sólo rentas de naturaleza empresarial o rentas por transacciones con intangibles (regalías) cuando, para el primer caso, ocurra la “transferencia” en línea del citado producto –el cual involucraría al bien material protegido y a los servicios prestados en línea– o cuando, para el segundo, se transfiera algún derecho patrimonial sobre el citado producto digital, respectivamente.
 - b. Introducir nuevas reglas de fuente, especialmente concebidas para efectos de gravar el comercio electrónico, y que para los dos tipos de renta antes señalados se definan en función del lugar del uso, utilización o consumo. En este sentido, la regla de fuente para regalías se mantiene. En cambio, la regla de fuente para rentas empresariales se independiza del lugar de ubicación del establecimiento permanente o del lugar en que se ejecuta el servicio¹⁹⁴ y se mantiene la aplicación de tasas impositivas

¹⁹⁴ Al respecto, cabe indicar que en el ámbito nacional también se han planteado posiciones similares referidas a la aplicación del Impuesto a la Renta en función del lugar de domicilio del usuario o consumidor (aunque basadas en la categorización como servicio de cualquier operación electrónica). Ver: MEDRANO CORNEJO, Humberto. “El Impuesto a la Renta y el Comercio Electrónico”. *VI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: El Derecho tributario ante el desarrollo del Comercio Electrónico*. Lima, noviembre del 2000.

diferenciales para rentas empresariales y rentas por regalías, de corresponder.

c. El lugar de consumo sería idéntico al propuesto por la OCDE para las operaciones gravadas con IVA: en operaciones Empresa a Empresa (B2B), el lugar donde está establecido el negocio del consumidor o comprador; en operaciones Empresa a Consumidor (B2C), el lugar del domicilio regular del comprador.

2. En el ámbito internacional: la renegociación de tratados tributarios internacionales para evitar la doble imposición internacional con el fin de incorporar los alcances antes mencionados y evitar la aplicación del concepto “establecimiento permanente”.

5.2. IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS

Al igual que lo ocurrido con el Impuesto a la Renta, resulta cuestionable que las regulaciones que en la actualidad rigen el Impuesto General a las Ventas (IGV) en el Perú¹⁹⁵ se apliquen de manera simple y directa a las operaciones de comercio electrónico.

¹⁹⁵ Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias.

El contexto normativo actual distingue diversas clases de operaciones gravadas que podrían resultar pertinentes a efectos de analizar la sujeción de las operaciones electrónicas al IGV. Entre ellas se deben mencionar:

1. La venta en el país de bienes muebles.
2. La prestación o utilización de servicios en el país.
3. La importación de bienes.

Atendiendo al criterio ya reiterado en diversos apartados de este trabajo, las operaciones indirectas de comercio electrónico recibirán el mismo tratamiento otorgado a la importación de bienes tangibles por lo que el tratamiento tributario del IGV resulta de sencilla aplicación.

Una mayor dificultad se presenta en el caso de las operaciones directas de comercio electrónico. En este extremo se confirma la insuficiencia de la legislación nacional para encuadrar al producto digital en alguna de las modalidades de bienes o servicios que son materia de transacción.

Si bien es cierto que el concepto de “bien mueble” alcanza también a los bienes incorpóreos o derechos (derechos referentes a los

bienes corporales, signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares)¹⁹⁶, difícilmente esta definición puede abarcar a un producto digital que, como se ha analizado *in extenso* hasta este punto, conlleva una naturaleza propia y *sui generis*, comprende a un bien intangible y a un servicio de verificación no tangible (ambos transmitidos en línea) y, a la vez, puede implicar también a algunos de los derechos relacionados con tal producto.

Por otro lado, el caso de “prestación o utilización de servicios en el país” ha recibido una mayor receptividad por parte de la doctrina tributaria nacional, considerándola como la mejor alternativa para gravar la transferencia de bienes en forma digital, sea porque este tratamiento ya ha sido definido por la OCDE y es compartido por los países miembros de la Unión Europea¹⁹⁷, o sea para evitar innecesarias nuevas definiciones de bienes muebles¹⁹⁸. Sin embargo, se debe notar que esta elección descansa en una razón de mayor relevancia y es que, en el caso de utilización de servicios, la regla que define el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia tributaria es el lugar en donde se produce el consumo¹⁹⁹.

¹⁹⁶ Artículo 3° inciso b) del TUO de la Ley del IGV.

¹⁹⁷ CORDOVA ARCE, Alex. “El Impuesto General a las Ventas y el Comercio Electrónico”. Ponente individual. VI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: El Derecho Tributario ante el desarrollo del Comercio Electrónico. Lima, noviembre de 2000, págs. 9 y 16.

¹⁹⁸ SAENZ RABANAL, María Julia y CHANG MILLA, Verónica. “El Impuesto General a las Ventas y el Comercio Electrónico”. VI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: El Derecho Tributario ante el desarrollo del Comercio Electrónico. Lima, noviembre de 2000, Conclusión N° 13.

¹⁹⁹ El Artículo 2° inciso 1) literal b) del Reglamento de la Ley del IGV modificado por Decreto Supremo N° 064-2000-EF establece que el servicio es utilizado en el país cuando, siendo prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional.

Bajo estas consideraciones, el tratamiento que sugiere la doctrina tributaria nacional a las operaciones internacionales de comercio electrónico sería el siguiente:

1. De no domiciliados a domiciliados: utilización de servicios en el país.
2. De domiciliados a no domiciliados: exportación de servicios, siempre que se incorpore en el Apéndice V de la Ley del IGV.

En lo que concierne a la importación de bienes, los productos digitales no podrían ser interpretados como comprendidos dentro del término “bienes” en esta operación específica, en tanto su inmaterialidad no permite su despacho a consumo, extremo concebido por la norma para hacer nacer la obligación tributaria²⁰⁰.

En este caso, la misma legislación deriva el tratamiento de la importación de bienes intangibles a las mismas reglas que se aplican a la utilización de servicios en el país²⁰¹, lo cual permite concluir que, bajo la regulación actual, existiría una predisposición a mantener este

²⁰⁰ El Artículo 4º inciso g) del TUO de la Ley del IGV establece que la obligación tributaria nace en la importación de bienes cuando se solicite su despacho a consumo.

²⁰¹ Así lo señala expresamente el literal e) del inciso 1) del Artículo 2º del Decreto Supremo N° 136-96-EF.

tratamiento respecto de cualquier producto digital adquirido a través del Internet.

Sin embargo, esta posible alternativa interpretativa presenta los siguientes inconvenientes:

1. En primer lugar, los productos digitales no son, en puridad, servicios. A lo largo de este trabajo hemos visto que dicha categoría de “bienes” incorpora a bienes que originalmente son tangibles, pero debido a su posibilidad de transmitirse en línea se convierten en inmateriales.

Además, comprende a servicios de verificación intangible. Resulta, por ello, equívoco clasificarlos de plano en la categoría de “servicios”, desconociendo su particular naturaleza.

2. La calificación de servicio que se utiliza en el país está vinculada a la condición de “no domiciliado” del prestador del servicio, condición que será determinada de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta²⁰².

²⁰² Según lo señalado por el Artículo 2º inciso 2) del Reglamento de la Ley del IGV modificado por Decreto Supremo N° 064-2000-EF.

Al respecto se debe rescatar la misma problemática tratada en el Impuesto a la Renta, relacionada con la determinación del domicilio o residencia de los sujetos intervinientes en operaciones electrónicas.

La definición de si existe un establecimiento permanente o un lugar fijo de negocios en el país que confirmen la calidad de domiciliados o no domiciliados de los prestadores del “servicio” presenta la misma problemática anteriormente comentada y abre un abanico de posibilidades interpretativas que han sido planteadas por la OCDE, respecto de las cuales aún no existe un consenso en la legislación y tratamientos internacionales.

En este orden de ideas consideramos que, contrariamente a lo indicado, cualquier tratamiento tributario de las operaciones de comercio electrónico se debe alejar de la verificación de conceptos basados en función del domicilio, tal y como se recoge en la legislación del Impuesto a la Renta.

