

TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y COMERCIO ELECTRÓNICO: Aproximación a una grave problemática tributaria actual

Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro*

I. INTRODUCCIÓN

Es innegable que una revolución de grandes magnitudes afecta al mundo actualmente. Podría decirse que se trata de una revolución de mayor relevancia y consecuencias que las de las primeras dos revoluciones industriales que afectaron al planeta en siglos pasados. Se trata de la revolución del comercio electrónico en el ámbito del comercio internacional, lo cual implica una nueva forma o modo de realizar transacciones internacionales con las consecuencias económicas y sociales que ello conlleva. Es así que las formas clásicas de hacer negocios se verán profundamente afectadas, ya que cualquier persona con una computadora y el acceso correspondiente a Internet puede convertirse en un comerciante y acceder a clientes en todo el mundo. De esta manera, cualquier consumidor ubicado en cualquier punto del planeta tendrá acceso al referido comerciante y podrá adquirir bienes y/o servicios ofrecidos por éste. Surgirán entonces nuevas formas de hacer negocios así como nuevos tipos de relaciones, más cercanas aún, entre comerciante y cliente o consumidor ya que los clásicos intermediarios, como agentes o distribuidores, se volverán elementos o etapas innecesarias en el ciclo productivo. De la misma manera se podrán ofrecer nuevos tipos de productos o servicios y se desarrollarán por tanto nuevas formas de mercados. De acuerdo a los especialistas, se espera que en América Latina los usuarios de Internet asciendan a 34 millones para el año 2000, cifra que constituiría el doble de la tasa registrada en otras partes del mundo. Asimismo, las páginas *web* se triplicarán a 500 mil durante 1999, lo cual nos indica el importante papel que tomará este

Uno de los temas de mayor importancia -y de más difícil solución- hoy en día es el referente a la adaptación de los ordenamientos jurídicos a los vertiginosos adelantos tecnológicos surgidos en los últimos años y que han cambiado drásticamente el panorama del debido control jurídico sobre la actividad relevante de las personas.

En el presente artículo el autor realiza un detallado análisis de dicha problemática, vinculada a la tributación, área del Derecho que hoy en día se ve en serias dificultades, tanto teóricas como prácticas, para efectuar el control fiscal adecuado; al mismo tiempo, expone interesantes posibilidades de modernizar dicha área y adaptarla no sólo a los cambios de hoy, sino a los que vendrán en un futuro cada vez más cercano.

* Abogado, Doctor en Derecho por la Universidad de Navarra (España) y Catedrático de la Universidad del Pacífico

instrumento al momento de realizar negocios.¹ El Internet, pues, se ha convertido en la causa u origen de una tendencia revolucionaria en el comercio, cuyos efectos son aún difíciles de predecir.

Estas son, pues, algunas de las implicancias que está acarreado el comercio electrónico el día de hoy. Ante tales cambios, diversos organismos internacionales y Estados vienen efectuando reuniones y concertando estudios, trabajos, congresos internacionales e investigaciones a fin de poder llegar a un tratamiento uniforme, claro y efectivo en cuanto al tratamiento jurídico del comercio electrónico, especialmente en el ámbito tributario, que es el tema materia del presente trabajo.

Sin embargo, antes de entrar propiamente en la materia se hace necesario hacer referencia a algunos conceptos, a fin de poder ubicarnos y analizar mejor la problemática fiscal. Para ello tomaremos como referencia diversos documentos e informes emitidos, especialmente, por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos - OCDE, así como por otros organismos internacionales, regionales y nacionales de algunos Estados.²

II. ¿EN QUÉ CONSISTE EL COMERCIO ELECTRÓNICO?³

De acuerdo con la OCDE, el término comercio electrónico hace referencia generalmente a

¹ "El comercio electrónico crece en América Latina", información publicada en el diario "El Comercio", Sección B, página B3, de fecha 14 de abril de 1999, en donde se mencionan las declaraciones de Bill McAlister, vicepresidente de Ventas de Sistemas de IBM para América Latina, durante la conferencia organizada por IBM Equipo realizada en Miami. Señala el ejecutivo que en cuanto al movimiento que se espera registrar mediante el comercio electrónico a nivel global, las proyecciones establecen que se alcanzará alrededor de US\$600 mil millones de dólares en el año 2002, monto del cual la participación de América sería del 6%, es decir, aproximadamente US\$ 36 mil millones. Para que se tenga una idea de la importancia del comercio electrónico hoy en día, debemos mencionar que cualquier persona con acceso a Internet desde su computadora puede convertirse en un comerciante dentro de un mercado con más de 320 millones de potenciales consumidores repartido entre más de 200 países y sólo 13 países no están en Internet. Siguiendo a De Juan Ledesma, podemos afirmar que "dentro de este gigantesco centro comercial sin ubicación geográfica determinada y sin horarios de apertura o cierre se llevaron a cabo ventas por valor de 518 millones de dólares en 1996, y se estima que en el año 2005 el 20% del total de compras se realizará vía Internet" (DE JUAN LEDESMA, Alvaro. "Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional", Impuestos número 13, Madrid, Julio de 1998, p. 96).

² Para una mayor información recomendamos la lectura de los siguientes trabajos: VATTIER FUENZALIDA, Carlos. "En torno a los contratos electrónicos". En: Revista General de Legislación y Jurisprudencia, enero - febrero, Época III, número 1, Madrid, 1999, p. 75 y ss.; PARSONS, Edward. "E-Commerce: An introduction". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, octubre de 1998, p. 3; GRAHAM, David M. y HEISELMANN, Paul J. "Electronic Business - Managing tax in a changing world". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, octubre de 1998, p. 4; YOUNG, Conrad y Robert TSANG. "Taxing business on the Internet". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, octubre de 1998, p. 8; LAMBOOIJ, Machiel. "Rethinking corporate residence?". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, octubre de 1998, p. 11; MATTSON, Bob, Ned MAGUIRE, Harold ULLMAN y Michael PERKINS. "Characterisation and source of income". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, octubre de 1998, p. 16; ROSS, Graeme y James SELBY. "Beyond Ottawa: How should indirect tax evolve to meet the challenge of e-commerce?". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, octubre de 1998, p. 21; LURIE, Joseph y David PERRIN. "E-commerce - The need for draft guidelines from the OECD". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, octubre de 1998, p. 24; HORNER, Frances M. y Michael HARDY. "The OECD work on taxation and e-commerce". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, octubre de 1998, p. 26; HARDESTY, David E. "Internet - bases sales to the United States". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, octubre de 1998, p. 29; PORTNER, Rosemarie. "Characterisation of revenue from e-commerce in Germany". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, octubre de 1998, p. 34; PIERRE, Jean - Luc y Frederic SUBRA. "The application of French VAT in the framework of e-business transactions". En: "Tax Planning International. E-commerce", Introductory Issue, BNA, Londres, octubre de 1998, p. 40; JOY, Peter. "E-commerce Lawyers face the revolution". En: Commercial Lawyer, Issue 31, 1991, p. 72; RALPH, Oliver. "Changing world leaves permanent establishment standing". En: International Tax Review, Londres, febrero de 1999, p. 17; SANDERSON, Christine. "Taxing a borderless world". En: International Tax Review, Londres, diciembre - enero 1999, p. 35; CHALTON, Simon. "Internet and electronic trading". En: International Business Lawyer, Vol.26 número 4, Londres, abril de 1998, p. 151; MYRICK, Ronald E. y Robert C. PLOTKIN. "Patents, patent licensing and indemnification on the Internet". En: International Business Lawyer, Vol. 26 número 4, Londres, abril de 1998, p. 155; ROWE, Heather. "Electronic commerce and consumers". En: International Business Lawyer, Vol. 26, número 4, Londres, abril de 1998, p. 165; KANTER, Jane A. y Beth-Ann ROTH. "Marketing mutual funds on the Internet". En: International Business Lawyer, Vol.26 número 4, Londres, abril de 1998, p. 184; FRANCO, Oscar. "En el umbral de la ciber economía". En: El Comercio, Revista "Orientación Vocacional", número 41, del 4 de marzo de 1999, p. 36; OECD. "OECD Ministerial meeting - Tax Issues", OECD Comunique. En: Tax Planning - International Review, Vol.24 número 7, julio de 1997, p. 18; MEYER - HAUSER, Bernhard F. "Consumer Transactions in Cyberspace: On - Line Contracting". En: International Bar Association, International Sales Quarterly, número 21, junio de 1997, p. 5; PORTNER, Rosemarie. "Transfer Pricing - Internet Transactions". En: Tax Planning - International Review, Vol. 25 número 5, mayo de 1998, p. 28; MORGAN, John, David GRAHAM, Zafar PATEL y Christine SANDERSON. "Don't be afraid of the Internet". En: International Tax Review, noviembre de 1997, p. 19; CASTILLO FREYRE, Mario. "Las doctrinas tradicionales frente a la contratación computarizada", Biblioteca de Derecho Contemporáneo, Vol.3, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1996.

³ A fin de comprender mejor los términos utilizados en el presente trabajo, pasaremos a definir algunos conceptos. Siguiendo a De Juan Ledesma, entenderemos por "Internet" al conjunto de millones de computadoras interconectadas entre sí, de esta manera, "el uso del lenguaje o protocolo llamado TCP/IP (Transmission Control Protocol/Internet Protocol) es lo que permite que esta inmensa 'telaraña' pueda comunicarse con independencia de las diferencias que existen entre los diversos sistemas informáticos. El Internet, que, como ya se ha

transacciones comerciales, efectuadas tanto por personas naturales como por personas jurídicas, basadas en el procesamiento y transmisión digitalizada de información, lo cual incluye textos, sonido e imágenes visuales, y son realizadas mediante diversos sistemas como son los *open networks* (caso del Internet) o mediante sistemas *closed network* (caso del AOL o el Minitel).⁴

De otro lado, es pertinente citar la doctrina Argentina que con mucha claridad define al comercio electrónico como el "conjunto de transacciones comerciales y financieras realizadas por medios electrónicos. Esto es, el procesamiento y la transmisión electrónica de datos, incluyendo texto, sonido e imagen". La misma doctrina considera al comercio electrónico, en un concepto más amplio, como aquel "sistema global que, utilizando redes informáticas y en particular Internet, permite la creación de un mercado electrónico (es decir operado por computadoras y a distancia de todo tipo de productos, servicios, tecnologías y bienes, y que incluye todas las operaciones necesarias para concretar operaciones de compra y venta, incluyendo

matching, negociación, información de referencia comercial, intercambio de documentos, acceso a la información de servicios de apoyo (aranceles, seguros, transportes, etc.) el *banking* de apoyo, y todo en condiciones de seguridad y confidencialidad necesarios".⁵ De allí que el comercio electrónico no se encuentre limitado al ámbito del Internet, aunque hoy constituya el medio más dinámico.

III. MODALIDADES

Como modalidades o clases de comercio electrónico podemos señalar el denominado comercio electrónico "indirecto", el cual consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan luego ser enviados físicamente, utilizando para ello los canales o vías tradicionales de distribución. Tal es el caso, por ejemplo, de la compra de libros, vinos, computadoras, etc.

De otro lado tenemos el comercio electrónico "directo", en donde tanto el pedido como el pago y el envío de los bienes intangibles o tangibles y/o servicios inclusive, se producen "on-line", como es

dicho, no consta de un ordenador central o cualquier otra localización física, utiliza cientos de miles de ordenadores (*routers*) a modo de vía para transferir los datos a su destino final". El WWW (*World Wide Web* o Red) (...) es un subsistema de Internet. La red es un sistema multimedia que combina texto, imágenes, vídeo y audio en lugar de sólo texto. También se utilizan los hipertextos (*hypertext*), que permiten a los usuarios acceder a documentos inter-relacionados a través de referencias (*links*) que aparecen en determinado documento (...). El conjunto de documentos colocados en la Red por una empresa o un particular se denomina 'sitio web' (*web site*) o 'página web' (*web page* o *home page*). Usuarios de todo el mundo pueden acceder a uno de estos emplazamientos web a través de una dirección en Internet (*domain - name*). Las empresas normalmente pagan a un proveedor de Internet (*Internet service provider* o ISPs) para que mantenga dicho 'sitio web' en un computador central denominado servidor (*server*) que normalmente coloca varios puntos de accesos estratégicos, ya sean servidores - espejo (*mirror servers*) y/o POPs (*Post Office Protocol* o *Points of Presence*) con el fin de que la conexión se pueda realizar en la localidad del usuario mediante llamada local. La localización geográfica del servidor es irrelevante puesto que puede accederse al mismo desde cualquier punto del planeta por medio de un *modem*. Muchos de los productos que pueden adquirirse en la Red (...) pueden ser enviados al consumidor en formato electrónico (digitalizado) a través de la propia Red."