El tratamiento sugerido plantea el siguiente esquema normativo:

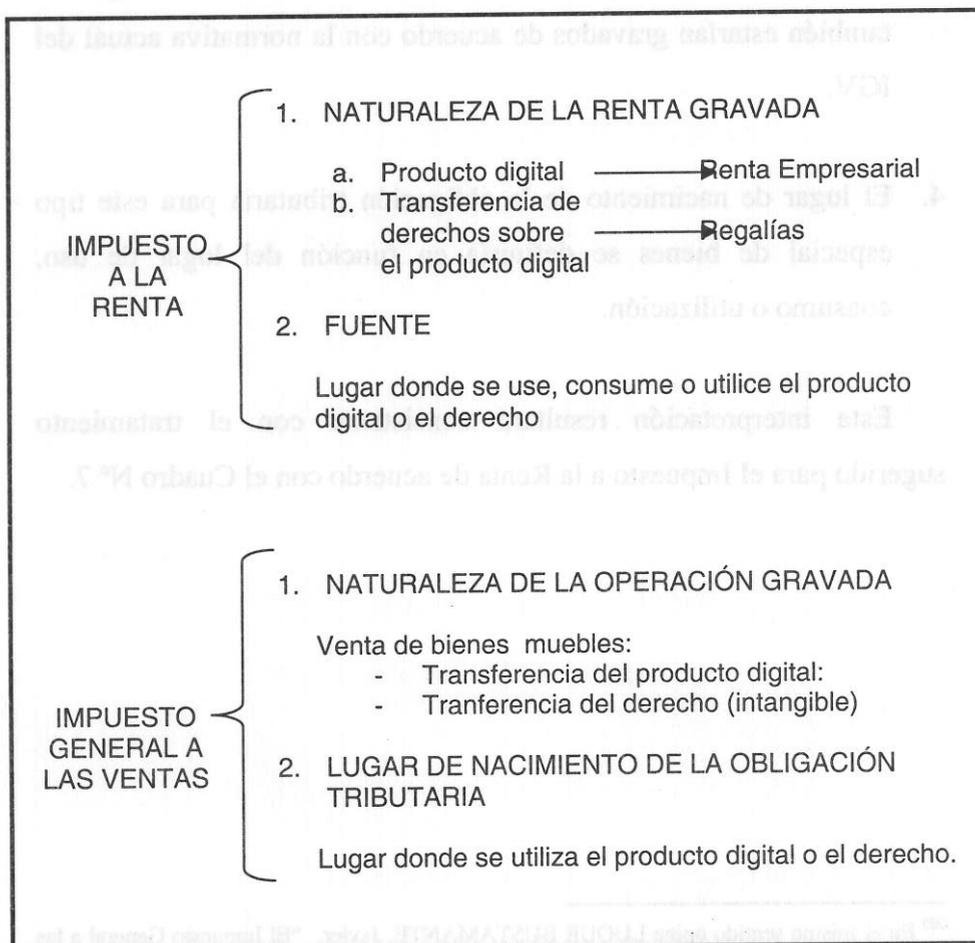
1. Ampliación del concepto de bien mueble para dar cabida a los productos digitales.

2. La introducción de la categoría “transferencia de productos digitales” en el tipo de operaciones definidas como “venta en el país de bienes muebles”²⁰³.
3. Los derechos que se transfieran sobre los productos digitales también estarían gravados de acuerdo con la normativa actual del IGV.
4. El lugar de nacimiento de la obligación tributaria para este tipo especial de bienes se definiría en función del lugar de uso, consumo o utilización.

Esta interpretación resultará consistente con el tratamiento sugerido para el Impuesto a la Renta de acuerdo con el Cuadro N° 7.

²⁰³ En el mismo sentido opina LUQUE BUSTAMANTE, Javier. “El Impuesto General a las Ventas y el Comercio Electrónico”. Relator General. VI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: El Derecho Tributario ante el desarrollo del Comercio Electrónico. Lima, noviembre del 2000, Conclusión N° 8.

CUADRO N° 7
TRATAMIENTO SUGERIDO PARA EL IMPUESTO A LA RENTA
Y EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS



5.3. POLÍTICA FISCAL Y LOS RETOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PERUANA

El comercio electrónico y la ciber-revolución electrónica han puesto a las Administraciones Tributarias y los fiscos nacionales alrededor del mundo en una posición expectante sobre el nivel futuro de la recaudación tributaria. A raíz de ello es que, en los últimos años, diversos gobiernos y organizaciones internacionales –básicamente aquella que concentra a los países más industrializados del mundo, como la OCDE– han mostrado su interés en el análisis de la política tributaria que debe adoptarse con el objeto de hacer frente a esta nueva fase del desarrollo tecnológico.

Como he señalado a inicios del Capítulo III, los principios que deberían regir la tributación del comercio electrónico son los aplicables a las formas de comercio convencional, destacándose entre ellos el de neutralidad, respecto del cual se ha sostenido que el mejor medio para alcanzarlo es adoptar y adaptar los esquemas tributarios existentes en lugar de imponer o crear nuevos impuestos²⁰⁴.

Por su parte, la OCDE concluye en el Reporte denominado “Comercio Electrónico: Condiciones para un esquema tributario” que en la implementación de los principios de la tributación al comercio

²⁰⁴ Departamento del Tesoro de Estados Unidos de América (USA). Oficina de Política Fiscal. “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce”, Sección 6.2. (USA 1996).

electrónico no se descarta la incorporación de nuevas medidas legislativas o administrativas o la modificación de las ya existentes.

Recuérdese que, como he precisado en el acápite 3.3.1. del Capítulo III, el comercio electrónico apareja una serie de situaciones prácticas que se configuran como reales problemas administrativos de control para las Administraciones Tributarias decididas a ejercer un seguimiento del pago de tributos que se devenguen del comercio en la red. Entre tales inconvenientes se pueden enumerar:

- El Internet es radicalmente descentralizado y no ofrece un control central de las operaciones realizadas. En ese sentido, resulta extremadamente difícil monitorear y rastrear el destino de bienes y dinero que viajan a través de la red.
- El Internet presta poca atención a los límites fronterizos entre Estados, los cuales son cruzados fácilmente.
- El Internet dificulta o imposibilita la identificación de los contratantes y su ubicación real.
- El Internet propicia la desintermediación.

- El Internet genera un casi nulo rastro documental introduciendo severas dificultades en los procesos de auditoría tributaria en tanto que las operaciones de comercio electrónico se pueden ejecutar desde localidades remotas que no coincidan con el lugar de ubicación del servidor.

Es en este contexto que se deben ponderar los pros y contras de adoptar cierta política fiscal respecto de las transacciones de comercio electrónico. Entre las alternativas fiscales que se han propuesto para diseñar un esquema tributario respecto del comercio electrónico se deben mencionar²⁰⁵:

1. *No desarrollar una acción especial vinculada con el comercio electrónico.*

Al respecto se indica que, en tanto el comercio electrónico introduce cambios suficientes en la economía, no se requiere acción gubernamental específica destinada a afectar tales transacciones, ya que los ingresos tributarios pueden sostener con los impuestos que graven los servicios de telecomunicaciones.

En los Estados Unidos de América, por ejemplo, ha existido un incremento dramático en los ingresos tributarios que provienen de

²⁰⁵ BICK, Jonathan. "Implementing E-commerce Tax Policy". En *Harvard Journal of Law & Technology*. Vol. 13, N° 3, Verano 2000, págs. 597-617.

servicios de telecomunicaciones que han compensado las pérdidas tributarias de los Impuestos a las Ventas estatales²⁰⁶.

El trasfondo económico que respalda esta alternativa es la imposición vía indirecta a las operaciones de comercio electrónico. En efecto, se sostiene que el comercio electrónico depende del Internet y que este último, a su vez, depende de los servicios de telecomunicaciones. Así, los impuestos sobre los servicios de telecomunicaciones gravan el uso del Internet e indirectamente afectarán con carga tributaria el comercio que se desarrolle a través de la red. El acceso al Internet vía cable o sistemas de comunicación satelital normalmente estarían comprendidos dentro de los impuestos a las telecomunicaciones.

Asimismo, se plantea como beneficio de esta alternativa la posibilidad de que ciertos servicios (entre ellos, los de telefonía) se sujeten a tasas selectivas en impuestos al consumo que adicionen una mayor carga tributaria. Otra ventaja que se indica en este rubro es que este tipo de actividades generalmente resulta menos propensa a la introducción de exoneraciones y otros beneficios, los cuales son comunes en impuestos al consumo.

²⁰⁶ *Idem*, pág. 602 (Comúnmente, los impuestos sobre los servicios de telecomunicaciones se aplican a transmisiones por fax, *paggers*, accesos al Internet y llamadas telefónicas locales o internacionales).

Sin embargo, las desventajas también han sido puestas de relieve.

La principal es la referente a la definición del ámbito del concepto “servicio de telecomunicación”, respecto del cual se deberá precisar si servicios tales como accesos a Internet, correo electrónico y otros servicios en los que existe valor agregado se encuentran comprendidos en el concepto.

Por otro lado, se debe destacar que en esta alternativa se corre el riesgo de dejar de afectar tributariamente el valor real del objeto de la transacción electrónica. En efecto, en tanto que en este esquema impositivo se grava el valor del servicio más que el contenido de la transacción, operaciones que impliquen transferencias de productos digitales o cesiones de intangibles cuyo valor sea superior al valor otorgado al servicio de telecomunicaciones podrían eventualmente quedar fuera del campo de aplicación del impuesto.