DE JUAN LEDESMA, Alvaro. Op. Cit. p. 97.

⁴ *Electronic Commerce, Policy Brief* 1-1997. En: http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm. Véanse también los siguientes trabajos publicados por la OCDE:

- "Business-to-consumer electronic commerce: survey of status and issues". En: <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/gd97219.htm>
- "Measuring electronic commerce: international trade in software". En: <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/sw.trade.htm>
- "Implementing the OECD privacy guidelines in the electronic environment: focus on the Internet". En: <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/secur/prod/reg97-6e.htm>
- "Measuring electronic commerce". En: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/e_97-185.htm
- "Dismantling the barriers to electronic commerce". En: <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/turkuftin.htm>
- "Payment for goods and services on the information superhighway: reproduction rights and remuneration in the electronic marketplace". En: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/e_96-137.htm
- "Information infrastructure convergence and pricing: the Internet". En: http://www.oecd.org/dsti/sti/it/cm/prod/e_96-73.htm
- "The year 2000 problem: impacts and actions". En: <http://www.oecd.org/puma/gvrnance/it/index.htm>
- "The Internet in twenty years: cyberspace, the next frontier?". En: <http://www.oecd.org/sge/au/highligh.htm>

⁵ Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. "Primer Informe de Progreso del Grupo de Trabajo sobre Comercio Electrónico y Comercio Exterior". Buenos Aires, setiembre de 1998, p. 6. El referido informe menciona que el comercio electrónico hoy en día, "incluye una amplia gama de aplicaciones en el ámbito del videotexto, la compra electrónica, el entorno *off-line* (ventas por catálogo a través de CD-ROM), el intercambio electrónico de datos (EDI), etc. A través de estos medios se llevan a cabo una serie de actividades entre las que podemos citar el envío *on-line* de contenidos digitales, la transferencia electrónica de fondos, el comercio electrónico de acciones y opciones comerciales, compras gubernamentales, marketing directo, servicios post-venta, por sólo mencionar algunas". Véase también: "Proposal for an European Parliament and council directive on certain legal aspects of electronic commerce in the internal market", presentado por la Comisión (Unión Europea), texto no oficial del 18 de noviembre de 1998; Comité Conjunto de Exportación del Alca del Sector Público - Privado sobre el Comercio Electrónico: Borrador de propuesta por el Comité tripartito, Compendio sobre el "Marco Legal y Regulador Pertinente a la Operación del Comercio Electrónico en Países del Hemisferio Occidental", FTAA.com/inf/09 del 8 de enero de 1999.

el caso de transacciones u operaciones vinculadas con viajes, venta de boletos (teatros, conciertos, etc.), software, toda la rama de entretenimientos (música, juegos, apuestas), servicio de banca, ventas de inmuebles, asesoría legal, consejos de salud, temas de educación y servicios por parte del Gobierno.

IV. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS

Dentro de las características más destacables del comercio electrónico podemos mencionar brevemente las siguientes:

- a) Las operaciones son realizadas por vía electrónica o digital;
- b) Se prescinde del lugar donde se encuentran las partes, esto es, no interesa el lugar de residencia o domicilio de los usuarios o partes al momento en que comercian o concluyen el negocio. Los agentes pueden domiciliar en el país o en el extranjero;
- c) En el caso del comercio electrónico directo, la importación del bien no pasa por las aduanas correspondientes;
- d) Se reducen o, en todo caso, desaparecen radicalmente los intermediarios (agentes, comisionistas, etc.) lo cual implica reducción de costos (comisiones, márgenes, etc.); y
- e) Se efectúan con mucha más rapidez y simplicidad las transacciones comerciales.⁶ Efectivamente, el que ofrece un bien o servicio accede con relativa facilidad a un mercado mundial con infinitas posibilidades. No se hace tan necesario mantener un stock físico de bienes o una tienda por ejemplo. El inventario puede ser manejado con más flexibilidad y eficiencia. Así mismo, el ahorro en costos laborales es significativo. Así tenemos que, por ejemplo, el comprar un software por Internet puede costar entre US\$0.20 y US\$0.50 por transacción, al lado de US\$5 si la compra se hace por teléfono o US\$15 por un medio más tradicional.

Cualquiera, pues, que tenga acceso a Internet tiene acceso al comercio electrónico. Puede decirse que el éxito y la expansión del comercio electrónico

depende de la rápida y fácil transmisión de información a bajo costo. Sin embargo, debemos mencionar que aún al día de hoy, el equipo necesario para obtener dicho acceso sigue significando un cierto costo para la mayoría de las personas, lo cual implica una barrera al libre acceso de todos los potenciales usuarios interesados. Asimismo, todavía pueden observarse en diversos países la existencia de medidas o estructuras regulatorias o de control, las cuales limitan a los proveedores el acceso al mercado, aunque estas limitaciones están cambiando poco a poco con la liberalización de las telecomunicaciones.⁷

V. ALGUNOS PROBLEMAS GENERADOS POR EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Pese a las grandes facilidades y alcances que ofrece el comercio electrónico existen diversas problemáticas que surgen como consecuencia de ello. Mencionaremos las más importantes para, a continuación, pasar a analizar la problemática tributaria que es la que nos interesa para los efectos del presente trabajo:

- a) Definitivamente, el desarrollo del comercio electrónico dará origen a grandes beneficios económicos en general. Sin embargo, también constituirá causa de desempleo en las estructuras tradicionales de distribución de bienes, así como en los sistemas de ventas al por menor. En todo caso, como indica la OCDE, la experiencia demuestra que los cambios en la tecnología crearán nuevas y mejores fuentes de trabajo. Es así que el comercio electrónico se encuentra originando un alto nivel de calidad en los trabajos relacionados con sistemas de computación y comunicaciones, lo cual desarrollará un mercado global digital.
- b) Desde un punto de vista empresarial, el costo de hacer negocios utilizando el comercio electrónico es significativamente más bajo si uno lo compara con los costos de utilización de las formas tradicionales. De allí la facilidad de acercamiento de compradores y vendedores mediante el comercio electrónico, lo cual es significativo.
- c) En cuanto a la seguridad de este medio de hacer negocios, debemos mencionar que, efectivamente, existe un riesgo al encontrarse expuestos, tanto el

⁶ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS. Op. Cit. p. 7. Es interesante mencionar que respecto de la *world wide web*, se distinguen claramente cuatro planos: las relaciones empresa - consumidor; relaciones entre empresas; relaciones Estado - empresas; y relaciones Estado - consumidores.

⁷ Las comunicaciones por Internet son generalmente establecidas a través de sistemas telefónicos, los cuales fueron construidos y diseñados para la transmisión de la voz humana más no para la transmisión de data (información). De allí que el sistema deba ser nuevamente desarrollado. Hoy en día la mayoría de usuarios toman conexión con la red mediante el uso de una línea telefónica *standard*, lo cual origina que en muchos casos más del 60% del costo telefónico se deba al uso del Internet.

sistema como la data, al acceso y al uso no autorizado del sistema; a la posible existencia de apropiaciones ilícitas; a la posibilidad de alteraciones o destrucciones de la data e inclusive del mismo sistema; a la violación de la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información, entre otras amenazas.

d) La confiabilidad de la información obtenida puede también ser materia de riesgos. De allí que sea necesaria la creación de diversos mecanismos de verificación de la información obtenida (caso de información sobre comerciantes, clientes y contratos realizados) o la verificación ante algún organismo gubernamental (Registros Públicos, por ejemplo) en el sentido que se confirme la existencia de la persona con la cual estoy contratando así como la vigencia de sus poderes o facultades para contratar a nombre de una empresa determinada. Asimismo, en el caso de un vendedor, éste deseará tener más información acerca de su comprador, incluyendo su capacidad de pago.

e) Dificultad respecto a la promoción de tecnologías que provean de seguridad y privacidad en la información. En ese sentido, es importante desarrollar métodos de protección al consumidor en cuanto al uso, por ejemplo, de sus tarjetas de crédito. Se persigue controlar las conductas fraudulentas o erradas así como el fácil acceso a material de contenido ilegal o perjudicial. También será importante crear mecanismos de solución de las posibles controversias.

VI. PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA

Con respecto a la problemática tributaria, tema central de nuestro trabajo, debemos mencionar, en primer lugar, que desde los inicios de la historia de la tributación las reglas aplicables en materia jurisdiccional tributaria se han fundamentado en conceptos que implican una presencia física en un lugar geográfico determinado como, por ejemplo, el lugar de suministro de bienes o servicios, o el lugar de residencia del contribuyente, o el lugar de utilización de un bien o servicio. En vista de que para el comercio electrónico no es imprescindible la existencia de un lugar físico, es dificultoso para las administraciones tributarias y para los Estados, determinar unos derechos de jurisdicción a fin de gravar las operaciones efectuadas mediante este medio, lo que en los tributos al consumo, por ejemplo, puede generar doble imposición o simplemente que la operación no sea gravada.

En segundo lugar, la disponibilidad, fiabilidad o seguridad de los registros comerciales o contables

generados por el comercio electrónico, incluyendo aquellos registros generados por pagos utilizando la vía electrónica, son materia de preocupación para las autoridades tributarias en general, en cuanto a establecer si la tributación y las cifras registradas son las correctas.

En tercer lugar, muchas formas de tributación y tasas son aplicadas sobre bienes físicos. La habilidad, en el comercio electrónico para crear sustitutos electrónicos, como por ejemplo, libros electrónicos, genera problemas y nuevos retos para la cobranza de determinados tributos, de acuerdo a la clase de bienes físicos que correspondan. La habilidad, mediante el uso de diversos canales de distribución, para evitar alguno o todos los mecanismos clásicos de control entre productor y consumidor, acarrea serios problemas a efectos de cobrar los tributos debidos, especialmente la cobranza de tributos utilizando el sistema de retención.

En todo caso, el uso de tecnologías sofisticadas en el comercio electrónico, como sería el caso de Intranets, por empresas multinacionales y grupos de empresas, origina el aumento de la utilización de precios de transferencia entre éstas, lo cual dificulta la debida tributación.

Desde hace ya algún tiempo, ante el creciente desarrollo de transacciones comerciales por medios electrónicos, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico) se encuentra activamente trabajando en el tema materia del presente trabajo, por lo que ha comenzado a desarrollar un proyecto de "Condiciones Tributarias Marco" (CTM), así como un "Programa de Trabajo" cuyo objetivo consiste en establecer las pautas o principales reglas tributarias a fin de regular el comercio por medios electrónicos.

Las CTM fueron adoptadas por el Comité en el mes de junio de 1998 y fueron aceptadas por los Ministros en la Conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico celebrada en Ottawa en octubre del mismo año. La conclusión principal a la que se llegó en el mencionado Congreso fue que los principios tributarios que guían a los gobiernos, en relación con el comercio convencional, deberán también servir de guía respecto al comercio electrónico. El Comité considera que en la actual etapa de desarrollo tecnológico y comercial, los principios tributarios existentes pueden aplicarse a las Condiciones Marco.

Las CTM para el comercio por medios electrónicos incluye cuatro áreas en especial:

- a) Reglas de tributación internacional;
- b) Tributos que gravan el consumo;
- c) Administración Tributaria; y
- d) Servicio al Contribuyente.

En cuanto a las reglas de tributación internacional, especialmente en el área de los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI), las CTM establecen que mientras las reglas del Derecho Internacional vigentes sean aplicables al comercio electrónico, tan sólo algunas precisiones deberán ser efectuadas a fin de determinar cómo estas reglas, en especial las del Modelo de CDI de la OCDE, pueden ser aplicadas.