2. *Incorporar medidas tributarias administrativas sobre las operaciones de comercio electrónico.*

En esta alternativa se pretende reforzar las medidas de recaudación de tributos que serían aplicables sobre las transacciones de comercio electrónico.

Sobre el particular se debe indicar que, aun con la introducción de medidas de este tipo, no resulta claro cómo se podría implementar una coherente política tributaria si es que la respectiva legislación tributaria interna no resuelve expresamente varios aspectos sustantivos en la aplicación de los impuestos más relevantes de las economías en vías de desarrollo, tales como Impuestos tipo Valor Agregado o el Impuesto a la Renta, los cuales –como se ha señalado anteriormente– han sido establecidos en base a criterios de comercio tradicional.

3. *Incorporar medidas tributarias legislativas sobre las operaciones de comercio electrónico.*

En este extremo se señala que la dación de normas tributarias específicas que regulen los efectos de las transacciones de comercio electrónico juega un rol vital en el cumplimiento de metas sociales y económicas como, por ejemplo, incrementar los niveles de recaudación, el respaldo en la estabilización económica o el logro de igualdad vertical y horizontal²⁰⁷.

Sin embargo, lejos de desconocer estos efectos macroeconómicos que indiscutiblemente se presentan después de la aprobación de cualquier norma de contenido tributario, el interés principal por esta

²⁰⁷ *Idem*, pág. 608

alternativa es introducir certeza en los agentes económicos involucrados en la explotación del comercio electrónico.

A lo largo de este texto se ha mostrado la extrema complejidad en contextos internos (legislaciones nacionales y estatales) y externos (parámetros establecidos por organizaciones internacionales) en las soluciones adoptadas o propuestas para resolver problemas sustantivos surgidos como consecuencia de la aplicación del comercio electrónico.

Dicha dificultad, tal y como se ha sostenido *in extenso* en distintos apartados de este trabajo, tiene su origen en el intento de autoridades gubernamentales, legislativas o judiciales de imponer, por analogía, conceptos y esquemas tributarios creados y utilizados sobre bases de presencia física, propia de las formas convencionales y tradicionales de hacer negocios, y desmerecer la auténtica y única naturaleza de la que goza el Internet. Posteriormente, este método sustentado en la analogía fue atenuado, especialmente en el sector judicial, para adecuar los conceptos existentes en normas previas a las especiales características del comercio electrónico²⁰⁸.

Al respecto, cabe añadir que diversas corrientes de opinión han sustentado que las actuales normas tributarias no se deberían aplicar

²⁰⁸ RICCI, Jonathane M., *Op. Cit.*

por analogía ni modificarse con el objeto de regular las transacciones electrónicas bajo sanción de alterar el principio de neutralidad en la tributación de tales operaciones. Así, se ha sostenido que, en el caso específico de la legislación norteamericana, cambiar la ley tributaria para comprender a las operaciones a través del Internet dentro de la definición de “rentas de empresa”, o alterar las reglas de fuente para determinadas transacciones que se llevan a cabo a través de la misma vía, vulneraría el principio de neutralidad al permitir por la vía legislativa que existan supuestos que escapen de la tributación o trataría en forma diferente a otro tipo de rentas obtenidas mediante la explotación de mecanismos tradicionales para hacer negocios²⁰⁹.

Por el contrario, la corriente de opinión adversa indica que el Internet requiere de su propia legislación y sus propias reglas normativas²¹⁰.

Frente a estas posiciones, que podrían resultar extremas, no cabe duda de que se requiere una renovación de las normas actualmente existentes a fin de facilitar el planeamiento de negocios e introducir certeza al sistema tributario. La meta que se debe trazar en este sentido, entonces, es la modernización de los tradicionales esquemas tributarios para dar cabida al nuevo progreso tecnológico que es el

²⁰⁹ WEITZ, Auri, “*www. Foreign Corporations.com: The United States Taxation of International Business Transactions conducted over the Internet*”, 9 *Fordham I.P. Media & Ent. L.J.* 1035 (1999)

²¹⁰ PRATT PERRY, Caroline. *Op. cit.*, pág. 3.

Internet. La nueva configuración de actividades económicas demandan la introducción de nuevas reglas tributarias o, en todo caso, la mención expresa por parte de las autoridades de cuál será el tratamiento tributario que se otorgará a las operaciones de comercio electrónico.

La inacción por parte de los fiscos nacionales sobre este aspecto puede, eventualmente, traer consecuencias nocivas para las cajas nacionales, sobre todo de aquellos países en vías de desarrollo como el Perú, tales como:

1. La pérdida de recaudación en el Impuesto a la Renta por la estrechez del concepto de establecimiento permanente en operaciones electrónicas.
2. El rezago de los sistemas de control en el pago de impuestos indirectos que afecten el comercio electrónico cuya modernización dependerá de políticas concretas destinadas a una colaboración directa entre el sector privado inmerso en la explotación de tecnología y el Estado, y entre éste y organismos internacionales u otros Estados.

3. El respaldo involuntario a un movimiento de la riqueza gravada desde los países en vías de desarrollo hacia los países desarrollados²¹¹.

Es en función de estos argumentos que la solución es decidir por una renovación legislativa que introduzca reglas y mecanismos propios para que el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas del Perú regulen con precisión y claridad las transacciones de comercio electrónico. El esquema legal y administrativo que se debería poner en práctica requerirá tener en cuenta las siguientes consideraciones básicas:

1. El diseño del sistema tributario deberá descansar sobre la intervención de responsables en la relación jurídica tributaria, generalmente identificados como Agentes de Retención. Entre los terceros a ser llamados a intervenir como agentes retenedores se cita a los proveedores de servicios de Internet, a los proveedores

²¹¹ AVI-YONAH, Reuven S. "Tax competition and E-Commerce". En: *Tax Notes International*. Vol. 23 No. 12, pág. 1395 (17 de septiembre del 2001). En este artículo se sostiene que la tendencia mundial que se ha venido observando es la reducción de las tasas efectivas del Impuesto a la Renta. Sin embargo, esta reducción no ha afectado a los ingresos tributarios que por tal concepto han reportado los países desarrollados. Una posible explicación a esta inconsistencia es la que se basa en que las prácticas tributarias nocivas (*harmful tax practices*) que se ha tratado de que sean revertidas principalmente por países desarrollados, finalmente, estarían afectando en mayor grado a los países en vías de desarrollo. En ese sentido, el desarrollo del comercio electrónico introduce una nueva variante de perjuicio para las economías en desarrollo por cuanto se sostiene que la base tributaria cambia de países en vías de desarrollo hacia los países desarrollados, en tanto estos últimos serán menos propensos a evitar la aplicación de las reglas de establecimiento permanente.

de servicios de tarjetas de crédito, las empresas de telecomunicaciones o a los intermediarios financieros²¹².

Al respecto se indica que existirá una mayor tendencia a designar como responsables a los proveedores de servicios del Internet por su capacidad para identificar la ubicación donde se encuentra el comprador. Las conexiones a un proveedor de servicios del Internet se realizan a través de un punto de presencia local que se activa mediante una llamada telefónica que utiliza los servicios de telecomunicaciones prestados por terceras compañías, en su caso. El punto de presencia local del proveedor de servicios del Internet normalmente está localizado en la misma jurisdicción donde reside el comprador, por lo cual existe fundamento para que tales intermediarios funjan como responsables.

En este sentido, la labor de la Administración Tributaria se deberá iniciar con el registro de todas aquellas empresas que brinden este tipo de servicios.

2. La Administración Tributaria deberá propiciar una explotación radical de la tecnología, incorporando en el corto plazo la posibilidad de la presentación de declaraciones tributarias y pago de impuestos a través del Internet.

En la actualidad, la Administración Tributaria peruana se encuentra en un proceso de modernización tecnológica en todos sus niveles. Este proceso tuvo sus orígenes en marzo de 1999

²¹² BICK, Jonathan. *Op. Cit.*, pág. 611.

cuando se puso al servicio de los contribuyentes el Programa de Declaración Telemática para la Declaración Anual del Impuesto a la Renta de 1998 – PDT Renta 98, que estuvo dirigido únicamente a los principales contribuyentes²¹³. En julio del mismo año se introdujo el Sistema de Transferencia Electrónica de Fondos (TEF) para el pago de determinados conceptos sin necesidad de formularios^{214 215}.

Esta etapa inicial en el desarrollo del uso de la tecnología por parte de la Administración Tributaria impulsó una renovación tecnológica, lo que ha permitido que, hoy en día, la SUNAT ofrezca los siguientes productos electrónicos:

a) *Programa de Declaración Telemática (PDT)*²¹⁶

Mediante este programa se permite la presentación de declaraciones (determinativas o informativas) a través de sistemas informáticos. Con su uso diversificado a la fecha, se pueden declarar las más importantes obligaciones tributarias a través de este medio, tales como: Tributos sobre remuneraciones, Impuesto General a las Ventas (IGV),

²¹³ Resolución de Superintendencia N° 013-99/SUNAT.

²¹⁴ Resolución de Superintendencia N° 079-99/SUNAT.

²¹⁵ Revista *Tributemos*. Abril 2002. (Artículo de la Dra. Beatriz Merino Lucero, Superintendente Nacional de Administración Tributaria: “El Perú y el Gobierno Electrónico”).

²¹⁶ La Resolución de Superintendencia N° 143-2000/SUNAT establece las disposiciones para la declaración y pago de diversas obligaciones tributarias mediante el uso de PDT's.

Impuesto a la Renta (Régimen General, Especial, Régimen de Amazonía), Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), regularizaciones del Impuesto a la Renta Anual, fraccionamientos (RESIT), etc.

Respecto de las declaraciones informativas se deben mencionar la Declaración Anual de Operaciones con Terceros y la de Notarios. A mayor abundamiento se debe señalar que el progreso en el uso de la tecnología ha generado un nuevo avance al haberse aprobado el primer tipo de declaraciones informativas que podrán presentarse a través del Internet (Declaración Anual de Operaciones con Terceros - PDT DAOT)²¹⁷.

b) *Sistema Pago Fácil (antes Transferencia Electrónica de Fondos)*

En julio de 1999 se introdujo el sistema de Transferencia Electrónica de Fondos (TEF) para el pago del RUS, tributos varios y cuotas del fraccionamiento especial aprobado por Decreto Legislativo N° 848²¹⁸.

²¹⁷ La Resolución de Superintendencia N° 056-2002/SUNAT establece las disposiciones para la presentación de la Declaración Anual de Operaciones con Terceros - DAOT a través del Internet.

²¹⁸ Resolución de Superintendencia N° 079-99/SUNAT.

Posteriormente el sistema fue ampliado a otros conceptos tales como Impuesto a la Renta de Primera Categoría²¹⁹, seguros privados de EsSalud, suspensión de retenciones o pagos a cuenta y uso de boletas de pago.

c) *Quejas y sugerencias*²²⁰

Este producto brinda a los contribuyentes y ciudadanos en general canales alternativos para la presentación de quejas y sugerencias ante la Administración, siendo estos canales SUNAT Virtual (Portal Tributario) y la Central de Consultas Telefónicas (desde junio del 2002). Al respecto, se ha habilitado una opción para el contribuyente en SUNAT Virtual (Portal Tributario), denominada *Defensoría en Línea*, que le permite presentar quejas y sugerencias, así como consultar el estado de las quejas presentadas.

d) *Sistema SUNAT Operaciones en Línea*²²¹

Mediante este sistema se regulan la forma y condiciones en que los deudores tributarios podrán realizar diversas operaciones a través del Internet, entre ellas: la presentación de declaraciones determinativas e informativas, trámites de

²¹⁹ Según Resolución de Superintendencia N° 056-2001/SUNAT.

²²⁰ Se aprobó la presentación de quejas y sugerencias por el Internet mediante la Resolución de Superintendencia N° 073-2002/SUNAT.

²²¹ Aprobado por Resolución de Superintendencia N° 109-2000/SUNAT.

registro y comprobantes de pago, consultas a la información del deudor tributario registrada por la SUNAT, así como canalizar los pagos de tributos a través de los servicios del Internet de la Red Bancaria.

Actualmente se permite a los contribuyentes solicitar, a través de las imprentas, la autorización de impresión de sus comprobantes de pago mediante formularios electrónicos enviados por el Internet. Asimismo se permite a las imprentas comunicarse con la SUNAT a través del Internet a fin de realizar las siguientes transacciones²²².

- Registrar en la SUNAT las autorizaciones de impresión de comprobantes de pago, y
- Realizar consultas de las autorizaciones de impresión de comprobantes de pago vinculadas a la imprenta.

e) *Declaración y pago de tributos a través del Internet*²²³

A efectos de otorgar mayores facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la SUNAT ha implementado un sistema para la presentación de

²²² Según Resolución de Superintendencia N° 110-2000/SUNAT.

²²³ Según Resolución de Superintendencia N° 062-2003/SUNAT.

declaraciones y pagos de tributos internos a través de Internet. En una primera etapa, los medianos y pequeños contribuyentes pueden, de manera opcional, presentar sus declaraciones y pagar sus tributos internos desde la comodidad de su domicilio o de una cabina de Internet,

La acreditación de los pagos y la presentación de declaraciones a través de Internet se realiza con un Código de Usuario y una Clave de Acceso a SUNAT – Operaciones en Línea, previamente habilitada por la Administración Tributaria para los contribuyentes. De esta manera, se cuenta con los mecanismos de seguridad y control de las presentaciones y pagos realizados.

Los pagos son realizados a través de dos modalidades: Mediante débito en cuenta automático o mediante enlace con el Banco, caso en el cual el contribuyente realiza el pago en el portal del Banco que seleccione de una relación de bancos que tiene habilitado SUNAT virtual.

f) *Consultas en línea en materia aduanera*

En materia aduanera, existe una serie de consultas que se pueden realizar directamente a través del Internet en el portal aduanero de SUNAT Virtual.

En relación a los procedimientos aduaneros, el portal cuenta con todas las funcionalidades de atención del trámite aduanero y cubre las necesidades de información de los contribuyentes, teledespacho, remates por Internet, pago electrónico, suministro electrónico de información, compras, etc.

Uno de los tipos de consultas en línea es la relativa a la Declaración Única de Aduanas (DUA), emitida por la importación de mercancías al país por un monto mayor a tres mil dólares norteamericanos.

Respecto de los manifiestos de carga que están siendo procesados por las áreas operativas, se puede realizar un conjunto de consultas para efectuar el seguimiento de la situación de la mercancía desde su llegada al país hasta su destino aduanero.

Este seguimiento de los manifiestos de carga aérea, marítima y terrestre permite que el interesado cuente con información transmitida por las empresas que realizan el transporte, así como por los almacenes.

Otro de los Sistemas habilitados para favorecer la difusión de la información, hace posible que cualquier ciudadano pueda

conocer, a través del portal aduanero en SUNAT Virtual, el valor declarado de las mercancías importadas, lo que asegura la transparencia de las transacciones comerciales internacionales. La información disponible permite a los operadores de comercio exterior consultar y comparar los precios de las mercancías.

Actualmente, la tendencia de la Administración Tributaria del Perú es generalizar la presentación de declaraciones tributarias por vía informática, haciendo uso de los formularios físicos sólo en casos excepcionales, propender a una interacción electrónica entre contribuyente y Administración a través de la realización de una serie de trámites en línea y propiciar la difusión de una serie de normas, lineamientos y directrices impartidas por la Administración Tributaria mediante una amigable página del Internet con accesos directos a una serie de servicios tributarios.

En este escenario, el país cuenta con las herramientas adecuadas para formular una correcta y coherente política tributaria y de control sobre las operaciones de comercio electrónico.

3. La Administración Tributaria deberá participar activamente, en conjunción con representantes del sector privado, en el desarrollo

y adopción de nueva tecnología (firmas electrónicas, certificados digitales, etc.) que permita identificar a los participantes en las operaciones electrónicas.

Tal y como se indicó en el Capítulo I, la Ley N° 27269 aprueba el régimen jurídico en el Perú de la firma electrónica y los certificados digitales, de reciente reglamentación (Decreto Supremo N° 019-2002-JUS). En este contexto normativo, la Administración Tributaria peruana debe evaluar los beneficios tributarios que esta reglamentación ofrece con el fin de hacer efectiva la regulación que se proponga sobre el comercio electrónico.

4. La Administración Tributaria deberá rediseñar su fuerza auditora por cuanto en el largo plazo se deberá dar cabida a profesionales en ingeniería de sistemas que complementen las labores de auditoría fiscal que permitan la revisión de sistemas computacionales y códigos de seguridad de los mismos.
5. En tanto las operaciones de comercio electrónico denotan un inevitable desarrollo con alcance internacional, hecho que constituye la regla general, la cooperación fiscal internacional desempeñará un rol radical para que la Administración Tributaria nacional pueda contar con herramientas de verificación y control ya implementadas en economías más avanzadas.