Respecto al área de tributos al consumo, las CTM establecen que la tributación deberá darse en la jurisdicción en donde el consumo es realizado y que el suministro de productos digitalizados no debe ser tratado como suministro de bienes.

En cuanto al área de la Administración Tributaria, los requerimientos de información así como los procedimientos de cobranza de tributos a desarrollar deberán ser neutrales y justos, de tal manera que el nivel o *standard* sea comparable a los requerimientos aplicables al comercio tradicional, con las diferencias que sean necesarias a fin de aplicar los requerimientos. Por último, existen diversas opciones a fin de utilizar las nuevas tecnologías y mejorar el servicio al contribuyente.

De otro lado, con respecto al “Programa de Trabajo” del Comité, se incluye, entre otros temas, las siguientes cuestiones:

- a) Si un sitio web o un Servidor puede constituir un establecimiento permanente, dando lugar a una jurisdicción tributaria en un Estado determinado;⁸
- b) Si los pagos efectuados por productos digitalizados pueden ser tratados bajo las reglas de un CDI;
- c) En relación con los tributos al consumo, se debe obtener un consenso en cuanto a la definición del lugar de consumo y en cuanto a definiciones internacionales comparables de servicios y propiedad intangible; y
- d) Analizar la posibilidad de adoptar un sistema de identificación convencional y los requisitos de información internacional compatible.

Como mencionáramos anteriormente, se puede decir que el desarrollo del comercio electrónico ha revolucionado la forma de hacer negocios ya que no se hace necesaria la presencia física de las partes. Sin embargo, los principios de Derecho Tributario Internacional se fundamentan en conceptos basados en la “presencia física” para los impuestos directos o criterios como el de “lugar del establecimiento” para impuestos indirectos. Adicionalmente, debemos indicar que el desarrollo del comercio electrónico también ha originado una especie de banca paralela y sistemas de pago fuera de los canales convencionales bancarios. Ello lamentablemente conlleva, a su vez, el desarrollo de nuevos mecanismos de elusión y evasión fiscal y problemas para la Administración Tributaria. De allí la importancia y urgente necesidad de analizar la problemática que el tema en cuestión representa a fin de asegurar que los sistemas de tributación y de recaudación tributaria no entren en crisis.

Es así que a partir de junio de 1996, la OCDE comienza a examinar diversos aspectos con el único objetivo de alcanzar un consenso internacional en cuanto a los principios generales aplicables a la tributación internacional. A continuación tenemos algunas de las cuestiones más destacadas a tratar y resolver por la OCDE originadas por la problemática del comercio electrónico:

1) Problemas tributarios relacionadas con el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición elaborado por la OCDE

Diversos problemas se han presentado a raíz del desarrollo y cada vez mayor utilización del comercio electrónico, que afectan la aplicación de convenios para evitar la doble imposición negociados y firmados sobre la base del Modelo OCDE por diversos países. Los principios tributarios más afectados o cuestionados, plasmados en los convenios firmados sobre la base del Modelo OCDE, serían los siguientes:

- a) El criterio tradicional de “fuente”, se encuentra fundamentalmente ligado a la relación o conexión existente entre la realización de una actividad económica en una ubicación o espacio geográfico determinado. El desarrollo del comercio electrónico obliga a revisar la validez y utilidad de este principio o criterio de conexión.

⁸ Respecto al concepto y tratamiento tributario del establecimiento permanente, véase: GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, Alfredo. “Derecho tributario internacional: los establecimientos permanentes”, Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, octubre de 1995.

b) Del mismo modo, el criterio tradicional de "residencia" (criterio de "domicilio" en nuestra legislación tributaria peruana), se encuentra basado en criterios de presencia física, relaciones personales y económicas entre las personas, lugar de constitución de una empresa o la sede de la casa central o matriz, o el lugar de control efectivo de la empresa. Este criterio debe ser revisado.

c) El comercio electrónico posibilita la realización de actividades y negocios sin necesidad de crear un establecimiento permanente en otro Estado. ¿Cómo deberá conceptuarse al establecimiento permanente a fin de adaptarse a las nuevas formas de hacer negocios como es el uso del comercio electrónico? ¿Puede acaso un Servidor o una página Web ser considerado un establecimiento permanente? ¿Estas alternativas se encuentran incluidas dentro del concepto actualmente utilizado de establecimiento permanente?

d) La transferencia de tecnología vía Internet es susceptible de generar renta que debe ser gravada en una determinada jurisdicción. Sin embargo, el problema radica en el tratamiento que debe dársele a dicha renta generada, esto es, si debe tratarse como beneficios empresariales o como regalías.

Como se puede apreciar, podemos darnos cuenta de los problemas planteados que, en palabras del especialista español Jesús López Tello, puede afirmarse que "la revolución de las comunicaciones ha abierto nuevas posibilidades para mejorar la eficiencia de las administraciones fiscales, pero al mismo tiempo también las nuevas tecnologías descubren probabilidades antes insospechadas de evasión fiscal. El desafío de las administraciones fiscales del siglo XXI consistirá en beneficiarse de las potenciales ventajas que de cara a la recaudación de los tributos presenta la red y simultáneamente proteger las bases imponibles de cada país sin que tal protección suponga el estrangulamiento del desarrollo de esas nuevas tecnologías. En tal sentido, la primera aproximación a las implicaciones impositivas del comercio electrónico a través del Internet debe consistir en examinar en qué medida los conceptos clásicamente aplicados para someter

a imposición el comercio internacional pueden ser aplicados al comercio desarrollado a través de la red".⁹

Efectivamente, los conceptos clásicamente aplicados para someter a imposición el comercio internacional utilizados por el Derecho Tributario Internacional, de acuerdo con el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición elaborado por la OCDE, son que solamente se puede gravar al no residente cuando éste opere en un Estado por medio de un establecimiento permanente, ya que se admite actualmente que la empresa de un Estado sólo puede estimarse que participa verdaderamente en la vida económica del otro Estado, con vinculación suficientemente sólida como para estar sometida a su jurisdicción tributaria, si tiene en él un establecimiento permanente. De esta manera, en el caso de existencia de otras rentas que no provengan de la propia actividad del establecimiento permanente, de acuerdo con las normas del Modelo OCDE, no deberían ser gravadas por el Estado en el cual reside dicho establecimiento. Este principio de residencia es completamente opuesto al de fuente, principio en virtud del cual el Estado con derecho a gravar la renta es aquel Estado en donde se origina o tiene su fuente dicha renta. De allí que cuando una empresa ejerce una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en el otro Estado, este Estado puede gravar los beneficios de la empresa sólo en la medida en que sean imputables a dicho establecimiento. Se reconoce pues la potestad tributaria del Estado de la fuente, esto es, del Estado en donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente, pero limita dicha potestad sólo en la medida en que los beneficios sean imputables al establecimiento permanente. De allí la importancia de determinar la existencia o no de un establecimiento permanente y de la aplicación del criterio de residencia o fuente.¹⁰

De otro lado, debemos mencionar brevemente que, en armonía con el Modelo OCDE y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por los diversos Estados a la fecha, debe entenderse por establecimiento permanente a "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo

⁹ LOPEZ TELLO, Jesús. "Problemática jurídica de la contratación en Internet", Ponencia desarrollada en el "Curso Especializado de Derecho Informático y de las Telecomunicaciones", organizado por el Grupo Recoletos en Madrid el 18 de febrero de 1999, p. 1.

¹⁰ Como bien señala Lopez Tello, "la mayoría, por no decir la práctica totalidad, de los Estados determinan la aplicación espacial de sus normas tributarias combinando criterios personales y territoriales. Aparecen así conceptos de "Estado Residencia", que grava en función del criterio de residencia de quien obtiene la renta, y de "Estado Fuente", que grava en función de la adscripción territorial de la fuente de la renta. Cuando dos Estados someten a tributación una renta obtenida por el mismo sujeto, el uno por la residencia del sujeto y el otro porque la fuente de donde procede la renta se encuentra en su territorio, nos encontramos ante el fenómeno de la doble imposición jurídica internacional (...) el reparto de la potestad tributaria en la imposición internacional sobre los beneficios empresariales gira así en torno al concepto de establecimiento permanente". LOPEZ TELLO, Jesús. Op.Cit. p. 2.

o parte de su actividad". Como se puede apreciar de esta breve definición, existen elementos que caracterizan a un establecimiento permanente como es la existencia de un lugar de negocios; dicho lugar ha de ser fijo; las actividades de la empresa no residente deben de efectuarse en esa instalación fija de negocios, etc. Como ejemplos típicos de establecimientos permanentes tenemos, entre otros, las sedes de dirección, oficinas, sucursales, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, las canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales; las obras de construcción, instalación y montaje; así como los agentes con estatuto dependiente. Como excepciones tenemos las actividades con carácter auxiliar o preparatorio; los agentes con estatuto independiente y las filiales.

De allí que podamos decir, siguiendo a López Tello en relación con la importancia del establecimiento permanente, que "si dicho concepto quedare vacío de contenido aplicado al comercio electrónico, los Estados que usualmente son "fuente" de rentas de gran valor añadido en el tráfico internacional (consumidores de los productos y servicios avanzados y sin residencia en su territorio de matrices de grupos transnacionales) podrían verse tentados en el futuro a romper el consenso internacional hoy imperante en el gravamen de beneficios empresariales".¹¹

Las reglas anteriormente mencionadas, de acuerdo con el Modelo OCDE, exigen pues dos condiciones para que el país de la fuente pueda gravar los beneficios empresariales de una empresa no residente. En primer lugar, que dicha empresa no residente realice su actividad en el país en cuestión; y en segundo lugar, que lo haga mediante un establecimiento permanente. Es pertinente aquí hacer referencia a una sentencia de un Tribunal alemán, la cual ha extendido la definición de establecimiento permanente hasta extremos nunca imaginados. La aplicación de dicha sentencia a la problemática creada por el uso del comercio electrónico y el Internet ya está siendo analizada por los especialistas.

La jurisprudencia mencionada es la Sentencia de la Corte Federal alemana (*Bundesfinanzhof*) del 30 de

octubre de 1996.¹² La problemática planteada en dicha sentencia consistía en determinar si un oleoducto que transcurría bajo territorio alemán y que pertenecía a una empresa holandesa, podía ser considerado como un establecimiento permanente para efectos del Impuesto al Patrimonio Neto Empresarial y a efectos del Convenio para evitar la Doble Imposición firmado entre Alemania y Holanda el 15 de junio de 1959. La empresa holandesa poseía dos estaciones de bombeo ubicadas en territorio alemán las cuales operaban automáticamente y no se precisaba de personal permanente para su funcionamiento. Pasado un tiempo, dichas estaciones fueron cerradas consiguiéndose la presión necesaria con una única estación de bombeo ubicada en Holanda. Esta estación funcionaba también automáticamente por medio de un sistema informático controlado por una computadora. El único personal que utilizaba la empresa holandesa era el personal estable que trabajaba en Holanda y cualquier operación de mantenimiento o reparación en Alemania se efectuaba por empresas subcontratadas.

La Corte Federal consideró la existencia de un establecimiento permanente en Alemania a efectos del impuesto sobre el patrimonio en cuestión y respecto al Convenio de Doble Imposición. Debemos mencionar que tal decisión se llevó a cabo teniendo en cuenta la existencia de dos sentencias precedentes que trataban sobre máquinas automáticas y la posibilidad de ser consideradas como un establecimiento permanente.¹³ Es pues interesante tener en cuenta esta jurisprudencia como un antecedente curioso de lo que puede llegar a considerarse un establecimiento permanente. En nuestra opinión, el concepto de establecimiento permanente determinado de acuerdo al Modelo OCDE es mucho más complejo que un simple cable extendido en un territorio determinado, ya sea éste un cable submarino, telefónico o un cable extendido a fin de proveer el servicio de Internet. De allí que opinemos que este criterio difícilmente sería aplicable para determinar la existencia o no de un establecimiento permanente. Sin embargo, no deja de ser interesante este antecedente. En todo caso, "en el hipotético caso de producirse efectivamente tal tributación, al proveedor del servicio de Internet le basta, como ya se ha mencionado, con establecer

¹¹ Ibid. p. 2.

¹² Véase: LAMPE, Marc. "Broadening the Definition of a Permanent Establishment: The Pipeline Decision", *European Taxation*, febrero de 1998.