CONCLUSIONES

1. Los nuevos desarrollos económicos que se relacionan con el uso del Internet como una importante herramienta de progreso son conjuntamente denominados como la *Economía Digital o Economía del Internet*, la cual ha sido dividida en cuatro distintos estratos: “Infraestructura del Internet”, “Aplicaciones del Internet”, “Intermediación del Internet” y “El comercio en el Internet”. Es en este último estrato, el que involucra la venta de bienes y servicios a consumidores finales a través de la red, que se ubican las diversas manifestaciones de comercio electrónico a las que se refiere este trabajo.
2. Se ha demostrado que la mayor explotación del Internet como instrumento para realizar negocios, así como el lugar donde se ubica el más amplio sector de consumo, corresponde a los Estados Unidos de América. En América del Sur, los mayores avances en el desarrollo del comercio electrónico corresponden a los países del MERCOSUR. Sin embargo, en diversos países de América Latina se ha evidenciado una reciente proliferación de actividades de comercio a través del Internet, especialmente aquellas que corresponden al comercio electrónico gubernamental.
3. Las operaciones de comercio electrónico, usualmente denominadas como *E-commerce*, son transacciones que implican la venta o intercambio de bienes y servicios a través del uso del

Internet. Se caracterizan por obviar los mecanismos tradicionales de transacciones comerciales en las que prima la interacción cara a cara entre vendedor y consumidor, presencia física de un agente o negocio que ofrece sus bienes y servicios y la transferencia física de bienes a un adquirente que ha sido previamente identificado. Estas operaciones ocurren en contextos sin fronteras legales ya que se llevan a cabo a lo largo del “ciberespacio”, razón por la cual introducen como principal complicación la definición del régimen normativo que debe regular estas transacciones.

4. Son *operaciones directas de comercio electrónico* aquellas que comprenden bienes y servicios que son adquiridos y distribuidos a través de medios electrónicos (Internet), mientras que se conoce como *operaciones indirectas de comercio electrónico* a aquellas que comprenden bienes y servicios que son adquiridos a través de medios electrónicos (Internet), pero distribuidos y entregados a través de medios tradicionales (servicio postal, transporte terrestre, marítimo y aéreo).
5. Las operaciones de comercio electrónico que pueden ser identificadas en el mercado involucran básicamente tres tipos de bienes y servicios:
 - a. Venta de bienes tangibles

- b. Prestación de servicios
- c. Operaciones con bienes intangibles

Sin embargo, ninguno de estos bienes individualmente considerados constituye el objeto de negociación en el comercio electrónico directo. En efecto, la modalidad de adquisición de bienes y servicios a través del Internet ha originado el nacimiento de una nueva categoría de bienes materia de las transacciones electrónicas, a los que se ha denominado *productos digitales*.

6. Los *productos digitales* comprenden a bienes de naturaleza intangible y a los servicios sin verificación tangible. Ambos tipos de bienes y servicios gozan del carácter de “intangibilidad” debido a su capacidad de ser transferidos a través del Internet y puestos a disposición del adquirente a través de descargas electrónicas o *download*.
7. La problemática que surge respecto de la imposición de las operaciones de comercio electrónico está vinculada a las operaciones directas de comercio electrónico, las que, por su definición, comprenden productos digitales. Las operaciones indirectas de comercio electrónico comprenden específicamente operaciones con productos tangibles cuya adquisición, si bien es realizada a través del Internet, es materializada en el momento en

que los bienes tangibles sean introducidos en el país al que pertenece el adquirente. En este caso se procede a aplicar el mismo régimen tributario que corresponde a la importación de bienes.

8. El comercio electrónico ha generado problemas teóricos y prácticos en el campo de la tributación y de la administración de impuestos.
9. Con relación a los problemas teóricos se ha visto la necesidad de adecuar los actuales conceptos del Impuesto a la Renta y del Impuesto al Valor Agregado a efectos de determinar la naturaleza del hecho gravado y la oportunidad en que debe ocurrir la tributación. Ello cobra mayor relevancia en el ámbito internacional, que es probablemente el que con mayor medida ha sido desarrollado por las legislaciones internacionales debido a las características propias de las operaciones de comercio electrónico que suelen involucrar a sujetos de diversas jurisdicciones tributarias. Asimismo, en ese último sentido, los convenios para prevenir la doble imposición internacional introducen ciertas variantes al tratamiento tributario de este tipo de operaciones que deben ser tomadas en cuenta para una correcta interpretación de sus alcances.

10. En cuanto a los problemas prácticos surgen inconvenientes administrativos de control por parte de las Administraciones Tributarias decididas a ejercer un seguimiento del pago de tributos que se devenguen del comercio en la red.
11. En materia del Impuesto a la Renta, las operaciones de comercio electrónico generan como problemas principales los referidos a categorización de rentas y la aplicación de los criterios de vinculación del Impuesto a la Renta en función de los cuales se define el derecho de determinado Estado a gravar las rentas provenientes de este tipo de operaciones.
12. En cuanto a la categorización de las rentas, el problema está relacionado con el tipo de renta que se genera para el vendedor de un producto digital a través del Internet. Las rentas que se podrían identificar serían las que provienen de la enajenación de un bien digital, de la prestación de servicios o de la cesión temporal de algún derecho vinculado con el producto digital o transferencia de *know how*.
13. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha emitido varios reportes en los que se analiza la distinción del tipo de rentas. En el caso de productos que pueden ser transferidos electrónicamente, la renta será catalogada como proveniente de la venta de un bien (generalmente renta

- empresarial), si el fin esencial de la prestación es la adquisición por parte del consumidor de la información para su propio uso o disfrute más que para la explotación comercial de la propiedad intelectual que pueda conllevar tal adquisición.
14. Cuando el fin de la contraprestación es la adquisición de un derecho para usar el producto obtenido digitalmente, la renta que se pagaría por la adquisición de tal bien constituiría una regalía.
15. La distinción básica entre la adquisición de un bien y la prestación de un servicio radica en la naturaleza de la contraprestación, esto es, si el pago efectuado tiene por objeto la transferencia de propiedad del proveedor hacia el usuario. Bajo este criterio, si una parte encarga la creación de un producto a ser distribuido por la red y la propiedad del bien corresponde desde un inicio al primero, entonces no hay transferencia de propiedad alguna entre las partes del contrato y no es ésta el objeto del contrato. Por tanto, la contraprestación recibida constituye renta por servicios prestados.
16. En cuanto a los criterios de vinculación de rentas cabe indicar que, en la actualidad, existe una confrontación teórica en relación a la inaplicabilidad del criterio de fuente frente a la facilidad que implica la aplicación del criterio de residencia en operaciones de comercio electrónico.

17. En 1996, la Oficina de Política Fiscal del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América estableció su apreciación preliminar sobre este asunto al señalar que el incremento de operaciones de comercio electrónico acelerará la tendencia mundial hacia una preferencia marcada de criterios de vinculación basados en la residencia más que en la fuente, toda vez que en el mundo del ciberespacio es, a menudo, difícil, si no imposible, aplicar los conceptos tradicionales de fuente para relacionar un tipo de renta con una demarcación geográfica específica. Por tanto, la imposición de tributos basada en criterios de fuente podría perder su fundamento y convertirse en obsoleta para gravar operaciones de comercio electrónico. En contraste, todo contribuyente tendrá una residencia ubicada en un lugar determinado.

18. Sin embargo, el consenso internacional no descarta el criterio de fuente para gravar operaciones que alcanzan a diversas jurisdicciones, lo cual refleja el compromiso alcanzado en 1920 de dividir la imposición entre residencia y fuente, prevaleciendo siempre la segunda en aplicación del principio del beneficio. Asimismo se debe tener en cuenta que en economías en vías de desarrollo, como la del Perú, generalmente el país de la fuente coincidirá con el país importador de tecnología digital. Inaplicar este principio de vinculación dejaría desprotegidos a los fiscos nacionales de los países, por excelencia, importadores de capital.

19. Dentro de los problemas comunes derivados de los criterios de vinculación se puede citar como el más relevante al que versa sobre la definición de establecimiento permanente en operaciones de comercio electrónico. Diversas posiciones doctrinarias han identificado al establecimiento permanente con el servidor del Internet, con el sitio del Internet (o *web site*), con el proveedor del servicio del Internet o con el *software*.
20. La OCDE ha concluido que, con relación a todas estas variantes interpretativas, sólo aquella que postula que un servidor puede constituir un establecimiento permanente es la correcta. Se sostiene que el servidor, en el cual el sitio del Internet es almacenado, es una pieza de equipo que tiene una ubicación física tangible y que puede ser considerada como un “lugar fijo de negocios”. De igual modo, si una empresa o sujeto extranjero ejecuta sus negocios a través de un sitio del Internet almacenado en un servidor que se encuentre a “su disposición”, tal como aquel servidor que es parte de su patrimonio o que se encuentra arrendado, el lugar donde esté ubicado tal servidor constituirá el establecimiento permanente de la empresa o sujeto extranjero. Esta posición, sin embargo, no es compartida por una serie de países que, inclusive, forman parte de la OCDE. También se han apreciado opiniones discordantes en el resto de la comunidad internacional.

21. Con relación a la determinación del establecimiento permanente surge otro problema vinculado a la atribución de utilidades a dicho establecimiento cuando éste sea identificado con un servidor u otro elemento físico propio del funcionamiento del Internet.

22. La OCDE plantea, como hipótesis de trabajo, que cualquier establecimiento permanente debería ser tratado como una entidad ideal distinta de la empresa matriz de la cual depende. Así, las utilidades a ser atribuidas al E/P son las utilidades que habría generado a precios de libre concurrencia como si se tratara de una entidad distinta de la matriz de la cual depende orgánicamente. En un análisis funcional de los precios entre matriz y establecimiento permanente se deberán identificar las funciones, empleo de activos y riesgos asumidos por este establecimiento para que, luego de reconocer el valor de las transacciones realizadas por dicho establecimiento, a precios de libre concurrencia, se asigne la correspondiente utilidad. Los problemas surgen en el escenario del comercio electrónico cuando, por ejemplo, el establecimiento se identifica con una cosa –como el servidor– respecto del cual existirá tendencia a no asignarle funciones, riesgos y empleo de activos, derivándose todos ellos a la matriz y consecuentemente, toda la utilidad en la misma proporción.

Se debe realizar un mayor estudio sobre este tema.

23. Otros problemas interpretativos derivados de los criterios de vinculación son aquellos referidos a la determinación del lugar de conducción o dirección efectiva, con el fin de determinar la residencia de una persona jurídica. Los avances en la tecnología de la comunicación han facilitado que las sesiones de directorio en empresas transnacionales sean llevadas a cabo a través de teleconferencias o aplicaciones del Internet que permiten las sesiones simultáneas de personas ubicadas en distintas jurisdicciones. Este avance tecnológico está permitiendo que un negocio o empresa sea conducido desde diferentes localidades, al mismo tiempo, sin que ninguna de ellas se configure como la dominante o la más importante, hecho que conlleva la dificultad de definir la residencia en el caso de corporaciones.

24. Otro escenario en el que se presentan problemas teóricos con relación a los criterios de vinculación es el referido a la afectación de la prestación de servicios con el Impuesto a la Renta. Por regla general, la regla de fuente para servicios prestados por no residentes corresponde al país donde se ejecutan tales servicios. Asimismo, en materia internacional, para evitar la doble imposición, usualmente los convenios internacionales prevén reglas de fuente que vinculan la aplicación del gravamen con un requisito de “permanencia mínima” en el país en el que se ejecutan tales servicios.

Sin embargo, en el caso de servicios prestados a través de la red no existe necesidad de movilizaciones físicas para que dicha prestación se lleve a cabo, así como tampoco la necesidad de establecer algún lugar fijo que permita la realización de los servicios, en tanto su desarrollo y ejecución serán prestados a través de cables interconectados. En consecuencia, las reglas de fuente recogidas por diversas legislaciones y convenios internacionales no tienen aplicación práctica en el tema del comercio electrónico.

25. En materia del Impuesto al Valor Agregado, las operaciones de comercio electrónico generan como problemas principales la identificación de la operación gravada, tanto por la definición de la naturaleza jurídica de la operación gravada como del aspecto espacial de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, el lugar en el que se tiene por realizada la transacción, para que a partir de tal punto se conceda jurisdicción a un Estado u otro para imponer su impuesto. Otro problema es el relativo a la determinación de los mecanismos de exigencia de pago del impuesto que resulten idóneos, teniendo en cuenta que la mayor importancia otorgada a la pre-existencia de registros y comprobantes de las transacciones que respalden la utilización del crédito en una operación tradicional del IVA se diluye en el mundo del Internet que, por naturaleza, carece de rastro documental.

26. La posición internacionalmente reconocida en materia del Impuesto al Valor Agregado coincide en tratar a los productos que sean distribuidos en línea como provisión de servicios y no como bienes, y que la imposición al valor agregado será aplicable en la jurisdicción donde se produzca el consumo.
27. La diversidad de problemas conceptuales de aplicación del Impuesto a la Renta y del Impuesto al Valor Agregado tienen como origen común el intento de autoridades gubernamentales, legislativas o judiciales de imponer, por analogía, conceptos y esquemas tributarios creados y utilizados sobre bases de presencia física, propia de las formas convencionales y tradicionales de hacer negocios, y desmerecer la auténtica y única naturaleza de la que goza el Internet. Este método sustentado en la analogía fue posteriormente atenuado, especialmente en el sector judicial, para adecuar los conceptos existentes en normas previas a las especiales características del comercio electrónico.
28. Los cinco sistemas de recaudación impositiva sugeridos por la OCDE que permiten asegurar el cumplimiento en el pago del IVA en operaciones de comercio electrónico, son los siguientes: el de autoliquidación o sistema de cargo revertido, el sistema de registro, el de impuesto en origen y transferencia al país de destino, el de recaudación por terceros y aquel sustentado en opciones basadas en la tecnología.

29. Con relación a los problemas de control por parte de la Administración Tributaria se puede señalar que los principales son los siguientes:
- a. El Internet es radicalmente descentralizado y no ofrece un control central de las operaciones realizadas. En ese sentido resulta extremadamente difícil monitorear y rastrear el destino de bienes y dinero que viaja a través de la red.
 - b. El Internet presta poca atención a los límites fronterizos entre Estados, los cuales son cruzados fácilmente.
 - c. El uso del dinero electrónico.
 - d. El Internet dificulta o imposibilita la identificación de los contratantes y su ubicación real.
 - e. El Internet propicia la desintermediación.
 - f. El Internet genera un casi nulo rastro documental introduciendo severas dificultades en los procesos de auditoría tributaria, en tanto que las operaciones de comercio electrónico se pueden ejecutar desde localidades remotas que no coincidan con el lugar de ubicación del servidor.

30. La legislación y jurisprudencia han efectuado avances disímiles con relación a los preceptos rectores que deben regir la tributación del comercio electrónico. Estados Unidos de América es, probablemente, el país que con mayor énfasis ha desarrollado una regulación y criterios jurisprudenciales sobre la imposición de las operaciones que ocurren a través del Internet. Sin embargo, aún no existe una posición definitiva por parte del Tesoro norteamericano sobre esta materia, lo cual también se refleja en el ámbito estatal que ha formulado posiciones legales diversas.
31. Los países que conforman la Unión Europea y Canadá, básicamente, se plegarán a las opiniones que emita la OCDE. No obstante, también se ha corroborado la falta de consenso entre los Estados miembros respecto de los criterios expuestos hasta la fecha por dicha organización internacional. Los países asiáticos, por otro lado, han plasmado su interés en definir una política fiscal y tributaria sobre el comercio electrónico mediante la conformación de equipos especiales al interior de las respectivas autoridades fiscales con el fin de plantear una posición uniforme sobre este tema. Igual experiencia ha sido desarrollada en Argentina.
32. Con relación a la política fiscal que debería adoptar el Perú respecto de las operaciones de comercio electrónico se sugiere una renovación de las normas actualmente existentes con el fin de

facilitar el planeamiento de negocios e introducir certeza al sistema tributario. La meta que se debe trazar en este sentido, entonces, es la modernización de los tradicionales esquemas tributarios para dar cabida a este nuevo progreso tecnológico que es el Internet. La nueva configuración de actividades económicas demanda la introducción de nuevas reglas tributarias o, en todo caso, la mención expresa por parte de las autoridades de cuál será el tratamiento tributario que se otorgará a las operaciones de comercio electrónico.

33. En materia del Impuesto a la Renta, el Perú debería:

a. Definir los productos digitales y establecer que las operaciones con éstos pueden generar sólo rentas de naturaleza empresarial o rentas por transacciones con intangibles (regalías) cuando, para el primer caso, ocurra la “transferencia” en línea del citado producto –el cual involucraría al bien material protegido, así como a los servicios prestados en línea– o cuando, para el segundo, se transfiera algún derecho patrimonial sobre el citado producto digital, respectivamente.

b. Introducir nuevas reglas de fuente, especialmente concebidas para efectos de gravar el comercio electrónico y que, para los dos tipos de renta antes señalados, se definan en función del lugar del uso, utilización o consumo.

c. El lugar de consumo sería, en operaciones Empresa a Empresa (B2B), el lugar donde está establecido el negocio del consumidor o comprador; y, en operaciones Empresa a Consumidor (B2C), el lugar del domicilio regular del comprador.

d. El impuesto sería aplicado vía retención en la fuente.

e. Las futuras negociaciones en Convenios para evitar la Doble Imposición deberán considerar como uno de los aspectos de la política tributaria internacional del Perú, la exclusión de todo parámetro de gravamen basado en el concepto de establecimiento permanente. Se debe evaluar la alternativa de gravamen de las transacciones de comercio electrónico en función del lugar en donde se produce el uso o consumo.

34. En materia del Impuesto al Valor Agregado, el Perú debería:

a. Ampliar el concepto de bien mueble para dar cabida a los productos digitales.

b. Introducir la categoría “transferencia de productos digitales” en el tipo de operaciones definidas como “venta en el país de bienes muebles”.