¹³ La primera sentencia es la I.R.226/75, BST B1 II 1977, la cual juzgaba un caso similar respecto a una tubería, y la segunda es una Sentencia del Tribunal sobre lo Penal (*Bundesgerichtshof*) del 24 de octubre de 1988 (3 STR 533/87) que juzgaba un caso de evasión fiscal y estableció que la actividad empresarial debe realizarse "en" el establecimiento permanente para su consideración como tal (Citado por: DE JUAN LEDESMA, Alvaro. Op. Cit. p.105).

su servidor fuera del territorio de Alemania para evitar la doble tributación, por serle indiferente la ubicación geográfica del mismo”.¹⁴

En los Estados Unidos, el tema del comercio electrónico y la problemática que éste genera en el ámbito fiscal, ha conducido a que el Departamento del Tesoro a finales de 1996, “y ante las dificultades o incongruencias interpretativas que pudieren derivarse de aplicar al comercio electrónico los principios generales de tributación internacional adoptados por su Código Tributario (*Internal Revenue Code* de 1986, IRC)”,¹⁵ publique un estudio sobre las reglas o pasos que el sistema federal tributario de dicho país deberá adoptar en relación con el comercio electrónico como medio de hacer comercio. De acuerdo con el mencionado Informe,¹⁶ el principal problema consiste en determinar si una entidad tiene presencia suficiente en Estados Unidos como para que se consideren sus ingresos gravados con tributos estadounidenses y no así, si una entidad se dedica o no a realizar negocios o actividades comerciales en dicho país.

Se determinó que si una empresa ubicada fuera de territorio de los Estados Unidos, se dedica a ofertar sus productos en dicho territorio a través de publicidad y efectúa envíos a los clientes enviando mercadería a los Estados Unidos por correo, se

considera que dicha empresa no tiene presencia suficiente a efectos tributarios al no tener la empresa la suficiente presencia “física” en Estado Unidos. En el caso de “Piedras Negras Broadcasting Co. v. Commissioner”,¹⁷ ocurrido hace más de cincuenta años y señalado como precedente obligatorio para aquellos casos que han empezado a suscitarse por el comercio electrónico, una empresa mexicana ubicada cerca a la frontera norteamericana poseía una emisora de radio cuya programación iba destinada en un 90% a sus radioyentes del otro lado de la frontera, esto es, en Estados Unidos. Por este motivo, el 95% de sus anuncios publicitarios estaban dirigidos y preparados para el público norteamericano, constituyendo éstos la gran mayoría de los consumidores de los productos publicitados. Pese a la intensa actividad que esta empresa mexicana realizaba en territorio estadounidense, los tribunales de Estados Unidos consideraron que no existía suficiente presencia o entidad “física” de esta empresa en el referido Estado como para que se encuentre sujeta a tributación norteamericana. Debemos mencionar así mismo, que aquellos que propugnan un Internet libre de impuestos utilizan como “caballito de batalla” esta jurisprudencia.¹⁸ Sin embargo, no podemos negar que el comercio electrónico permite realizar una gran actividad comercial en otros Estados sin tener que poseer una base física de negocios en esos otros Estados.¹⁹

¹⁴ DE JUAN LEDESMA, Alvaro. Op. Cit. p. 105. Menciona el citado autor una jurisprudencia pertinente a nuestro tema. Señala De Juan que “es interesante a la determinación de un establecimiento permanente en el sentido de la VI Directiva del 17 de mayo de 1977, la Sentencia *Günter Berkholz* del 6 de junio de 1985, del TJCE de Luxemburgo (Caso 168/84), en un caso relativo a la explotación de unas máquinas ‘tragaperras’ a bordo de un ferry que cubría la ruta entre Alemania y Dinamarca, en que se estableció que dicha explotación no puede calificarse de establecimiento permanente en el sentido del artículo 9.1 de la VI Directiva si no existe una presencia permanente de medios humanos y técnicos necesarios para la prestación del servicio y la prestación no se encuentra suficientemente vinculada con el lugar de la actividad económica del prestatario. Si trasladamos esta resolución al ámbito del Internet, un servidor no constituiría un establecimiento permanente, puesto que normalmente no se tienen empleados o agentes que se encuentren presentes en el lugar donde se encuentra el mismo. Téngase en cuenta que un servidor puede encontrarse en un edificio, pero también en el ordenador portátil de una persona que cambia constantemente de sitio. Incluso es posible que se cambie el ‘sitio web’ electrónicamente a otro servidor sin necesidad de trasladar los servidores”. Ibid. p. 106.

¹⁵ Ibid. p. 99.

¹⁶ Véase O'DONNELL, Thomas y Paul A. DISANGRO. “*United States Tax Policy on Electronic Commerce*”, Intertax, Volumen 25, número 12. También véase: “*Selected Tax Policy implications of Global Electronic Commerce*”, Department of the Treasury, Office of Tax Policy, Washington D.C., 21 noviembre 1996. [Http://www.jya.com/taxpolicy.htm](http://www.jya.com/taxpolicy.htm).

¹⁷ *Board of Tax Appeals* (BTA 297/1941).

¹⁸ Recientemente en Estados Unidos, una comisión de 19 expertos en informática y comercio de ese país han iniciado la discusión respecto a la posibilidad de gravar con impuestos las ventas a través de Internet, ventas que suponen cerca de 200.000 millones de dólares al año. De otro lado, los comerciantes norteamericanos que utilizan la red temen que si se grava con tasas las ventas, se produzca un brusco descenso del 30% y se frene esta nueva modalidad de comercio sin fronteras, la cual se encuentra estimulando actualmente la economía norteamericana. La referida polémica de los impuestos ha venido a sumarse a una larga lista de controversias que sacuden a la red informática: privacidad cuestionada, violencia y pornografía, ludópatas arruinados, páginas que enseñan a fabricar bombas o virus electrónicos son algunos de esos problemas. La mencionada comisión tiene de tiempo hasta el mes de octubre del 2001, cuando expire la moratoria federal sobre las nuevas tasas para el comercio electrónico. Cabe mencionar que el comercio en Internet alcanzó los US\$ 167 millones de dólares en América Latina durante 1998, un alza del 361% en comparación con 1997, según un informe de IDC, empresa de análisis del sector. Para el presente año 1999, la empresa pronostica un crecimiento más moderado del 175% debido a la crisis económica de la región (*Diario “El Comercio”* del 22 y 23 de junio de 1999, Sección Economía, Lima, p. B16).

¹⁹ Cabe mencionar que en opinión de los especialistas norteamericanos, y del propio Informe del Tesoro mencionado, la utilización de cables telefónicos o de fibra óptica, como generalmente se viene utilizando en Internet, tampoco constituyen elementos suficientes como para determinar una opinión diferente a la jurisprudencia citada de “Piedras Negras”. Podemos concluir, de acuerdo con De Juan, que

En cuanto al concepto de establecimiento permanente,²⁰ el punto en cuestión radica en determinar si un servidor (*server*) o la página o sitio web de un vendedor incorporada en un servidor localizado en el país del comprador u otro país constituye un establecimiento permanente o no para efectos fiscales. Esta claro que si un servidor o la página web de una empresa es utilizado únicamente para realizar actividades auxiliares o preparatorias como la publicidad de productos o servicios, o la promoción de los mismos, nos encontraríamos ante un caso excluido del concepto de establecimiento permanente, de acuerdo con el Modelo OCDE (utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa). Sin embargo, si dicho servidor o página web tiene como objetivo funciones que van más allá de la realización de actividades auxiliares o preparatorias (venta directa de los bienes o contratación de servicios, recepción de pedidos u órdenes de compra, servicios post-venta, organizar envíos de mercancías, provisión de un software, etc.) es cuando nos encontraríamos ante la interrogante si el referido servidor o página web constituye o no un establecimiento permanente.²¹

Es pertinente citar lo señalado por OCDE en el párrafo 10 de los Comentarios al artículo 5 del Modelo, artículo que define al establecimiento permanente, cuando se menciona que: "La actividad de la empresa se realiza principalmente por el empresario o personas que tienen relación laboral con la empresa (personal). Sin embargo, puede existir un establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, el manejo, control y mantenimiento de

tales equipos. De esta forma, la cuestión de si las máquinas de juego, expendedoras y otras similares, instaladas por una empresa de un Estado contratante constituyen establecimiento permanente dependerá de que la empresa realice o no una actividad empresarial distinta de la instalación inicial de las máquinas. No existirá establecimiento permanente si la empresa se limita a instalar las máquinas y después las cede en arrendamiento a otras empresas. Por el contrario, puede existir un establecimiento permanente si la empresa que instala las máquinas las explota y mantiene por su propia cuenta. Esto es igualmente aplicable si las máquinas se explotan y mantienen por un agente dependiente de la empresa".²² Puede apreciarse pues cómo para el Modelo OCDE, cabe la posibilidad de considerar la existencia de un establecimiento permanente cuando la actividad comercial se realiza mediante distribuidores automáticos, aparatos de juego y similares.

En relación con el caso del agente dependiente como establecimiento permanente, esto es, aquel agente que actúa por cuenta de una empresa y posee poderes que lo facultan a concluir contratos en nombre de dicha empresa, ya se ha mencionado que una de las ventajas del comercio electrónico radica en la posibilidad, por parte del vendedor o proveedor de servicios, de tomar contacto directamente con el cliente o usuario sin necesidad de emplear agentes intermediarios o distribuidores. Al respecto, refiere De Juan Ledesma que "las nuevas tecnologías han incorporado a los servidores programas informáticos capaces de desarrollar funciones que anteriormente desarrollaban empleados de la empresa (inteligencia artificial). Incluso pueden estar programadas para "negociar" sobre determinados condicionantes predeterminados. Sin embargo, hasta la fecha no

"la comercialización de productos a través de Internet en EE.UU. de acuerdo con su normativa interna está no sujeta a tributación directa por carecer de la suficiente presencia física. El propio Informe del Tesoro ya estima que en el caso de que se llegase a considerar que la utilización de un servidor o equipo informático similar en EE.UU. pudiera dar lugar a algún tipo de tributación directa, aquellas entidades afectadas podrían evitar de manera simple dicha imposición mediante la utilización de servidores en otros países, puesto que la localización del servidor es irrelevante para la entidad". Menciona De Juan el caso de Estados como Arizona, Nevada y Texas, los cuales sujetan a imposición la descarga de programas de ordenador desde Internet, aparte del impuesto sobre ventas (*sales tax*) por la prestación del servicio de telecomunicaciones que se aplica en gran número de Estados (por ejemplo, Arizona, Alabama, Carolina del Norte y del Sur, Tennessee, etc.), quedando sometidos a este impuesto los accesos a Internet (DE JUAN LEDESMA, Alvaro. Op. Cit. p. 103 - 104).

²⁰ Ver: LEJEUNE, Ine, Bart VANHAM, Isabel VERLINDEN y Alain VERBAKEN. "Does Cyber-commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts?", European Taxation, enero y febrero de 1998.

²¹ En relación con la consideración de una página web o de un servidor como establecimiento permanente, López Tello señala que "habría que tomar en cuenta varios posibles escenarios. Así, el servidor puede estar situado en un edificio en un país donde la empresa no tenga ninguna otra presencia o, alternativamente, puede estar situado en un ordenador portátil usado en diferentes lugares. Por otro lado, la empresa puede tener su "sitio" pero no ser propietaria del servidor o no ser dueña de ninguno de ellos, arrendados ambos por un proveedor de servicios y compartidos entonces con otros usuarios" LOPEZ TELLO, Jesús. Op. Cit., p. 3.

²² ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS. "Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio", Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Traducción efectuada por el Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1997, p. C (5)-4.

existe aún ningún caso que haya planteado que un servidor autónomo, pero que actúa en nombre y por cuenta de la empresa, constituye un establecimiento permanente”.²³

Otra problemática que debe mencionarse en relación con el concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico, es la planteada por la definición que el Modelo OCDE tiene de “residente”, ya que considera que una empresa es residente en el Estado en donde se encuentra su sede de dirección efectiva, entendiéndose por sede de dirección efectiva al lugar desde donde se “dirige efectivamente” la sociedad.²⁴ No podemos negar que en un mundo globalizado como el de hoy es perfectamente posible que los accionistas de una empresa o los miembros del Directorio de la misma, residan en distintos Estados por lo que tanto las sesiones de Directorio como los acuerdos de Juntas de Accionistas tengan que llevarse a cabo por medios electrónicos (videos, conferencias, correo electrónico, fax, teléfono, etc.). En estos casos la cuestión que debe determinarse es el definir al Estado en donde debe de considerarse que se encuentra ubicada la sede de dirección efectiva de la sociedad y los Estados en donde la empresa tiene establecimientos permanentes. Además, cabe añadir que los medios electrónicos admiten la posibilidad de que los libros contables, actas, registros, etc. de la empresa sean conservados en forma digitalizada. Por lo que la interrogante de la determinación del Estado en donde se ubique la sede de dirección efectiva de una empresa continúa vigente.²⁵

Como se ha podido apreciar, existen múltiples cuestiones y problemáticas que el uso del comercio

electrónico se encuentra originando en cuanto a la aplicación del Modelo OCDE. Se han formulado algunas posibles soluciones sin ser éstas del todo satisfactorias. Siguiendo a De Juan Ledesma,²⁶ podemos mencionar diversas alternativas:

a) Que se establezca la obligación de señalar un lugar por parte de la empresa que sea considerada su principal o sede de dirección efectiva. El resto de conexiones serían consideradas establecimientos permanentes de la empresa. Sin embargo, esta alternativa plantea que la empresa elija como lugar de su sede de dirección países de baja tributación como es el caso de los paraísos fiscales. De otro lado, existirá siempre el problema de la determinación de la renta que corresponda a cada establecimiento permanente, punto que también observa López Tello;²⁷

b) Creación de nuevos criterios de residencia aplicables a las personas jurídicas, tales como lugar de constitución o sede de su domicilio fiscal. Sin embargo, continúa sin solución el aspecto de los establecimientos permanentes de dicha empresa;

c) Aplicar la regla del lugar de residencia del *autor intelectual* según el cual la tributación correspondería al país de residencia de quién explota la propiedad intelectual de una idea o concepto por intermedio de una empresa virtual. Pese a mantenerse la regla del lugar de residencia, existe la posibilidad que el *autor intelectual* cambie de residencia o cree una sociedad intermedia para tributar donde desee de acuerdo a sus intereses, aunque podría exigirse que la explotación se efectúe en forma directa;

²³ DE JUAN LEDESMA, Alvaro. Op. Cit. p. 108.

Recuerda acertadamente el mencionado autor que el Modelo OCDE habla de “persona” al momento de definir al Agente por lo que puede concluirse que un equipo informático no podría constituirse en establecimiento permanente. “pero el hecho de que el párrafo 10 de los comentarios al artículo 5 del Modelo vislumbra la posibilidad de que un equipo automático pueda constituir un EP ha sido utilizado por aquellos países tendentes a extender el concepto de EP al ámbito de Internet” (Ibid. p. 108).

²⁴ ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS. Op. Cit. p. M-8. Ver artículo 4.3 y Comentarios al párrafo 3 del artículo 4.

²⁵ Cabe mencionar que el primer párrafo del artículo 246 de la Ley General de Sociedades, Ley 26887 publicada el 9 de diciembre de 1997, relativo a la Sociedad Anónima Cerrada, establece la validez de las denominadas “Juntas no presenciales”. Dicho artículo indica lo siguiente: “La voluntad social se puede establecer por cualquier medio sea escrito, electrónico o de otra naturaleza que permita la comunicación y garantice su autenticidad.”

²⁶ DE JUAN LEDESMA, Alvaro. Op. Cit. p.108-109.

²⁷ Efectivamente, López Tello indica al respecto, que “si se aceptara que una empresa que desarrolla el comercio electrónicamente a través de la red en cierto país tiene en él un establecimiento permanente, sería necesario determinar la renta imputable a dicho establecimiento permanente. En tal caso, faltaría el punto de partida usual en dicha determinación, esto es, los registros contables de operaciones entre la sucursal y la casa matriz. Adicionalmente, puede ser muy difícil establecer las transacciones que deberían ser atribuidas al establecimiento permanente (v.gr. servidores conectados entre sí y localizados en muchas jurisdicciones que intercambian las señales y actúan alternativamente dependiendo del volumen del tráfico electrónico en cada momento, lo cual plantea enormes problemas prácticos en orden a determinar qué servidor fue usado en un momento particular y para qué actividad)”. LOPEZ TELLO, Jesús. Op.Cit. p.4.

d) Aplicar la regla establecida en el artículo 17 del Modelo OCDE, esto es, la regla aplicable a los artistas y deportistas según la cual las rentas obtenidas por éstos puedan someterse a imposición en el país en donde se realicen las actividades artísticas o deportivas, sin necesidad de que exista o no un establecimiento permanente. Sin embargo, se mantiene el problema de la cuantificación o determinación de la renta gravable;

e) Aplicar el criterio de la cifra relativa global (cifra relativa de negocios), es decir, repartir los beneficios mundiales de una empresa mediante la aplicación de una fórmula entre las diferentes jurisdicciones en donde la empresa realice actividades (ventas, servicios, etc.). Este sistema ha sido prácticamente descartado por la propia OCDE en su Modelo, al optar por el método de contabilidad separada, debido a la aplicación compleja y poco fiable del método;

f) Abandonar el concepto de establecimiento permanente a fin de que las rentas sean gravadas exclusivamente en el país de residencia. De acuerdo con esta regla, el Estado de residencia del cliente o usuario de la red se abstiene de gravar la renta generada en una operación, siendo el Estado de residencia de la empresa que otorga el servicio o vende el bien, el que gravará renta generada en la operación. Esta solución es prácticamente inviable ya que estancaría la negociación de convenios entre países en vías de desarrollo y desarrollados, así como que se tendrían que revisar los convenios vigentes, perjudicando la repartición de renta entre los países.

En resumen, podemos afirmar que existen diversos problemas aún sin resolver, en relación con el Modelo OCDE y la aplicación al comercio electrónico de algunos conceptos contenidos en dicho Modelo, como es el caso del establecimiento permanente, la aplicación del principio de contabilidad separada o independiente de su casa central o matriz, la determinación de la renta gravable y la propia recaudación en sí misma y las dificultades que pueden generarse.²⁸

2) Problemas tributarios en relación con el comercio electrónico y los precios de transferencia

Es un hecho que el comercio electrónico ha complicado aún más la tributación de los Grupos de

empresas, y la determinación de precios de transferencia por operaciones de venta de productos, prestación de servicios, etc. entre las empresas pertenecientes a estos grupos. De acuerdo con la OCDE, algunas de las cuestiones más importantes que plantea el uso del comercio electrónico en operaciones de grupos empresariales, serían las siguientes:

a) ¿De qué modo las nuevas formas de comunicaciones electrónicas (*e-mail*, video-conferencias, etc.) están modificando las estructuras de las empresas multinacionales y la manera en que dichas empresas hacen negocios?

b) ¿Cómo atribuir rentas a un grupo de empresas o empresas multinacionales originadas mediante el uso del comercio electrónico?

Estos son algunos de los cuestionamientos que se hace la OCDE con respecto a los precios de transferencia y el comercio electrónico. El problema es grave debido a que las empresas multinacionales se encuentran en su mayoría interconectadas por Intranet (el Internet privado para un grupo de empresas), y las que no lo están ya se encuentran implementándolo, medio que les permite intercambiar información, datos, documentación, etc. entre las mismas. Es lo que denominaríamos el correo electrónico para uso interno pero a un nivel multinacional, entre todas las sucursales, subsidiarias y filiales de una empresa a nivel mundial.

Todo ello ha generado que OCDE se preocupe debido al volumen de operaciones "internas" como ventas de equipos, productos, servicios, etc. que pueden realizarse mediante transacciones electrónicas. ¿Cómo aplicar los métodos tradicionales de determinación de renta a los precios de transferencia a las nuevas situaciones creadas por el uso del comercio electrónico? EL Modelo OCDE incluye en su artículo 9.1 la regla denominada del "*arm's length*", la cual significa que cuando se realicen transacciones entre empresas económicamente vinculadas, se deberá aplicar el mismo precio y condiciones, como si la operación se efectuara entre empresas no vinculadas o terceras empresas.²⁹

²⁸ Señala De Juan que "la falta de puntos de tributación identificables (intermediarios, bancos, etc.) a los que pueda imponerse la obligación de informar y retener impuestos en Internet, al igual que la utilización de nombres de dominio, los cuales no necesariamente tienen por qué vincular una dirección de Internet con una localización física, constituyen un grave problema para las administraciones fiscales". DE JUAN LEDESMA, Alvaro. Op. Cit. p. 109.

²⁹ En la Legislación tributaria peruana, esta regla se encuentra expresada en el segundo párrafo del artículo 32.4 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Legislativo 774 (Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo 054-99-EF), el cual señala lo siguiente: "Para los efectos de la presente Ley, se considera valor de mercado: 4. Para las transacciones entre empresas vinculadas

Debemos indicar que la OCDE en su Informe sobre precios de transferencia de 1995, ya hace referencias al problema que desencadenaría el uso del comercio electrónico en los precios de transferencia y la regla del valor de mercado en la producción integrada de productos altamente especializados, bienes inmateriales de carácter exclusivo o servicios personalizados o especializados.³⁰

En resumen, es pertinente referirnos a De Juan Ledesma cuando indica lo siguiente: "El comercio electrónico cuenta con dos características: la problemática calificación del objeto de la transacción como material o inmaterial y producto o servicio, y la dificultad de individualizar las diferentes transacciones debido a la velocidad y composición con que se realizan en Internet, las cuales han resaltado la debilidad de los actuales métodos de la OCDE ante este nuevo tipo de comercio. En concreto, la velocidad, frecuencia e integración de los intercambios comerciales en Internet y el desarrollo de Intranets en el seno de las multinacionales requiere, a juicio de la OCDE, un innovador método para la aplicación de los precios de transferencia. La realidad es que cada día es más difícil encontrar transacciones entre partes independientes con el fin de compararlas con las realizadas por medios electrónicos. Además, existe la dificultad añadida de detectar y rastrear dichos intercambios y la integración productiva sin horarios ni fronteras. Es cada vez más normal que proyectos en marcha se trasladen vía *modem* al finalizar la jornada a filiales extranjeras en donde el día comienza para que se continúe el trabajo".³¹

3) El comercio electrónico y la calificación de las rentas

El uso del comercio electrónico en la adquisición de ciertos tipos de bienes o su uso temporal o la prestación de un servicio determinado, por medio de Internet, ha originado ciertos problemas al momento de calificar la clase o modalidad de renta a gravar (dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, beneficios empresariales, etc.). Es así que si se han vendido bienes por vía electrónica, la empresa vendedora obtendrá beneficios empresariales, pero si esta empresa ha permitido por una sola vez, por ejemplo, el uso de un determinado *software* o la impresión de una imagen digitalizada, la contraprestación o retribución por dicho uso, derecho o concesión, podría constituir una regalía (canon), renta gravada de distinta manera que la obtenida por concepto de beneficios empresariales.³²

De otro lado, se debe analizar si efectivamente la contraprestación por el uso de información o de una imagen digitalizada origina una regalía o no. Hoy en día, cualquier tipo de información susceptible de ser digitalizada puede ser transferida por medios electrónicos (música, *software*, libros, documentos, imágenes). De allí que sea importante que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE revise el concepto de regalías o cánones plasmado en el Modelo OCDE. Así, el artículo 12.2 del Modelo entiende por cánones como "las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas,

económicamente, el que normalmente se obtiene en las operaciones que la empresa realiza con terceros no vinculados, en condiciones iguales o similares; debiendo tenerse en cuenta todos los elementos que sean pertinentes. De no poder determinarse este valor, será el que establezca el mercado".

³⁰ "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations". Organization for economic co-operation and development. París, julio de 1995.