- c. Gravar los derechos que se transfieran sobre los productos digitales.
 - d. Definir el lugar de nacimiento de la obligación tributaria para este tipo especial de bienes en función del lugar de uso, consumo o utilización.
35. Los aspectos de Administración Tributaria relevantes en materia de comercio electrónico deberán considerar las siguientes variantes:

En el ámbito de servicios al contribuyente:

- Desarrollo de sitios del Internet que ofrezcan diversa información: legislación tributaria, circulares internas, jurisprudencia, estadística y formularios que puedan ser descargados desde la red.
- Sistemas de atención telefónica masiva y estandarizada.
- Acceso a cuentas de correo electrónico para contribuyentes itinerantes.
- Recepción y respuesta a consultas de contribuyentes a través del correo electrónico.

- Pago de tributos y devoluciones a través de abonos directos en cuentas de contribuyentes.
- Presentación de información a través del uso de nuevas tecnologías.

En el ámbito de control:

- Requerimiento de identificación a empresas involucradas en comercio electrónico.
- Alentar prácticas comerciales que identifiquen negocios involucrados en operaciones de comercio electrónico.
- Mecanismos que faciliten el rastreo de sitios del Internet y otros lugares de comercio electrónico que hayan sido inadecuadamente identificados.
- Implementar mecanismos de identificación de las partes involucradas en operaciones de comercio electrónico.
- Asegurar las características de los sistemas de pago electrónicos en coordinación con entidades especializadas.

- Alentar a los contribuyentes en la utilización de tecnología de seguridad para preservar la información electrónica en que consisten sus archivos.
36. El diseño del sistema tributario deberá descansar sobre la intervención de responsables en la relación jurídico-tributaria, generalmente identificados como Agentes de Retención. Entre los terceros a ser llamados a intervenir como agentes retenedores se cita a los proveedores de servicios del Internet, a los proveedores de servicios de tarjetas de crédito, las empresas de telecomunicaciones o a los intermediarios financieros. La labor de la Administración Tributaria, en este sentido, se deberá iniciar con el registro de todas aquellas empresas que brinden este tipo de servicios.
37. La Administración Tributaria deberá participar activamente en conjunción con representantes del sector privado en el desarrollo y adopción de una nueva tecnología (firmas electrónicas, certificados digitales, etc.) que permita identificar a los participantes en las operaciones electrónicas.
38. La Administración Tributaria deberá rediseñar su fuerza auditora por cuanto en el largo plazo se deberá dar cabida a profesionales

en ingeniería de sistemas que complementen las labores de auditoría fiscal que permitan la revisión de sistemas computacionales y códigos de seguridad de éstos.

39. En tanto las operaciones de comercio electrónico denotan un inevitable desarrollo con alcance internacional, hecho que constituye la regla general, la cooperación fiscal internacional desempeñará un papel radical para que la Administración Tributaria nacional pueda contar con herramientas de verificación y control ya implementadas en economías más avanzadas.

BIBLIOGRAFÍA

AUTORES

1. APPEL, Sharon. “Copyright, digitization of images and art museums: cyberspace and other new frontiers”. *UCLA Law Review*. (1999) N° 6, pág. 149.
2. ARNOLD, Brian J y McINTYRE, Michael J. *International Tax Primer*. Kluwer Student Editions, 1995.
3. AVI-YONAH, Reuven S. “International Taxation of Electronic Commerce”. En: *Tax Law Review* (1997) Vol. 52, pág. 507.
4. AVI-YONAH, Reuven S. “Tax competition and E-Commerce”. En: *Tax Notes International*. Vol. 23, N° 12, pág. 1395 (17 de septiembre del 2001).
5. BARUA, Anitesh. “Measuring the Internet Economy: An exploration study”. En: GEORGETOWN UNIVERSITY LAW CENTER, *Materiales de Lectura: TAX.COM: A Study of Electronic Commerce*. Washington DC, USA. Primavera 2001, pág. 13.
6. BICK, Jonathan. “Implementing E-commerce Tax Policy”. *Harvard Journal of Law & Technology*. Vol. 13, N° 3, Verano, 2000, pág. 597-617.

7. BRAUNER, Yariv. "Taxation of E-Commerce in Israel". En: *Tax Notes International*, Vol. 22, N° 21, pág. 2509 (14 de mayo del 2001).
8. CARRANZA, Javier. "E-Government Procurement (E-GP): Solución de eficiencia y transparencia". Documento presentado en el Taller sobre Gobierno Electrónico en América Latina.
9. CORDOVA ARCE, Alex. "El Impuesto General a las Ventas y el comercio electrónico". Ponencia individual. VI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: *El Derecho Tributario ante el desarrollo del Comercio Electrónico*. Lima, noviembre del 2000.
10. DOERNBERG, Richard y HINNEKENS, Luc, "Electronic Commerce and International Taxation", 1999.
11. FARINA, Juan M. *Contratos Comerciales Modernos*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1994.
12. FORST, David L., "Old and New Issues in the Taxation of Electronic Commerce". En: *Berkeley Technology Law Journal*, N° 711, pág. 14.
13. FRIEDEN, Karl. *Cybertaxation. The Taxation of E-Commerce*. CCH Incorporated, USA, 2000.

14. GARCIA MULLIN, Roque. “Manual de Impuesto a la Renta”. CIET, Documento N° 872, 1978.
15. GNAEDINGER, Chuck. “ECOFIN addresses savings tax and E-Commerce VAT”. En: *Tax Notes International*, Vol. 24, N° 13, pág. 1251. (24 de diciembre del 2001).
16. GUSTAFSON, CHARLES H., PERONI, Robert H., CRAWFORD PUGH, Richard. “Taxation of International Transactions”. West Group, USA 1997.
17. HARDING, Craig W., VARNEY, Christine A. *E-Commerce: Strategies for Success in the Digital Economy*. Practising Law Institute, New York, 2000.
18. ISENBERGH, Joseph. *International Taxation*. Foundation Press, New York, 2000.
19. JENSEN, Pamela M. “Selected issues in cross border electronic commerce transactions”. En: *Tax Notes International*, Vol. 24, N° 2, pág. 157 (8 de octubre del 2001).
20. LAMBOOIJ, Machiel. “Recent OECD initiatives with E-Commerce Taxation”. En: *Tax Notes International*, Vol. 22, N° 17, 23 abril 2001, pág. 2106.

21. LUQUE BUSTAMANTE, Javier. “El Impuesto General a las Ventas y el comercio electrónico”. Relator General. VI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: *El Derecho Tributario ante el desarrollo del Comercio Electrónico*. Lima, noviembre del 2000.
22. MEDRANO CORNEJO, Humberto. “El Impuesto a la Renta y el Comercio Electrónico”. Relator General. VI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: *El Derecho Tributario ante el desarrollo del Comercio Electrónico*. Lima, noviembre del 2000.
23. POWERS, J. Pat, BRANDMAN, Scott L., WESTON-OVERBEY, Kathryn. “Taxation of Electronic Commerce: State and Local Aspects”. En: GEORGETOWN UNIVERSITY LAW CENTER, *Materiales de Lectura: TAX.COM: A Study of Electronic Commerce*, Washington DC, USA. Primavera, 2001, pág. 64.
24. PRATT PERRY, Caroline. “Taxation in Cyberspace. A comparative analysis of the taxation of international transactions in E-commerce”. Elective research. LLM in taxation. Georgetown University Law Center, Washington DC, diciembre 2000.
25. PUTNAM, Michael, “States will drive Internet Commerce in South America”. En: *The Forrester Business Trade & Technology Report*. (9 de febrero de 1999).

26. RICCI, Jonathane M., “Electronic Commerce and Non Resident Aliens: The Internet Revenue Service versus International Cyberspace Transactions”, *6 Rich. J.L. & Tech.* 7 (1999).
27. SÁENZ RABANAL, María Julia y CHANG MILLA, Verónica. “El Impuesto General a las Ventas y el Comercio Electrónico”. Ponentes individuales. VI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: *El Derecho Tributario ante el desarrollo del Comercio Electrónico*. Lima, noviembre del 2000.
28. SCHAEFER, Barret. “International Taxation of Electronic Commerce Income: A proposal to utilize Software Agents for Source-Based Taxation”, *16 Computer & High Tech L.J.* 111 (1999).
29. SCOTT, Cordia. “EU approves Law imposing VAT on digital sales, despite US protests”. En: *Tax Notes International*, Vol. 25, N° 7, pág. 675. (18 de febrero del 2002).
30. SIEKER, Steven. “Taxation of Electronic Commerce in Hong Kong”. En: *Tax Notes International*, Vol. 23, N° 4, pág. 523 (23 de julio del 2001).
31. SPRAGUE, Gary D. “Highlights of clarification on the application of the Permanent Establishment definition in E-Commerce”. En: *Tax Notes International*, Vol. 25, N° 4, pág. 375. (28 de enero del 2002).