³¹ DE JUAN LEDESMA, Alvaro. Op. Cit. p. 110. El citado autor agrega que "la ausencia de datos 'externos' comparables a estas operaciones globales entre empresas vinculadas seguramente incrementará en opinión de la OCDE el uso de métodos que no requieran de forma imperiosa de tales datos, como el método de distribución del resultado conjunto de la operación (*profit-split-method*), recogido actualmente como método alternativo a los demás métodos que operan sobre precios de venta o reventa, obtenidos de empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes (Ibid. p. 110-111). Este método tiene muchos detractores, los cuales critican su aplicación al considerar que es complicada ya que se hace difícil evaluar y liquidar los datos de las filiales y establecimientos permanentes extranjeros, pues se hace necesario un método de contabilidad común y de ajuste de los gastos a la operación correspondiente, así como que genera casos de doble tributación económica. Véase: HORNER, Frances M. y OWENS, Jeffrey. "Tax and the Web: New Technology, Old Problems", IBFD Bulletin, noviembre/diciembre 1996.

³² Como bien observa López Tello, "una persona puede conectarse a la red y 'bajar' (*download*) una imagen digitalizada a cambio del pago de cierta cantidad de dinero. Los derechos de uso de la imagen electrónicamente adquirida puede variar dependiendo del acuerdo entre las partes. Por ejemplo, el adquirente de la imagen digitalizada puede obtener el derecho a usar una sola copia de la imagen, el derecho a reproducir diez copias de la imagen para usarlas en un informe interno de empresa, el derecho a reproducir la imagen para usarla en un trabajo académico de difusión limitada, o el derecho a reproducir la imagen en un periódico o revista de circulación masiva. Cabe argumentar que, mientras algunos de esos derechos son equivalentes a la compra de una copia física de una fotografía, lo que supondría un beneficio empresarial para el vendedor, otros son equivalentes a una cesión de derechos de uso, lo que determinaría la percepción por el cedente de un canon, sujeto a tributación en el país de la fuente".

LOPEZ TELLO, Jesús. Op.Cit. p. 5.

incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

Como se puede apreciar de la citada definición, la frase “por el uso, o la concesión de uso” implica la realización de un análisis de cada caso de “venta” de bien o prestación de un “servicio”, a fin de verificar que realmente se trate de la adquisición de un bien o de la prestación de un servicio (beneficios empresariales) y no del uso o concesión de uso (cánones o regalías) de aquellos derechos mencionados en la definición. López Tello observa acertadamente que “algunas de tales transferencias, como la adquisición electrónica de un libro cuyos contenidos están digitalizados, podrían ser meros sustitutos de la compra convencional del objeto físico (el libro en papel) y parecería inapropiado que fueran tratadas como cesiones de derechos generadoras de cánones. Pero por otro lado, puede también afirmarse que tal adquisición electrónica presenta substanciales diferencias respecto de la compra convencional del objeto físico, pues el adquirente de un libro en papel no puede manipular sus contenidos, mientras que para quien adquiere una copia digital no existe inconveniente técnico que le impida alterar su formato o modificar sus contenidos”.³³

En resumen, y para concluir con este apartado, podemos decir en palabras de De Juan Ledesma que “no es preciso mencionar que la digitalización de productos lleva consigo que las fronteras desaparezcan y el Internet sea considerado una zona franca cibernética sin controles aduaneros”.³⁴ Ya la OCDE ha planteado la reforma de la definición de “canon” o regalía en los Convenios para evitar la doble imposición, con la finalidad de incluir los programas para computadoras o *software* y la información digitalizada.

4) Problemáticas planteadas por el comercio electrónico en la tributación al consumo

Definitivamente, el comercio electrónico ha revolucionado los tradicionales conceptos o criterios

de conexión en relación con los tributos al consumo, como lo constituye el Impuesto al Valor Agregado - IVA (Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo en la legislación tributaria peruana). Ya se ha mencionado cómo en relación con los tributos al consumo, una de las cuestiones a determinar es la de la obtención de un consenso en cuanto a la definición del lugar de consumo. Al respecto, algunas de las cuestiones planteadas por la OCDE son las siguientes:

a) ¿Es suficiente el concepto de “lugar fijo” o el de “servicios prestados en el país” para propósitos de la aplicación del IVA a las operaciones efectuadas por medios electrónicos, teniéndose en cuenta que los servicios pueden ser proporcionados dejando de lado dichos criterios?

b) Desde que para efectos del IVA se requiere efectuar la distinción entre “bienes” y “servicios”, ¿Cómo es posible manejar la distinción entre los dos conceptos mencionados, los cuales son proporcionados a través del Internet, teniéndose en cuenta que el concepto de “bien” ya no es tan claro debido a que va perdiendo su identidad física al ser ofrecido y comercializado en el ciber - espacio?

c) Existe la necesidad de cambiar las reglas para la determinación del “lugar de prestación” y el “lugar de establecimiento” para servicios de telecomunicaciones, teniéndose en cuenta la existencia de nuevas oportunidades de evasión del IVA al existir la posibilidad de poder ser considerado un proveedor de servicios no residente o no domiciliado sin establecimiento de negocios u otro lugar fijo de negocios (establecimiento permanente) en el Estado en donde se destina la prestación de servicios?

Como puede apreciarse de las cuestiones planteadas, mediante el comercio electrónico podría darse el caso que ocurran ventas de productos conceptuados como servicios y, a su vez, prestación de servicios que en el fondo constituyen venta de bienes o productos. Como bien señala López Tello: “En términos generales entonces, el lugar de gravamen de las prestaciones de

³³ Ibid. p. 5. Agrega el citado autor la interesante propuesta presentada por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América, el cual propone una reinterpretación del concepto de canon aplicable a las transferencias de información digitalizada, basada en las siguientes ideas:

“1. Debe abandonarse la distinción entre propiedad “tangible” e “intangibile”, en cuanto incapaz de capturar características de la información digitalizada. El medio a través del cual se transfiere la información ha de ser irrelevante.

2. La distinción primaria ha de girar en torno a los conceptos de “transferencias de derechos de propiedad registrados” (*transfers of copyright rights*) versus “transferencias de bienes u objetos sometidos a derecho de propiedad registrados” (*transfers of copyrighted articles*).

3. Desde el momento en que la información digitalizada puede ser fácilmente copiada a bajo coste, la transferencia del puro derecho de reproducción no ha de constituir el concepto relevante. La relevancia ha de estar en que el derecho de reproducción vaya acompañado del derecho a vender al público las copias así obtenidas” (Ibid. p. 5-6).

³⁴ DE JUAN LEDESMA, Alvaro. Op. Cit. p. 112.

servicios en el IVA se relaciona con dos criterios fundamentales: (i) un establecimiento relevante (sea del prestador o del destinatario) o (ii) el lugar donde el servicio se realiza materialmente. Bajo esta perspectiva, Internet significa que un gran número de servicios pueden ser prestados sin que el prestador tenga que disponer de un establecimiento identificable en el país destinatario de los servicios. Los prestadores de servicios a través de la red no necesitan personal ni oficinas o instalaciones de ninguna clase en el país de destino".³⁵ Es definitivo que el Derecho Tributario Internacional tendrá que proporcionar soluciones a estas problemáticas.

Cabe recordar que en el caso peruano, la Ley del IGV grava con dicho tributo a los contribuyentes que "utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados" (artículo 9 inciso c) del Decreto Legislativo 821 - Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF), por lo que si el servicio es prestado por un no domiciliado y utilizado (consumido) por un contribuyente domiciliado en el país, dicho contribuyente se encontrará obligado a pagar el tributo, al margen del lugar (Estado) en donde el proveedor del servicio se encuentre establecido.

5) Implicancias del comercio electrónico para las Administraciones Tributarias

En relación con las Administraciones Tributarias, podemos afirmar que el comercio electrónico constituye un reto muy atractivo y un estupendo instrumento de ayuda para éstas. Podemos indicar algunas de las cuestiones planteadas por la OCDE, como son las siguientes:

a) ¿Son suficientes las medidas aplicadas por las autoridades bancarias y monetarias de cada Estado para minimizar los riesgos de fraude o se hace necesario conocer los requerimientos de las Administraciones Tributarias a fin de identificar a los contribuyentes, verificar las transacciones efectuadas, tributos pagados, etc.?

b) ¿Cuáles son los principales problemas que surgen a raíz del fenómeno de desintermediación que el comercio electrónico viene originando: dificultades en la retención de tributos, dificultades en la localización de determinadas clases de operaciones?

c) ¿Cómo pueden las Administraciones Tributarias luchar contra la evasión tributaria originada por el uso del comercio electrónico, en cuanto a las formas de realización de pagos?

d) ¿Cómo pueden emplearse las nuevas tecnologías y los propios medios electrónicos para mejorar y perfeccionar la administración de tributos y proveer de buenos servicios a los contribuyentes?

Las Administraciones Tributarias se encuentran el día de hoy ante una revolución en las comunicaciones que las compele imperativamente a analizar y resolver con urgencia las cuestiones, retos y problemáticas planteadas por el comercio electrónico. De allí que el intercambio de información entre las diversas administraciones deba ser utilizado y aprovechado al máximo a fin de evitar la evasión de tributos. El Internet es un excelente instrumento que de una forma rápida, directa y coordinada ayuda al logro de este intercambio. Internamente, muchas administraciones se encuentran desarrollando programas especializados con diversos objetivos como son, por ejemplo, el de intercambiar información (datos) con los propios contribuyentes, o el obligar a éstos a utilizar medios electrónicos a fin de presentar las declaraciones de impuestos que correspondan.³⁶

VII. A MODO DE CONCLUSIÓN: LA PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA ACTUALIDAD

Ante la importancia y el cada vez mayor uso del comercio electrónico en el mundo, diversas organizaciones y países han empezado a tomar cartas en el asunto a fin de establecer los principios jurídicos aplicables a esta forma de hacer comercio así como de instaurar las reglas de juego sobre las cuales los principios tributarios puedan seguir jugando un rol fundamental. Entre los países que más preocupación están demostrando se encuentran los Estados Unidos. Ya se ha hecho referencia anteriormente al Informe del Departamento del Tesoro de 1996, en donde se establecen principalmente tres fundamentos básicos sobre los cuales deberán de elaborarse los criterios de política fiscal de ese país:

a) Respeto al principio de neutralidad, esto es, las transacciones realizadas por medios electrónicos

³⁵ LOPEZ TELLO, Jesús. Op.Cit. p. 8.

³⁶ Cabe recordar que el artículo 26 del Modelo OCDE prevé el intercambio de información entre los Estados contratantes.

similares al sistema de comercio convencional o tradicional, deberán tributar de manera similar;

b) Aplicar en lo posible los actuales principios o reglas establecidas por el Derecho Tributario Internacional. Ya que los principios vigentes en la actualidad gozan de aceptación en la mayoría de países, sustituir dichos principios por otros significaría que los países tendrían que comenzar a estudiar su aplicación y contenido, lo cual conllevaría a una revisión genérica de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por los países y mientras tanto, la posibilidad de que ocurran casos de doble imposición;

c) Flexibilidad. Se sugiere que el nuevo marco tributario internacional sea lo más flexible posible, y además claro, genérico y consistente, como para que efectivamente ofrezca soluciones a los problemas que la tecnología electrónica, y las nuevas formas de hacer negocios, originen hoy y en el futuro próximo.

De otro lado, la Unión Europea, también preocupada por este medio revolucionario de hacer negocios o comercio, ha establecido, a través de "un programa más amplio de liberalización de las telecomunicaciones (programas ESPRIT y ACTS, *Advanced Communication Technologies*), que las iniciativas fiscales que se propongan deberán asegurar un claro y neutral sistema en materia impositiva. Es de la opinión que siendo de aplicación el Impuesto al Valor Añadido a este tipo de transacciones, la aplicación de un nuevo impuesto como el denominado *bit tax* no es adecuada. La Comisión Europea considera, por tanto, que un impuesto alternativo no es apropiado mientras el impuesto sobre el valor añadido (el impuesto con mayor armonización en Europa) sea aplicable".³⁷

Por último, al inicio del presente trabajo se ha referido cómo la OCDE a través de su Comité de Asuntos Fiscales - CAF (*Committee on Fiscal Affairs*) ya desde hace varios años se encuentra avocada en el estudio de la problemática que para efectos fiscales origina el comercio electrónico. En un primer momento, en su documento sobre la política en relación con el comercio electrónico, de 1 de noviembre de 1997, la OCDE plantea la necesidad de analizar y readaptar los diferentes conceptos y criterios utilizados hasta

el momento en materia de fiscalidad internacional.³⁸ Se parte de la premisa que para la realización de negocios, es fundamental la presencia física, la cual constituye la base de los criterios de tributación internacional como ya se señalara anteriormente. Inclusive se hace referencia a la creación de un sistema bancario y medios de pago cibernéticos paralelos a la banca y dinero convencional. Para la OCDE, se hace necesaria pues la reconsideración de conceptos y principios tan importantes como el de fuente, residencia, establecimiento permanente o el de precios de transferencia. También se llama la atención entre la distinción, cada vez más difusa entre bienes y servicios, como ya mencionáramos en apartados anteriores. Los ministros de los Estados miembros de OCDE han sostenido, pues, diversas reuniones (entre otras, Bruselas en febrero de 1995, Bonn en julio de 1997) en donde notaron el gran potencial del comercio electrónico como medio de hacer negocios y las consecuencias que ello conllevaría en el ámbito fiscal.

Posteriormente a la emisión del documento de 1 de noviembre de 1997, se realiza del 19 al 21 de noviembre de 1997 una reunión en Turku (Finlandia) con el objeto de analizar con más detalle el fenómeno del comercio electrónico.³⁹ En dicha reunión se trataron diversos aspectos como el potencial del comercio electrónico, principales barreras a su desarrollo, posibles soluciones, etc. Asimismo, se efectúa una propuesta en cuanto a señalar los principales criterios que deben orientar una reforma fiscal. Además de los principios ya establecidos por el Informe del Tesoro de los Estados Unidos de América, se establece que un buen sistema debe ser equitativo, simple, eficiente, justo y brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Posteriormente, ya hemos mencionado como las Condiciones Tributarias Marco (CTM) fueron adoptadas por el CAF en el mes de junio de 1998 y fueron aceptadas por los Ministros en la Conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico celebrada en Ottawa en octubre del mismo año. Ya hemos señalado, en párrafos anteriores, que la conclusión principal a la que se llegó en el mencionado Congreso fue que los principios tributarios que guían a los Gobiernos en relación con el comercio convencional, deberán también servir de guía respecto al comercio

³⁷ DE JUAN LEDESMA, Alvaro. Op. Cit. p. 101. Respecto a la sugerencia del "bit tax", véase: COM (97) 157, "A European initiative in Electronic Commerce", 15 de abril de 1997, <http://www.ispo.cec.be/Ecommerce>.

³⁸ "The Emergence of Electronic Commerce. Overview of OECD's work". OECD policy Brief, num. 1, noviembre 1997 on Electronic Commerce. [Http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm](http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm).

³⁹ Véase: "Electronic Commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers". En: [Http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/TURKUDOC.HTM](http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/TURKUDOC.HTM).

electrónico. El CAF considera que en la actual etapa de desarrollo tecnológico y comercial, los principios tributarios existentes pueden aplicarse a las CMT.

La mencionada reunión de ministros en Ottawa coincidió con la reunión anual de la *Internacional Fiscal Association*, celebrada en Londres del 4 al 9 de octubre de 1998, a la cual pudimos asistir como miembros de la delegación peruana a dicho evento. Precisamente, el día 7 de octubre se celebró el seminario que trató sobre el comercio electrónico y la tributación internacional, seminario que se realizó en simultáneo e interconectados por video - conferencia con los ministros en Ottawa. El documento que se discutió en dicha reunión es de un contenido muy interesante el cual pasaremos a resumir a continuación.⁴⁰

Cuatro son las áreas desarrolladas en el documento: servicios al contribuyente, administración tributaria, tributos al consumo y las normas o reglas de tributación internacional. En la introducción del documento se menciona la intencionalidad del CAF de intensificar las labores de investigación y estudio de la problemática que para la tributación internacional representa el comercio electrónico, debiendo prepararse una agenda para su desarrollo con posterioridad a la reunión de Ottawa. El CAF reconoce la importancia que el comercio electrónico representa para las administraciones tributarias, especialmente para mejorar el servicio al contribuyente, reducir costos y trámites burocráticos excesivos, etc. Algo de ello ya se había discutido en la reunión de Turku en donde se hizo un llamado a los países para la realización de coordinaciones entre gobiernos y la comunidad de negocios o empresarios, con el objeto de crear reglas de juego claras y transparentes aplicables al comercio electrónico. Asimismo se reconoció a la OCDE como el organismo internacional idóneo para dicho trabajo en materia de tributación, en coordinación permanente con la Unión Europea (respecto de problemas en relación con el Impuesto al Valor Agregado, por ejemplo) y con el *World*

Customs Organisation (WCO) en cuanto a la transferencia de productos físicos. Así mismo, se le encomendó al CAF la elaboración y desarrollo de unas condiciones tributarias marco, aplicables al comercio electrónico.

A estos efectos, el CAF considera que los principios tributarios generalmente aceptados y aplicables a la tributación del comercio electrónico deben ser los siguientes:

- a) Neutralidad;
- b) Eficiencia;
- c) Certeza y simplicidad;
- d) Efectividad y justicia (equidad); y
- e) Flexibilidad.⁴¹

Asimismo, se establece que los principios tributarios aplicables al comercio convencional deben también guiar a los gobiernos en relación al comercio electrónico y que, tanto los contribuyentes que sean personas naturales como las personas jurídicas, son socias de los gobiernos en este esfuerzo por legislar tributariamente el comercio electrónico. En cuanto a las cuatro áreas mencionadas en el documento en cuestión, señalaremos los aspectos más importantes de las mismas.

1) Mejora del servicio al contribuyente

Las Administraciones Tributarias reconocen que las nuevas tecnologías deben ser aprovechadas a fin de mejorar el servicio que la Administración brinda a los contribuyentes. Bajo este principio, el documento señala diversas recomendaciones, de las cuales las más destacables son las siguientes:

- a) Las Administraciones Tributarias deben desarrollar o implementar el uso de páginas o sitios web en donde se ofrezca información al día y se proporcione ayuda e instrucciones a todos los contribuyentes. Debemos mencionar que en el Perú, la Superintendencia de Administración Tributaria -

⁴⁰ OECD: "Electronic Commerce: A discussion paper on taxation issues", un documento para discusión elaborado por la Comisión de Asuntos Fiscales, presentado para su discusión en el *OECD Government / Business Dialogue on Taxation and Electronic Commerce* llevada a cabo en Ottawa, el 7 de octubre de 1998. Dicho trabajo complementa la documentación que fue presentada en la *OECD Ministerial level meeting, A Borderless World - Realising the Potential of Global Electronic Commerce*, sostenida por el Gobierno de Canadá y llevada a cabo en Ottawa del 7 al 9 de octubre de 1998.

El documento citado fue elaborado con la ayuda de la *European Commission* y el *World Customs Organisation*.

⁴¹ OECD. Op. Cit. p. 7. El referido documento también establece la vigencia del principio de no discriminación en el tratamiento tributario de ambas modalidades de comerciar. "Esta visión no precluye las nuevas medidas administrativas o legislativas, ni modifica las ya existentes, relacionadas con el comercio electrónico, siempre que dichas medidas deban complementar la aplicación de los principios fiscales existentes, y no se encuentren intencionados a imponer un tratamiento tributario discriminatorio en relación con las transacciones comerciales electrónicas." Agrega el referido documento: "... cualquier arreglo para la aplicación de los principios al comercio electrónico adoptados de forma privada y cualquier adaptación de los principios de los principios internacionales tributarios deberán ser estructurados para mantener la soberanía tributaria de los países, para lograr compartir de forma justa el impuesto recaudado de comercio electrónico entre países y de evitar la doble imputación y la inafectación no intencional."

SUNAT, posee su página web, la cual es de uso constante por parte de los contribuyentes y especialistas en la materia.

b) Las Administraciones Tributarias deben considerar el uso de un servicio telefónico de absolución de consultas por parte de los contribuyentes.

c) Las Administraciones Tributarias deben considerar el uso del correo electrónico como medio de recepción y absolución de consultas rápidas y efectivas por parte de los contribuyentes, especialmente de los que se encuentran continuamente viajando o cambiando de domicilio fiscal por razones del giro propio del negocio.

d) Las Administraciones Tributarias deben considerar el uso de programas mediante los cuales los contribuyentes puedan realizar sus depósitos tanto para el pago de tributos como para solicitar devoluciones.

e) Las Administraciones Tributarias deben considerar la aceptación del Internet como medio para la presentación de declaraciones juradas y otros documentos mediante los cuales los contribuyentes puedan informar y mantener al día a las autoridades tributarias, de una forma rápida y sencilla, sobre los aspectos tributarios o de data relacionados con ellos.

f) Las Administraciones Tributarias deben considerar el Internet como medio automático para la realización de pagos a la seguridad social, de los tributos laborales que afectan a la planilla de las empresas y las retenciones que correspondan.⁴²

2) La Administración Tributaria

El documento señala que las Administraciones Tributarias deben ser capaces de identificar a los contribuyentes que negocian mediante el comercio electrónico y la jurisdicción dentro de la cual realizan u operan sus negocios, de tal manera que las leyes tributarias puedan ser correctamente aplicadas, como sucede en el comercio tradicional o convencional. De hacerse así, el contribuyente podría evitar verse afectado por una doble imposición o una no afectación inexistente. Bajo estos parámetros, el documento señala diversas recomendaciones, de las cuales, las más destacables son las siguientes:

a) Las Administraciones Tributarias deben considerar que aquellos negocios involucrados con el

comercio electrónico se identifiquen ellos mismos ante las autoridades tributarias así como se identifican bajo las reglas del comercio convencional en un registro y en un país determinado, por ejemplo.

b) Es recomendable que las Administraciones Tributarias se encuentren constantemente informadas acerca de los desarrollos y avances en temas de tecnología moderna como el dominio del Internet, la emisión de certificados digitalizados y otros mecanismos que permitan identificar al contribuyente que comercia electrónicamente. Asimismo, también deben las Administraciones Tributarias recurrir constantemente a organismos internacionales como la OCDE con el objeto de estar permanentemente bien asesorados en estas materias, y, de otro lado, para evitar posibles problemas o distorsiones en la economía por la aplicación de políticas equivocadas en materia fiscal por el tema del comercio electrónico.

3) Tributación al consumo

Los problemas concernientes a la tributación al consumo son generalmente reconocidos como los de mayor más inmediatez que los problemas relacionados con los tributos directos. Respecto a la tributación al consumo, los problemas más reconocidos se encuentran vinculados a tres categorías de transacciones:

a) Suministro de bienes tangibles de las empresas a los consumidores;

b) Suministro de servicios y bienes intangibles de empresa a empresa; y

c) Suministro de servicios y bienes intangibles desde empresas a consumidores finales.

El documento considera que se hace necesario un consenso a nivel internacional entre los países miembros de OCDE con la finalidad de asegurar una efectiva aplicación de los sistemas de tributación al consumo al comercio electrónico, de tal manera que:

a) Se prevenga la doble imposición y la no afectación involuntaria;

b) Se proteja la tributación sobre rentas en general;

c) No aumenten las oportunidades de evasión o fraude tributario;

⁴² Sería materia de otro trabajo el desarrollo de lo que se ha denominado el "sistema bancario virtual" y la problemática del "ciberdinero", formas de constatación de pago, seguridad del mismo como la firma digitalizada, notarios en el ciber - espacio, etc. Al respecto recomendamos a DE JUAN LEDESMA, Alvaro. Op. Cit. p. 112-114.

- d) Se minimice los costos del negocio; y
- e) No constituyan una barrera al desarrollo del comercio electrónico.