32. SPRAGUE, Gary D. "Attribution of profits to Permanent Establishments". En: *Tax Notes International*, Vol. 25, N° 5, pág. 629 (11 de febrero del 2002).
33. TADMORE, Niv. "Clicks vs. Bricks: The interaction between the OECD PE concept and web sites". En: *Tax Notes International*, Vol. 22, N° 15, 9 abril del 2001.
34. TANZI, Vito. "La Globalización y la acción de las Termitas Fiscales". En: *Análisis Tributario*, Vol. XIV N° 165, octubre 2001, pág. 24
35. THORPE, Kyrie E. "International taxation of electronic commerce: Is the Internet age rendering the concept of permanent establishment obsolete?" *11 Emory Int'l L.Rev.* 633 (1997)
36. VAN DER BRUGGEN, Edwin. "Permanent Establishment implications when furnishing consulting services under OECD and U.N. Model Treaties". En: *Tax Notes International*, Vol. 22, N° 21, pág. 2623 (21 de mayo del 2001).
37. WEITZ, Auri, "www. Foreign Corporations.com: The United States Taxation of International Business Transactions conducted over the Internet", *9 Fordham I.P. Media & Ent. L.J.* 1035 (1999).

REPORTES Y OTROS DOCUMENTOS

1. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. “Proposal for amending Regulation (ECC) N° 218/92 on administrative cooperation in the fields of indirect taxation (VAT) and Directive N° 77/388/EEC as regards the VAT arrangements applicable to certain services supplied by electronic mean. 7 de junio del 2000”.
2. DEPARTAMENTO DEL TESORO DE ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (USA). Oficina de Política Fiscal. “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce” (USA 1996).
3. ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (USA). REPORTE DEL DEPARTAMENTO DE COMERCIO “The Emerging Digital Economy II (1999).
4. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS DEL PERÚ. “Resultado de la Consulta Ciudadana: Los Convenios para evitar la doble tributación internacional y prevenir la evasión fiscal”, julio 2001, pág. 34.
5. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS DE ARGENTINA. “Segundo Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior. Anexo III. Informe del Subgrupo de Asuntos Tributarios”. Aprobado por Resolución N° 1248/99 del 19 de octubre de 1999.

6. OCDE. "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions". A Report by the Committee on Fiscal Affairs. Ottawa – Canadá, 8 de octubre de 1998.
7. OCDE – Comité de Asuntos Fiscales –TAG (Technical Advisory Group) "Tax Treaty Characterization on Issues arising from E-commerce". Report to Working Party N° 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs. Annex 2 (1 febrero 2001)
8. OCDE – Technical Advisory Group (TAG) on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits. "The Impact of the communications revolution on the application of place of effective management". Febrero 2001.
9. OCDE - Comité de Asuntos Fiscales – Grupo de Trabajo N° 1 – "Proposed clarification of the Commentary on Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention" (3 de marzo del 2000).
10. OCDE – Comité de Asuntos Fiscales. "Changes to the OECD Commentary on Article 5: Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce". (9 enero del 2001).

11. OCDE – Comité de Asuntos Fiscales. “Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishment” (8 de febrero del 2001).
12. OCDE – Technical Advisory Group. “Allocation of profits to a Permanent Establishment involved in E-Commerce transactions”. Febrero del 2001.
13. OCDE. “Electronic Commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers. An informal round table discussion between Business and Government”. Turku, Finlandia, 18 de noviembre de 1997.
14. OCDE. “Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions”. París, 2001.
15. VI JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO: “El Derecho Tributario ante el desarrollo del Comercio Electrónico”. Lima, noviembre del 2000.
16. XIV SEMINARIO REGIONAL DE POLÍTICA FISCAL Y TALLER SOBRE GOBIERNO ELECTRÓNICO EN AMÉRICA LATINA. Organizado por la Secretaría Ejecutiva de la CEPAL con el copatrocinio del Banco Mundial, el FMI y el BID, bajo los auspicios del Ministerio de Hacienda de Chile. Santiago de Chile, del 28 al 31 de enero del 2002.

ARTÍCULOS PERIODÍSTICOS Y REVISTAS

1. ANÁLISIS TRIBUTARIO. Vol. XIV N° 165, octubre del 2001, pág. 27.
2. Diario EL PERUANO, martes 14 de mayo del 2002, pág. 10.
3. Diario GESTIÓN, miércoles 10 de octubre del 2001, pág. VI, Sección Negocios.
4. Diario SÍNTESIS, jueves 23 de agosto del 2001, pág. 12, Sección Tecnología.
5. INTERNATIONAL TRADE FORUM REVIEW. “In Peru, Internet strengthens civil society best practice”. Septiembre 1 del 2000.
6. Revista TRIBUTEMOS. Abril del 2002. Institucional (“El Perú y el Gobierno Electrónico”).
7. THE WASHINGTON TIMES, jueves 1° de febrero del 2001, página B8.

SITIOS DE INTERNET

1. Economía Digital en los Estados Unidos de América
<http://www.ecommerce.gov/ede/chapter1.html>
2. Federal Networking Council (FNC)
(www.fnc.gov/Internet_res.html)
3. INLAND REVENUE AUTHORITY OF SINGAPORE.
<http://www.iras.gov.sg>.
4. OCDE: www.oecd.org

LEGISLACIÓN EXTRANJERA CITADA

1. CÓDIGO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA Y NORMAS REGLAMENTARIAS.
2. COLORADO – Colo. Rev. Determination 33 (1993).
3. CONNECTICUT – Conn. General Statutes. Title 12, chapter 219, Sales and Use Tax.

4. CONSOLIDATED LAWS OF NEW YORK, SALES AND COMPENSATING USE TAXES.
5. CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (USA).
6. DISTRICT OF COLUMBIA – D.C. Code Annotated. §§ 47-2001((n)(1)(n), 47-2002.
7. FLORIDA – Fla. Adm. Code § 12A-1.062.
8. IDAHO – Idaho Administrative Code §35.01.02.027.06.
9. INDIANA – Indiana Info. Bul. No. 8 (2/9/90).
10. LOUISIANA – La. Rev. Stat. §§ 47:302A, 47:301(16)(a), 47:301(16)(e).
11. STREAMLINED SALES TAX PROJECT. En <http://www.streamlinedsalestax.org>.
12. TEXAS – Tex. Tax Code §§ 151.051(a), 151.010.
13. VIRGINIA – Virginia Dep't of Tax'n P.D. 89-179, P.D. 97-405, P.D. 98-15.

JURISPRUDENCIA EXTRANJERA CITADA

1. Burger king Corp. v. Rudzewicz, 471 U.S. 462 (1985).
2. Continental Trading Inc. v. Commissioner, 265 F2d. 40, 43 (9th Cir.1959) certiorari denied, 361 U.S. 827 (1959).
3. Cummings v. Commissioner (1994 WL 388, 558. Conn. Super.Tax).
4. Geoffrey Inc. v. South Carolina Tax Comm'n, 437 S.E.ed. 13 (S.C. 1993).
5. Goldberg v. Sweet, 488 U.S. 252 (1989).
6. Linen Thread v. Commissioner, 14 T.C. 725, 736 (1950).
7. Oklahoma Tax commission v. Jefferson lines 115 S.Ct. 331 (1195).
8. Piedras Negras v. Commissioner, 43 B.T.A. 297 (1941).
9. Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992).
10. World-Wide Volkswagen Corp. v. Woodson, 444 U.S. 286 (1980).
11. Zippo Mfg. Co v. Zippo Dot Com Inc, 952 F.Supp 1119 (W.D.Pa.1997).

Sobre la Autora

Silvia María Muñoz Salgado finalizó estudios en la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas en la Universidad de Lima (1987-1992), en la que se graduó en el tercer lugar de la promoción 1992-II y ocupó el sexto lugar de la citada Facultad. Obtuvo el título profesional de abogada en agosto de 1993 con la sustentación de una tesis en materia laboral, en la que obtuvo la nota máxima (sobresaliente) con felicitación por la investigación realizada y su publicación.

Ingresó al IV Curso de Administración Tributaria en marzo de 1993. Desde entonces, se desempeñó como Jefe de la Sección de Reclamaciones de la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), de 1993 al 2000.

Ha realizado estudios de postgrado en Tributación en la Universidad de Lima (1996) y en la Universidad de Salamanca, España (en enero de 1999). Además, obtuvo la maestría en Tributación en la Universidad de Georgetown, Washington D.C., Estados Unidos de América (en mayo del 2001).

En la actualidad labora como Profesional Especializada de la Gerencia de Normas Tributarias de la Intendencia Nacional Jurídica de la SUNAT.

Impreso en los Talleres de

L'YUBITZ S.A.C.

General Varela 1719 - Breña

E-mail: lyubitz@amauta.rcp.net.pe

Telf.: 332-6936 / Telefax: 424-6283

Octubre del 2003

Information for Authors
JOURNAL OF
LAW, ECONOMICS & ORGANIZATION
Volume 19, Number 1, Winter 2003
OXFORD UNIVERSITY PRESS