Estos elementos constituirán los parámetros a desarrollar en los trabajos que se efectúen con posterioridad a la reunión de Ottawa. Bajo estos lineamientos, el documento señala diversas recomendaciones, de las cuales, las más destacables son las siguientes:

a) Las Administraciones Tributarias han concluido que las reglas aplicables a la tributación al consumo en operaciones internacionales, deben consistir en que se grave la operación en la jurisdicción en donde el consumo del bien o servicio se ha realizado. Se confirma así el principio de territorialidad en relación a esta clase de tributos. De esta manera, las reglas internas de cada Estado deberán establecer aquellos casos en que se considera que se ha efectuado el consumo de un bien o servicio. Existirán diferencias en cuanto a lo que se entiende por servicio y lo que se entiende por propiedad o bien intangible. Lamentablemente estas diferencias constituyen oportunidades para la evasión y el fraude tributario. De allí que los conceptos a utilizar deben converger o ser lo más parecidos. De otro lado, también existen problemas en lo referente a la forma de identificación del cliente en las transacciones por medios electrónicos. El proveedor es por lo general responsable de pagar los tributos al consumo y contabilizarlos, debiendo conocer el lugar de residencia o domicilio del cliente o consumidor.

b) Las Administraciones Tributarias concluyen que a efectos de la tributación al consumo, el suministro de productos digitalizados no debe ser tratado o considerado como suministro de bienes. Tanto determinados servicios como bienes intangibles pueden ser transmitidos en forma digitalizada y son recibidos por los consumidores en forma directa del proveedor. Por tanto no se encuentran sujetos a control aduanero o a la atención de un agente intermediario. Al momento de ser recibidos por el consumidor, éste no los recibe inicialmente en la forma de un producto o bien tangible. El consumidor y el proveedor deben pues crear un bien tangible pero ello se encuentra sujeto a decisión. El CAF concluye que a efectos de dar certeza al tratamiento de la tributación al consumo sobre la venta de productos digitalizados, dichos productos no deberán ser considerados o tratados como bienes.

c) Cuando una empresa o cualquier otra organización adquiere servicios o bienes intangibles

suministrados por proveedores residentes fuera del país, dicho país deberá estudiar la posibilidad de aplicar algún mecanismo a fin de proteger la renta devengada en la operación y la competitividad de los proveedores domésticos o nacionales.

4) Criterios de tributación internacional y de cooperación entre las Administraciones Tributarias

El CAF considera que los principios tributarios internacionales desarrollados y plasmados en las áreas de los convenios para evitar la doble imposición y para los precios de transferencia, son susceptibles de ser aplicados al comercio electrónico. De allí que considera que debe hacerse una clarificación de la manera como dichos principios o criterios instaurados en el Modelo OCDE pueden aplicarse al comercio electrónico. Sin embargo, a efectos de poder aplicar los criterios establecidos en los convenios tributarios al comercio electrónico, se hace necesario prestar una cuidadosa atención a tres aspectos:

a) Definir cuándo se considera que existe un establecimiento permanente y qué clases de rentas deben de serle atribuidas;

b) El concepto de renta, especialmente la originada en el suministro de información digitalizada y el concepto de regalías o cánones; y

c) La aplicación de reglas especiales, originadas en algunos convenios de doble imposición, en relación con la renta proveniente de la prestación de servicios.

Teniendo en cuenta estas cuestiones, el documento señala diversas recomendaciones, de las cuales, las más destacables son las siguientes:

a) El CAF acordó clarificar diversos conceptos a nivel de Comentarios en el Modelo OCDE, como el referente a la posibilidad de aplicación de la definición de establecimiento permanente a las transacciones en el comercio electrónico, por medio de una página o sitio web o por medio de un servidor ubicado en un Estado determinado. Deberá pues de clarificarse lo que constituye un "lugar fijo de negocios" a través del cual una empresa no residente realiza todo o parte de su actividad y también hasta qué punto las actividades realizadas a través de un sitio web constituye o no una actividad "auxiliar o preparatoria" con lo cual, de acuerdo al Modelo OCDE, no sería considerado un establecimiento permanente. Del mismo modo, en el caso de una empresa que posee una página web y recibe servicios de un proveedor de Internet, existe la cuestión de si dicho proveedor podría constituir un "agente depen-

diente” en el sentido del párrafo 5 del artículo 5 del Modelo OCDE.⁴³

b) Las autoridades tributarias han acordado revisar las normas o criterios para gravar los beneficios empresariales y examinar las propuestas de reglas alternativas para así poder efectuar las recomendaciones del caso si fuese necesario. De un lado se ha comentado que el concepto de establecimiento permanente es insuficiente en relación con el comercio electrónico ya que se basa en un criterio de presencia física lo cual no es viable en el comercio electrónico. Se ha sugerido inclusive la posibilidad de considerar a las rentas provenientes del comercio electrónico dentro de una categoría o modalidad de rentas especiales como lo son las provenientes del transporte internacional, actividades artísticas y deportivas, etc. las cuales tienen un tratamiento especial y un artículo especial en el Modelo OCDE. Sin embargo, el caso del comercio electrónico no puede ser tratado como el de una clase de renta particular. De ser así, el tratamiento tributario de los beneficios empresariales de las empresas se vería afectado. Actualmente, las transacciones efectuadas mediante el comercio electrónico constituyen todavía un pequeño porcentaje en relación con las cifras globales de transacciones. Pero esto es cuestión de tiempo ya que este porcentaje irá creciendo hasta convertirse en una cifra importante que generará en realidad beneficios empresariales, los cuales deberán ser tratados como tales. Es aquí donde radica la preocupación del CAF, pues llegará el momento en que se tendrá que decidir el tratamiento tributario definitivo a las rentas generadas por este medio electrónico.

c) De allí que las autoridades tributarias hayan acordado revisar los principios o criterios existentes para atribuir las rentas originadas del comercio electrónico a los establecimientos permanentes.

d) Asimismo, las autoridades tributarias han acordado examinar las diversas formas o medios de efectuar pagos por vía electrónica, por concepto de transacciones comerciales, y su adaptación a los convenios de doble imposición efectuando la necesarias clarificaciones a nivel de Comentarios en el Modelo OCDE. Muchas veces se hace difícil el poder distinguir el concepto por el cual se realiza un pago por medios electrónicos, como por ejemplo, hacer la distinción entre pagos realizados por una búsqueda en una base de datos a fin de “bajar” (*downloading*) un documento determinado; o un pago por la venta o por el arrendamiento de ciertos bienes; o por la prestación de un servicio; o simplemente un pago por regalías; ya que dependiendo del concepto por el cual se efectúa el pago, las consecuencias tributarias serán diferentes.

e) Finalmente, el documento en cuestión establece que el CAF debe considerar la posibilidad de elaborar un artículo a incluir en el Modelo OCDE que permita la asistencia de un Estado en la cobranza de tributos para otro Estado. Pese a que el contribuyente puede encontrarse domiciliado en otro Estado, y teniendo en cuenta la posibilidad de intercambiar información entre los dos Estados, el uso del comercio electrónico facilita el que un contribuyente opere en un Estado desde otro Estado. De allí la sugerencia de elaborar un artículo a incluir en el Modelo OCDE o, en todo caso, a incluir en los Comentarios a dicho Modelo, que permita a un Estado asistir a otro Estado en la cobranza de tributos.

Como se ha podido apreciar, el objetivo del presente trabajo ha sido principalmente el de llamar la atención sobre la importancia del comercio electrónico y las consecuencias tributarias que ello conlleva para el comercio internacional.⁴⁴ Los principios o criterios tributarios clásicos que hasta la fecha viene manejando la tributación internacional se están viendo removidos y cuestionados por la dinámica

⁴³ El párrafo 5 del artículo 5 del Modelo OCDE, establece que cuando una persona, distinta de un agente independiente, “actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa”, a menos que las actividades de esa persona sean de naturaleza auxiliar o preparatoria.

⁴⁴ Diversas serían las materias a revisar en la legislación tributaria peruana, en relación con las futuras consecuencias del desarrollo del comercio electrónico en nuestro país, lo cual no ha sido materia del presente trabajo. Sin embargo, a modo de ejemplos, podemos mencionar algunos temas que, llegado el momento, tendrían que ser materia de revisión. Así tenemos los siguientes puntos:

- Adaptación del concepto de establecimiento permanente plasmado en el reglamento del Impuesto a la Renta
- Pagos por adquisición de productos digitalizados
- Impuestos al consumo: definición del lugar de consumo
- Concepto de servicio y de prestación de servicios
- Concepto de propiedad intangible
- Adopción de un sistema fiable de identificación internacional compatible
- Revisión del concepto tradicional de tributación en la fuente
- Revisión del concepto tradicional de residencia o domicilio
- Transferencia de tecnología: ¿Rentas empresariales o regalías?

y desarrollo del comercio electrónico. La problemática del comercio electrónico es vasta y hay mucho por investigar, especialmente en lo referente a los aspectos tributarios. No podemos negar que nos encontramos ante una verdadera revolución de las telecomunicaciones que está modificando el modo de hacer negocios. Es una revolución que está comenzando recién a manifestarse y que afecta a muchos sectores, como el laboral, económico y social, hasta el mundo jurídico del Derecho, en este caso,

del Derecho Tributario Internacional el cual, en nuestra opinión, constituirá el Derecho Tributario del siglo XXI. En el presente trabajo se han planteado varios retos. Debemos enfrentarnos a esos retos y resolver los problemas generados. No tenemos mucho tiempo. El desarrollo del comercio electrónico, de la tecnología informática y de las comunicaciones vía Internet, avanzan a pasos agigantados. De nosotros depende asumir el reto de su desarrollo armónico con criterios tributarios válidos y modernos.

- Transferencias de precios en las operaciones entre empresas vinculadas nacionales e internacionales ¿Cómo determinar la renta imponible, valor de mercado, etc.?
- Concepto de domiciliado para efectos del IGV. Prestación de servicios sin un lugar de domicilio o residencia determinado
- Distinción entre bienes y servicios ya que el concepto de bienes pierde identidad al ser transmitidos por Internet
- Lugar de prestación del servicio en telecomunicaciones y el IGV
- Riesgo de fraude fiscal y posibilidad de establecer nuevos requisitos de residencia o domicilio por SUNAT
- La desintermediación en el IGV: ya no son necesarios los intermediarios o agentes (comisionistas, consignación, etc.). Ventas directas.
- La SUNAT y las posibilidades de evasión tributaria mediante pagos de dinero (*electronic cash*)
- Posibilidades para la SUNAT de mejorar con medios electrónicos el servicio y control del contribuyente
- Transferencias de acciones y valores
- ¿Localización geográfica del servidor como punto de conexión?
- Rastreo o detección por parte de la SUNAT y aparente ausencia física o nexo
- ¿Tributación por el uso/acceso a Internet?
- Posibilidad de doble o triple tributación. ¿Crédito utilizable?
- ¿Lugar fijo de negocios como punto de conexión?
- Caso del agente o representante dependiente
- Imposibilidad para SUNAT identificar y recaudar tributos en transacciones por medios electrónicos. ¿Cómo superar esto?
- Problemática de identificación y calificación del objeto de la transacción (material o inmaterial, producto o servicio)
- Individualización de las transacciones
- Recalificación de las categorías de rentas: ¿Empresariales (Tercera Categoría) o regalías (Segunda Categoría)?
- El sistema bancario virtual y las implicancias tributarias. El dinero electrónico.
- Intercambio de información con otras Administraciones: regionales e internacionales
- Puntos en cuestión: Principios o criterios de residencia y fuente. Criterio de utilización y servicio.
- Personas sometidas al Código Tributario Peruano
- Revisión de los siguientes conceptos:
 - Domicilio fiscal
 - Representante y responsable solidario. Formas de acreditar la representación
 - Capacidad tributaria
 - Formas de extinción de la obligación tributaria
 - Facultades de la Administración Tributaria: Recaudación y medidas cautelares, Fiscalización, Presunciones, etc.
 - Posibilidad de acotar por medios electrónicos
 - Obligaciones y derechos de los administrados
 - Procedimientos tributarios: posibilidad de realizarlo por medios electrónicos
 - Facultades del Ejecutor coactivo
 - Revisión de las infracciones y sanciones. Delitos tributarios
- Base jurisdiccional del Impuesto a la Renta: domiciliados y no domiciliados
- Rentas de fuente peruana
- Concepto de contribuyente
- Concepto de regalías y rentas de segunda y tercera categoría
- Presunciones de renta neta de fuente peruana
- Concepto de importación de bienes
- Concepto de venta
- Concepto de bien mueble
- Sujetos del IGV
- Medios de control del IGV, registros, etc.
- El concepto de vinculación económica para efectos tributarios.